

Autoria:

Capitão de Fragata (Intendente da Marinha) Marlon Cruz Ferreira;  
Capitão de Fragata (Intendente da Marinha) Flávio Sérgio Rezende Nunes de Souza

# CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR E SEUS DETERMINANTES: UMA ANÁLISE PARA OTIMIZAÇÃO DO GASTO PÚBLICO

ARTIGO SELECIONADO

**Resumo:** Este artigo tem como objetivo a identificação de fatores determinantes para o cancelamento de restos a pagar, no intuito de mitigar essa prática e alcançar a otimização das despesas públicas. Definiu-se a Marinha do Brasil como o cenário da pesquisa, com base na execução orçamentária de 2008 a 2016. Os resultados dos testes de correlação apontam como determinantes a baixa capacidade de execução frente às elevadas dotações autorizadas, e a prática de transferir dotações para os exercícios futuros. O contingenciamento e o aumento de despesas de investimento não se apresentaram relevantes. Ademais, os achados permitiram enumerar sugestões para reduzir os cancelamentos.

**Palavras-chave:** Restos a pagar. Despesa pública. Cancelamento.

## INTRODUÇÃO

Atualmente, a literatura abarca muitas discussões a respeito dos restos a pagar (RP), seja pelo seu viés de crescimento ao longo dos anos, seja pelas distorções causadas nos registros contábeis ou pelo debate sobre a anuidade orçamentária (ALVES, 2015; CAMARGO, 2015).

Algumas motivações podem ser apontadas para esse aumento de RP, tanto por parte do governo com o contingenciamento financeiro, quanto pelos órgãos orçamentários que, por vezes, são consignados de dotações acima da capacidade de execução de suas unidades gestoras (UG). Estas acabam sendo impelidas, ao final do ano, a uma corrida contra o tempo para que não sejam perdidos os créditos alocados. Assim, podendo incorrer em despesas mal efetuadas, implicando na eventual necessidade de seu cancelamento.

Entende-se que há situações em que a ocorrência do cancelamento de RP independe do gestor público, mas, em alguns casos, vislumbra-se que as ações preventivas podem ser adotadas. É nesse fenômeno que este estudo está focado, sendo a Marinha do Brasil (MB) a instituição escolhida para a pesquisa.

Emerge então a seguinte questão: quais fatores relacionados à execução do orçamento influem no cancelamento de RP? A identificação desses determinantes torna possível mitigar a ocorrência desses cancelamentos, em prol da otimização do gasto público.

A pesquisa é inovadora por não terem sido encontrados registros que tenham analisado os cancelamentos de RP sob o enfoque proposto, sendo a temática relevante para a transparência da informação e eficiência dos gastos públicos.

## 1 ANUALIDADE ORÇAMENTÁRIA E RESTOS A PAGAR

A despesa pública é realizada em três estágios: empenho, liquidação e pagamento. (BRASIL, 1964). O primeiro corresponde à autorização da despesa emanada por autoridade competente (Ordenador de Despesas), restando estabelecido a existência de um credor em contrapartida à entrega de um produto ou prestação de um serviço, conforme a descrição e condições estabelecidos na nota de empenho. Sendo este um documento com força de contrato, fica garantido ao fornecedor que, uma vez cumpridas as exigências nele contidas, ser-lhe-á devido um pagamento.

A liquidação da despesa representa a fase em que o gestor público registra que foram cumpridas as condições estabelecidas, ou seja, ficou certificado que o material entregue ou o serviço prestado foi o acordado entre as partes, e que, por conseguinte, passa a ser devida a quantia correspondente ao credor da nota de empenho. No que diz respeito ao pagamento, essa é a fase seguinte, quando o credor efetivamente recebe a quantia estabelecida.

Quando o pagamento do empenho não ocorre até a data de 31 de dezembro, há a inscrição em RP (BRASIL, 1964), que podem ser processados, quando resta somente o pagamento, ou não processados, quando a liquidação também não ocorreu antes do encerramento do exercício (BRASIL, 1986). Essa situação decorre do princípio orçamentário da anualidade, ao estabelecer que o orçamento será elaborado e aprovado para o período de um ano. (BRASIL, 1964, 1988).

Em que pese o princípio da anualidade ter força constitucional, os RP têm indiretamente flexibilizado a sua observância, pois, ao terem sua execução realizada em exercícios futuros, acabam por instituir uma espécie de *carry over*, sobretudo os RP não processados,

os quais sequer tiveram suas despesas liquidadas, caracterizando-se como “restos a fazer”. (CARVALHO, 2013).

Em alguns países a prática do *carry over* é institucionalizada, fomentando sua discussão, pois os RP deveriam servir para evitar que haja solução de continuidade das despesas já autorizadas, garantindo, por sua vez, o direito de recebimento ao credor, em vez de ser utilizado como um subterfúgio à perda de créditos, característica *use it or lose it* (LIEBMAN; MAHONEY, 2010). Assim, incorrendo em despesas empenhadas de forma apressada, com aquisições de baixa prioridade e contratações malfeitas, gerando, por consequência, desperdícios e ineficiência no gasto público (CAMARGO, 2015; RIBEIRO, 2010; CARVALHO, 2013).

Alguns autores apresentam, como causa da inscrição em RP, o contingenciamento financeiro, o qual se justifica pela necessidade do governo em elevar o *float*<sup>1</sup> (FURIATI, 2011; GERARDO, 2010; SILVA, CANDIDO JÚNIOR; GERARDO, 2008; AUGUSTINHO; OLIVEIRA; LIMA, 2013). Entretanto, os RP distorcem o processo orçamentário, influenciam na sustentabilidade da dívida pública no médio e longo prazo, desorganizando programas de governo e incentivando a prática de barganha política, abrindo brechas para a corrupção (SILVA; CÂNDIDO JÚNIOR; GERARDO, 2008). Ademais, os RP se constituem em um mecanismo de sobrevida aos créditos orçamentários autorizados, porém de execução incerta, podendo prejudicar sobremaneira a transparência pública (ALVES, 2015; AQUINO; AZEVEDO, 2017).

Assim, derivações do princípio da anualidade orçamentária associada ao mecanismo dos RP podem provocar consequências críticas para a execução orçamentária. Entretanto, discussões do tema mostram que ainda podem haver aspectos positivos com a adoção do princípio, conforme a Tabela 1.

Tabela 1 – Aspectos positivos e negativos da anuidade orçamentária	
Aspectos Positivos	Aspectos Negativos
Possibilidade de controle do Legislativo sobre o Executivo.	Período curto para realização de investimentos, gerando desgastes anuais para aprovação.
Período compatível para previsões econômicas e mudanças no cenário internacional.	Conflitos políticos podem prejudicar investimentos de execução plurianual, acarretando desperdícios.
Possibilita a correção anual de rumos e inconsistências identificadas.	Ao final do exercício, as despesas são empenhadas de forma apressada e ineficiente, visando evitar a perda dos créditos.

Fonte: Adaptado de Carvalho (2013:15-16)

Portanto, é salutar que a utilização dos RP ocorra visando exclusivamente suplementar a execução orçamentária, como consequência de uma postergação involuntária da despesa (CAMARGO, 2015).

Os valores inscritos em restos a pagar na esfera federal foram crescendo ao longo dos anos, havendo uma leve redução ao final de 2015 e 2016, conforme demonstrado na Figura 1.

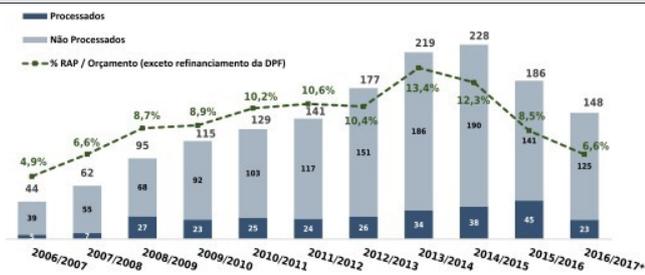
## 2 O CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR

Os RP processados, uma vez liquidados, já tiveram o reconhecimento pelo órgão público do cumprimento das condições pactuadas no empenho pelo credor, cabendo a realização do pagamento. Assim, seus cancelamentos devem ser realizados com cautela, pois pode originar uma espécie de enriquecimento sem causa, visto que o órgão estaria se apropriando do bem ou do serviço sem efetuar a devida contrapartida.

Embora haja previsibilidade de o credor reclamar pelo pagamento não recebido no prazo de dois anos e meio a partir do ato interruptivo (BRASIL, 1942, 1986), esse procedimento pode gerar impacto negativo, como a perda da credibilidade da nota de empenho. Assim, os fornecedores são impulsionados a majorarem seus orçamentos para as vendas por empenho, visando compensar o custo do capital devido a riscos de atrasos no pagamento, de ter seu empenho cancelado ou não pago, além daqueles relacionados a eventuais reclamações de direitos (GONTIJO; PEREIRA FILHO, 2010).

Já no tocante ao acompanhamento pelos órgãos públicos, foi estabelecido

Figura 1 – Estoque de restos a pagar inscritos para execução no ano seguinte (R\$ em bilhões)



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (Brasil, 2017:3)

originalmente que, caso os RP não processados não fossem liquidados até 31 de dezembro do ano seguinte, eles deveriam ser cancelados (BRASIL, 1986). Este limite pode ser interpretado como uma tentativa de se evitar a demora na execução das dotações estendendo-as somente por mais um exercício. Entretanto, esses prazos foram revisados, e, atualmente, são válidos até 30 de junho do segundo ano subsequente ao da inscrição, ressalvando algumas exceções como os do Ministério da Saúde, entre outras, que não sofrem limitação temporal (BRASIL, 2011).

Podese inferir que, ao mesmo tempo que esse alongamento no prazo evita prejuízos aos credores, ao aumentar a possibilidade de execução desses RP, ele pode fomentar a prática do *use it or lose it*, inculcando uma característica de *carry over* ao orçamento brasileiro, que é regido sob o princípio da anualidade.

Carvalho (2013) corrobora esta suposição ao demonstrar que o prazo médio para execução do orçamento no Brasil é de quatro a cinco anos, sendo que um quarto das dotações autorizadas referentes às despesas discricionárias não são executadas no exercício de origem, dando características plurianuais ao orçamento.

Outro aspecto decorrente do cancelamento é a perda do crédito pela UG, incitando a necessidade de utilizar o orçamento vigente para fazer frente a meta não concretizada, o que prejudica o planejamento do exercício corrente.

Ademais, ocorre a distorção da informação contábil das contas públicas, haja vista que as despesas de RP (processadas ou não) são consideradas liquidadas no Balanço Orçamentário do ano da inscrição (SILVA, 2007), e, caso sejam canceladas, resultam em uma disparidade entre a informação e a realidade. Por consequência, surgiria no exercício em que ocorreu o cancelamento, uma espécie de receita que não transitou na arrecadação (KOHAMA, 2015).

Torna-se evidente o prejuízo à transparência e ao objetivo de eficiência nos gastos públicos, advindo das práticas recorrentes para aumento do *float* (SILVA; CANDIDO JUNIOR; GERARDO, 2007), que incrementam o montante de RP ao longo dos anos, cujos cancelamentos podem apresentar motivações que revelem um viés de ficção ao processo formal de orçamento (ALVES, 2015). Pode-se inferir que a investigação dos determinantes do cancelamento de RP, mote desta pesquisa, representa um caminho promissor para uma possível identificação de boas práticas de mitigação, com vias a melhorar a eficiência do gasto público, considerando: 1) a prática da inscrição dos RP com o fito de evitar a perda de créditos (LIEBMAN E MAHONEY, 2010); 2) a inexistência de um sistema semelhante ao *Federal Procurement Data System* (FPDS)<sup>2</sup>; e 3) a identificação dos registros contábeis dos RP como uma ferramenta viável para análise de desempenho da gestão (SANTOS, 2010).

A Figura 2 demonstra a evolução do cancelamento de RP da Administração Pública Federal ao longo dos anos.

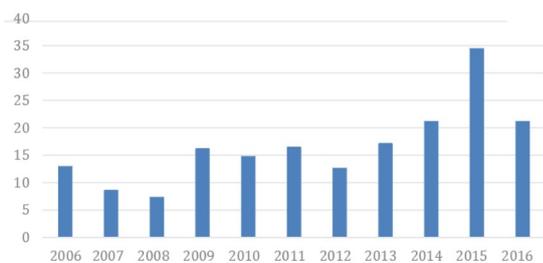
### 3 CONTEXTO DA MARINHA

No período de análise deste estudo (2008 a 2016), o órgão orçamentário da Marinha, o Ministério da Defesa, registrou um montante aproximado de R\$ 1,58 bilhões de cancelamentos.

De RP, correspondente a 1,10% do total de despesas empenhadas, sendo ranqueado como o 9º menor percentual dentre os 44 órgãos orçamentários federais.

As UG da MB cancelaram R\$ 128.498.486,30 de RP inscritos nesse período, nos Grupos de Natureza de Despesa (GND) 3 (outras despesas correntes) e 4 (investimentos). Este valor é o correspondente a 0,772% do total de créditos empenhados no período. Embora seja um percentual baixo,

Figura 2 – Cancelamento de restos a pagar (RS em bilhões)



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (Brasil, 2017:6)

comparativamente às demais instituições, é um montante financeiro relevante que poderia ser utilizado em outras metas.

Os RP processados da MB representaram menos de 15% dos cancelamentos e têm uma forte influência das manobras para elevar o *float*, e, como já explicado, devem ser tratados com atenção. Por possuírem determinantes peculiares, foram retirados das análises deste trabalho.

Para padronizar os efeitos influenciadores na amostra e os seus fatores determinantes, esta pesquisa não levou em consideração despesas específicas, somente as primárias discricionárias, que concentram mais de 85% dos valores cancelados de RP. Ademais, limitou-se aos GND 3 e 4, nos quais é mais incisiva a influência do poder de decisão do gestor, pois os demais grupos possuem características que podem afastar essa discricionariedade.

#### 4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Os dados foram obtidos no Sistema Tesouro Gerencial, dos exercícios financeiros de 2008, primeiro ano disponível no sistema, a 2016 (anos de provisionamento dos créditos). Para aplicação dos testes estatísticos, o

exercício de 2016 foi desconsiderado, devido ao pouco tempo para execução de seus RP.

Os créditos executados em moeda estrangeira foram convertidos em reais à taxa de câmbio no dia 31 de dezembro do ano de referência. Foram utilizados valores nominais, pois seria inviável levantar os montantes efetivos de cada despesa exatamente no ato da sua realização.

A delimitação a uma única instituição visa captar o comportamento de UG submetidas às mesmas normas internas, com características e comportamentos semelhantes.

##### 4.1 Identificação das variáveis

O valor dos RP não processados cancelados dos exercícios da amostra (RPNP\_CANC) tornou-se a variável dependente do modelo, pois o objetivo é encontrar evidências empíricas que permitam inferir se outras variáveis influenciam em seu resultado.

Vislumbrou-se três possíveis causas/fatores para o cancelamento de RP:

a) Realização apressada e malconduzida de despesas ao final do exercício, tornando-as mais suscetíveis a falhas processuais. Para esta causa foram identificados os fatores "contingenciamento", "capacidade de

execução”, “morosidade dos processos” e a prática de “transferir dotações para os exercícios seguintes (carry over indireto)”. Embora façam inferência à mesma causa, esses fatores são independentes, pois não ocorrem necessariamente de forma simultânea e correlacionada;

- b) Compras sem licitação, que tendem a ser mal instruídas e deficientemente controladas; e
- c) Aumento das despesas em investimentos, que envolvem processos mais exaustivos e complexos, carecendo maiores cuidados, que, se não observados, podem conter falhas, provocando cancelamentos.

Como esses fatores não são medidos de forma direta e objetiva por meio de indicadores preexistentes, foi necessário formular variáveis que permitissem extrair informações necessárias para traduzir o cerne de cada fator. A Tabela 2 apresenta as variáveis independentes, discriminando se os fatores apresentados se encontram sob domínio do gestor (endógenos) ou não (exógenos).

## 4.2 Correlação de variáveis

Foi utilizado o coeficiente de correlação de Pearson, que é uma técnica paramétrica que fornece a força de associação entre duas variáveis, cujos dados estejam normalmente distribuídos (COLLIS; HUSSEY, 2003). Leotti, Birck e Riboldi (2005) concluíram, por meio de simulações, que para os dados não normais, o método de Shapiro-Wilk mostrou ser o de melhor aderência à normalidade, contudo nesta pesquisa será aplicado também o teste de Kolmogorov-Smirnov, visando à confirmação dos resultados.

Complementarmente, foram realizados os testes de correlação de Spearman e o tau-b de Kendall, que são técnicas não-paramétricas para obtenção da medida de associação entre variáveis ordinais. A utilização adicional de técnicas não-paramétricas visa uma análise confirmatória. Torman, Coster e Riboldi (2012) recomendam sua aplicação em caso de amostras pequenas, como a desta pesquisa, pois os testes de aderência à normalidade demonstram-se com baixa performance.

**Tabela 2 – Forma de mensuração das variáveis independentes e sinal esperado em relação à RPNP\_CANC**

Ambiente	Fator	Variável independente	Forma de mensuração
Exógenos	Contingenciamento	CONTING (+)	Valor de provisões orçamentárias recebidas no último trimestre do exercício.
		LOA (+)	Quantidade de dias após o dia 1º de janeiro em que a LOA foi sancionada.
		DECRETO (+)	Quantidade de dias após o dia 1º de janeiro em que o primeiro Decreto de programação financeira foi promulgado.
	Aumento de investimento	INVEST (+)	Provisões recebidas em GND 4.
Endógenos	Capacidade de execução	CAPAC_EXEC (-)	Percentual de liquidações dos créditos do exercício em relação ao total de provisões recebidas.
		RPNP_INSC (+)	Valor dos RP não processados inscritos no exercício.
		PROVISAO (+)	Valor provisionado no exercício.
	Compras sem licitação	RPNP_SEM_LIC (+)	Valor total de inscrições em RP não processados empenhados na modalidade dispensa de licitação.
	Transferência de dotações	TRANSF_DOT (+)	Valor de RP não processados a liquidar após o primeiro trimestre do exercício seguinte.
Morosidade dos processos	MOROSIDADE (+)	Percentual de empenhos emitidos no último trimestre em relação ao total empenhado.	

Fonte: Elaborada pelos autores

Foram formuladas as seguintes hipóteses:  $H_0: \beta = 0$  (não existe correlação) e  $H_1: \beta \neq 0$  (existe correlação).

## 5 ANÁLISE E RESULTADOS

### 5.1 Estatística descritiva

A identificação de *outliers* foi realizada com base em dois critérios expostos por Pinheiro *et al.* (2009), um para medidas de centralidade e de dispersão pouco resistentes, e outro para as mais resistentes.

A variável RPNP\_CANC apresentou um valor discrepante em 2012, situando-se fora do intervalo pelo segundo teste de *outliers*. Nesse ano foram observados valores discrepantes também para as variáveis RPNP\_INSC, PROVISAO e INVEST, pelo mesmo teste. É provável que esta situação seja uma consequência das elevadas dotações consignadas nesse exercício, mostrando que a variável RPNP\_CANC variou positivamente, ao menos nesse ano, com o acréscimo dessas outras. A variável CONTING também apresentou uma observação discrepante pelo mesmo teste, contudo no extremo inferior, referente ao ano de 2015, em que as dotações foram as menores do período.

Em complemento a essa análise, sucedeu-se os testes de normalidade de Kolmogorov-Smirnov e de Shapiro-Wilk para cada variável. Somente RPNP\_CANC não apresentou distribuição normal. Após a aplicação da técnica de transformação logarítmica dos seus dados, o pressuposto de normalidade passou a ser atendido.

### 5.2 Teste de correlação de Pearson

Considerando os testes bivariados com a variável dependente RPNP\_CANC\_LOG,  $H_0$  foi aceita para as variáveis CONTING, LOA, DECRETO, PROVISAO, RPNP\_SEM\_LIC, MOROSIDADE e INVEST, sendo que para PROVISAO e para MOROSIDADE, seria

rejeitada ao nível de 0,10, mas foi aceita ao nível de 0,05.

Para as variáveis CAPAC\_EXEC, RPNP\_INSC e TRANSF\_DOT,  $H_0$  foi rejeitada, sendo mais forte a correlação com a variável RPNP\_INSC (0,925), seguida pela TRANSF\_DOT (0,869), posteriormente pela CAPAC\_EXEC (0,710), tendo sido confirmados os sinais esperados.

Esses resultados foram confirmados pela análise dos gráficos de dispersão dessas variáveis independentes com a variável dependente, em que ficou evidente a existência da correlação linear, conforme sugere Figueiredo Filho e Junior (2010).

### 5.3 Teste de correlação de Spearman e tau-b de Kendall

O resultado do teste de Spearman apresentou correlação significativa estatisticamente na relação entre a variável dependente e as variáveis CAPAC\_EXEC e RPNP\_INSC, cujas hipóteses nulas foram rejeitadas. Tal qual no teste de Pearson, a MOROSIDADE também apresentou correlação significativa ao nível de 0,10, contudo  $H_0$  foi aceita com o parâmetro de 0,05. As demais variáveis não apresentaram resultado significativo. Similarmente ao de Pearson, a variável RPNP\_INSC apresentou correlação forte (0,857) seguida da CAPAC\_EXEC (0,738), contudo,  $H_0$  da variável TRANSF\_DOT foi aceita.

A segunda técnica não paramétrica utilizada foi o tau-b de Kendall. Igualmente ao que foi verificado no teste de Pearson,  $H_0$  foi rejeitada para as variáveis CAPAC\_EXEC, RPNP\_INSC e TRANSF\_DOT. Enquanto que a MOROSIDADE se mostrou significativa ao nível de 0,10, similarmente aos testes anteriores, o que merece uma análise pontual ainda que  $H_0$  tenha sido aceita.

Mais uma vez a variável com a correlação significativa mais forte foi a RPNP\_INSC (0,714), seguida das outras duas com o mesmo coeficiente (0,571).

## 5.4 Análise dos resultados

Tendo vista a realização de três testes, será considerada aceita a hipótese alternativa, se ela tiver sido verificada simultaneamente pelo teste paramétrico e, pelo menos, em um dos dois testes não paramétricos. A Tabela 3 sintetiza os resultados.

Assim, considerouse aceita H1 somente para as variáveis CAPAC\_EXEC, RPNP\_INSC e TRANSF\_DOT.

Diante desses resultados, quanto menor for a capacidade de execução das dotações, as UG tendem a cancelar mais RP não processados (correlação negativa); e quanto maior forem as inscrições em RP com vias a transferir dotações para exercícios futuros, maiores serão os cancelamentos de RP não processados (correlação positiva).

Convém notar que os fatores "contingenciamento" e "aumento de investimento" não apresentaram correlação significativa com a variável dependente, contrariando o que o senso comum poderia inferir, e a percepção dos gestores, segundo Ribeiro (2010) e Carvalho (2013). Esse fato sugere que a redução do cancelamento de RP está mais relacionada com a necessidade de melhorar os processos internos do que com ingerências externas junto aos órgãos orçamentários da União. Não obstante a correlação com a MOROSIDADE tenha apurado uma significância somente a 0,10, os três testes apresentaram este resultado. Destarte,

convém citar a possível existência de relação dos cancelamentos com demora em concluir os processos de aquisição com a concentração de empenhos nos últimos trimestres, o que corrobora a necessidade de obtenção da devida agilidade na execução orçamentária em prol da redução dos cancelamentos de RP.

Dessa forma, a eficiência é consequência de uma adequada alocação de créditos orçamentários, compatíveis com as reais capacidades de execução das UG.

Além das correlações com a variável dependente, foram verificados correlacionamentos significativos entre as variáveis: CAPAC\_EXEC e RPNP\_SEM\_LIC; RPNP\_INSC e TRANSF\_DOT; RPNP\_INSC e RPNP\_SEM\_LIC; MOROSIDADE e RPNP\_INSC.

Esses resultados permitem as seguintes inferências:

- quanto menor a capacidade de execução das dotações, há um aumento na inscrição dos RP não processados, em sua maior parte visando transferir dotações para exercícios futuros, os "restos a fazer";
- quanto mais créditos são inscritos em RP, maior é a relação dessas inscrições com despesas efetuadas sob dispensa de licitação, o que pode significar ineficiência dos gastos, pois a regra deve ser o procedimento licitatório;
- quanto maior a concentração de empenhos no último trimestre (MOROSIDADE), maior

Tabela 3 – Resultados dos testes de correlação

Fator determinante	Variável independente	Pearson	Spearman	Tau-b de Kendall	Resultado final
Capacidade de execução	CAPAC_EXEC (-)	H0 rejeitada	H0 rejeitada	H0 rejeitada	H0 rejeitada
	RPNP_INSC (+)	H0 rejeitada	H0 rejeitada	H0 rejeitada	H0 rejeitada
Transferência de dotações	TRANSF_DOT (+)	H0 rejeitada	H0 aceita	H0 rejeitada	H0 rejeitada
Morosidade dos processos	MOROSIDADE (+)	H0 aceita	H0 aceita	H0 aceita	H0 aceita
Aumento de investimento	INVEST (+)	H0 aceita	H0 aceita	H0 aceita	H0 aceita

Fonte: Elaborada pelos autores

a quantidade de empenhos inscritos em RP não processados, pois se estima que haja a prática do “use it or lose it” ou um acúmulo de tarefas para a realização das despesas, que inviabiliza sua execução ainda no exercício.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O debate sobre a adoção do princípio da anualidade orçamentária frente ao *carry over* praticado em alguns países é atual e extenso, devendo-se considerar a existência de aspectos positivos e negativos em cada uma dessas práticas.

Releva salientar que cerca de 75% dos RP inscritos pela MB no período analisado são não processados, descaracterizando uma motivação proveniente de políticas para elevação do *float*, o que reforça as características plurianuais do orçamento, corroborando Carvalho (2013).

Os testes evidenciam que a capacidade de execução e a prática de transferir dotações para exercícios seguintes são os fatores determinantes para o cancelamento dos RP.

Os resultados reforçam a ideia de que uma quantidade maior de recursos não implica em uma gestão eficiente, essa alocação deve ser condizente com a real capacidade de execução dos órgãos.

Em consequência desses achados, sugere-se: aprimorar os processos de obtenção e planejamento visando melhorar a capacidade de execução das dotações; e inscrever em RP, primordialmente, despesas com expectativas de serem liquidadas logo nos primeiros meses do exercício seguinte, evitando que fiquem mais suscetíveis às incertezas.

Os fatores exógenos (contingenciamento e aumento de investimento) não apresentaram associações significativas, indicando que os cancelamentos estão mais relacionados com situações que estão sob domínio da

organização. Esses fatores também não obtiveram resultados significativos com a inscrição em RP.

Paralelamente, extraiu-se algumas conclusões com base em associações significativas identificadas nas variáveis: quando a capacidade de execução é baixa, a pressão ao final do exercício é mais acentuada, aumentando a quantidade de inscrições em RP não processados; quando a quantidade de RP não processados é elevada, há uma maior quantidade de inscrições relacionadas a empenhos sem licitação; e a morosidade na realização da despesa, com base na concentração da emissão de empenhos no último trimestre, aumenta a inscrição de RP não processados.

Para a realização de pesquisas futuras sugere-se a ampliação dos testes para os demais órgãos orçamentários da União, trabalhando os dados do período como um todo, ou anualmente através da estimação com dados em painel.

## REFERÊNCIAS

- AIVES, G. H. T. **A credibilidade do orçamento federal: um desafio à transparência da despesa pública no Brasil.** *Revista da Controladoria-Geral da União*, v. 7, n. 11, p. 27, 2015.
- AQUINO, A. C. B.; AZEVEDO R. R. **Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária.** *Revista de Administração Pública*, v. 51, n. 4, p. 580-95, 2017.
- AUGUSTINHO, S. M.; OLIVEIRA, A. G. de; LIMA, I. A. de. **A “Contabilidade criativa” e a inscrição de restos a pagar como expediente” para alcançar o superávit primário.** *Revista REUNIR*, v. 3, n. 4, p. 127-147, 2013.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado, 1988.
- BRASIL. **Decreto n.º 93.872, de 23 de dezembro de 1986.** Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm)>. Acesso em: 10 abr. 2021.
- BRASIL. **Decreto-Lei n.º 4.597, de 19 de agosto de 1942.** Dispõe sobre a prescrição das ações contra a Fazenda Pública e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/)

decreto-lei/1937-1946/Del4597.htm>. Acesso em: 10 abr. 2021.

BRASIL. **Decreto n.º 7654, de 23 de dezembro de 2011**. Altera o Decreto n.º 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/decreto/D7654.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/D7654.htm)>. Acesso em: 10 abr. 2021.

BRASIL. **Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em: 10 abr. 2021.

CAMARGO, A. M. Casuísticas dos Restos a Pagar: uma Análise legalista e Doutrinária. **Revista de Ciências Gerenciais**, v. 18, n. 27, 2015.

CARVALHO, M. B. Restos a pagar e a anualidade orçamentária. **VI PRÊMIO SOF**. Brasília, 2013. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/backup/premios/premios1/premios/vi-premio-sof-de-monografias/vi-premio-sof-monografias-revisadas-separadas/tema-2-1-a-lugar-munt-que-de-carvalho>>. Acesso em: 10 abr. 2021.

COLLINS, J.; HUSSEY, R. **Business research**. A practical guide for undergraduate and postgraduate students. Palgrave Macmillan, New York, 2003.

FIGUEIREDO FILHO, D. B.; JUNIOR, J. A. S. Desvendando os Mistérios do Coeficiente de Correlação de Pearson (r). **Revista Política Hoje**, v. 18, n. 1, 2010.

FURIATI, A. A. **Restos a pagar e o "orçamento paralelo"**. Brasília, UnB, 2011.

GERARDO, J. C. Receitas atípicas e Restos a Pagar: implicações sobre o Resultado Primário do Governo Central. Finanças Públicas: **XV Prêmio Tesouro Nacional**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2010.

GONTIJO, V.; PEREIRA FILHO, F. L. **Restos a Pagar e o Direito do Credor**. 2010. Disponível em: <[http://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/4524/restos\\_pagar\\_gontijo\\_pereira\\_filho.pdf?sequence=4](http://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/4524/restos_pagar_gontijo_pereira_filho.pdf?sequence=4)>. Acesso em: 19 jun. 2017.

KOHAMA, H. **Balancos públicos: teoria e prática**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2015.

LEOTTI, V. B.; BIRCK, A. R.; RIBOLDI, J. Comparação dos Testes de Aderência à Normalidade Kolmogorov-Smirnov, Anderson-Darling, Cramer-Von Mises e Shapiro-Wilk por Simulação. **Simpósio de Estatística Aplicada à Experimentação Agronômica**, v. 11, p. 192, 2005.

LIEBMAN, J. B.; MAHONEY, N. **Do expiring budgets lead to wasteful year-end spending? Evidence from federal procurement**. 2010. Disponível em: <<https://www.hks.harvard.edu/jeffreyliebman/LiebmanMahoneyExpiringBudgets.pdf>>. Acesso em: 16 jun. 2021.

PINHEIRO, João Ismael D. *et al.* **Estatística Básica**. A arte de trabalhar com dados. Elsevier, 2009.

RIBEIRO, L. C. **Impactos da anualidade orçamentária na alocação dos recursos públicos**. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Secretaria de Orçamento Federal-SOF, Brasília, 2010. Disponível em: <[www.joserobertoafonso.com.br/attachment/19778](http://www.joserobertoafonso.com.br/attachment/19778)>. Acesso em: 24 abr. 2021.

SANTOS, E. M. dos. Restos a Pagar não Processados: um estudo da viabilidade de uso como indicador de desempenho dos gestores públicos. **XV Prêmio Tesouro Nacional**. Brasília: ESAF, 2010. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documentos/10180/137713/Prêmio2010\\_Tema\\_2\\_1.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documentos/10180/137713/Prêmio2010_Tema_2_1.pdf)>. Acesso em: 20 abr. 2021.

SILVA, A. M. A.; CÂNDIDO JÚNIOR, J. O.; GERARDO, J. C. Restos a pagar: implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a qualidade do gasto público. **Prêmio SOF de Monografias – 2007**. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão/Secretaria de Orçamento Federal, 2008. Disponível em: <[http://www.orcamentofederal.gov.br/educacao-orcamentaria/premio-sof-de-monografias/1-premio/tema\\_2\\_1\\_lugar.pdf](http://www.orcamentofederal.gov.br/educacao-orcamentaria/premio-sof-de-monografias/1-premio/tema_2_1_lugar.pdf)>. Acesso em: 16 jun. 2021.

SILVA, M. C. da. Uma abordagem dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar da união (1999-2003). **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 18, n. 43, p. 73-83, 2007.

TORMAN, V. B. L.; COSTER, R.; RIBOLDI, J. Normalidade de variáveis: métodos de verificação e comparação de alguns testes não-paramétricos por simulação. **Clinical & Biomedical Research**, v. 32, n. 2, 2012.