

**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA**  
**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E ECONOMIA – FACE**  
**Alínie Rocha Mendes**

**RESTOS A PAGAR NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS DO BRASIL: DOTAÇÃO E  
CONTROLE DE PASSIVOS INSCRITOS**

Brasília – DF, Junho de 2017

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura  
**Reitora da Universidade de Brasília**

Professor Doutor Enrique Huelva  
**Vice-Reitor da Universidade de Brasília**

Professora Doutora Cláudia da Conceição Garcia  
**Decana de Ensino de Graduação**

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira  
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade**

Professor Doutor José Antônio de França  
**Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais**

Professor Elivânio Geraldo de Andrade  
**Coordenador de Graduação do Curso de Ciências Contábeis – Noturno**

**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA**  
**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E ECONOMIA – FACE**  
**Alínie Rocha Mendes**

**RESTOS A PAGAR NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS DO BRASIL: DOTAÇÃO E  
CONTROLE DE PASSIVOS INSCRITOS**

Trabalho de conclusão de curso apresentado para  
obtenção do Certificado de Graduação em Ciências  
Contábeis da Faculdade de Administração,  
Contabilidade e Economia da Universidade de Brasília.

Orientador: Prof. Dr. Cesar Augusto Tibúrcio Silva

Brasília – DF, junho de 2017.

MENDES, Alínie Rocha.

RESTOS A PAGAR NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS DO BRASIL: DOTAÇÃO E CONTROLE DE PASSIVOS INSCRITOS/Alínie Rocha Mendes – Brasília, DF,2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Universidade de Brasília (UnB), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FACE. 2º Semestre de 2017. 54 f.

Orientador: Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva.

1. Restos a Pagar. Controle de Passivos. Universidades Federais do Brasil.

ALÍNIE ROCHA MENDES

**RESTOS A PAGAR NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS DO BRASIL: DOTAÇÃO E  
CONTROLE DE PASSIVOS INSCRITOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva.

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva – Orientador

CCA/FACE/UnB

---

Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa

CCA/FACE/UnB

Brasília, 23 de junho de 2017.

## **DEDICATÓRIA**

Dedico este trabalho, primeiramente a Deus, por ser essencial em minha vida, com muito carinho, as minhas filhas – Bárbara e Débora, esta vitória é mais delas do que minha, ao meu esposo que de forma especial e carinhosa me apoiou nos momentos de dificuldade, a minha irmã Linidelly por ter me encorajado até aqui, ao professor Tibúrcio, por sua paciência e confiança ao longo da construção deste trabalho.

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, consolo presente nas horas difíceis, autor de minha vida.

Agradeço ao meu esposo pela paciência, pelo incentivo, pela força e principalmente pelo carinho. A minha irmã Linidelly, por acreditar em mim e não me deixar desistir. A minha querida mãe, a quem serei eternamente grata por suas orações.

E o que dizer a vocês minhas filhas lindas, que embora não tivessem consciência disto, sempre estiveram ao meu lado e do jeitinho de vocês sempre me apoiaram? Valeu a pena todo sofrimento, todas as renúncias. Valeu a pena esperar. Hoje estamos colhendo, juntas, os frutos de nossa caminhada.

Ao Prof. Dr. César Tibúrcio, orientador, por quem tenho grande admiração, agradeço pela oportunidade e apoio na elaboração deste trabalho.

Ao professor Dr. Abimael, membro da banca examinadora, pela disponibilidade em participar e pelo auxílio acerca da construção deste trabalho.

Ao meu amigo Dr. Carlos Mota pela dedicação e carinho ofertados a mim no decorrer de minha vida acadêmica.

Agradeço a todos os professores da FACE e de outros departamentos com os quais tive a rica oportunidade de aprender não só o conteúdo do curso mas também tive a oportunidade de adquirir conhecimentos de valores que servirão por toda uma vida.

Fica aqui meu muito obrigada aos meus colegas e companheiros de estudo que me deram força e me encorajaram a seguir sempre em frente.

Agradeço a todos aqueles que direta ou indiretamente sempre estiveram convictos de que este momento seria possível.

“Por isso não tema, pois estou com você. Não tenha medo, pois sou o seu Deus. Eu o fortalecerei e o ajudarei. Eu o segurarei com a minha mão direita vitoriosa”.

Bíblia Sagrada – Isaías 41:10

## RESUMO

O presente trabalho compara o volume e a influência dos Restos a Pagar para o decênio 2005-2015 sobre a Dotação Inicial Autorizada de uma amostra composta por 53 Instituições Federais de Ensino Superior. Utilizou-se de todos os componentes contábeis que envolvem as despesas registradas na macro função da contabilidade pública. Desenvolveu-se um modelo com as variáveis explicativas: Adesão ao Reuni; Quantidade de Docentes, data da fundação, concluintes, cursos, matrículas, vagas docentes, percentual de docentes com doutorado, técnicos, IGC e log da Dotação para verificar a aderência dessas variáveis ao montante de inscrições em Restos a Pagar. O modelo mostrou-se adequadamente ajustado (0,704) em um procedimento de regressão linear, método MQO. As variáveis independentes apresentaram influência em relação a inscrição de Restos a Pagar, porém, não é algo que se destaca. A pesquisa analisou o percentual de RP em relação à DI bem como os percentuais de pagamento e cancelamento em relação ao montante de RP inscrito das IFES por região: Norte, Centro-Oeste, Nordeste, Sul e Sudeste. De acordo com os resultados obtidos, as regiões com maior destaque na inscrição de despesas na rubrica de RP são o Nordeste e o Sudeste. Em decorrência dos pagamentos significativos dos Restos a Pagar não Processados e devido ao baixo volume de cancelamento dessas despesas, a pesquisa inferiu teoricamente que a gestão financeira está preocupada em resguardar o interesse da Administração Pública.

**Palavras-chave:** 1. Restos a Pagar. 2. Universidades. 3. Administração pública. 4. Dotação Inicial Autorizada.

## ABSTRACT

This monograph compares the volume and influence of the Remains to Pay for the decennium 2005-2015 on the Initial Authorized Budget of a sample composed by 53 Federal Institutions of Higher Education. All accounting components involving the expenses recorded in the macro function of public accounting were used. A model with explanatory variables was developed: Adhesion to the Reuni; Number of Teachers, foundation date, graduating courses, registrations, teaching vacancies, percentage of teachers with doctorates, technicians, IGC and log of the Authorized Budget to verify the adherence of these variables to the amount of registrations in Remains to Pay. The model was properly adjusted (0.704) in a linear regression procedure, MQO method. The independent variables had influence in relation to the registrations of Remains to Pay, however, it is not something that stands out. The research has analyzed the percentage of RP in relation to DI, as well as the percentages of payment and cancellation in relation to the amount of RP enrolled of the IFES by region: North, Central West, Northeast, South and Southeast. According to the results obtained, the regions with the highest featured in the registrations of expenses in the RP heading are the Northeast and Southeast ones. As a result of the meaningful payments of unprocessed remnants to pay and due to the low volume of cancellation of these expenses, the research theoretically inferred that financial management is concerned to safeguard the interest of the Public Administration.

**Keywords:** 1. Remains to Pay. 2. Universities. 3. Public Administration. 4. Initial Authorized Budget.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Modelo para determinação da influência das variáveis independentes em relação a inscrição de Restos a Pagar.	31
Tabela 2 - Restos a Pagar Processados Inscritos, Cancelados, Pagos e a Dotação Inicial de 2016 - Região Norte (Valores em R\$)	48
Tabela 3 - Restos a Pagar Não Processados Inscritos, Cancelados, Pagos e a Dotação Inicial de 2016 - Região Norte (Valores em R\$)	48
Tabela 4 - Restos a Pagar Processados Inscritos, Cancelados, Pagos e a Dotação Inicial de 2016 - Região Centro-Oeste (Valores em R\$).	48
Tabela 5 - Restos a Pagar não Processados Inscritos, Cancelados, Pagos e a Dotação Inicial de 2016 - Região Centro-Oeste (Valores em R\$).	49
Tabela 6 - Restos a Pagar Processados Inscritos, Cancelados, Pagos e a Dotação Inicial de 2016 - Região Nordeste (Valores em R\$).	49
Tabela 7 - Restos a Pagar não Processados Inscritos, Cancelados, Pagos e a Dotação Inicial de 2016 - Região Nordeste (Valores em R\$).	50
Tabela 8 - Restos a Pagar Processados Inscritos, Cancelados, Pagos e a Dotação Inicial de 2016 - Região Sul (Valores em R\$).	50
Tabela 9 - Restos a Pagar não Processados Inscritos, Cancelados, Pagos e a Dotação Inicial de 2016 - Região Sul (Valores em R\$).	51
Tabela 10 - Restos a Pagar Processados Inscritos, Cancelados, Pagos e a Dotação Inicial de 2016 - Região Sudeste (Valores em R\$).	51
Tabela 11 - Restos a Pagar não Processados Inscritos, Cancelados, Pagos e a Dotação Inicial de 2016 - Região Sudeste (Valores em R\$).	52

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Evolução de Restos a Pagar não Processados no período de 2005 a 2015	33
Gráfico 2 - Evolução de Restos a Pagar Processados no período de 2005 a 2015	34
Gráfico 3 - Comparativo de RPNP inscrito, pago e cancelado no período de 2005 a 2015	35
Gráfico 4 - Comparativo de RPP inscrito, pago e cancelado no período de 2005 a 2015.	36
Gráfico 5 - Percentuais de RPP pago e cancelado em relação ao montante inscrito	36
Gráfico 6 - Percentuais de RPNP pago e cancelado em relação ao montante inscrito	38
Gráfico 7 - Percentuais de RPP pago e cancelado em relação ao montante inscrito	39
Gráfico 8 - Percentuais de RPNP pago e cancelado em relação ao montante inscrito	40
Figura 9 - Montante de RPP inscrito, pago e cancelado por IFES no período de 2005 a 2015. (Valores em R\$).	41
Gráfico 10 - Montante de RPNP inscrito, pago e cancelado por IFES no período de 2005	42

## LISTA DE ABREVIATURAS

DI	Dotação Inicial
IFES	Institutos Federais de Ensino Superior
IGC	Índice Geral de Cursos
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
LDB	Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MEC	Ministério da Educação
MQO	Método dos Quadrados Ordinários
RP	Restos a Pagar
RPP	Restos a Pagar Processados
RPNP	Restos a Pagar não Processados
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
UNIVASF Francisco	Fundação Universidade Federal do Vale do São
UFAL	Universidade Federal de Alagoas
UFBA	Universidade Federal da Bahia
UFC	Universidade Federal do Ceará
UFES	Universidade Federal do Espírito Santo
UFG	Universidade Federal de Goiás
UFF	Universidade Federal Fluminense
UFJF	Universidade Federal de Juiz de Fora
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
UFPA	Universidade Federal do Pará
UFPB	Universidade Federal da Paraíba

UFPR	Universidade Federal do Paraná
UFPE	Universidade Federal de Pernambuco
UFRN	Universidade Federal do Rio Grande do Norte
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul
UFRJ	Universidade Federal do Rio de Janeiro
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
UFSM	Universidade Federal de Santa Maria
UFRPE	Universidade Federal Rural de Pernambuco
UFRRJ	Universidade Federal Rural do Rio De Janeiro
UFRR	Fundação Universidade Federal de Roraima
UFT	Fundação Universidade Federal do Tocantins
UFCG	Universidade Federal de Campina Grande
UFRA	Universidade Federal Rural da Amazônia
UFTM	Universidade Federal do Triângulo Mineiro
UFVJM Mucuri	Universidade Federal do Vale do Jequitinhonha e Mucuri
UTFPR	Universidade Tecnológica Federal do Paraná
UNIFAL	Universidade Federal de Alfenas
UNIFEI	Universidade Federal de Itajubá
UNIFESP	Universidade Federal de São Paulo
UFLA	Universidade Federal de Lavras
UFERSA	Universidade Federal Rural do Semi-Árido
UNIPAMPA	Fundação Universidade Federal do Pampa
UNILA	Universidade Federal da Integração Latino Americana
UNIR	Fundação Universidade Federal de Rondônia
UNIRIO	Fundação Universidade do Rio De Janeiro
UFAM	Fundação Universidade do Amazonas
UnB	Fundação Universidade de Brasília
UFMA	Fundação Universidade Federal do Maranhão

FURG	Fundação Universidade Federal do Rio Grande
UFU	Universidade Federal de Uberlândia
UFAC	Fundação Universidade Federal Do Acre
UFMT	Fundação Universidade Federal de Mato Grosso
UFOP	Fundação Universidade Federal de Ouro Preto
UFPeI	Fundação Universidade Federal de Pelotas
UFPI	Fundação Universidade Federal do Piauí
UFSCAR	Fundação Universidade Federal de São Carlos
UFS	Fundação Universidade Federal de Sergipe
UFV	Fundação Universidade Federal de Viçosa
UFMS	Fundação Universidade Federal de Mato Grosso Do Sul
UFCSPA De Porto Alegre	Fundação Universidade Federal de Ciências Da Saúde
UFSJ	Fundação Universidade Federal de São João Del Rei
UNIFAP	Fundação Universidade Federal do Amapá
UFGD	Fundação Universidade Federal da Grande Dourados
UFRB	Universidade Federal do Recôncavo Da Bahia
UFABC	Fundação Universidade Federal do ABC
UFFS	Universidade Federal da Fronteira Sul
UFOPA	Universidade Federal do Oeste do Pará
UNILAB Afro-Brasileira	Universidade da Integração Internacional Da Lusofonia
UFOB	Universidade Federal do Oeste Da Bahia
UNIFESSPA	Universidade Federal do Sul E Sudeste Do Pará
UFCA	Universidade Federal do Cariri
UFSB	Universidade Federal do Sul da Bahia

## SUMÁRIO

<b>1.INTRODUÇÃO</b>	17
<b>1.1 Apresentação do Tema</b>	17
<i>1.1.1 Delimitação Da Pesquisa</i>	17
<b>1.2 Objeto de Estudo</b>	18
<i>1.2.1 Objetivo Geral</i>	18
<i>1.2.2 Objetivos Específicos</i>	18
<b>1.3 Problema de Pesquisa</b>	19
<i>1.3.1 Justificativa</i>	20
<b>1.4 Antecedentes Da Pesquisa</b>	20
<b>1.5 Organização Do Trabalho</b>	21
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO</b>	22
<b>3. RESTOS A PAGAR – VISÃO GERAL</b>	24
<b>3.1 Inscrição, Pagamento, Cancelamento e Prescrição</b>	26
<b>3.2 Universidades Públicas Federais</b>	28
<b>4. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS</b>	30
<b>4.1 Desenvolvimento do Modelo</b>	31
<b>5. ANÁLISE DOS RESULTADOS</b>	32
<b>6. CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES</b>	43
<b>REFERÊNCIAS</b>	45
<b>APÊNDICES</b>	47

## **1.INTRODUÇÃO**

A sociedade tem demonstrado nos últimos anos uma maior preocupação com a gestão de seus recursos; acredita-se que esta preocupação é fruto do acesso às informações em relação a aplicação dos recursos arrecadados. Tomando por base este contexto, o presente trabalho vai analisar a movimentação de Restos a Pagar nas Universidades Federais do Brasil para o decênio 2005-2015, bem como as principais causas que motivam a inscrição de despesas nessa rubrica.

### **1.1 Apresentação do Tema**

A decisão tomada para a investigação desse tema formou-se nas discussões em que esteve presente a autora, o orientador e o atual diretor de Contabilidade e Finanças da Universidade de Brasília (Tiago Mota). A contabilidade pública, diferentemente da contabilidade aplicada ao setor privado, guarda algumas características de denominação e princípios de demonstração sobre como os recursos orçamentários públicos são controlados. As fases que envolvem o fato gerador de compromissos compreendem: 1) dotação orçamentária; 2) empenhos de compromissos; 3) liquidação de compromissos; 4) pagamento dos compromissos. Para cada uma dessas fases há procedimentos bem definidos para assegurar o controle e a transparência da aplicação dos recursos de domínio do setor público. Para tratamento do tema apresentam-se, preliminarmente, a visão de alguns autores em relação aos Restos a Pagar, Despesas de Exercícios Anteriores e Despesas Públicas, seguidamente, apresentam-se alguns conceitos apresentados no MCASP, no Manual de Despesa Nacional da STN e na Constituição Federal de 1988 que irão esclarecer noções fundamentais para o trabalho e servir de ponto de partida ou marco inicial à sua realização.

#### ***1.1.1 Delimitação Da Pesquisa***

O trabalho reportou uma análise referente à evolução de Restos a Pagar nos anos de 2005 a 2015, e investigou a sua influência na Dotação Inicial de uma amostra composta por 53 instituições Federais de Ensino Superior, uma vez que não houve disponibilidade de informações para o total de 63 Universidades Federais para todo o período da pesquisa.

## **1.2 Objeto de Estudo**

Pretende-se atualizar a pesquisa realizada no ano de 2016 intitulada como Restos a Pagar nas Universidades Federais: Dotação e Controle de Passivos Inscritos, o artigo foi apresentado pela autora deste trabalho na Semana Nacional de Ciência e Tecnologia e na Semana Universitária 2016: Diferenças que somam, ideias que multiplicam 22º Congresso de Iniciação Científica da UnB e 13º do Distrito Federal: Sustentabilidade – o futuro em nossas mãos.

A pesquisa inferiu teoricamente que a inscrição de Restos a Pagar não está sujeita à influência de algumas variáveis particulares e fortemente vinculadas às IFES, tais como: a adesão ao Reuni; o tamanho do quadro de docentes; a data da fundação; a quantidade de alunos concluintes e outras, a pesquisa reportou ainda, a uma análise referente à evolução de Restos a Pagar nos anos de 2012 e 2013.

Em razão desse estudo, além de atualizar a pesquisa em questão, pretende-se investigar a evolução de Restos a Pagar no intervalo de dez anos, que vai de 2005 a 2015 bem como investigar a influência de Restos a Pagar Processados e Restos a Pagar Não Processados desse decênio em relação a Dotação inicial do exercício de 2016.

### ***1.2.1 Objetivo Geral***

A monografia visa investigar os efeitos provocados pelos Restos a Pagar em relação a sua efetiva influência na Dotação Inicial das Universidades Federais, bem como identificar as principais motivações da inscrição de Restos a Pagar Processados e Não Processados e também investigar a principal causa que leva ao cancelamento de tais inscrições.

### ***1.2.2 Objetivos Específicos***

Para que a pesquisa atinja seus objetivos, faz-se necessário:

- a) apresentar o valor em reais por região da inscrição de Restos a Pagar processados e Não Processados no período de 2005 a 2015;
- b) analisar os percentuais de RP pagos e cancelados em relação aos inscritos e RP inscritos no período que vai de 2005 a 2015 em relação a Dotação Inicial autorizada para o exercício de

2016;

c) observar as justificativas apresentadas pelos gestores das IFES nos Relatórios de Gestão para verificar o motivo de prorrogação e dos cancelamentos de Restos a Pagar.

### **1.3 Problema de Pesquisa**

Considerando-se que a maior parcela de passivos inscritos na rubrica de Restos a Pagar é do ministério da Educação, considerando ainda as críticas de alguns estudiosos em relação a inscrição de despesas na rubrica em questão, como Almeida (2011) por exemplo, o qual afirma que há grandes indícios que os Restos a Pagar Não Processados estão sendo manuseados de forma a postergar as despesas.

Outro exemplo é o pensamento de Castro (2013), segundo ele, os RPNP em conjunto com a falta de recurso financeiro foi um dos fatores que levaram o país ao endividamento público. Em consonância com este autor, esta rubrica ocasionou a fragmentação dos princípios da anualidade da despesa e do equilíbrio entre receitas e despesas, além de atingir o princípio de competência da contabilidade, uma vez que a obrigação é reconhecida sem que o bem e/ou serviço tenha sido entregue ou prestado.

Os autores CASTRO (2013) E ALMEIDA (2011) defendem que os Restos a Pagar Não Processados por se tratar de uma despesa que não foi ainda realizada não deveria ser classificada no passivo das entidades. O CPC 00 (CPC, 2011) define passivo como “uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos”.

Diante do exposto, o presente trabalho pretende responder ao seguinte questionamento: As universidades federais do Brasil têm utilizado do artifício de inscrever passivos como RPNP para evitar a redução do orçamento anual? Para responder a esta pergunta, foram analisados dez exercícios (2005 a 2015) para o percentual de pagamento e cancelamento em relação aos inscritos e o percentual de Restos a Pagar inscritos em relação à Dotação Inicial autorizada para o exercício de 2016. Foram analisados também os relatórios de Gestão das IFES com o intuito de tentar identificar a principal causa que leva a inscrição de passivos na rubrica de Restos a Pagar.

### ***1.3.1 Justificativa***

De acordo com os relatórios de contas do Governo Federal (CONTAS ABERTAS, 2016) a maior parcela de compromissos em Restos a Pagar ainda não pagos é do Ministério da Educação com R\$ 13,9 bilhões. Ainda de acordo com os relatórios em questão, os exercícios de 2012 e 2013 apresentaram incremento de despesas inscritas na rubrica de Restos a Pagar. O Tribunal de Contas da União (TCU) acredita que o ocorrido se deve à alteração no final do exercício de 2011 na normativa que valida o registro de RPNP (CONTAS ABERTAS, 2016).

De acordo com a nova redação do artigo 68 do Decreto 93.872/86, a validade de RPNP de 31 de dezembro do ano subsequente estendeu-se para 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição. Ainda em consonância com o TCU, ainda que se leve em consideração a diferença entre os valores empenhados e pagos até outubro em 2015 e 2016, nos próprios exercícios, acrescidos do estoque de Restos a Pagar, observa-se uma queda no volume de Restos a Pagar ainda não pagos no exercício de 2016 (CONTAS ABERTAS, 2016).

É relevante destacar que no caso dos Restos a Pagar Processados, as despesas legalmente empenhadas já tiveram o produto e/ou serviço recebido, logo, o segundo estágio da despesa (liquidação) já aconteceu e tornou-se para o Poder Público, uma obrigação de pagamento dessa despesa inscrita como RPP.

### **1.4 Antecedentes Da Pesquisa**

De acordo com a leitura de alguns trabalhos publicados junto ao portal de periódicos - CAPES, onde se utilizou na busca a palavra Restos a Pagar, notou-se que as pesquisas: Restos a Pagar: um Estudo no Nordeste Brasileiro (OLIVEIRA,2012) e a pesquisa intitulada como: As Consequências, para o orçamento e Contabilidade Pública, da inscrição e do cancelamento de Restos a Pagar não Processados realizados em capitais estaduais da região do Nordeste do Brasil nos exercícios de 2008 e 2009 (SANTOS,2011) têm apontado que houve um aumento na inscrição dessas despesas no período de 2003 a 2010, houve um aumento também no tempo de permanência dessas despesas, aumentando de três anos em 2003 para cinco anos em 2010.

Há pesquisas também, como Restos a pagar e a anualidade orçamentária

(CARVALHO, 2012) que vai identificar o prazo médio para execução das dotações orçamentárias das despesas primárias discricionárias onde foi constatado que estas despesas representam o maior volume de inscrição de Restos a Pagar bem como representam a maior parcela que permanece no saldo desse passivo a pagar após o primeiro ano de inscrição. Com base neste contexto, optou-se por investigar a movimentação de Restos a Pagar com o objetivo de identificar quais as principais causas que levam a inscrição de passivos nessa rubrica.

### **1.5 Organização Do Trabalho**

Nas seções deste trabalho além da introdução se descreverá o referencial teórico; a metodologia adotada, identificando o tipo de pesquisa, a população, a amostra e a coleta e tratamento dos dados. Seguido da apresentação dos resultados e por fim, a conclusão e as recomendações.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

Para o embasamento teórico, são abordados os seguintes itens: Restos a Pagar, Despesas de Exercícios Anteriores e Despesas Públicas.

Piscitelli e Timbó (2010), afirmam que “Restos a Pagar são as despesas empenhadas, pendentes de pagamento na data de encerramento do exercício financeiro, inscritas contabilmente como obrigações a pagar no exercício subsequente”. Os autores afirmam também que “a despesa está processada quando já transcorreu o estágio da liquidação”, enquanto que as “despesas não processadas são aquelas cujos serviços encontram-se em execução, não existindo ainda o direito líquido e certo do credor”. Ainda de acordo com Piscitelli e Timbó (2010, p. 81):

A crítica que se faz à figura dos Restos a Pagar Não Processados é de que o disposto no art. 35, inciso II, combinado com o disposto no art. 36 da Lei 4.320/64, permite o registro da despesa orçamentária no exercício em que a obrigação ainda não foi efetivamente constituída, porquanto, não existe o direito líquido e certo do credor, levando o órgão/entidade a apresentar um resultado patrimonial inapropriado. Além disso, evidencia-se a quebra do princípio da competência, visto que o fato gerador da despesa ainda não ocorreu, sob a ótica do inciso II do § 4 do art. 9 do enunciado 16.1, constante do Apêndice II da Resolução CFC 750/93, aprovado pela Resolução CFC 1.111/07.

Para que haja uma melhor compreensão em relação a crítica referente a classificação de RPNP como passivo no Balanço Patrimonial da entidade, faz-se necessário observar a sexta edição do Manual de contabilidade aplicada ao setor público, passivo são “obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviço” (BRASIL, 2016).

De acordo com Niyama e Silva (2008), no conceito de passivo, a ênfase no desembolso de um benefício econômico é considerado como algo prolixo, já que “um evento que satisfaça às duas primeiras condições ocorreu no passado e representa uma obrigação presente” obrigatoriamente haverá um desembolso futuro.

Diante do exposto, é possível observar que os Restos a Pagar Processados por sua vez, representam corretamente o reconhecimento do passivo, uma vez que ficam configurados os três pontos fundamentais da definição de passivo do Iasb citados por Niyama e Silva (2008): “(a) é uma obrigação atual da entidade; (b) é resultado de eventos passados; e (c) a liquidação

implicará um desembolso de benefícios econômicos”.

Para Giacomoni (2010), de acordo com a norma geral – Lei 4320/64 “despesas empenhadas e não pagas até o final do exercício são inscritas em Restos a Pagar”, é possível observar uma das limitações presente na norma supracitada:

Fomentar o descompasso entre a execução orçamentária e a financeira, ou seja, a despesa é gravada num exercício, mas seus efeitos financeiros ocorrem no seguinte. Essas disfunções são potencializadas negativamente pelas práticas, comuns na gestão pública, de concentrar as liberações financeiras no final do exercício e de produzir grande número de empenhos, visando ao aproveitamento dos créditos.

O referido autor afirma que dessa forma, não há tempo hábil para a realização efetiva da despesa, sendo assim, os gestores, promovem, em grande volume, a inscrição de saldos de empenhos não processados em Restos a Pagar.

Ainda Sobre Restos a Pagar, é relevante a compreensão a respeito de Despesas de Exercícios Anteriores, de acordo com Mota (2009), são quatro os casos para a classificação de despesas nessa rubrica: “Despesas de exercícios encerrados não processadas na época própria; Restos a Pagar com prescrição interrompida; Compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício financeiro, criados em virtude de lei” por fim, o “Valor inscrito em restos a Pagar menor que o valor real da despesa a ser pago”.

Para o Mota (2009, p.157), “não se deve confundir Despesas de Exercícios Anteriores com Restos a Pagar não Processados”. O autor afirma ainda que a despesa em questão, realizou-se em exercício anterior, porém, o empenho e a liquidação ocorreram no exercício de seu reconhecimento. Já as despesas inscritas na rubrica de RPNP competem ao exercício atual, no entanto, “seu empenho é emitido em ano anterior ao da sua liquidação e pagamento”.

Para Piscitelli e Timbó (2010), o orçamento anual destina dotação específica para os pagamentos de despesas decorrentes de compromissos gerados em exercícios financeiros já encerrados, segundo os autores, as “ Despesas de Exercícios Anteriores têm relação com o que a Contabilidade Empresarial considera como ajustes de exercícios anteriores”.

É relevante a compreensão também a respeito do conceito de despesas públicas. De acordo com Mota (2006, p.72), os gastos que o ente público realiza com saúde e educação, “necessariamente exigem dispêndios financeiros e autorização na lei de orçamento” e são classificados como orçamentários. Ainda de acordo com o autor, há também os dispêndios

extraorçamentários, os quais não são utilizados para financiar a prestação de serviços públicos, como por exemplo, a devolução de caução em dinheiro.

Em conformidade com Lima e Castro (2009, p.59), despesa pública é “o conjunto de dispêndios da entidade governamental para o funcionamento dos serviços públicos”. Ainda de acordo com os autores, despesas liquidadas são aquelas que atingiram o segundo estágio da despesa pública (a liquidação), essa por sua vez, refere-se “à comprovação de que o credor cumpriu todas as obrigações constantes do empenho, ou seja, forneceu o bem ou executou o serviço contratado”.

Lima e Castro (2009, p.80), com o intuito de complementar a compreensão a respeito de despesa pública, conceituam seu terceiro estágio (o efetivo pagamento): “Esse estágio consiste na entrega de recursos equivalentes à dívida líquida ao credor, mediante ordem bancária”. Giacomoni (2005, p. 272), ao referir-se, ao último estágio da despesa pública, afirma que “a realização da despesa encerra-se com o pagamento propriamente dito”.

### **3. RESTOS A PAGAR – VISÃO GERAL**

Em Brasil (2016), observa-se que a Lei Complementar nº 4.320/64, recepcionada na Constituição Federal de 1988, instituiu os normativos amplos que tratam do direito financeiro e ainda normaliza a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. De acordo com o seu artigo 36 os Restos a Pagar são despesas que se empenham, porém não são pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-os em processados dos não processados, ou seja: aquelas obrigações assumidas legalmente por um ente público em um dado exercício orçamentário podendo ser liquidadas e pagas em exercícios subsequentes, caso não ocorram os pagamentos dentro do mesmo exercício.

Esse mecanismo torna-se possível uma vez que a administração pública adotou para as despesas o regime de competência, significando que se uma despesa foi empenhada em um exercício financeiro, e somente foi paga no subsequente, ela deve ser contabilizada como pertencente ao exercício em que realizou o empenho, uma vez que o exercício financeiro será coincidente com o ano civil, e nele, conforme Artigo 35, pertencem as receitas arrecadadas, bem como as despesas legalmente empenhadas.

Em consonância com a Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000) para a inscrição de Restos a Pagar deve-se observar a regra contida no artigo 42, que estabelece vedação aos titulares de Poder ou de Órgão referidos no artigo 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato de contrair obrigação que não possa ser cumprida integralmente dentro do período, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa que façam frente às despesas compromissadas e encargos a pagar até o final do exercício.

Todavia, recomenda-se observar o artigo 68, o artigo 69 e o artigo 70 do Decreto nº 93.872/86 (BRASIL, 1986) os quais determinam que os valores de Restos a Pagar seriam automaticamente inscritos no encerramento do exercício financeiro de emissão do empenho e a validade seria até 31 de dezembro do ano consecutivo. Determina também, que após o cancelamento da inscrição em Restos a Pagar, se porventura o pagamento for pleiteado, poderá ser lançado como despesas de exercícios anteriores, o artigo 70 do referido decreto determina ainda o prazo prescricional da dívida passiva relativa aos Restos a Pagar como sendo de cinco anos.

É relevante retomar a Lei 4.320/64 (BRASIL, 2016) e observar a instrução do artigo 103, o qual concentra-se na inserção das despesas inscritas como Restos a Pagar nos demonstrativos contábeis:

O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

No parágrafo único da citada Lei, está registrado, como reforço, que os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária.

Para um maior entendimento do que são Restos a Pagar, é fundamental compreender quais são as fases da despesa. Para isso, é essencial retomar a Lei nº 4320/64 (BRASIL, 2016), a qual determina os três estágios da despesa: empenho, liquidação e pagamento. De acordo com o artigo 58 da referida Lei, o empenho é o reconhecimento de uma obrigação por parte do ente público; a liquidação é a confirmação de que o credor cumpriu de forma integral e/ou parcial com o que fora acordado entre as partes; no terceiro estágio determina-se o pagamento.

Realizados todos os procedimentos da fase de despesa, a Lei fez a distinção entre despesas empenhadas processadas e as despesas não processadas. Define-se RPP como sendo a dívida, ou despesa como é comumente chamada, empenhada no exercício anterior e liquidada aguardando somente o procedimento de pagamento. Já o RPNP é definido como sendo a dívida empenhada no exercício anterior e não liquidada, portando, não chegando à fase de pagamento, ficando passível de cancelamento, nos termos do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) (BRASIL, 2016a), devendo os empenhos vinculados à RPNP ser cancelados, e se for o caso, proceder a um novo registro no exercício subsequente, caracterizando-o como despesas de exercícios anteriores.

É interessante observar o Decreto 8.407 de 2015, o qual vai justificar o momento crucial do comportamento de passivos inscritos como Restos a Pagar:

Art. 1º No exercício financeiro de 2015, a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda promoverá, no prazo de até cinco dias após a data de publicação deste Decreto, o bloqueio, em conta contábil específica do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - Siafi, dos restos a pagar não processados dos órgãos e entidades do Poder Executivo federal inscritos até o exercício de 2014.

### **3.1 Inscrição, Pagamento, Cancelamento e Prescrição**

De acordo com o artigo 76 do Decreto Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967 (BRASIL, 1967), a inscrição de despesas em Restos a Pagar depende de aprovação do Inspetor Geral de Finanças ou autoridade competente a qual deverá obedecer aos procedimentos definidos na Lei 4320/64. Quanto às especificações do segundo estágio da despesa – liquidação – o parágrafo único do referido Decreto prevê, que a liquidação ocorrerá mediante a constatação de que a obra se encontra conclusa ou que o serviço tenha sido efetivamente realizado, mesmo que ocorram após o encerramento do exercício.

O pagamento, por sua vez, será considerado a partir do impacto na Conta Única do Tesouro Nacional no Bacen, conforme consta do Regimento Interno da Secretaria do Tesouro Nacional (STN, 2016), e não a partir do registro dos competentes documentos de pagamentos no Siafi. Além disso, a estrutura de pagamento envolve todos os realizados por um

determinado órgão, tanto aqueles pagamentos referentes às despesas do exercício, como àquelas pertencentes à Restos a Pagar efetivamente pagas em um determinado exercício.

Para melhor compreender os procedimentos em relação ao pagamento de despesas inscritas como Restos a Pagar – despesas de exercícios anteriores – é importante observar a orientação contida no item 4.8 do MCASP (BRASIL, 2016a) que trata do artigo 37 da Lei 4.320/64:

[...] dispõe que as despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os restos a pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

Quanto ao cancelamento de despesas inscritas como Restos a Pagar, é relevante observar a instrução do item 9.2 do Manual de Despesa Nacional da STN (STN/SOF, 2008):

Os Restos a Pagar Processados não podem ser cancelados, tendo em vista que o fornecedor de bens/serviços cumpriu com a obrigação de fazer e a administração não poderá deixar de cumprir com a obrigação de pagar sob pena de estar deixando de cumprir os Princípios da Moralidade que rege a Administração Pública e está previsto no artigo 37 da Constituição Federal, abaixo transcrito. O cancelamento caracteriza, inclusive, forma de enriquecimento ilícito, conforme Parecer nº 401/2000 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Ainda sobre o cancelamento de passivos inscritos na rubrica de Restos a Pagar, é relevante observar o Artigo 359F do Código Penal – Decreto Lei 2.848 de 7 de dezembro de 1940 que assim prescreve: “Deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei: Pena – detenção, de 6(seis) meses a 2(dois) anos. (Incluído pela Lei nº 10.028, de 2000).”

Portanto, entende-se que as despesas inscritas como Restos a Pagar Processados constituem as dívidas passivas da Administração Pública, logo, seu cancelamento poderia alterar os procedimentos de controle da dívida do país.

O prazo prescricional de despesas inscritas em Restos a Pagar, é tratado nas instruções do artigo 22 do Decreto nº 93.872/86:

As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida, e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagos à conta de dotação destinada a atender despesas de exercícios anteriores, respeitada a categoria econômica própria.

É oportuno recordar que, apesar do prazo de validade do registro contábil ser de um ano, as despesas inscritas em Restos a Pagar só serão prescritas após cinco anos a contar da data de sua inscrição. Quando ocorrer a prescrição ou baixa contábil, o seu pagamento será realizado por meio da conta de Despesas de Exercícios Anteriores.

### **3.2 Universidades Públicas Federais**

No Brasil, as Universidades Públicas podem ser: federais, estaduais ou municipais. Entende-se por Instituto Federal de Ensino Superior (IFES), aquela Universidade que é mantida pelo Governo Federal por meio do Ministério da Educação (MEC) e possui como objetivo ofertar ensino superior gratuito, além de realizar também pesquisas e projetos de extensão.

A maioria das Universidades Públicas do Brasil são federais, de acordo com a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB 9394/96), a qual regulamenta o sistema educacional no Brasil, os IFES estão enquadrados como autarquia. Em conformidade com o artigo 5º, do Decreto-lei nº 200/67, autarquia é descrita como “serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita própria, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada”.

A Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional afirma que o ensino superior é de competência da União, podendo ser ofertado também por Estados e Municípios. A lei em questão, determina os princípios e os deveres do Estado em relação à educação pública, determina ainda, as responsabilidades, em regime de colaboração, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Além dessas determinações, a LDB trata de proposições como os recursos financeiros e a formação dos profissionais da educação. A referida lei afirma que: “a União deve gastar

no mínimo 18% e os estados e municípios no mínimo 25% de seus orçamentos na manutenção e desenvolvimento do ensino público” (art. 69).

Em consonância com o Artigo 207 da Constituição Federal de 1988, “as universidades gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão”. Ainda de acordo com o Artigo 207 da CF/88:

§ 1º É facultado às Universidades admitir professores, técnicos e cientistas estrangeiros, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional n º 11, de 1996);

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se às instituições de pesquisa científica e tecnológica. (Incluído pela Emenda Constitucional n º 11, de 1996).

De acordo com a tabela 1.1 da Sinopse Estatística da Educação Superior do exercício de 2015 (Atualizada em 20/10/2016), o Brasil possui um total de 195 Universidades, sendo 111 Universidades Públicas e 84 Universidades privadas. Do total das Universidades Públicas, 63 são Universidades Públicas Federais, 38 são Universidades Públicas Estaduais e 10 são Universidades Públicas Municipais.

É relevante observar que o percentual de Universidades Públicas no Brasil em relação ao total (soma de públicas mais privadas) é de 56,92%, enquanto as Universidades privadas representam um percentual de 43,07.

#### 4. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa contou com o suporte de referências bibliográficas e documentais para a construção de resposta aos objetivos do trabalho. Consultou-se a Constituição Federal de 1988, livros e publicações científicas da área para compor o arcabouço teórico, enquanto que os dados foram extraídos de sistemas de controle tais como: TCU, SIGA BRASIL, INEP.

A comunicação dos resultados se dará por meio de tabela e gráficos contendo os dados de 53 IFES. Em um escopo geral se comunicará as siglas das IFES e o seu ano de fundação, além da relação percentual entre RP em relação à (DI); pagamentos de RP em relação a inscrição de RP, bem como cancelamento de RP em relação à inscrição. Os dados de RP são cumulativos dos anos de 2005 a 2015, com reflexos sobre DI de 2016.

Os dados tiveram, em seu tratamento, a abordagem quantitativa, demonstrando-se nas tabelas de 2 a 11 a movimentação de RPP e RPNP de cada IFES para o decênio (2005-2015), para se chegar aos valores dos montantes: inscrito, pago e cancelado, somou-se os saldos remanescentes dos exercícios de 2005 a 2014 mais o montante inscrito em 2015. Utilizando-se também da proporcionalidade entre os fatores para se conhecer as características das IFES e método estatístico correlacional para definição do modelo matemático.

Esse conjunto de instrumento permitiu identificar o impacto de RP sobre DI, bem como contribuiu para verificar se houve influência de variáveis independentes referenciadas no item 9 da sinopse estatística do Censo da Educação Superior de 2013, publicado pelo INEP – Adesão ao Reuni, quantidade de docentes do quadro efetivo, data de fundação das IFES, quantidade de concluintes, quantidade de cursos, quantidade de matrículas, quantidade de docentes com doutorado, quantidade de técnico-administrativos, índice geral de cursos, entre outras – na formação do montante de Resto a Pagar.

Dos relatórios de gestão das IFES, correspondentes ao exercício de 2015, foram extraídos os dados de saldos de RP de exercícios anteriores. Para a identificação da DI das 53 IFES foi utilizado o Relatório da Execução Orçamentária, disponível em SIGA BRASIL do Senado Federal, que descreve a LOA-2016 do Ministério da Educação.

Para a seleção da amostra utilizou-se como critério básico a disponibilização dos respectivos relatórios de gestão do ano de 2015. Alguns relatórios não contemplaram plenamente os dados necessários para que a pesquisa pudesse contar com a população de 63

IFES.

#### 4.1 Desenvolvimento do Modelo

Para se conhecer a proporcionalidade do impacto sobre a DI calculou-se três indicadores percentuais: 1) RP inscrito em relação à DI – este índice objetiva observar quanto as IFES tem comprometido de seu orçamento com RP –; 2) RP Pago em relação a RP inscrito; 3) RP cancelado em relação a RP inscrito, sendo que os dois últimos indicadores objetivava observar o comportamento de cancelamentos e pagamentos de Restos a Pagar inscritos nos exercícios de 2005 e 2015 com vigência em 2016.

Na determinação das características das IFES, utilizando-se suas variáveis independentes adequando-as às necessidades do aplicativo computacional GDT, o qual foi utilizado para modelar uma função que represente a influência dos RPs em relação a DI, utilizando os dados disponíveis nos anuários estatísticos de cada instituição foi possível calcular a regressão pelo método dos mínimos quadrados ordinários, método stepwise, adotando-se para a eliminação de variáveis independentes o critério de colinearidade para valores VIF acima de 10 e com *p-value* bilateral de 0,10.

A eliminação se deu passo-a-passo, definindo-se como adequado o modelo de regressão linear com representatividade  $R^2$  de 0,704 e  $R^2$  ajustado de 0,661. No entanto percebeu-se a presença de variáveis com influência negativa que tendem a reduzir o volume de Restos a Pagar em relação a Dotação Inicial, entre elas a Adesão ao Reuni, a quantidade de cursos e a quantidade de Docentes com Doutorado.

O modelo demonstrado na tabela 1, vai apontar o impacto das variáveis independentes em relação ao montante de Restos a Pagar.

Tabela 1 - Modelo para determinação da influência das variáveis independentes em relação a inscrição de Restos a Pagar.

Variáveis independentes	Coefficientes	Erros Padrão
Ano de Fundação	0,00018815	2,15527e-05
Adesão ao Reuni	-0,099134	0,0260632
Quantidade de Cursos	-0,00114828	0,000260345
Docentes com Doutorado	-0,133721	0,0526129
Restos a Pagar Pago	1,24528e-09	3,85781e-010

Fonte: Elaboração própria de acordo com dados extraídos do INEP e TCU.

## 5. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Primeiramente, demonstrou-se, nas tabelas de 2 a 11, as quais encontram-se no apêndice deste trabalho, o ano de fundação, o montante de Restos a Pagar inscritos, cancelados e pagos no último decênio (somou-se os saldos reinscritos nos exercícios de 2005 a 2014 mais o saldo inscrito no ano de 2016), bem como a Dotação Inicial autorizada para o exercício de 2016, o objetivo das tabelas supracitadas é demonstrar, por IFES e por região, o montante acumulado de Restos a Pagar Processados e Não Processados inscritos e reinscritos nos últimos dez anos. Utilizou-se os dados das tabelas em questão para o desenvolvimento dos gráficos.

Posteriormente analisou-se a evolução de Restos a Pagar Processados e Não Processados do período em questão, em seguida analisou-se o montante de RP inscrito no último decênio com o intuito de verificar qual região apresentou o maior número de inscrição de passivos na rubrica de Restos a Pagar.

Após essa análise, foram selecionadas as duas regiões com maior número de inscrição em RPP e RPNP e seguiu com a análise para verificar dentre as regiões em destaque quais as IFES que possuem a maior representatividade de inscrição nesta rubrica. Seguidamente analisou-se individualmente as Universidades das regiões em destaque, após seleção das IFES com maior volume de inscrição em RPP e RPNP consultou-se os Relatórios de Gestão para tentar identificar a principal causa de inscrição de despesas na rubrica de Restos a Pagar.

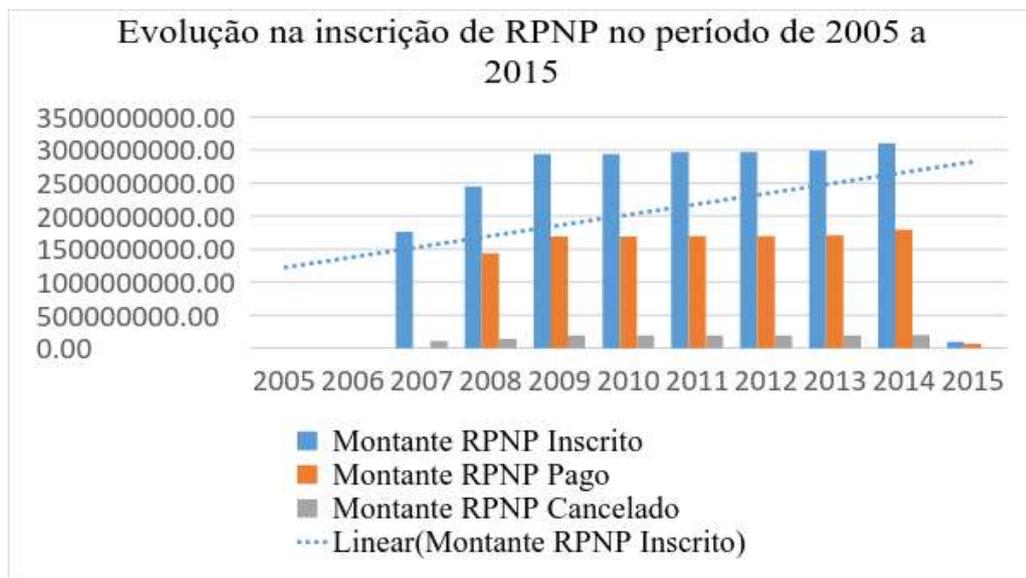
O Relatório de Gestão é o documento de prestação de contas o qual deve ser apresentado anualmente pelos IFES ao TCU, nos termos do artigo 70 da Constituição Federal; o gestor deve elaborá-lo de acordo com as disposições da Resolução TCU n. 234/2010, Instrução Normativa TCU número 63/2010, Das Decisões Normativas TCU n. 107 e 110/2010 e da Portaria TCU número 277/2010.

Os dados tabulados por região seguem a seguinte ordem: Norte, Centro-Oeste, Nordeste, Sul e Sudeste, as regiões com maior representatividade são: Nordeste e Sudeste.

O gráfico 1 demonstra a evolução de Restos a Pagar Não Processados tanto em relação a inscrição, quanto ao pagamento e cancelamento dessa despesa. Nota-se que os Restos a Pagar no período analisado (2005 a 2015) demonstram um comportamento crescente na inscrição de RPNP com exceção do exercício de 2015 que teve uma queda bastante significativa na inscrição dessa rubrica.

Observa-se ainda que tanto o montante inscrito, quanto o montante pago e cancelado mantiveram-se na mesma ordem durante o período de 2009 a 2013, em 2014 houve um pequeno crescimento contrapondo o exercício de 2015 no qual houve um pagamento da ordem de aproximadamente 97% de RPNP enquanto sua inscrição ficou em torno de 5% em relação aos exercícios anteriores; esse comportamento resultou em um saldo baixíssimo para pagamento em dezembro de 2015 e que consequentemente impactou de forma pouco significativa a Dotação Inicial Autorizada do exercício de 2016. É relevante observar também que os pagamentos foram da ordem de 50% em relação a inscrição e que os cancelamentos foram da ordem de 7%. Com estes dados, é possível inferir teoricamente, que há uma preocupação dos gestores em manter o equilíbrio de seu orçamento financeiro.

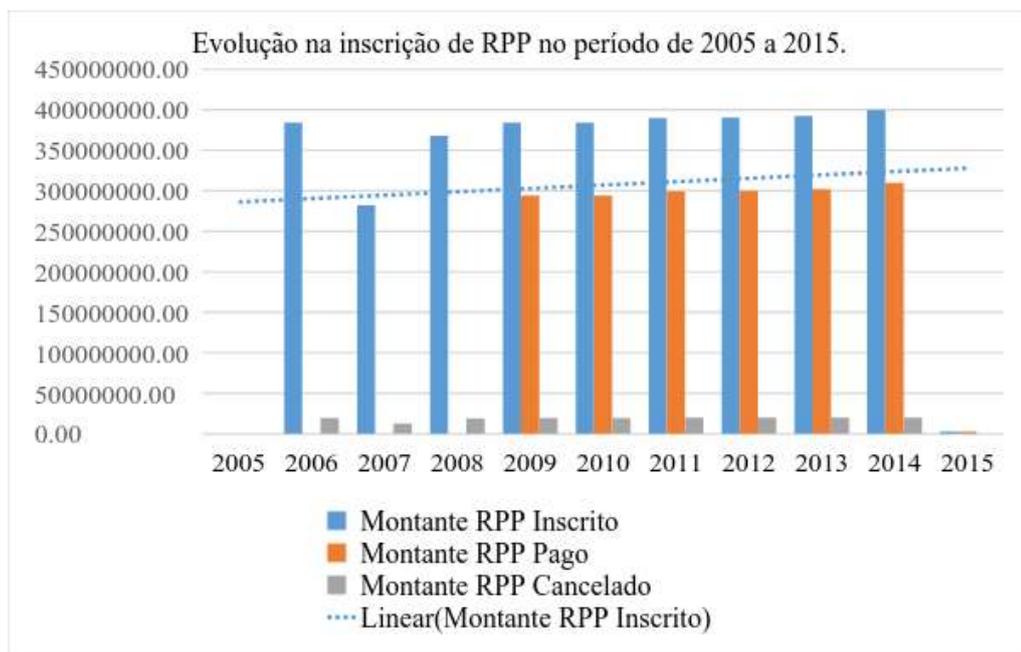
Gráfico 1 - Evolução de Restos a Pagar não Processados no período de 2005 a 2015 (R\$ Mil).



Fonte: Elaboração própria de acordo com dados dos Relatórios de Gestão 2015 – TCU.

O gráfico 2 vai demonstrar a evolução de Restos a Pagar Processados nas IFES tanto em relação a inscrição, quanto ao pagamento e cancelamento de despesas inscritas na rubrica de Restos a Pagar. Observou-se que de 2006 a 2008 o montante inscrito ficou acima dos 250 milhões, o cancelamento ficou em torno de 5% desse valor e que não houve pagamento nesse período. Já os exercícios de 2009 a 2014 mantiveram-se com inscrição acima dos 350 milhões e os pagamentos foram da ordem de 75% enquanto que os cancelamentos mantiveram-se na ordem de 5% do montante inscrito. É relevante destacar que para o exercício de 2015 pagou-se 100% de RPP, cancelou-se RPP de exercícios anteriores e que não houve inscrição de despesas nessa rubrica.

Gráfico 2 - Evolução de Restos a Pagar Processados no período de 2005 a 2015 (R\$ Mil).



Fonte: Elaboração própria de acordo com dados dos Relatórios de Gestão 2015 – TCU.

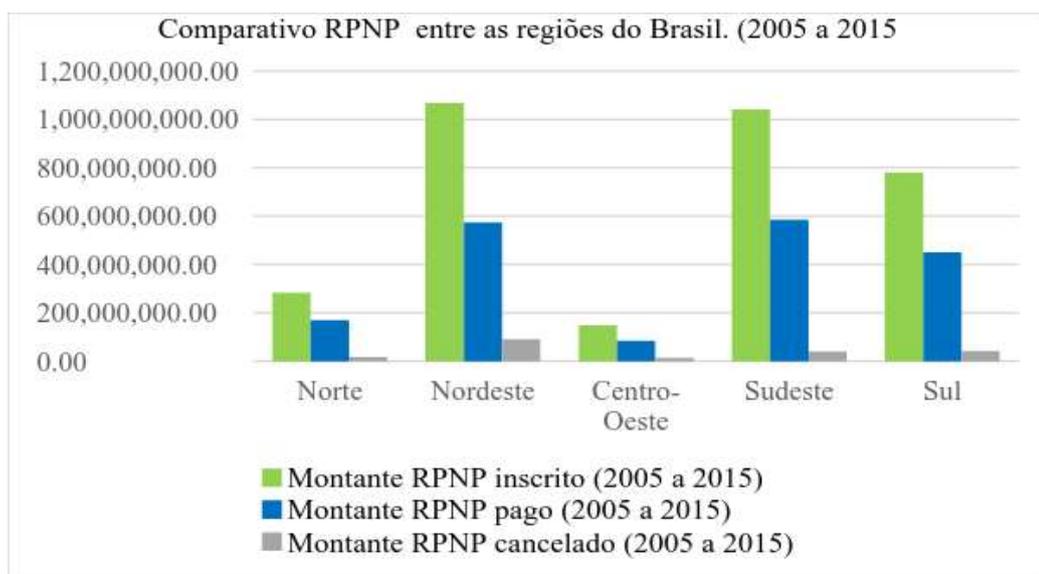
Os gráficos 3 e 4 demonstram o comportamento por região de Restos a Pagar inscritos, pagos e cancelados para o decênio 2005-2015. É relevante observar que as IFES apresentaram baixíssimo nível de cancelamento de passivos inscritos na rubrica de Restos a Pagar em relação ao montante inscrito, é possível observar ainda, que as regiões nordeste e sudeste se destacaram tanto em relação a inscrição de RPNP quanto a RPP e que o pagamento desse

passivo é bastante expressivo em ambas as regiões.

Chama atenção ainda o comportamento da região Centro-Oeste que apresentou o menor nível de inscrição para o período analisado e procedeu com pagamentos em montante semelhante aos inscritos bem como apresentou valor de cancelamento praticamente insignificante em relação ao montante inscrito, o mesmo se repete para a inscrição de RPP.

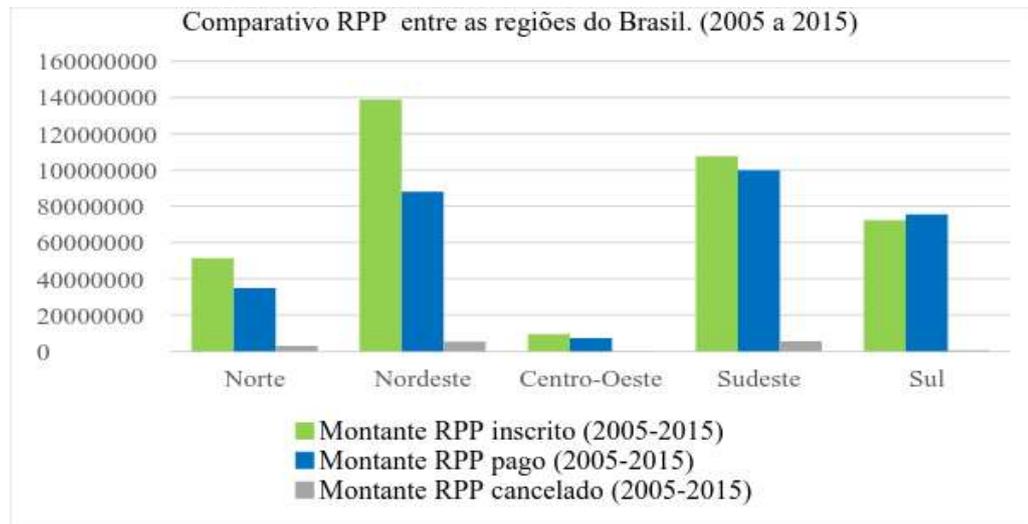
É relevante destacarmos aqui, que o saldo irrisório de RPP e RPNP que ficou para pagamento no exercício de 2016, justifica-se pelo Decreto 8.407 de 2015, o qual promoveu o cancelamento dentro do SIAFI, de Restos a Pagar inscritos até 2014.

Gráfico 3 - Comparativo de RPNP inscrito, pago e cancelado no período de 2005 a 2015 (R\$ Mil).



Fonte: Elaboração própria de acordo com dados dos Relatórios de Gestão 2015 – TCU.

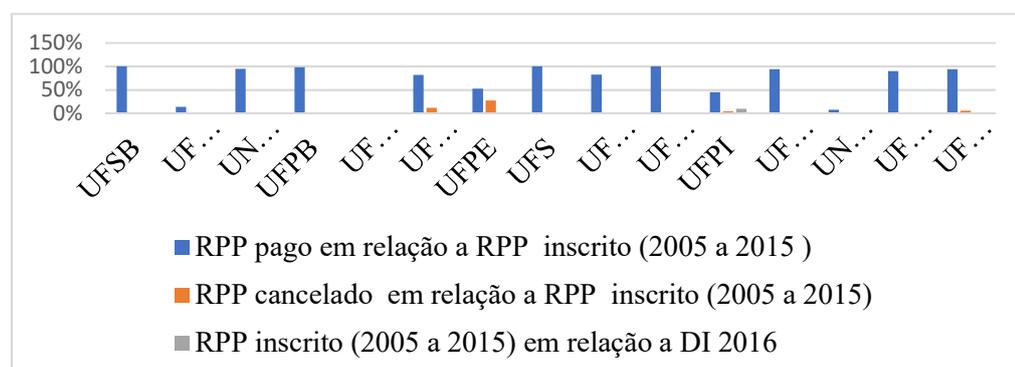
Gráfico 4 - Comparativo de RPP inscrito, pago e cancelado no período de 2005 a 2015 (R\$ Mil).



Fonte: Elaboração própria de acordo com dados dos Relatórios de Gestão 2015 – TCU.

O Gráfico 5, por sua vez, demonstra as IFES da região com maior representatividade de inscrição em Restos a Pagar Processados, a região Nordeste. Observa-se que os pagamentos em relação a inscrição são bastante expressivos, chegando a atingir, em sua maioria, 100% do montante inscrito neste passivo. É importante notar também que com exceção da UFCG e da UFPE, as demais Universidades desta região tiveram cancelamentos abaixo de 5% em relação ao montante inscrito e que o impacto de RPP inscritos no período de 2005 a 2015 na Dotação Inicial autorizada para o exercício de 2016 é baixíssimo. Com a análise do gráfico 5, em especial a análise do comportamento dos cancelamentos de RPP é possível presumir, teoricamente, que os gestores se preocupam com a administração de seus passivos financeiros.

Gráfico 5 - Percentuais de RPP pago e cancelado em relação ao montante inscrito (2005 a 2015) e RPP inscrito em relação a Dotação Inicial de 2016 – Região Nordeste



Fonte: Elaboração própria de acordo com dados dos Relatórios de Gestão 2015 – TCU.

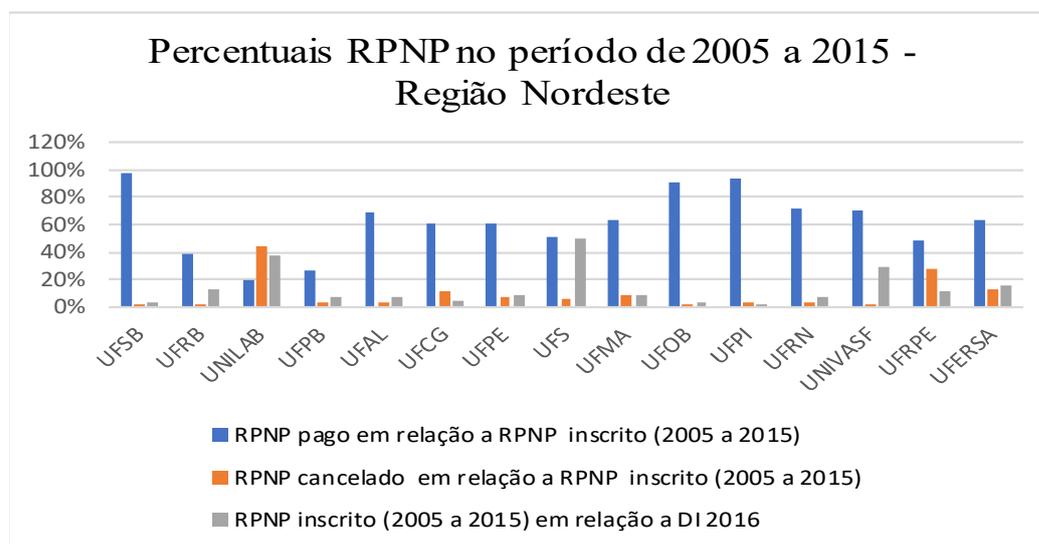
O Gráfico 6, semelhante ao gráfico 5, vai demonstrar as IFES da região Nordeste com maior inscrição de despesas na rubrica de Restos a Pagar Não Processados e investigar a principal causa que levou a inscrição desse montante. Nota-se que a UFSB, a UFOB e a UFPI apresentaram maior destaque em relação aos pagamentos de RPNP inscritos e reinscritos no período de 2005 a 2015 com saldo a ser pago no exercício de 2016.

A UNILAB, a UFS e a UNIVASF apresentaram o maior volume de inscrição nesta rubrica e tiveram seus cancelamentos em torno de 20%,48% e 65% respectivamente. Em conformidade com os relatórios de gestão das IFES (UNILAB, UFS e UNIVASF), de acordo com a primeira, o elevado montante de RPNP inscrito corresponde “Aos valores licitados de obras, aquisições de material de consumo e permanente que não foi possível receber dos fornecedores ainda nos anos anteriores, bem como os valores referentes aos contratos de prestações de serviços a serem pagos apenas no início de 2015”; A UFS justifica esse montante devido “a liberação de cota de limite orçamentário, nesse momento a instituição busca empenhar as licitações já homologadas, mas pendente de limite orçamentário para emissão de empenho o que gera um volume alto de inscrição de passivos como RPNP”.

A UNIVASF por sua vez, informa que as limitações orçamentárias impostas às Universidades Federais de ensino superior pela União no exercício de 2014 ocasionou a redução de seu orçamentário na ordem dos 10% e 47% para o custeio e investimento o que gerou um elevado montante de inscrição de despesas em RPNP. De acordo com a Universidade, ela ainda conta com RP dos quais os maiores valores são referentes ao Projeto de Integração do Rio São Francisco, no âmbito do PAC – Ministério da Integração.

É relevante observar também as principais causas que levaram a UNILAB e a UFS se destacarem em relação aos cancelamentos destas despesas. Segundo o Relatório de Gestão da UNILAB, do montante inscrito, “foram cancelados, durante o exercício de 2015 (44,68%), o que representa valores não mais devidos e que, portanto, foram cancelados”. A UFS realizou o cancelamento de RPNP dos exercícios de 2010, 2011 e 2012 após constatação de que não haveria processos de pagamento dos empenhos existentes por não ter recebido a contrapartida do fornecedor que seria a prestação de serviços.

Gráfico 6 - Percentuais de RPNP pago e cancelado em relação ao montante inscrito (2005 a 2015) e RPNP inscrito em relação a Dotação Inicial de 2016 – Região Nordeste.



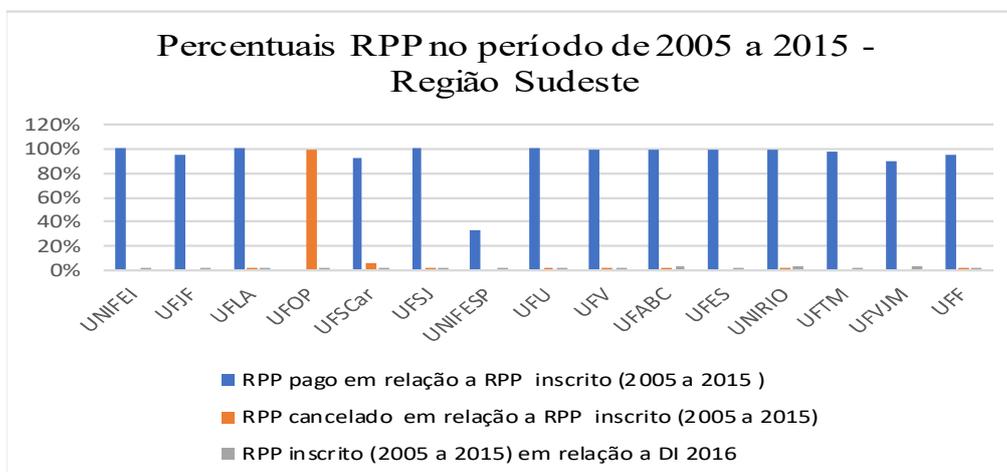
Fonte: Elaboração própria de acordo com dados dos Relatórios de Gestão 2015 - TCU.

O gráfico 7 vai demonstrar o percentual de RPP pago e cancelado em relação ao montante inscrito no período de 2005 a 2015 bem como o percentual do montante inscrito em relação a Dotação Inicial de 2016. A análise do gráfico permite inferir, em termos teóricos, que a UFOP, situada na segunda região com maior inscrição de despesas como Restos a Pagar (Região Sudeste) apresentou um nível bastante elevado de cancelamento de RP no decênio que vai de 2005 a 2015, de acordo com o relatório de Gestão da Universidade Federal de Ouro Preto, “a permanência de Restos a Pagar há mais de um exercício financeiro deve-se, prioritariamente, à contratação de obras, ainda em execução, e a contratos prolongados”.

Ainda de acordo com a UFOP, outro fator que contribuiu negativamente para a inscrição desse montante foram as greves de 2011, 2012, 2014 e 2015 as quais prejudicaram não só o desenvolvimento das atividades finalísticas, mas também as atividades de apoio; um exemplo é o setor responsável pelas compras o qual somado às dificuldades já existentes, ficou com o serviço acumulado no final do exercício, transferindo boa parte da execução para o exercício seguinte.

Neste sentido, vale salientar o cuidado da gestão financeira da Universidade Federal de Ouro Preto ao realizar a execução dos Restos a Pagar, o que se fundamenta pelos pagamentos significativos de RPP e RPNP (Gráficos 7 e 8) e pelo cancelamento dos RP's, a fim de preservar o interesse da Administração Pública.

Gráfico 7 - Percentuais de RPP pago e cancelado em relação ao montante inscrito (2005 a 2015) e RPP inscrito em relação a Dotação Inicial de 2016 – Região Sudeste.



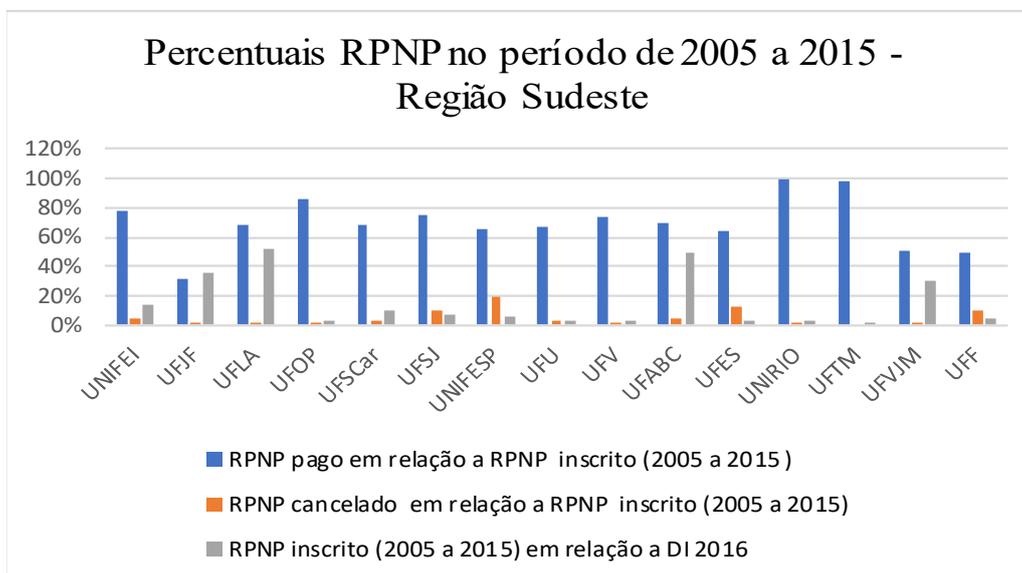
Fonte: Elaboração própria de acordo com dados dos Relatórios de Gestão 2015 - TCU.

O gráfico 8, semelhante ao gráfico anterior, vai demonstrar o percentual de RPNP pago e cancelado em relação ao montante inscrito no decênio (2005 a 2015) assim como o percentual do montante inscrito em relação a Dotação Inicial de 2016. Observa-se que a maioria das IFES realizaram seus pagamentos acima de 50% em relação ao montante inscrito e que os cancelamentos para o período analisado ficaram abaixo de 10%.

Nota-se ainda que para a população de 15 IFES, apenas 2 (UFLA e UFABC) tiveram seu percentual de RPNP inscrito em relação a Dotação Inicial autorizada para o exercício de 2016 acima de 50%. De acordo com o gráfico 8, as IFES em destaque apresentaram comportamento semelhante em relação ao gerenciamento dos RPNP, ambas apresentaram percentual de pagamento em torno de 65% em relação ao montante inscrito no período de 2005 a 2015.

Em consonância com os Relatórios de Gestão da UFLA e da UFABC, páginas 50 e 178 respectivamente, os valores inscritos em Restos a Pagar Não Processados, justificam-se por contratos referentes às obras que têm prazos de execução maior que um exercício financeiro ou terem sido empenhados no final do exercício, não restando, desta forma, tempo hábil para a entrega da mercadoria ou prestação do serviço, ficando, conseqüentemente, para os exercícios seguintes. Outra justificativa são os equipamentos não entregues vinculados às obras não terminadas e a contratos com pendências jurídicas ainda não solucionadas.

Gráfico 8 - Percentuais de RPNP pago e cancelado em relação ao montante inscrito (2005 a 2015) e RPNP inscrito em relação a Dotação Inicial de 2016 – Região Sudeste.



Fonte: Elaboração própria de acordo com dados dos Relatórios de Gestão 2015 - TCU.

A análise do gráfico 9 permite inferir, em termos teóricos, que a UFPI, Universidade em destaque na inscrição de RPP, fundada em 1971, apresentou no decênio 2005-2015 um nível de inscrição altíssimo (acima de 80 milhões), enquanto seus pagamentos se mostram relevantes, em torno de 48%, e os cancelamentos em torno de 6%, do quê se infere, teoricamente, que há um gestor público preocupado com a gestão de seus passivos financeiros.

De acordo com a Universidade Federal do Piauí, o pagamento dos Restos a Pagar é realizado, observando a ordem cronológica de liquidação do passivo e recebimento dos recursos financeiros para sua efetivação.

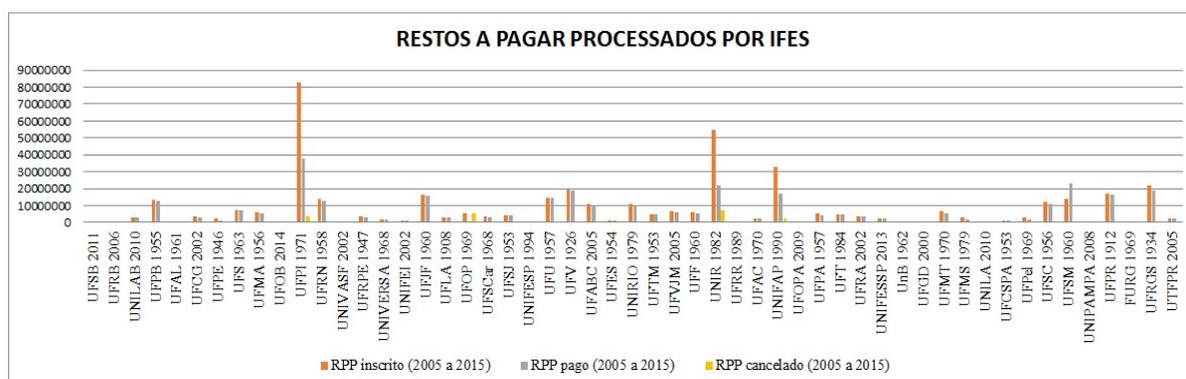
A UNILAB, UFOB, UNIVASF e UNILA fundadas respectivamente em: 2010, 2014, 2002 e 2010 – portanto sendo uma das instituições mais recentemente criadas –, apresentaram valor de Restos a Pagar inscritos no período de 2005 a 2015 abaixo de R\$ 5 milhões, conforme consta do relatório de gestão das próprias IFES, o que possibilita a presumir em termos teóricos, que não são as IFES mais recentes que têm a maior representatividade em relação a inscrição de Restos a Pagar Processados. Contrapondo a este grupo, observa-se que as IFES: UFPI, UNIR e UNIFAP, criadas respectivamente em: 1971, 1982 e 1990 tiveram inscrição de despesas na rubrica de RPP acima dos R\$ 30 milhões, esta análise leva a inferência teórica de que quanto mais antiga a fundação da Universidade maior seu montante

de Restos a Pagar Processados.

Considera-se relevante observar a análise crítica da UNIFEI, segundo essa Universidade, o principal problema que ela enfrenta em relação a RPs se refere aos fornecedores que transitam livremente pelo sistema ComprasNet. De acordo com a Universidade Federal de Itajubá, estes fornecedores fazem suas ofertas e não as cumprem posteriormente, decidindo quais os contratos mais vantajosos e que possam ser atendidos de acordo com o seu capital de giro.

A UNIFEI afirma que esta prática é prejudicial, pois, um empenho cancelado no exercício seguinte significa perdas de recursos orçamentários e impede também que outros fornecedores ofertem seus produtos ou serviços. A UNIFEI tem procurado “impor as multas contratuais previstas bem como aplicado as penalidades de impedimento de licitar com a Universidade. Isto tem surtido efeito com vários fornecedores procurando negociar os seus contratos”.

Gráfico 9 - Montante de RPP inscrito, pago e cancelado por IFES no período de 2005 a 2015. (R\$ Mil).



Fonte: Elaboração própria de acordo com dados dos Relatórios de Gestão 2015 – TCU.

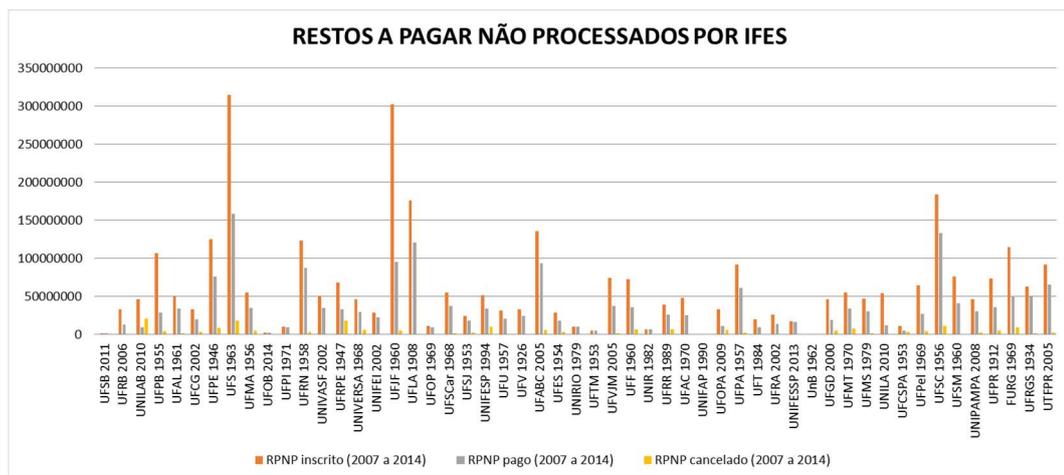
O gráfico 10 vai demonstrar em R\$ milhões o montante de RPNP inscrito, cancelado e pago por IFES no período de 2005 a 2015, a análise permite inferir, teoricamente, que as IFES: UFS, UFJF, UFSC e UFLA, fundadas respectivamente em: 1963, 1960, 1956 e 1908 apresentaram em seus Relatório de Gestão do exercício de 2015 um montante de RPNP no último decênio acima de R\$ 15 milhões, enquanto as IFES: UnB, UNIFAP, UFOB e UFTM, criadas respectivamente em: 1962, 1990, 2014 e 1953, apresentaram o menor montante de inscrição dessa despesa para o período analisado (abaixo de 5 milhões), diferentemente dos Restos a Pagar Processados, não é possível inferir em termos teóricos de que as IFES com ano

de fundação mais ou menos antigo representam a maior parte de inscrição de RPNP.

Em consonância com a Análise Crítica (página 73) do Relatório de Gestão da Universidade Federal de Sergipe, a qual teve maior representatividade na inscrição de RPNP para o decênio 2005-2015, o pagamento de RP provocou impactos negativos na gestão financeira do exercício de 2015, visto que os recursos para o seu pagamento quando provindos do MEC, os quais representam o maior volume dos empenhos inscritos em Restos a Pagar, no exercício de 2015. Ainda de acordo com a análise da UFS, “os empenhos inscritos em Restos a Pagar que dependem da arrecadação direta não geraram nenhum transtorno devido já estarem disponíveis na conta limite de saque”.

A Universidade afirma ainda, que de modo geral, os RPs que perduram por mais de um ano correspondem a obras não concluídas dentro do prazo firmado, por causas diversas ou obras que se refere a mais de um ano a sua execução.

Gráfico 10 - Montante de RPNP inscrito, pago e cancelado por IFES no período de 2005 a 2015. (R\$ Mil).



Fonte: Elaboração própria de acordo com dados dos Relatórios de Gestão 2015 - TCU

## 6. CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

A presente pesquisa, de caráter quantitativo analisou algumas características das IFES que estariam diretamente ligadas à geração de Restos a Pagar e permitiu descrever um modelo empírico que demonstrasse o quanto das variáveis independentes estariam determinando os valores pagos no ano de 2013.

O presente estudo permitiu elaborar algumas inferências de aspectos teóricos no sentido de que as IFES estariam mantendo comportamento semelhante no trato dos seus passivos, havendo, contudo, diferenciamento no exercício de 2015. Este apresentou-se como mais favorável quanto aos pagamentos realizados nos exercícios anteriores, pois apresentou, para a maioria das IFES, valores de pagamentos bem superiores aos de inscrição o que resultou em um saldo irrisório para pagamento no exercício de 2016.

A análise dos dados permitiu inferir teoricamente que a gestão financeira está preocupada em preservar o interesse da Administração Pública, o que se fundamenta pelos expressivos pagamentos dos Processados e não Processados e pelo baixo volume de cancelamento desses passivos.

O referencial teórico se mostrou de fácil acesso, considerando, além do acervo acadêmico consultado, a disponibilidade dos relatórios físicos e digitais de gestão das Instituições pesquisadas que participaram da amostra. Contudo algumas IFES apresentaram seus dados em formato não padronizado, destoando do que é preconizado pelos órgãos de auditoria externa.

Essa pesquisa permitiu identificar os montantes de recursos orçamentários vinculados a Restos a Pagar inscritos, cancelados e pagos, permitindo elencar algumas recomendações quanto a prosseguir na busca por abordagem que incluam um recorte longitudinal com agregação de outras variáveis independentes, para que as comparações se tornem mais facilmente percebidas e ao mesmo tempo contribuam para a gestão dos passivos inscritos nas Instituições, em especial os critérios que levam o registro de Restos a Pagar não Processados que porventura possam impactar os orçamentos iniciais, ou até mesmo aqueles autorizados.

Recomenda-se, ainda, que sejam observadas a representação proporcional dos Restos a Pagar sobre a Dotação Inicial do exercício em que houve a inscrição de despesas nesta rubrica, o que permitirá abranger a percepção sobre como as IFES se organizam em torno do cumprimento desse passivo com os recursos que lhes são disponibilizados. Outro ponto a ser abordado em estudos futuros é uma investigação qualitativa aprofundada sobre os fatores que

motivam a inscrição e reinscrição de despesas em Restos a Pagar, para a realização de tal estudo, considera-se relevante classificar os Restos a Pagar por tipo de despesa como por exemplo, despesas discricionárias obrigatórias, demais discricionárias e despesas obrigatórias.

O presente trabalho limitou-se a investigar 53 IFES, uma vez que 10 universidades federais não publicaram seus Relatórios de Gestão junto ao TCU, portanto, não houve disponibilidade de informações para a população de 63 Universidades Federais.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Mansueto. **Nota técnica: Restos a Pagar e artifícios contábeis**. 2011. Disponível em: < <http://mansueto.files.wordpress.com/2011/02/nota-rap-20111.pdf>> Acesso em: abril 2017.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da teoria à prática**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BRASIL. Ministério da Educação (MEC). Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP). **Censo da Educação Superior**. Inep, 2015.
- BRASIL. **Lei n. 9.394, de 26 de dezembro de 1996**. Estabelece as Diretrizes e Bases da Educação Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1996.
- BRASIL. Presidência da República - Legislação. **Decreto-lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967.
- \_\_\_\_\_. Presidência da República - Legislação. **Decreto nº 93.872**, de 23 de dezembro de 1986.
- \_\_\_\_\_. Presidência da República - Legislação. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000.
- BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 mar. 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>, acesso em: 22.05.2016.
- \_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 6ª ed. 2016a.
- BRASIL. Art. 359F do Código Penal – Decreto Lei 2.848 de 7 de dezembro de 1940. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del2848.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848.htm) Acesso em: 10.03.2017.
- CARVALHO, Munique Barros. **Restos a pagar e a anualidade orçamentária**. 47 fls. Monografia (especialização) – Curso de Orçamento Público, Câmara dos Deputados, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor). Brasília 2012.
- CASTRO, Domingos Poubel de Castro. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2013.
- Contas Abertas. **Restos a pagar tendem a crescer, aponta TCU**. Disponível em <http://www.contasabertas.com.br>. Acesso em 25.05.2016.
- INEP. **Sinops estatística do Censo da Educação Superior de 2013**. Disponível em: <<http://inep.gov.br/superior-censosuperior-sinopse>>. Acesso em: 15.06.2016.
- GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 11 Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

- KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e prática**. 9ed..São Paulo: Atlas, 2003.
- LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando União, estados e municípios (Siafi e Siafem)**. 3<sup>a</sup> ed. 2<sup>a</sup> reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.
- MATIAS PEREIRA, José. **Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1999.
- MOTA, Francisco Glauber Lima. **Curso Básico de Contabilidade Pública**. 2<sup>a</sup> ed. Brasília: Coleção Gestão Pública, 2006.
- MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Pública**. 1<sup>a</sup> ed. Brasília: 2009.
- NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.
- OLIVEIRA, Taciana Mirele Nascimento. **Restos a Pagar: Um estudo no Nordeste Brasileiro**. 19 fls. Trabalho de Conclusão de Curso – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2012.
- PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Farias, Maria Zulene. **Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Administração Financeira Pública**. São Paulo: Atlas, 2010.
- SANTOS, Salles Vinicius. **As Consequências, para o orçamento e Contabilidade Pública, da inscrição e do cancelamento de Restos a Pagar não Processados realizados em capitais estaduais da região do Nordeste do Brasil nos exercícios de 2008 e 2009**. Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN. v. 3. n. 1, p. 37 – 59, jan./jun. 2011.
- SILVA, César Augusto Tibúrcio (Org.). **Custos no Setor Público**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2007.
- Restos a Pagar** Disponível em: <http://www.periodicos.capes.gov.br/>. Acesso em 10.05.2017.
- SIGA BRASIL. **Sistema do Senado Federal**. Disponível em <<https://www12.senado.gov.br/orcamento/sigabrasil>>. Acesso em: 03.06.2016.
- SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- STN – Secretaria do Tesouro Nacional. Regimento Interno. Disponível em <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/instituicao\\_tesouro/mg\\_regimento.asp](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/instituicao_tesouro/mg_regimento.asp)>. Acesso em 20/07/2016.
- STN/SOF. **Manual de Despesa Nacional**. Portaria Conjunta nº 3, 1<sup>a</sup> ed. 2008.
- TCU. **Consulta de Relatórios de gestão**. Disponível em <<https://contas.tcu.gov.br/econtasWeb/web/externo/listarRelatoriosGestao>>. Acesso em: 28.05.2016.

## APÊNDICES

Tabela 2 - Restos a Pagar Processados Inscritos, Cancelados, Pagos e a Dotação Inicial de 2016 - Região Norte (R\$ Mil).

<b>Sigla</b>	<b>Ano de Fundação</b>	<b>Montante inscrito 2005 a 2015</b>	<b>Pago 2005 a 2015</b>	<b>Cancelado 2005 a 2015</b>	<b>Total a pagar em 31/12/2016</b>	<b>Dotação Inicial Autorizada LOA 2016</b>
UNIR	1982	54.899.224,79	22.120.561,77	7.255.976,77	25.522.686,25	285.811.685
UFRR	1989	304.396,94	272.735,48	386,4	31.275,06	225.362.715
UFAC	1970	2.264.623,23	2.215.549,09	21.939,08	27.135,06	327.276.057
UNIFAP	1990	32.827.209,14	17.204.445,89	2.373.758,07	13.249.005,18	291.358.375
UFOPA	2009	64.395,71	64.395,71	0	0	187.134.195
UFPA	1957	5.163.188,49	4.439.544,67	502.499,63	221.144,19	1.195.551.983
UFT	1984	4.816.815,44	4.795.576,51	21.165,30	73,63	347.771.089
UFRA	2002	3.649.952,24	3.647.819,67	2.132,57	0,00	184.940.845
UNIFESSPA	2013	2.242.177,78	2.237.280,57	0,00	4.897,21	103.573.979

Fonte: Relatório de Gestão 2015 – TCU.

Tabela 3 - Restos a Pagar Não Processados Inscritos, Cancelados, Pagos e a Dotação Inicial de 2016 - Região Norte (R\$ Mil).

<b>Sigla</b>	<b>Ano de Fundação</b>	<b>Montante inscrito 2005 a 2015</b>	<b>Pago 2005 a 2015</b>	<b>Cancelado 2005 a 2015</b>	<b>Total a pagar em 31/12/2016</b>	<b>Dotação Inicial Autorizada LOA 2016</b>
UNIR	1982	7.319.199,66	7.004.494,25	307.158,88	7.546,53	285.811.685
UFRR	1989	39.035.203,37	26.122.294,11	6.740.043,94	5.272.865,32	225.362.715
UFAC	1970	48.334.793,32	24.869.588,49	654.879,51	22.810.325,32	327.276.057
UNIFAP	1990	30.357,85	30.357,85	0	0,00	291.358.375
UFOPA	2009	33.552.237,00	11.446.899,47	5.888.137,05	16.217.200,48	187.134.195
UFPA	1957	91.894.601,33	61.489.052,40	2.533.655,17	27.871.893,76	1.195.551.983
UFT	1984	19.939.710,89	9.510.235,84	34.948,27	10.394.526,78	347.771.089
UFRA	2002	26.304.341,73	13.603.657,02	674.443,96	12.026.240,75	184.940.845
UNIFESSPA	2013	17.348.877,97	16.349.137,39	38,01	999.702,57	103.573.979

Fonte: Relatório de Gestão 2015 – TCU.

Tabela 4 - Restos a Pagar Processados Inscritos, Cancelados, Pagos e a Dotação Inicial de 2016 - Região Centro-Oeste (R\$ Mil).

<b>Sigla</b>	<b>Ano de Fundação</b>	<b>Montante inscrito 2005 a 2015</b>	<b>Pago 2005 a 2015</b>	<b>Cancelado 2005 a 2015</b>	<b>Total a pagar em 31/12/2016</b>	<b>Dotação Inicial Autorizada LOA 2016</b>
UnB	1962	2800	718	596	1490	1.762.232.642
UFGD	2000	321.242,32	169.750,90	118.080,00	33.411,42	212.967.678
UFMT	1970	6.357.444,16	5.520.047,37	12.757,30	888.074,40	853.082.849
UFMS	1979	2.708.555,00	1.639.657,00	27.733,00	0	753.763.620,00

Fonte: Relatório de Gestão 2015 – TCU.

Tabela 5 - Restos a Pagar não Processados Inscritos, Cancelados, Pagos e a Dotação Inicial de 2016 - Região Centro-Oeste (R\$ Mil).

<b>Sigla</b>	<b>Ano de Fundação</b>	<b>Montante inscrito 2005 a 2015</b>	<b>Pago 2005a 2015</b>	<b>Cancelado 2005 a 2015</b>	<b>Total a pagar em 31/12/2016</b>	<b>Dotação Inicial Autorizada LOA 2016</b>
UnB	1962	186.166,00	115.107,00	12.742,00	48.274,00	1.762.232.642
UFGD	2000	46.608.076,18	19.581.584,62	4.973.005,81	22.053.485,75	212.967.678
UFMT	1970	54.817.280,85	33.753.403,75	7.682.217,11	13.381.659,99	853.082.849
UFMS	1979	47.323.370	30.643.841,00	1.635.753,00	15.043.773	753.763.620,00

Fonte: Relatório de Gestão 2015 – TCU.

Tabela 6 - Restos a Pagar Processados Inscritos, Cancelados, Pagos e a Dotação Inicial de 2016 - Região Nordeste (R\$ Mil).

<b>Sigla</b>	<b>Ano de Fundação</b>	<b>Montante inscrito 2005 a 2015</b>	<b>Pago 2005 a 2015</b>	<b>Cancelado 2005 a 2015</b>	<b>Total a pagar em 31/12/2016</b>	<b>Dotação Inicial Autorizada LOA 2016</b>
UFSB	2011	342.341,50	342.341,50	0,00	0,00	73.652.625
UFRB	2006	452.129,65	64.401,35	0,00	387.728,30	262.640.014
UNILAB	2010	2.960.328,32	2.802.893,71	4.570,94	152.863,67	124.054.911
UFPB	1955	13.157.154,58	12.881.094,90	212.371,12	63.688,56	1.436.474.133
UFAL	1961	202.895,64	0,00	163,92	202.731,72	747.386.349
UFCG	2002	3.600.922,00	2.939.117,00	422.033,00	239.773	652.671.654
UFPE	1946	2.550.537,06	1.338.899,87	705.248,00	506.389,19	1.395.761.965
UFS	1963	7.348.424,31	7.355.283,21	500,00	2.641,10	628.475.419
UFMA	1956	6.285.043,61	5.199.168,38	38.177,91	1.047.697,32	686.088.900
UFOB	2014	488,00	488,00	0,00	0,00	84.944.030
UFPI	1971	82.976.045,19	37.468.940,02	3.768.431,38	41.738.673,79	830.070.883
UFRN	1958	13.754.290,61	12.931.861,38	77.247,40	744.681,83	1.647.379.965
UNIVASF	2002	8.884,65	709,19	0,00	8.175,46	171.775.497
UFRPE	1947	3.332.041,99	2.997.396,19	7.401,88	327.243,93	597.668.872
UFERSA	1968	1.711.818,91	1.610.840,75	100.965,32	12,84	290.528.357

Fonte: Relatório de Gestão 2015 – TCU.

Tabela 7 - Restos a Pagar não Processados Inscritos, Cancelados, Pagos e a Dotação Inicial de 2016 - Região Nordeste (R\$ Mil).

<b>Sigla</b>	<b>Ano de Fundação</b>	<b>Montante inscrito 2005 a 2015</b>	<b>Pago 2005 a 2015</b>	<b>Cancelado 2005 a 2015</b>	<b>Total a pagar em 31/12/2016</b>	<b>Dotação Inicial Autorizada LOA 2016</b>
UFSB	2011	1.911.699,54	1.860.832,20	6.580,00	44.287,34	73.652.625
UFRB	2006	33.142.528,49	12.726.590,38	94.947,47	20.320.990,64	262.640.014
UNILAB	2010	46.679.043,07	9.106.852,49	20.856.899,72	16.715.290,86	124.054.911
UFPB	1955	106.616.691,99	28.575.657,42	3.978.003,36	74.063.031,21	1.436.474.133
UFAL	1961	49.792.001,69	34.046.009,89	1.876.844,32	13.869.147,48	747.386.349
UFCG	2002	33.235.072,00	20.021.083,00	3.596.266,00	9.617.722,00	652.671.654
UFPE	1946	125.346.193,41	75.984.048,67	8.787.055,88	40.575.088,86	1.395.761.965
UFS	1963	314.989.959,09	158.626.798,98	18.238.169,56	138.124.989,55	628.475.419
UFMA	1956	54.902.523,70	34.888.998,37	4.836.387,48	15.177.137,85	686.088.900
UFOB	2014	2.651.658,46	2.410.196,53	37.192,76	204.269,17	84.944.030
UFPI	1971	10.438.029,10	9.709.905,31	370.361,35	357.762,44	830.070.883
UFRN	1958	123.561.672,63	87.904.238,26	3.077.046,22	32.580.388,15	1.647.379.965
UNIVASF	2002	49.660.039,06	34.939.347,54	857.806,06	13.864.881,66	171.775.497
UFRPE	1947	68.211.087,49	33.340.376,38	18.668.933,98	16.201.777,13	597.668.872
UFERSA	1968	46.744.204,08	29.677.387,45	5.899.545,94	11.167.270,69	290.528.357

Fonte: Relatório de Gestão 2015 – TCU.

Tabela 8 - Restos a Pagar Processados Inscritos, Cancelados, Pagos e a Dotação Inicial de 2016 Região Sul (R\$ Mil).

<b>Sigla</b>	<b>Ano de Fundação</b>	<b>Montante inscrito 2005 a 2015</b>	<b>Pago 2005 a 2015</b>	<b>Cancelado 2005 a 2015</b>	<b>Total a pagar em 31/12/2016</b>	<b>Dotação Inicial Autorizada LOA 2016</b>
UNILA	2010	2.271,87	2.271,87	0,00	0,00	171.911.938
UFCSPA	1953	1.360.691,51	1.320.156,13	0,00	40.535,38	129.935.352
UFPeI	1969	3.084.007,65	2.021.760,09	115,22	1.035.265,56	674.208.242
UFSC	1956	11.898.020,74	10.950.372,54	0,00	947.648,20	1.350.197.922
UFSM	1960	14.002.525,45	23.282.817,41	320,00	113.498,04	1.073.702.371
UNIPAMPA	2008	0,00	0,00	0,00	0,00	286.408.811
UFPR	1912	17.127.789,56	16.694.721,15	248.967,46	184.100,95	1.367.995.795
FURG	1969	29989,11	29989,11	0	29989,11	446.058.178
UFRGS	1934	22.095.022,01	18.827.669,78	132.475,50	3.134.876,73	1.709.860.791
UTFPR	2005	2.671.701,32	2.322.347,56	289.541,09	59.812,67	890.368.999

Fonte: Relatório de Gestão 2015 – TCU.

Tabela 9 - Restos a Pagar não Processados Inscritos, Cancelados, Pagos e a Dotação Inicial de 2016 - Região Sul (R\$ Mil).

<b>Sigla</b>	<b>Ano de Fundação</b>	<b>Montante inscrito 2005 a 2015</b>	<b>Pago 2005 a 2015</b>	<b>Cancelado 2005 a 2015</b>	<b>Total a pagar em 31/12/2016</b>	<b>Dotação Inicial Autorizada LOA 2016</b>
UNILA	2010	53.927.216,38	11.825.111,28	517.868,07	41.584.237,03	171.911.938
UFCSPA	1953	11.340.708,94	5.416.541,27	3.483.946,55	2.440.221,12	129.935.352
UFPel	1969	65.113.362,30	27.157.031,35	3.945.391,36	34.010.939,59	674.208.242
UFSC	1956	184.095.524,27	133.214.629,77	11.189.487,10	39.691.407,40	1.350.197.922
UFSM	1960	75.765.231,68	41.375.162,91	970.822,38	33.419.246,39	1.073.702.371
UNIPAMPA	2008	46.463.514,34	30.769.386,47	2.435.403,32	13.258.724,55	286.408.811
UFPR	1912	73.191.384,44	35.764.927,39	4.735.938,12	32.690.518,93	1.367.995.795
FURG	1969	114.973.840,92	50.385.428,61	9.544.385,45	55.044.026,86	446.058.178
UFRGS	1934	63.009.702,83	49.456.356,84	1.454.248,28	12.099.097,71	1.709.860.791
UTFPR	2005	92.063.797,06	65.752.796,94	2.905.854,02	23.405.146,10	890.368.999

Fonte: Relatório de Gestão 2015 – TCU.

Tabela 10 - Restos a Pagar Processados Inscritos, Cancelados, Pagos e a Dotação Inicial de 2016 - Região Sudeste (R\$ Mil).

<b>Sigla</b>	<b>Ano de Fundação</b>	<b>Montante inscrito 2005 a 2015</b>	<b>Pago 2005 a 2015</b>	<b>Cancelado 2005 a 2015</b>	<b>Total a pagar em 31/12/2016</b>	<b>Dotação Inicial Autorizada LOA 2016</b>
UNIFEI	2002	1.007.101,26	1.007.101,26	0,00	0,00	205.766.934
UFJF	1960	16.460.242,90	15.670.162,38	0,00	790.080,52	856.062.943
UFLA	1908	3.090.626,50	3.090.566,74	59,76	0,00	342.150.852
UFOP	1969	5.332.249,75	0,00	5.309.730,34	22.519,41	395.999.383
UFSCar	1968	3.402.419,78	3.156.390,86	197.583,03	48.445,89	571.982.789
UFSJ	1953	4.395.043,98	4.394.185,62	858,36	0,00	310.645.769
UNIFESP	1994	76.949,46	25.068,02	0,00	51.881,44	893.008.898
UFU	1957	14.361.625,69	14.355.816,39	2.622,08	3.187,22	961.160.891
UFV	1926	19.353.850,73	19.076.330,18	3.464,35	274.056,20	834.212.677
UFABC	2005	10.649.337	10.564.371	48.823	36.141	274.798.041
UFES	1954	1.310.865,62	1.298.147,09	0,00	12.718,53	855.412.713
UNIRIO	1979	10.649.337	10.564.371	48.823,00	36.141,00	274.798.041
UFTM	1953	4.938.481,81	4.826.879,92	0	111.601,89	376.541.214
UFVJM	2005	6.863.140,19	6.174.739,95	0,00	688.400,24	243.651.552
UFF	1960	5.768.337,50	5.527.295,35	15.126,45	225.915,70	1.768.304.120

Fonte: Relatório de Gestão 2015 – TCU.

Tabela 11 - Restos a Pagar não Processados Inscritos, Cancelados, Pagos e a Dotação Inicial de 2016 - Região Sudeste (R\$ Mil).

<b>Sigla</b>	<b>Ano de Fundação</b>	<b>Montante inscrito 2005 a 2015</b>	<b>Pago 2005 a 2015</b>	<b>Cancelado 2005 a 2015</b>	<b>Total a pagar em 31/12/2016</b>	<b>Dotação Inicial Autorizada LOA 2016</b>
UNIFEI	2002	28.645.002,80	22.293.053,55	1.165.756,74	5.186.192,51	205.766.934
UFJF	1960	302.151.125,16	95.275.517,63	5.110.755,13	201.764.852,40	856.062.943
UFLA	1908	175.972.006,74	120.608.836,58	114.237,14	55.248.933,02	342.150.852
UFOP	1969	11.250.247,77	9.591.052,32	232.352,91	1.426.842,54	395.999.383
UFSCar	1968	55.281.206,02	37.963.213,92	1.474.017,88	15.843.974,21	571.982.789
UFSJ	1953	24.228.841,08	18.039.406,33	2.302.869,40	3.886.565,35	310.645.769
UNIFESP	1994	51.714.398,44	34.095.075,77	10.425.389,77	6.685.065,62	893.008.898
UFU	1957	31.723.670,03	21.184.153,84	864.230,43	9.675.285,76	961.160.891
UFV	1926	33.157.189,62	24.394.966,27	628.128,42	8.134.094,93	834.212.677
UFABC	2005	135.389.745,00	93.440.842,00	5.919.341,00	36.029.955,00	274.798.041
UFES	1954	28.987.872,19	18.662.096,22	3.681.713,08	6.707.062,89	855.412.713
UNIRIO	1979	10.649.337	10.564.371	48.823,00	36.141,00	274.798.041
UFTM	1953	4.938.481,81	4.826.879,92	0	111.601,89	376.541.214
UFVJM	2005	74.140.892,36	37.987.770,24	1.194.986,73	34.958.135,39	243.651.552
UFF	1960	72.576.902,53	35.991.895,95	7.216.703,35	29.367.536,12	1.768.304.120

Fonte: Relatório de Gestão 2015 – TCU.

## RESULTADOS DA REGRESSÃO (Saída do software GDT) – Tabela 1

## PRIMEIRO MODELO

Modelo 14: MQO, usando as observações 1-63 (n = 50)  
 Observações ausentes ou incompletas foram ignoradas: 13  
 Variável dependente: Pago1  
 Erros padrão robustos à heteroscedasticidade, variante HC1

	<i>Coefficiente</i>	<i>Erro Padrão</i>	<i>razão-t</i>	<i>p-valor</i>	
Fundacao	0,00018815	2,15527e-05	8,7298	<0,0001	***
Reuni	-0,099134	0,0260632	-3,8036	0,0004	***
Cursos	-0,00114828	0,000260345	-4,4106	<0,0001	***
DcomDout	-0,133721	0,0526129	-2,5416	0,0145	**
RPPago	1,24528e-09	3,85781e-010	3,2280	0,0023	***
Média var. dependente	0,143696		D.P. var. dependente	0,088437	
Soma resíd. quadrados	0,193225		E.P. da regressão	0,065528	
R-quadrado	0,863509		R-quadrado ajustado	0,851376	
F(5, 45)	132,6254		P-valor(F)	9,30e-26	
Log da verossimilhança	67,95115		Critério de Akaike	-125,9023	
Critério de Schwarz	-116,3422		Critério Hannan-Quinn	-122,2618	

Modelo 30: MQO, usando as observações 1-63 (n = 50)  
 Observações ausentes ou incompletas foram ignoradas: 13  
 Variável dependente: x2

	<i>Coefficiente</i>	<i>Erro Padrão</i>	<i>razão-t</i>	<i>p-valor</i>	
const	5,12724	1,66891	3,0722	0,0035	***
Fundacao	-0,00224541	0,000851702	-2,6364	0,0113	**
Média var. dependente	0,727891		D.P. var. dependente	0,195339	
Soma resíd. quadrados	1,633207		E.P. da regressão	0,184459	
R-quadrado	0,126487		R-quadrado ajustado	0,108289	
F(1, 48)	6,950519		P-valor(F)	0,011255	
Log da verossimilhança	14,59000		Critério de Akaike	-25,18001	
Critério de Schwarz	-21,35596		Critério Hannan-Quinn	-23,72379	

Modelo 48: MQO, usando as observações 1-63 (n = 50)  
 Observações ausentes ou incompletas foram ignoradas: 13  
 Variável dependente: x3  
 Erros padrão robustos à heteroscedasticidade, variante HC1

	<i>Coefficiente</i>	<i>Erro Padrão</i>	<i>razão-t</i>	<i>p-valor</i>	
IGC	0,0107117	0,00432069	2,4792	0,0167	**
Média var. dependente	0,044175		D.P. var. dependente	0,122150	
Soma resíd. quadrados	0,736434		E.P. da regressão	0,122594	
R-quadrado	0,111323		R-quadrado ajustado	0,111323	

F(1, 49)	6,146319	P-valor(F)	0,016657
Log da verossimilhança	34,50203	Critério de Akaike	-67,00406
Critério de Schwarz	-65,09204	Critério Hannan-Quinn	-66,27595