

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ANDERSON RENAN WILL**

**COMPOSIÇÃO E EVOLUÇÃO DAS DESPESAS PÚBLICAS DO  
ESTADO DE SÃO PAULO ENTRE OS ANOS DE 2004 E 2008**

**FLORIANÓPOLIS**

**2009**

**ANDERSON RENAN WILL**

**COMPOSIÇÃO E EVOLUÇÃO DAS DESPESAS PÚBLICAS DO ESTADO DE SÃO  
PAULO ENTRE OS ANOS DE 2004 E 2008**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Orion Augusto Platt Neto

**FLORIANÓPOLIS**

**2009**

**ANDERSON RENAN WILL**

**COMPOSIÇÃO E EVOLUÇÃO DAS DESPESAS PÚBLICAS DO ESTADO DE SÃO PAULO ENTRE OS ANOS DE 2004 E 2008**

Esta monografia foi apresentada no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final \_\_\_\_\_ atribuída pela banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 16 de novembro de 2009.

---

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.  
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

---

Professor Orion Augusto Platt Neto, Dr.  
Orientador

---

Professor Ari Ferreira de Abreu, Dr.  
Membro

---

Professor João Henrique da Costa, Especialista  
Membro

## RESUMO

WILL, Anderson Renan. **Composição e Evolução das Despesas Públicas do Estado de São Paulo entre os Anos de 2004 e 2008**. 2009. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

As despesas efetuadas pelo setor público devem ser publicadas, disponibilizando a todos os interessados os dados referentes à gestão dos recursos públicos. Entretanto, apesar do cumprimento das obrigações legais relacionadas à publicidade, nem sempre os responsáveis pela elaboração de demonstrativos acerca da execução orçamentária de despesas públicas evidenciam estas de forma adequada, garantindo a transparência na prestação de contas e permitindo a ampla participação popular no controle social. Desta forma, a compreensão, principalmente por parte da população, sobre a expressividade e as variações das despesas efetuadas, pode tornar-se limitada, e a transparência prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal não é atingida de forma ampla. Assim, este trabalho tem o objetivo de analisar a composição e evolução das despesas públicas do Estado de São Paulo entre os anos de 2004 e 2008, servindo-se de conceitos sistematizados pela Contabilidade e de coleta de dados disponibilizados para o objeto do estudo. Trata-se de um estudo exploratório e descritivo, com abordagem qualitativa-quantitativa, que utiliza procedimentos técnicos de uma pesquisa bibliográfica e documental para a busca de conhecimento sobre o tema e coleta de dados para análise. O trabalho estuda a relação entre administração e finanças públicas e o trabalho desenvolvido pela Contabilidade nesta área; procura também expor diversos conceitos teóricos e legais sobre pontos específicos essenciais ao estudo, como o orçamento público, as despesas públicas, e os demonstrativos previstos na Lei n.º 4320/1964 e na Lei Complementar n.º 101/2000. Após a fundamentação teórica, são apresentadas algumas informações sobre o Estado de São Paulo, e então são demonstrados os dados coletados sobre as despesas orçamentárias em demonstrativos disponibilizados em páginas eletrônicas do Governo do Estado de São Paulo. Os dados coletados foram ajustados com o objetivo de garantir a comparabilidade entre os períodos. Com o auxílio de tabelas e gráficos, são apresentadas considerações sobre a composição e evolução das despesas públicas entre os anos de 2004 e 2008, atingindo o objetivo proposto para esta pesquisa. O estudo das despesas públicas orçamentárias limitou-se às categorias econômicas e aos grupos de natureza de despesa, e também às funções e subfunções de despesas. Como resultado, verificou-se que no âmbito de categorias econômicas as despesas correntes superam as de capital. Entretanto, o crescimento destas entre 2004 e 2008 foi bastante superior ao daquelas. No âmbito da classificação funcional da despesa, destacam-se os gastos com encargos especiais (28,14% do total de despesas do período estudado), educação (19,62%), saúde (10,99%), segurança pública (7,98%), transporte (6,55%), previdência social (6,51%), e função judiciária (6,05%). As despesas registradas nas demais funções representam 14,16% do total de despesas de todos os períodos.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Despesa Pública. Estado de São Paulo.

## LISTA DE EQUAÇÕES

Equação 1: Fator médio .....	66
------------------------------	----

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Comparação entre despesas previstas e realizadas por categoria econômica, entre 2004 e 2008 .....	69
Gráfico 2: Despesas realizadas por grupo de natureza de despesa, entre 2004 e 2008 .....	71
Gráfico 3: Composição das despesas realizadas por categoria econômica, entre 2004 e 2008 .....	72
Gráfico 4: Despesas realizadas por função, entre 2004 e 2008 .....	75
Gráfico 5: Despesas realizadas na Função Judiciária por subfunção, entre 2004 e 2008 .....	77
Gráfico 6: Despesas realizadas na Função Segurança Pública por subfunção, entre 2004 e 2008 .....	79
Gráfico 7: Despesas realizadas na Função Previdência Social por subfunção, entre 2004 e 2008 .....	80
Gráfico 8: Despesas realizadas na Função Saúde por subfunção, entre 2004 e 2008 .....	81
Gráfico 9: Despesas realizadas na Função Educação por subfunção, entre 2004 e 2008 .....	84
Gráfico 10: Despesas realizadas na Função Transportes por subfunção, entre 2004 e 2008 .....	86
Gráfico 11: Despesas realizadas na Função Encargos Especiais por subfunção, entre 2004 e 2008 .....	87

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Princípios orçamentários de acordo com alguns autores.....	28
Quadro 2: Extrato de funções e subfunções de governo .....	44
Quadro 3: Extrato da estrutura da classificação econômica da despesa pública.....	46
Quadro 4: Descrição dos grupos de natureza da despesa .....	47
Quadro 5: Síntese dos conteúdos dos demais demonstrativos da Lei n.º 4.320/1964.....	55
Quadro 6: Anexos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária.....	57
Quadro 7: Anexos do Relatório de Gestão Fiscal.....	59

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Ajuste das despesas intraorçamentárias por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, de 2007 e 2008.....	64
Tabela 2: Ajuste das despesas intraorçamentárias por funções de governo, de 2007 e 2008 ..	65
Tabela 3: Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo de 2004 a 2008 .....	66
Tabela 4: Diferenças entre previsão inicial e execução das despesas entre 2004 e 2008.....	68
Tabela 5: Despesas realizadas por grupo de natureza de despesa, entre 2004 e 2008 .....	70
Tabela 6: Despesas realizadas por função, entre 2004 e 2008 .....	74
Tabela 7: Despesas realizadas na Função Judiciária por subfunção, entre 2004 e 2008.....	78
Tabela 8: Despesas realizadas na Função Segurança Pública por subfunção, entre 2004 e 2008 .....	78
Tabela 9: Despesas realizadas na Função Previdência Social por subfunção, entre 2004 e 2008, .....	82
Tabela 10: Despesas realizadas na Função Saúde por subfunção, entre 2004 e 2008 .....	82
Tabela 11: Despesas realizadas na Função Educação por subfunção, entre 2004 e 2008.....	85
Tabela 12: Despesas realizadas na Função Transportes por subfunção, entre 2004 e 2008 ....	85
Tabela 13: Despesas realizadas na Função Encargos Especiais por subfunção, entre 2004 e 2008 .....	88
Tabela 14: Despesas previstas e realizadas em valores originais por categoria econômica e grupo de natureza de despesa, entre 2004 e 2008.....	99
Tabela 15: Despesas realizadas em valores originais por função, entre 2004 e 2008.....	100

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
Art.	Artigo
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988
GESP	Governo do Estado de São Paulo
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IN	Instrução Normativa
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PMM	Prefeitura Municipal de Manaus
PNUD	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
PPA	Plano Plurianual
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RREO	Relatório Resumido de Execução Orçamentária
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>1.1 Contextualização .....</b>	<b>10</b>
<b>1.2 Tema e problema .....</b>	<b>10</b>
<b>1.3 Objetivos .....</b>	<b>12</b>
1.3.1 OBJETIVO GERAL .....	12
1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....	12
<b>1.4 Justificativa .....</b>	<b>12</b>
<b>1.5 Metodologia .....</b>	<b>13</b>
<b>1.6 Limitações da pesquisa .....</b>	<b>15</b>
<b>1.7 Organização do estudo .....</b>	<b>16</b>
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>18</b>
<b>2.1 O Estado e a administração pública.....</b>	<b>18</b>
2.1.1 CONCEITOS DE ESTADO .....	18
2.1.2 FINANÇAS PÚBLICAS E CONTABILIDADE .....	19
2.1.3 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E SERVIÇOS PÚBLICOS .....	21
<b>2.2 Orçamento público .....</b>	<b>23</b>
2.2.1 CONCEITOS .....	23
2.2.2 BREVE HISTÓRICO .....	24
2.2.3 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS .....	26
2.2.4 INSTRUMENTOS DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO.....	28
2.2.5 CICLO ORÇAMENTÁRIO .....	34
<b>2.3 Despesas públicas.....</b>	<b>38</b>
2.3.1 PRINCÍPIOS DA DESPESA.....	39
2.3.2 CLASSIFICAÇÕES DA DESPESA .....	41
2.3.3 CLASSIFICAÇÕES LEGAIS DA DESPESA .....	42
2.3.4 ESTÁGIOS DA DESPESA .....	47
<b>2.4 Demonstrativos contábeis na administração pública .....</b>	<b>51</b>
2.4.1 DEMONSTRATIVOS CONFORME A LEI N.º 4.320/1964 .....	52
2.4.2 DEMONSTRATIVOS CONFORME A LEI COMPLEMENTAR N.º 101/2000.....	55
<b>3 ANÁLISE E RESULTADOS.....</b>	<b>60</b>
<b>3.1 Apresentação do Estado de São Paulo .....</b>	<b>60</b>
<b>3.2 Obtenção, coleta, tabulação e ajuste dos dados .....</b>	<b>62</b>
<b>3.3 Considerações sobre a composição e evolução das despesas públicas entre 2004 e 2008.....</b>	<b>66</b>
3.3.1 ESTUDO DAS DESPESAS POR CATEGORIA ECONÔMICA E GRUPO DE NATUREZA .....	67
3.3.2 ESTUDO DAS DESPESAS POR FUNÇÃO E SUBFUNÇÃO .....	73
<b>4 CONCLUSÕES E SUGESTÕES .....</b>	<b>90</b>
<b>4.1 Conclusões quanto aos objetivos .....</b>	<b>90</b>
<b>4.2 Conclusões quanto aos resultados .....</b>	<b>90</b>
<b>4.3 Sugestões para pesquisas futuras .....</b>	<b>93</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>95</b>

<b>APÊNDICE A – DESPESAS PREVISTAS E REALIZADAS ENTRE 2004 E 2008, POR GRUPO DE NATUREZA DA DESPESA .....</b>	<b>99</b>
<b>APÊNDICE B – DESPESAS REALIZADAS ENTRE 2004 E 2008, POR FUNÇÃO .....</b>	<b>100</b>

## **1 INTRODUÇÃO**

Este capítulo aborda aspectos iniciais para preparação do estudo, estando dividido nos seguintes tópicos: contextualização, tema e problema, objetivos (geral e específicos), justificativa, metodologia, limitações da pesquisa e organização do estudo.

### **1.1 Contextualização**

A Contabilidade é uma ciência que trabalha essencialmente com a produção e análise de informações acerca do patrimônio das entidades, bem como de suas variações, oferecendo base para atividades de planejamento, controle e tomada de decisão de diversos grupos de usuários.

A Contabilidade Pública é um ramo específico da Contabilidade voltado para as entidades públicas estatais, com o objetivo de demonstrar, entre outros, os aspectos de natureza orçamentária, financeira e patrimonial dos entes públicos, por meio de relatórios específicos e padronizados.

O gestor público, ao exercer as funções que lhe compete, deve buscar otimizar os recursos que dispõe para satisfazer as necessidades da sociedade, observando os princípios e regras impostos pela legislação e servindo-se de instrumentos de controle e planejamento que possam dar subsídios às suas decisões.

Assim, a Contabilidade Pública representa um recurso especial para as funções de controle e planejamento, por meio de uma série de demonstrativos elaborados para os gestores públicos e outros usuários que buscam obter informações. Entretanto, a complexidade das informações pode dificultar aos usuários o entendimento necessário para a compreensão da gerência de recursos disponíveis nos entes públicos.

Este trabalho pretende dar subsídios teóricos e práticos acerca das despesas públicas, e buscar meios para evidenciar a composição e evolução das despesas públicas, a fim de facilitar o entendimento e disseminar o conhecimento sobre o tema aos usuários e comunidade interessados na administração pública estadual, proporcionando melhores subsídios para a participação popular.

### **1.2 Tema e problema**

A Contabilidade é uma importante ferramenta técnica e social presente na gestão pública, que tem como objetivo a apresentação de informações para os mais diversos

usuários, dentre os quais pode ser incluída a população em geral, como parte interessada na obtenção de informações sobre a maneira como os recursos captados estão sendo gastos.

Segundo Kohama (2008, p. 25), a Contabilidade é “uma técnica capaz de produzir com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisões e de controle de seus atos, demonstrando, por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade”.

No Brasil a Contabilidade Pública é orientada, no campo legal, pela Constituição Federal de 1988, pela Lei n.º 4.320/1964, que dispõe sobre normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle de orçamentos e balanços, e pela Lei Complementar n.º 101/2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

A regulamentação legal do trabalho contábil na área pública tem grande importância quando se evidencia a complexidade da gestão de recursos públicos. A aplicação de recursos captados da sociedade (receitas) para suprir as demandas crescentes desta mesma sociedade (despesas) exige competência e responsabilidade dos gestores.

Ao produzir uma diversidade de informações sobre os números da gestão pública, obedecendo a padrões legais e técnicos, a Contabilidade Pública atende aos objetivos e necessidades de um grupo restrito de usuários. A maioria dos usuários não dispõe de recursos cognitivos que os permitam utilizarem os relatórios e interpretá-los de forma a maximizar o aproveitamento de seu conteúdo.

Neste sentido, Slomsky (2005, p.33) discute a existência de assimetria informacional externa, uma vez que o cidadão não tem a certeza se o capital por ele disponibilizado ao Estado na forma de tributos está sendo maximizado na produção de bens e serviços. Neste mesmo sentido ocorre também a assimetria informacional interna, quando os servidores públicos possuem mais informações sobre suas áreas do que o gestor da entidade. A abordagem sobre assimetria externa será mais amplamente discutida neste trabalho do que esta última.

Ao detectar o distanciamento entre o simples cumprimento das normas garantidoras da publicidade dos atos de gestão, e a compreensibilidade atingida pelo público-alvo, propostas de melhoria e reavaliação dos métodos de demonstração da Contabilidade Pública se tornam pertinentes.

Slomsky (2005, p.133) comenta o dever dos agentes da governança corporativa de prestar contas de sua atuação a quem os elegeu. O cumprimento deste dever, entretanto, não pode ser feito somente com os relatórios exigidos pela legislação; devem ser buscadas formas

de facilitar a compreensão dos atos, para que o cidadão possa fazer comparações e tirar conclusões sobre a eficiência dos gastos de recursos públicos.

Sobre esta responsabilidade de prestar contas, Nakagawa (1998, p.17) denomina de *accountability* e a define como “a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder [...]”.

Assim, este trabalho propõe o estudo de demonstrações contábeis do setor público estatal, buscando especialmente a evidenciação da composição e evolução das despesas públicas orçamentária de um ente da Federação durante um período determinado, tendo como questão problema:

*Qual a composição e evolução das despesas públicas orçamentárias do Estado de São Paulo entre os anos de 2004 e 2008?*

### **1.3 Objetivos**

Este trabalho apresenta objetivo geral, do qual se distinguem alguns objetivos específicos, conforme estabelecido na sequência.

#### **1.3.1 OBJETIVO GERAL**

Este trabalho tem como objetivo geral estudar a composição e a evolução das despesas públicas orçamentárias executadas do Estado de São Paulo num período de cinco anos, entre 2004 e 2008.

#### **1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

Para o alcance do objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- a) apresentar conceitos e classificações sistematizados pela Contabilidade Pública para as despesas públicas e identificar as demonstrações contábeis que as evidenciam;
- b) coletar e organizar dados contábeis relativos às classificações das despesas do Estado de São Paulo entre os anos de 2004 e 2008; e
- c) expor considerações sobre a composição e evolução das despesas públicas orçamentárias, considerando os efeitos inflacionários.

### **1.4 Justificativa**

Conforme o artigo 37 da Constituição Federal de 1988, a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos

Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Ao demonstrar o gerenciamento dos recursos públicos obtidos, a Contabilidade Pública consolida-se como uma importante ferramenta da Gestão Pública no cumprimento do princípio da publicidade, dando respaldo à procura pela transparência e responsabilidade da gestão fiscal.

Como as despesas representam a alocação dos recursos obtidos, é de grande valia um estudo sobre a adequada evidenciação destes gastos efetuados no setor público, especialmente levando em consideração a correta execução orçamentária, e obedecendo aos princípios da legalidade e economicidade, entre outros.

Assim, o presente trabalho justifica-se por permitir que o pesquisador explore e aprofunde seu conhecimento acerca do tema, para que, a partir do conteúdo explorado, possa questionar o ambiente no qual a pesquisa está inserida e participar ativamente na construção de sugestões e implementação de mudanças.

O trabalho permite expor melhorias nas formas de evidenciação contábil, buscando tornar as informações mais adequadas e compreensíveis para os usuários externos, especialmente à população, visando à melhoria do controle social e transparência da gestão.

Além de usuários com menor conhecimento sobre a técnica contábil, o trabalho também poderá auxiliar os gestores públicos no estabelecimento de prioridades e controle da gestão, por mostrar formas de evidenciar os gastos com adaptabilidade às necessidades específicas de qualquer ente.

## **1.5 Metodologia**

A partir dos objetivos formulados para este trabalho, que consiste na evidenciação da composição e evolução da despesa pública orçamentária, necessita-se fundamentar e expressar algumas considerações relacionadas à classificação da pesquisa e à forma como esta será operacionalizada.

O estudo busca descrever um problema e analisar a interação de um conjunto de variáveis, empregando a quantificação na coleta e no tratamento de um conjunto de informações. Trata-se, portanto, de uma pesquisa com abordagem qualitativa-quantitativa. Segundo Richardson (1999, p. 79) o método qualitativo difere do quantitativo por não empregar instrumentos estatísticos para tratamento de dados. Entretanto, os dois métodos podem coexistir numa pesquisa.

O aspecto qualitativo de uma investigação pode estar presente até mesmo nas informações colhidas para estudos essencialmente quantitativos, não obstante perderem seu caráter qualitativo quando são transformados em dados quantificáveis, na tentativa de se assegurar a exatidão no plano dos resultados. (RICHARDSON, 1999 p.79)

Segundo os objetivos propostos, a pesquisa pode ser classificada como exploratória e descritiva. Segundo Gil (2002, p.41) a pesquisa exploratória tem o objetivo de proporcionar maior familiaridade com o tema, buscando torná-lo mais explícito ou construir hipóteses. Sobre a pesquisa descritiva, Gil (2002, p.42) afirma que ela visa descrever as características de uma população ou de um fenômeno, ou estabelecer correlações entre variáveis.

Este trabalho busca um aprofundamento do conhecimento sobre a despesa pública e sua evidenciação, descrevendo as características do tema, expondo considerações sobre sua composição e evolução.

Estabelecido o marco teórico, torna-se necessário estabelecer a maneira como a pesquisa é operacionalizada, expondo seu delineamento. Assim, esta pesquisa utiliza as chamadas fontes de papel para a coleta de dados. Portanto, quanto aos procedimentos técnicos utilizados, trata-se de uma pesquisa bibliográfica e documental.

Segundo Gil (2002, p.44) “a pesquisa bibliográfica é feita com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Grande parte dos estudos necessita de algum trabalho relacionado a este tipo de pesquisa, que exige do pesquisador uma análise muito cuidadosa do material selecionado, buscando utilizar fontes diversas a fim de não comprometer a qualidade da pesquisa.

A pesquisa documental é parecida com a bibliográfica. Segundo Gil (2002, p. 45) “a diferença está na natureza das fontes. [...] a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os projetos de pesquisa”. As fontes da pesquisa documental são mais diversificadas, compreendendo desde diários, regulamentos, ofícios, até relatórios de pesquisa ou de empresas, sendo que estes últimos são documentos que já receberam algum tipo de análise.

Ao trabalhar com a evidenciação das despesas públicas orçamentárias do Estado de São Paulo, o pesquisador recorre a fontes bibliográficas para aprofundar seu conhecimento sobre o tema, e a fontes documentais, como os diversos relatórios contábeis dos anos de 2004 a 2008, disponibilizados pelo ente em páginas da internet, que servem como meios para coleta das informações.

Objetivando potencializar a obtenção de conhecimento, foi constituído grupo de pesquisa abordando o mesmo tema: o estudo da composição e evolução das despesas

públicas. A aplicação, entretanto, será feita de maneira individualizada, até mesmo em outras esferas de governo; os resultados obtidos são compartilhados, para que todo o grupo tenha a oportunidade de contribuir e receber contribuições de outros pesquisadores.

O desenvolvimento deste trabalho foi organizado em etapas, conforme os procedimentos metodológicos descritos neste tópico. Inicia-se com uma pesquisa bibliográfica e documental sobre o assunto, objetivando o aporte de conhecimento ao pesquisador. A pesquisa bibliográfica e documental é mantida até o final do trabalho, pela sua indispensabilidade desde a construção de objetivos até a elaboração de considerações finais.

Após a consolidação do referencial teórico, o pesquisador coletou os dados por meio de pesquisa documental em relatórios contábeis disponibilizados na internet. Os dados coletados receberam dois tipos de ajustes: agregação de despesas orçamentárias e intraorçamentárias nos anos de 2007 e 2008, e ajuste monetário conforme o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA. O primeiro ajuste decorre da inexistência de separação de despesas orçamentárias e intraorçamentárias nos anos anteriores, e se não for efetuado não permite a comparabilidade entre todos os períodos. O segundo tem o objetivo de excluir as variações de valores provocadas pela inflação.

Após os ajustes dos dados, estes recebem tratamento objetivando síntese em tabelas e gráficos, sendo transformados em informações úteis para a produção das considerações e exposições acerca da composição e evolução da despesa pública.

Com o auxílio de tabelas e gráficos construídos com os dados disponibilizados e coletados, são elaboradas considerações sobre pontos importantes cuja evidenciação tem o objetivo de melhorar a compreensão dos usuários sobre a aplicação de recursos públicos, apontando sua evolução e expressividade.

## **1.6 Limitações da pesquisa**

Ao empreender uma pesquisa o pesquisador busca alcançar os objetivos propostos no início dos estudos. Desta forma, ao delimitar a própria pesquisa e reconhecer as limitações que lhe são impostas, busca dar mais ênfase ao que realmente importa para o sucesso do trabalho.

Segundo Chizzotti (1991, p.16), a pesquisa sobre um problema determinado depende das fontes de informação sobre este problema. O pesquisador deve utilizar de maneira adequada essas fontes de informação para delimitar de forma clara o seu projeto, esclarecer aspectos obscuros da pesquisa e se orientar na busca da fundamentação e dos meios para resolver o problema.

Diante da necessidade de delimitação objetiva do trabalho, considera-se que algumas observações e restrições são pertinentes. Este estudo busca uma análise da composição e evolução da despesa pública orçamentária, restrita ao Estado de São Paulo, limitando as considerações num horizonte temporal de cinco anos, entre 2004 e 2008.

As considerações efetuadas apresentam restrições inerentes a abordagem qualitativa, uma vez que a análise é trabalhada pelo pesquisador, que adota para este trabalho a abordagem qualitativa em conjunto com a quantitativa. Ao abordar aspectos que vão além de explicitações numéricas, que costumam ser objetivas e facilmente verificáveis, o pesquisador destaca aspectos a partir do próprio conhecimento e de suas percepções, sendo que com o mesmo material as considerações podem ser trabalhadas de forma diferente por outro pesquisador.

Ao coletar os dados, o pesquisador trabalhará com as informações que forem disponibilizadas, podendo conseguir tão somente as publicações obrigatórias para o ente estudado. Após a coleta de dados, será abordada essencialmente a despesa pública em suas classificações funcional e por grupo de natureza da despesa. A análise por elementos de despesa não será efetuada.

Ainda sobre a fase de coleta de dados, observa-se a limitação quanto à possibilidade de verificar a veracidade das informações apresentadas. Entretanto, diante de vários dispositivos legais que visam coibir a publicação de informações inidôneas, o pesquisador considera a veracidade ideológica presumida.

Por último, há de se considerar que o estudo pode ser indutivo quanto aos seus métodos, tornando-o adaptável a outros entes públicos (o que justifica sua execução); entretanto as considerações aqui formuladas são restritas ao ente estudado. Deste modo, a aplicação do trabalho a outros entes implica em adaptações relativas a características diversas, como aspectos sócio-econômicos, por exemplo.

## **1.7 Organização do estudo**

O trabalho está dividido em quatro capítulos: Introdução, Fundamentação Teórica, Análise e Resultados, e Conclusões e Sugestões.

O primeiro capítulo apresenta uma contextualização do trabalho, o tema e problema, objetivos (objetivo geral e objetivos específicos), justificativa, metodologia, delimitação da pesquisa e a organização do estudo.

No segundo capítulo é apresentada a fundamentação teórica, iniciando com uma pesquisa sobre a administração pública com enfoque especial em finanças públicas,

abordando em seguida o orçamento, inclusive suas bases legais. Em seguida, é apresentado um estudo sobre a despesa pública, e uma abordagem sobre as demonstrações contábeis na administração pública.

O terceiro capítulo contempla o trabalho de análise desenvolvido e os resultados obtidos pela pesquisa. Neste capítulo as informações obtidas por meio da coleta de dados são organizadas, ajustadas e analisadas, para que seja alcançado o objetivo geral proposto.

O quarto capítulo apresenta as considerações finais, com conclusões sobre o trabalho elaborado, bem como sugestões para futuros trabalhos que possam ser desenvolvidos nesta área.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo apresenta o conjunto de idéias e conceitos presentes nos referenciais teóricos, que servem de base para o aprofundamento do estudo e para o processo de análise dos dados coletados. Discute o conceito de Estado e a interação entre Contabilidade e administração pública, o orçamento público e sua importância, os conceitos e classificações de despesa pública, e os demonstrativos contábeis que serão utilizados no processo de análise.

### 2.1 O Estado e a administração pública

Ao trabalhar as questões relacionadas à esfera pública torna-se necessário discutir as abordagens conceituais sobre o Estado e a administração pública.

#### 2.1.1 CONCEITOS DE ESTADO

O Estado corresponde, segundo Azambuja (1996, *apud* ARAÚJO e ARRUDA, 2006, p.3), à “organização político-jurídica de uma sociedade para realizar o bem público, com governo próprio e território determinado”.

Ferreira (1999, p.826) fornece outro importante conceito de Estado ao dizer que trata-se de “um organismo político-administrativo que, como nação soberana ou divisão territorial, ocupa um território determinado, é dirigido por um governo próprio e se constitui pessoa jurídica de direito público, internacionalmente reconhecida”.

Analisando os dois conceitos, depreendem-se alguns elementos característicos do conceito de Estado:

- a) sociedade: o conjunto de pessoas submetidas à ordem do Estado;
- b) território: o espaço físico do Estado, como elemento material;
- c) governo: a organização do exercício político no Estado;
- d) soberania: refere-se ao poder absoluto do Estado dentro de seu próprio território.

Segundo Silva (2004, p.21), o Estado, como instrumento de organização política da comunidade, deve ser estudado como um sistema de funções que disciplinam e coordenam os meios para atingir determinados objetivos e como um conjunto de órgãos destinados a exercer essas funções. O Estado, com suas características e elementos próprios, por meio da atuação de seu governo tem o objetivo de promover o bem comum, observando a ordem social, econômica e política dentro de seu território.

O Estado assumiu diversas atribuições no decorrer da história. Araújo e Arruda (2006, p.5) destacam algumas definições que caracterizam a evolução do Estado: inicialmente

definido como autoritário, no qual o poder pertencia ao soberano; num segundo momento o Estado passa a ser democrático, surgindo a tripartição dos poderes, agora divididos e harmônicos; após, o Estado liberal, em que predomina a vontade do particular com pequena atuação econômica do Estado; e por fim, surge o Estado intervencionista, buscando o bem-estar social, com intervenções significativas na economia.

Nessa evolução, as funções do elemento do Estado chamado Governo sofreram consideráveis transformações. Especialmente na transição de Estado liberal, em que as funções de Governo prestavam apenas alguns serviços essenciais à coletividade, para Estado intervencionista, em que o bem-estar coletivo só poderia ser alcançado com a participação do Estado na economia.

Destas considerações, pode-se verificar que o elemento final é o bem comum. O Estado, conforme Slomsky (2005, p.24) “não constitui um fim em si mesmo, mas um instrumento necessário, para que os indivíduos evoluam e aperfeiçoem-se...”. Para o alcance do bem comum, o Estado exerce uma atividade financeira.

### 2.1.2 FINANÇAS PÚBLICAS E CONTABILIDADE

Por meio de sua atividade financeira, o Estado procura satisfazer as necessidades da coletividade, gerenciando a criação e obtenção de recursos, e despendendo-os para suprir as necessidades cujo atendimento tenha sido por ele assumido.

As atribuições econômicas governamentais, de acordo com a classificação de Musgrave (1959, *apud* REZENDE, 2001, p.18), enquadram-se em três categorias:

- “a) promover ajustamentos na alocação de recursos;
- b) promover ajustamentos na distribuição da renda; e
- c) manter a estabilidade econômica.”

A primeira atribuição – promover ajustamentos na alocação de recursos – ocorre quando não há eficiência pelo sistema de mercado, ou seja, pela iniciativa privada. Musgrave & Musgrave (1972, *apud* GIACOMONI, 2005, p.38) cita como exemplo de atividade estatal na alocação de recursos os investimentos na infraestrutura econômica e a provisão de bens públicos e bens meritórios. Os bens públicos são aqueles em que os benefícios não podem ser individualizados, recusados pelos consumidores e estes não podem ser excluídos pelo não-pagamento. Já os bens meritórios “são aqueles cuja natureza como bem privado tem menor importância do que sua utilidade social”.

Quanto à segunda atribuição – promover ajustamentos na distribuição de renda – também ocorre como correção de falhas do mercado. Giacomoni (2005, p.40) entende que “o

orçamento público, assim como na função alocativa, é o principal instrumento para viabilização das políticas públicas de distribuição de renda”. Para o alcance do objetivo desta função, são efetuadas políticas de transferência de recursos das classes de renda mais elevadas para as de renda menor, utilizando como meio o imposto de renda progressivo, por exemplo.

Em relação à terceira atribuição – manter a estabilidade econômica – Giacomoni (2005, p.41) entende que esta função busca atender dois grandes objetivos macroeconômicos que são a manutenção de elevado nível de emprego e a estabilidade nos níveis de preços, e também o equilíbrio no balanço de pagamentos e uma razoável taxa de crescimento econômico.

Ao desenvolver estas atribuições, o Estado intervém na economia buscando o equilíbrio refletido no bem-estar da coletividade. A partir disto, deve-se ter a percepção de que as finanças públicas servem, essencialmente, como meio de intervenção econômica. Não se trata apenas de uma atividade que cuida da provisão de recursos para atender os gastos a serem efetuados. Silva (2004, p.24) destaca que:

as finanças públicas envolvem toda a ação do Estado para satisfação das necessidades coletivas e como consequência o estudo da conveniência e oportunidade da adequabilidade das ações a serem desenvolvidas para o atendimento de tais necessidades.

Rezende (1999, p.35) traz importante definição sobre a atividade financeira do Estado, que consiste em obter (receita pública), criar (crédito público), gerir (orçamento público) e despender (despesa pública) o dinheiro indispensável à satisfação de necessidades coletivas que estão sob sua responsabilidade.

O Estado executa procedimentos administrativos, legais, políticos e sociais, desde a obtenção de receitas até a efetivação das despesas públicas. Uma vez evidente a ligação entre as finanças públicas e a execução das atividades, pelo Estado, com o objetivo de satisfazer a coletividade, chega-se ao entendimento da importância da Contabilidade dentro do sistema.

Cruz (1988, p.10) define Contabilidade Pública como “a ciência que estuda, orienta, controla e demonstra a programação e a execução orçamentária, financeira e patrimonial das instituições de direito público”.

Inserida no contexto econômico, a atividade contábil registra os atos e fatos administrativos que influenciam no patrimônio público, de um ente específico ou mesmo do Estado como um todo. Ao entender as necessidades coletivas, o Estado aplica os recursos disponíveis diante do equilíbrio orçamentário, buscando, ao mesmo tempo, controlar uma série de fatores macroeconômicos, como aumento de preços, política tributária, formação e distribuição de riqueza, entre outros.

É nesse ambiente que a Contabilidade estuda a atividade financeira do Estado, o que compreende o estudo da receita, da despesa, do orçamento e do crédito público, bem como de todos os demais reflexos decorrentes da ação dos administradores que tenham impacto sobre o patrimônio. (SILVA, 2004 p.24)

Neste sentido, Kohama (2008, p.27) corrobora, afirmando que a Contabilidade Pública não objetiva apenas o registro e escrituração contábil, mas também, conforme dispõe o artigo 77 da Lei n.º 4.320/1964 a observação da legalidade dos atos da execução orçamentária, de forma prévia, concomitante e subsequente.

Assim, a gestão de bens e recursos públicos encontra, na Contabilidade Pública, amparo técnico para a tomada de decisões, uma vez que esta estuda e registra os fatos, e elabora demonstrativos e informações que auxiliam o gestor na condução da entidade.

Cabe, ainda à Contabilidade, aperfeiçoar os instrumentos de exposição de informações a outros tipos de usuários que não encontram nos demonstrativos padronizados exigidos pela legislação as informações de maneira objetiva e compreensível para que possam avaliar a gestão pública.

### 2.1.3 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E SERVIÇOS PÚBLICOS

Partindo do pressuposto de administração como atividade jurídica, torna-se importante o conceito de Meirelles (2004, p. 84), que entende a Administração Pública como sendo “a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade no âmbito federal, estadual ou municipal, segundo os preceitos do Direito e da Moral, visando ao bem comum”.

Neste sentido, observa-se a diferença implícita entre a administração privada ou particular, em que se gerenciam bens e interesses individuais, e a administração pública, que trabalha com a gerência de interesses comuns da coletividade.

Como o conceito de administração pública não é tão simples, devido à diversidade de sentidos que incorpora, apresenta-se mais uma abordagem de administração pública bastante útil para este trabalho trazida por Meirelles (2004, p.64), que a descreve:

Em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade.

Em outras palavras, a Administração Pública no sentido formal é todo o aparelhamento do Estado para a execução das atividades estabelecidas nas políticas de governo. É formada pelos órgãos e agentes dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, de todas as esferas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), composta pela administração direta ou centralizada, e pela indireta ou descentralizada.

No sentido material, a Administração Pública é o conjunto de atividades executadas pelas entidades descritas na abordagem formal, que têm o objetivo de satisfazer as necessidades coletivas.

No sentido operacional, o conceito de Administração Pública remete ao desempenho contínuo, legal e técnico do aparelhamento do Estado, evidenciando seu modo de agir.

Todos os conceitos envolvem o alcance de metas, por meio de órgãos ou atividades, objetivando o bem comum, a satisfação das necessidades públicas. Os objetivos do Estado são alcançados por meio de atividades, e a sua execução é diretamente responsável pela política financeira adotada.

O Estado é organizado de forma a buscar o bem comum, e para isso precisa harmonizar suas funções, buscando prestar serviços úteis aos indivíduos que dele fazem parte. Segundo Kohama (2008, p.1) os serviços públicos são “todos aqueles prestados pelo Estado ou delegados por concessão ou permissão sob condições impostas e fixadas por ele, visando à satisfação de necessidades da comunidade”.

Neste sentido, Meirelles (2004, p. 320) entende que “serviço público é todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniências do Estado”.

Entende-se, pelas definições expostas, que os serviços públicos constituem o meio que o Estado dispõe para satisfazer as necessidades públicas, existindo serviços públicos executados pelo Estado e outros que são delegadas a terceiros. Kohama (2008, p.2-3) divide os serviços públicos em serviços privativos do Estado e serviços de utilidade pública.

Os serviços privativos do Estado são aqueles prestados diretamente à sociedade, e compete ao Estado prestá-los com exclusividade por estarem relacionados diretamente ao bem-estar coletivo, proporcionando à coletividade o que não pode ser alcançado pela atividade de particulares. Como exemplos de serviços privativos do Estado, Kohama (2008, p.2) cita os que se referem às relações diplomáticas e consulares, os que se referem à defesa e segurança do território nacional, os que garantem a distribuição da justiça, entre outros.

Os serviços de utilidade pública “são os serviços públicos prestados por delegação do Poder Público, sob condições fixadas por ele [...] por envolver interesse coletivo, não pode ser observado da ótica de simples comércio e, conseqüentemente, visar ao lucro”. Como exemplos dos serviços de utilidade pública, são citados os serviços de fornecimento de energia elétrica, água encanada, telefone, etc.

Kohama (2008, p.6-7) cita ainda a existência de serviços prestados pelo Estado como cumprimento de seu dever, mas que podem ser executados também por entidades privadas, sem necessidade de delegação. Trata-se da prestação de serviços mista. Ocorre em virtude de direitos dos cidadãos garantidos constitucionalmente, ou de deveres impostos da mesma forma ao Estado sem, contudo, proibir a execução destes serviços por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado. Como exemplos, os serviços de saúde e educação.

## **2.2 Orçamento público**

Sobre o orçamento público, importante ferramenta da gestão de recursos públicos, cabe um estudo sobre seu conceito, surgimento e evolução, princípios, seus instrumentos constitucionais – PPA, LDO e LOA – e também sobre o ciclo do processo orçamentário.

### **2.2.1 CONCEITOS**

O orçamento público é um instrumento de planejamento, execução e controle das Finanças Públicas. Seu conceito está vinculado à previsão de receitas e fixação de despesas públicas para um determinado período de tempo. Silva (2004, p.26) descreve o orçamento como um instrumento da moderna administração pública, que constitui um ato preventivo e autorizativo das despesas a serem efetuadas pelo Estado durante o exercício.

Segundo Angélico (1989, p.24) o orçamento é um programa de trabalho proposto pelo Poder Executivo que contém planos de custeio dos serviços públicos, de investimentos, de inversões, e também planos de obtenção de recursos, e que depois é aprovado pelo Poder Legislativo.

Como conceito introdutório de orçamento público considera-se a segunda descrição, feita por Angélico, um pouco mais completa, uma vez que deixa explícito que o orçamento contém, além da autorização de despesas, a previsão de receitas, que são os recursos obtidos a serem utilizados na efetivação das despesas.

Bastante adequada também é a definição de Piscitelli *et al* (1997, p.47):

A ação planejada do Estado, quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos, se materializa através do orçamento público, que é o instrumento de que dispõe o Poder Público (em qualquer de suas esferas) para expressar, em determinado período de tempo, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados.

Além de discriminar o montante de recursos a serem obtidos, e os gastos a serem efetuados, este conceito enfoca o orçamento público como a materialização da ação planejada do Estado na manutenção de suas atividades e na execução dos seus projetos.

Os gastos efetuados pelo Estado destinados à manutenção de suas atividades possuem características de continuidade e permanência, e são necessários para manutenção de ações vinculadas aos programas de governo. Já aqueles gastos dos quais resultam produtos que objetivam o aperfeiçoamento ou expansão de alguma ação, com características de limitação temporal, são enquadrados como execução de projetos.

Cruz (1988, p.30) entende que os conceitos sobre o orçamento são permanentes; a legislação que rege o assunto, entretanto, é bastante dinâmica. O orçamento possui muitos aspectos a serem observados (econômico, jurídico, financeiro, etc.). Apesar de permanentes, desde seu surgimento as funções do orçamento sofreram significativas mudanças. Portanto, cabe um breve histórico sobre o surgimento e a evolução do orçamento.

### 2.2.2 BREVE HISTÓRICO

A idéia de prever as receitas e estimar e autorizar as despesas públicas antes de sua efetiva ocorrência já existia, de forma razoavelmente diferente dos modelos atuais, desde a Idade Média.

Pode-se dizer que a primeira manifestação prática do que futuramente viria a ser o orçamento público aconteceu na Inglaterra, que estabeleceu a necessidade de votação de novos tributos pelos representantes do povo. De acordo com Burkhead (1971, *apud* GIACOMONI, 2005, p.45), esse direito se materializou no artigo 12 da Carta Magna de 1215, que dizia que “nenhum tributo ou auxílio será instituído no Reino, senão pelo seu conselho comum, exceto com o fim de resgatar a pessoa do Rei, fazer seu primogênito cavaleiro e casar sua filha mais velha uma vez, e os auxílios para esse fim serão razoáveis em seu montante”.

Percebe-se que a disposição refere-se apenas às receitas públicas. A evolução da simples cobrança de rendas para formas que levassem em consideração às finalidades para as quais estas foram instituídas levou alguns séculos.

Na França absolutista, antes da Revolução de 1789, os monarcas decidiam de forma arbitrária como as receitas seriam aplicadas. De acordo com Giacomoni (2005, p.47), com a Restauração, o processo orçamentário começou a ter participação da Assembléia Nacional. Em 1815, foi decretada a lei financeira, que ainda não tinha controle do detalhamento das dotações, que passou a ocorrer a partir de 1831.

Burkhead (1971, *apud* GIACOMONI, 2005, p.47) aponta a consolidação de algumas regras, que hoje são aceitas como básicas no orçamento público, na fase inicial do orçamento francês, como, por exemplo, a anualidade, a precedência, a universalidade e a não-afetação das receitas.

Nos Estados Unidos, pode-se dizer que a busca pela independência teve início devido a imposição autoritária e sem legitimação popular de novos tributos por parte do governo britânico. Nos primeiros anos após sua independência, de acordo com Giacomoni (2005, p.48), não havia separação das funções legislativa e executiva em se tratando de matéria financeira, e seguiram-se períodos intercalados de forte controle das finanças públicas com outros de bastante desorganização.

No século XX, até meados de 1920, surgiram nos Estados Unidos muitas reformas orçamentárias em municípios e estados, que buscavam distribuir as competências do legislativo e do executivo nas fases do processo orçamentário. Na década de 30, de acordo com Giacomoni (2005, p.50), passaram a ser adotadas, no orçamento público, classificação orçamentária por projetos e programas, aproximando a técnica orçamentária do planejamento.

Outra inovação importante ocorrida nos Estados Unidos, em torno da década de 70, foi o Orçamento Base-Zero, que havia sido concebido originalmente para organizações privadas, e cujos procedimentos passaram a ser utilizados na área pública. A técnica tornou-se bastante interessante em função da maneira como é desenvolvida – não utilizando dados históricos na elaboração da proposta orçamentária – tornando-se bastante útil na fase de recessão da economia americana (GIACOMONI, 2005).

No Brasil, embora houvesse previsão da elaboração do orçamento na Lei Magna de 1824, fatores como a deficiência em mecanismos de arrecadação e dificuldades de comunicação dificultavam o cumprimento da lei orçamentária.

No século XX, em função de crises políticas, ocorreram períodos em que as disposições legais sobre o processo orçamentário não foram devidamente seguidos. Como exemplos, Giacomoni (2005, p.55-56) cita o período entre 1937 e 1946 (Estado Novo) e o período compreendido entre 1964 e meados da década de 80 (Regime Militar).

A Lei n.º 4.320/1964 tinha o objetivo de padronizar os procedimentos orçamentários nas várias esferas de governo, adotando a classificação econômica e a classificação funcional. Logo após, o Decreto-lei n.º 200/1967, em seu artigo 7º, trouxe importante contribuição ao integrar o orçamento com o planejamento, visando à promoção do desenvolvimento econômico-social. A associação entre planejamento e orçamento foi reforçada pela Constituição Federal de 1988, que tornou obrigatória a elaboração de planos plurianuais integrados à Lei Orçamentária Anual por meio da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Com a Constituição Federal de 1988 o tema orçamentário recebeu bastante atenção, tendo como destaques principalmente a devolução ao Legislativo do privilégio de propor

emendas à lei orçamentária, a elaboração anual da lei de diretrizes orçamentárias e a normatização do princípio da universalidade.

De acordo com Giacomoni (2005, p.59) “o orçamento público serviu inicialmente como instrumento de controle, tanto do Legislativo sobre o Executivo, como desse sobre suas próprias unidades integrantes”. No Brasil, entretanto, não havia uma padronização do orçamento nas esferas estadual e municipal.

Recentemente, pode-se dizer que a Lei Complementar n.º 101/2000 foi a que trouxe mais impacto na área de finanças públicas, por estabelecer normas para a responsabilidade e transparência dos atos da gestão fiscal.

### 2.2.3 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Os princípios orçamentários têm o objetivo de garantir as premissas básicas a serem seguidas na elaboração e execução do orçamento. Para Kohama (2008, p.41) determinados princípios devem ser obedecidos

para que o orçamento seja a expressão fiel do programa de um governo, como também um elemento para a solução de problemas da comunidade; para que contribua eficazmente na ação estatal que busca o desenvolvimento econômico e social; para que seja um instrumento de administração do governo e ainda reflita as aspirações da sociedade, na medida em que o permitam as condições imperantes, principalmente a disponibilidade de recursos...

Pesquisando nas principais referências sobre o assunto, vários princípios orçamentários são encontrados; alguns presentes em várias obras, outros menos citados, mas não menos importantes.

De acordo com a Lei n.º 4.320/1964, em seu artigo 2º “a Lei de Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade”.

**a) Unidade:** o orçamento deve ser considerado individualmente, como documento único, reunindo todas as despesas e receitas do Estado no exercício financeiro.

Neste sentido, Cruz (1988, p.31) entende que “a unidade orçamentária consiste em reunir num único documento todas as receitas e todas as despesas do Estado de forma a demonstrar se há equilíbrio, superávit ou déficit”.

Segundo Pereira (1999, p.141), ao agregar todas as despesas do governo e das empresas vinculadas é elaborado um orçamento anual único, representado pelos orçamentos fiscal, de investimentos e da seguridade social.

A aplicação deste princípio tem o objetivo de evitar a duplicação de funções ou de entidades realizando as mesmas atividades, bem como facilitar a fiscalização por parte do Poder Legislativo, uma vez que as entradas e saídas de recursos se vinculam a um caixa único.

**b) Universalidade:** o orçamento deve abranger a totalidade de receitas e despesas do Estado para o exercício a que se refere. Segundo Pereira (1999, p.141) “esse princípio fundamenta o entendimento de que o conjunto de todas as receitas e despesas deve figurar no orçamento público”.

Araújo e Arruda (2006, p.68) complementam que este princípio oferece ao Poder Legislativo o controle adequado sobre as operações financeiras realizadas pelo Poder Executivo.

O princípio da universalidade está diretamente ligado a outros, como o do equilíbrio, orçamento bruto, e clareza, por exemplo, pois incluindo todas as receitas e despesas pelos seus valores totais, está buscando o equilíbrio entre os dois grupos e a completa evidenciação de toda a obtenção e dispêndio de recursos do Estado.

**c) Anualidade:** este princípio diz respeito ao espaço temporal compreendido pelo orçamento, que é de um ano, não necessariamente coincidente com o ano civil.

Segundo Pascoal (2008, p.24-25), este princípio impõe a necessidade de um novo orçamento a cada período de 12 meses. No Brasil, por determinação do artigo 34 da Lei n.º 4.320/1964, o exercício financeiro coincide com o ano civil.

Desta forma, segundo Araújo e Arruda (2006, p.68) o Poder Executivo terá que solicitar, a cada novo período, autorização ao Poder Legislativo (por meio da proposta orçamentária) para efetuar a arrecadação de receitas e aplicar os recursos obtidos.

Há uma exceção aberta pelo parágrafo 2º do artigo 167 da Constituição Federal, que permite que os créditos especiais e extraordinários abertos nos últimos quatro meses do exercício tenham seus saldos incorporados ao exercício financeiro subsequente.

Outros princípios derivam tanto das regras impostas pela Lei n.º 4.320/1964, pela Constituição Federal, e até mesmo de preceitos originários da doutrina sobre o assunto. Os conceitos dos demais princípios não serão aprofundados nesta pesquisa.

Sobre os demais princípios, o Quadro 1, elaborado por Martins (2009, p.33) apresenta os mais discutidos e uma relação de autores que apresentam conceitos sobre eles em suas obras:

Princípios Orçamentários	Autores				
	Angélico (2006)	Giacomoni (2005)	Kohama (2006)	Pascoal (2008)	Silva (2004)
Anualidade	X	X	X	X	X
Clareza		X	X		X
Equilíbrio		X	X	X	X
Especificação	X	X		X	X
Exatidão		X			
Exclusividade	X	X	X	X	X
Legalidade				X	
Legalidade da tributação					X
Não-afetação das receitas		X		X	X
Orçamento bruto		X		X	
Precedência				X	X
Proibição do estorno de verbas				X	
Programação		X	X	X	
Publicidade		X		X	X
Unidade	X	X	X	X	X
Uniformidade					X
Universalidade	X	X	X	X	X

Quadro 1 – Princípios orçamentários de acordo com alguns autores

Fonte: MARTINS (2009, p.33)

Observa-se que os autores não costumam discutir os mesmos princípios orçamentários, com exceção daqueles estabelecidos pela Lei n.º 4.320/1964: anualidade, unidade e universalidade. Dos autores pesquisados no Quadro 1, há consenso em discutir o princípio da exclusividade, que está estabelecido no oitavo parágrafo da do artigo 165 da Constituição Federal de 1988, e refere-se ao fato de que o orçamento deve tratar de matéria pertinente ao seu objetivo, excluindo matéria estranha à previsão de receitas e fixação de despesas.

Verificados os princípios orçamentários, pretende-se agora expor e discutir os instrumentos do planejamento e orçamento estabelecidos pela Constituição Federal de 1988.

#### 2.2.4 INSTRUMENTOS DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO

A Constituição Federal de 1988 define o processo orçamentário e estabelece os seguintes instrumentos de planejamento governamental em seu artigo 165: Lei do Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias, e Lei do Orçamento Anual.

### **a) Lei do Plano Plurianual**

Na estrutura de ações integradas do Estado, o Plano Plurianual apresenta-se como uma ferramenta de planejamento estratégico, que traça objetivos de médio prazo, e solidifica e dá consistência aos programas que compreendem períodos mais extensos de atuação do Estado.

Silva (2004, p. 36) entende que o “planejamento estratégico compreende as diretrizes e interações que relacionam o presente ao futuro da organização e que vão tornando harmônicas as medidas adotadas em direção a uma situação idealizada”.

De acordo com Giacomoni (2005, p.200) o PPA é uma “síntese dos esforços de planejamento de toda a administração pública, orientando a elaboração dos demais planos e programas de governo, assim como do próprio orçamento anual”.

A função do PPA, na estrutura integrada da gestão pública, é definir objetivos e metas a serem alcançadas em prazos superiores ao do orçamento anual. Desta forma, as atividades e projetos efetuados obedecem ao planejamento de médio prazo, e cabe à gestão integrar as ações anualmente por meio da Lei Orçamentária Anual.

O primeiro parágrafo do artigo 165 da Constituição Federal dispõe que “a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”.

Sobre os prazos de elaboração e de vigência do PPA, o inciso I do parágrafo 2º do artigo 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT – dispõe que:

o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro, devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa.

Kohama (2008, p.36) observa que este dispositivo aplica-se ao Governo Federal, não obrigando os Governos dos Estados, Distrito Federal e Municípios, exceto se incluírem tal regra em suas Constituições e Leis Orgânicas.

A existência deste instrumento validado pela Constituição Federal faz com que o planejamento de obtenção de recursos e sua aplicação mantenham-se coordenados por mais de um período. Sua elaboração implica na reflexão sobre o futuro e na análise de diversos fatores e seu comportamento no longo prazo, que influenciam nos processos de tomada de decisão.

### **b) Lei de Diretrizes Orçamentárias**

Inseridas no planejamento estratégico, a Constituição Federal dispõe de instrumentos do planejamento operacional. A primeira delas é a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

O segundo parágrafo do artigo 165 da Constituição Federal dispõe que:

A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Além do disposto na CF, a Lei Complementar n.º 101/2000, em seu quarto artigo, prevê que a Lei de Diretrizes Orçamentárias:

I - disporá também sobre:

- a) equilíbrio entre receitas e despesas;
- b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea *b* do inciso II deste artigo, no art. 9º e no inciso II do § 1º do art. 31;
- e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
- f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;

Cruz *et al* (2006, p.33) enfatiza sobre a observação do princípio da clareza na elaboração da LDO, que deve dispor a programação das despesas de acordo com o fluxo de receitas previsto e as formas de limitação de empenho.

Sobre o controle de custos e a avaliação de resultados, a LRF inova trazendo ferramentas de gestão para a área pública, que até então sempre seguia apenas as exigências da Lei n.º 4.320/1964. Entretanto, conforme observa Cruz *et al* (2006, p.33), a implementação destas mudanças só ocorrerá quando os agentes públicos possuírem capacidade técnica para tal.

De acordo com o primeiro parágrafo do quarto artigo da LRF:

Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

Sobre este parágrafo, Cruz *et al* (2006, p.35) dispõe que as metas fiscais relativas à despesas deverão estar coerentes com as metas de receitas, observando as previsões da LRF sobre despesas com pessoal, despesas obrigatórias de caráter continuado, despesas com juros e os resultados nominal e primário esperados para o período.

De acordo com o segundo parágrafo do quarto artigo da LRF, o Anexo previsto no primeiro parágrafo conterà, ainda:

- I - avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;
- II - demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas

nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;  
III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;  
IV - avaliação da situação financeira e atuarial:  
a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;  
b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;  
V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

Estes itens componentes do Anexo de Metas Fiscais nada mais são do que exigências da LRF que visam, principalmente, a publicidade das informações sobre o desempenho da gestão de recursos públicos, dando aos usuários informações para que a eficácia de gastos possa ser avaliada, bem como a consistência do orçamento elaborado, por meio da explicação detalhada de metodologias de cálculos, avaliações, estimativas e comparações.

O terceiro parágrafo do quarto artigo da LRF dispõe que:

§ 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

As incertezas e mudanças também podem afetar o bom andamento de atividades e projetos na área pública. A previsão antecipada de ocorrências que possam trazer impactos na gestão de recursos públicos também faz com que ações possam ser delineadas para que os efeitos possam ser minimizados, caso venham a ocorrer efetivamente.

Desta forma, o Anexo de Riscos Fiscais é um elemento do planejamento que demonstra, conforme Cruz *et al* (2006, p.37), que as variáveis possíveis estão sendo monitoradas, comprovando que a gestão pública está atuando de forma responsável e correta.

O quarto parágrafo do artigo da LRF que fala sobre a LDO dispõe que:

A mensagem que encaminhar o projeto da União apresentará, em anexo específico, os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente.

Percebe-se que a LDO é um instrumento de integração entre o PPA e o orçamento. Como está inserida no plano operacional, a LDO busca identificar os problemas a serem resolvidos e os recursos disponíveis, e apresentar soluções, objetivos e metas a serem alcançados por meio da elaboração do orçamento anual.

O plano operacional, segundo Silva (2004, p. 38), refere-se às diretrizes e interações presentes, em termos de situação, problemas e recursos, que procuram maximizar os resultados do período. Do plano operacional fazem parte a LDO e a LOA; a primeira, já detalhada neste tópico, como instrumento de integração, e a segunda, como instrumento de efetivação do orçamento, que será detalhada no próximo tópico.

### c) Lei Orçamentária Anual

Por meio da Lei Orçamentária Anual é aprovado o orçamento do período de um ano, estimando as receitas e fixando as despesas para o período. Deve obedecer às orientações da LDO. Dispõe o quinto parágrafo do artigo 165 da Constituição Federal, que a Lei Orçamentária compreenderá:

- I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

O sétimo parágrafo do mesmo artigo dispõe que o orçamento fiscal e o orçamento de investimentos terão, entre suas funções, a de reduzir as desigualdades inter-regionais. Ainda o oitavo parágrafo deixa claro que a LOA disporá exclusivamente sobre a previsão de receitas e fixação de despesas (princípio da exclusividade). Pode constar ainda a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita.

A LRF traz a sua contribuição sobre a Lei Orçamentária Anual por meio de seu 5º parágrafo, que prevê que esta deverá estar alinhada com o Plano Plurianual e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias, e:

- I - conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º;
- II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;
- III - conterá reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao:
  - b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

Sobre a compatibilidade da programação com as metas, Cruz *et al* (2006, p.40) afirma que ela ocorre quando o detalhamento operacional delas esteja previsto num cronograma plurianual.

Algumas disposições da LRF trazem a disciplina legal de alguns princípios orçamentários já detalhados neste trabalho. O parágrafo primeiro, por exemplo, fala sobre o já comentado princípio da universalidade, dispondo que “todas as despesas relativas à dívida

pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão, constarão da lei orçamentária anual”.

O segundo e o terceiro parágrafo dão ênfase a aspectos que devem ser observados quanto à dívida pública:

§ 2º O refinanciamento da dívida pública constará separadamente na lei orçamentária e nas de crédito adicional.

§ 3º A atualização monetária do principal da dívida mobiliária refinanciada não poderá superar a variação do índice de preços previsto na lei de diretrizes orçamentárias, ou em legislação específica.

Sobre o terceiro parágrafo, Cruz *et al* (2006, p. 43) enfatiza que a LDO, ao consignar índice que permite a atualização monetária da dívida mobiliária financiada, estabelece, nesse momento, uma vedação para a aplicação de qualquer outro tipo de índice, sob pena de responsabilização do agente público que pratique qualquer outra correção.

O quarto parágrafo veda a consignação de crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada na lei orçamentária, devendo sempre observar a estimativa de receitas, prezando pelo equilíbrio orçamentário.

O quinto parágrafo proíbe a realização de despesa com prazo superior a um exercício financeiro sem prévia inclusão no PPA. Trata-se de obediência ao planejamento estratégico materializado no Plano Plurianual.

§ 5º A lei orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão, conforme disposto no § 1º do art. 167 da Constituição.

O sexto parágrafo do quinto artigo, bem como o sétimo artigo da LRF, traz algumas disposições específicas relacionadas ao Banco Central do Brasil.

Diante do exposto sobre os instrumentos do processo orçamentário, considera-se que o orçamento é um demonstrativo de evidenciação financeira do conjunto de ações planejadas e coordenadas para o alcance de metas específicas. Ao expor a obtenção e aplicação de recursos, busca suprir as necessidades coletivas identificadas pelos representantes do povo, que autorizam o instrumento do planejamento observando o contexto macroeconômico e os objetivos políticos e financeiros do Estado.

Para finalizar, cabe citar as considerações de Silva (2004, p.26) que diz que “o orçamento está intimamente ligado ao desenvolvimento dos princípios democráticos, à idéia da soberania popular e, por conseguinte, ao triunfo dos sistemas representativos do Governo”.

Esta conclusão ratifica o orçamento público como instrumento da moderna gestão pública, ligado à busca pela satisfação da vontade coletiva, mantendo o equilíbrio na execução financeira ao aplicar as receitas obtidas na execução de despesas.

### 2.2.5 CICLO ORÇAMENTÁRIO

O Estado é responsável pela busca constante do atendimento das necessidades da população, buscando conciliar políticas de alocação de recursos, distribuição de renda e desenvolvimento econômico a fim de melhorar a qualidade de vida da população, gerenciando recursos que lhe são postos à disposição.

O orçamento, como instrumento fundamental para o alcance desse objetivo, é feito anualmente e deve respeitar a Lei do Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias. Sua elaboração envolve um conjunto de etapas, denominado ciclo orçamentário.

De forma sintetizada, Araújo e Arruda (2008, p.74) conceituam o ciclo orçamentário como sendo “o período em que se materializa a ação estatal, que tem como origem a idealização das ações até a efetiva aferição dos benefícios concretizados”.

As etapas desenvolvidas neste ciclo são: elaboração, estudo e aprovação, execução e avaliação.

#### **a) Elaboração**

É a fase inicial do processo orçamentário, e desenvolve-se durante boa parte do ano, para execução no exercício financeiro seguinte. De acordo com Kohama (2008, p.44) esta fase “compreende a fixação de objetivos concretos para o período considerado, bem como o cálculo dos recursos humanos, materiais e financeiros, necessários à sua materialização e concretização”.

A proposta orçamentária elaborada é composta, conforme o artigo 22 da Lei n.º 4.320/1964, de:

I - Mensagem, que conterá: exposição circunstanciada da situação econômico-financeira, documentada com demonstração da dívida fundada e flutuante, saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis; exposição e justificação da política econômica-financeira do Governo; justificação da receita e despesa, particularmente no tocante ao orçamento de capital;

II - Projeto de Lei de Orçamento;

III - Tabelas explicativas, das quais, além das estimativas de receita e despesa, constarão, em colunas distintas e para fins de comparação:

a) A receita arrecadada nos três últimos exercícios anteriores àquele em que se elaborou a proposta;

b) A receita prevista para o exercício em que se elabora a proposta;

c) A receita prevista para o exercício a que se refere a proposta;

d) A despesa realizada no exercício imediatamente anterior;

e) A despesa fixada para o exercício em que se elabora a proposta; e

f) A despesa prevista para o exercício a que se refere a proposta.

IV - Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativa do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhadas de justificação econômica, financeira, social e administrativa.

A Lei n.º 4.320/1964, em seus artigos 27 a 31, traz algumas regras para elaboração da proposta orçamentária anual.

Art. 27. As propostas parciais de orçamento guardarão estrita conformidade com a política econômica-financeira, o programa anual de trabalho do Governo e, quando fixado, o limite global máximo para o orçamento de cada unidade administrativa.

A proposta orçamentária anual, obedecendo ao princípio da unidade, consolida todas as propostas parciais de poderes, órgãos e demais entidades, e estas propostas parciais devem ser elaboradas observando a política econômico-financeira, o programa de trabalho do Governo, e os limites para o orçamento de cada unidade administrativa.

Cruz *et al* (2006, p.61) assinala que a definição de limites é um dos pontos mais delicados do processo, e que muitas vezes a definição é elaborada com base em dados de períodos anteriores premiando a má gestão de recursos públicos ao considerar dados meramente quantitativos.

De acordo com o artigo 28 da Lei n.º 4.320/1964:

As propostas parciais das unidades administrativas, organizadas em formulário próprio, serão acompanhadas de:

I - tabelas explicativas da despesa, sob a forma estabelecida no artigo 22, inciso III, letras d, e e f;

II - justificação pormenorizada de cada dotação solicitada, com a indicação dos atos de aprovação de projetos e orçamentos de obras públicas, para cujo início ou prosseguimento ela se destina.

Conforme o artigo 29 da Lei n.º 4.320/1964:

Caberá aos órgãos de contabilidade ou de arrecadação organizar demonstrações mensais da receita arrecadada, segundo as rubricas, para servirem de base a estimativa da receita, na proposta orçamentária.

Parágrafo único. Quando houver órgão central de orçamento, essas demonstrações ser-lhe-ão remetidas mensalmente.

Sobre este artigo, Cruz *et al* (2006, p.65) destaca a mudança de funcionalidade do orçamento, que na época em que foi elaborada a referida Lei era apenas uma peça do direito financeiro e contábil, e atualmente a ferramenta consolida informações financeiras, contábeis, administrativas, econômicas e sociais. Em razão da dinâmica atual, embora os relatórios sejam emitidos em datas e períodos definidos, o acompanhamento de arrecadação de receitas e realização de despesas deve ser feito em períodos bem mais curtos, de forma a auxiliar o gestor em sua tomada de decisão.

De acordo com o artigo 30 da Lei n.º 4.320/1964

A estimativa da receita terá por base as demonstrações a que se refere o artigo anterior à arrecadação dos três últimos exercícios, pelo menos bem como as circunstâncias de ordem conjuntural e outras, que possam afetar a produtividade de cada fonte de receita.

Com as mudanças ocorridas nos últimos anos, a análise das circunstâncias de ordem conjuntural ganha cada vez mais importância, em contraponto à presunção de estabilidade da simples verificação histórica da arrecadação dos últimos períodos. Esta tem sua importância ao demonstrar a tendência de comportamento de todas as receitas, mas a análise de cenários e suas rápidas mudanças é fator que impacta na estimativa de receitas, e conseqüentemente na fixação de despesas, uma vez que são interdependentes.

De acordo com o artigo 30 da Lei n.º 4.320/1964 “as propostas orçamentárias parciais serão revistas e coordenadas na proposta geral, considerando-se a receita estimada e as novas circunstâncias”.

Cabe lembrar que a elaboração da proposta orçamentária é de competência do Poder Executivo, que deve enviar a proposta para discussão e aprovação do Poder Legislativo em prazos estabelecidos conforme a legislação de cada esfera de governo.

#### **b) Estudo e aprovação**

A segunda fase do processo orçamentário compete ao Poder Legislativo. De acordo com Pascoal (2008, p.33) o Poder Legislativo “pode, segundo certos critérios, emendá-la e, em situações extremas, rejeitá-la”.

As emendas ao projeto da lei orçamentária ou aos projetos que o modifiquem, conforme o parágrafo 3º do artigo 166 da Constituição Federal de 1988, somente podem ser aprovadas caso:

- I - sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;
- II - indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre:
  - a) dotações para pessoal e seus encargos;
  - b) serviço da dívida;
  - c) transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal; ou
- III - sejam relacionadas:
  - a) com a correção de erros ou omissões; ou
  - b) com os dispositivos do texto do projeto de lei.

A Lei n.º 4.320/1964 estabelece, em seu artigo 32, que “se não receber a proposta orçamentária no prazo fixado nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios, o Poder Legislativo considerará como proposta a Lei de Orçamento vigente”. Trata-se de medida que objetiva evitar interrupções no andamento das atividades do Estado. Se a proposta não foi elaborada, as necessidades da coletividade não podem deixar de ser atendidas, e o Poder Legislativo pode considerar proposta a Lei de Orçamento do ano corrente. Entretanto, há uma quebra no planejamento em se tratando de nível estratégico, uma vez que metas

estabelecidas no PPA e LDO podem já ter sido alcançadas no ano corrente, e não há necessidade de dotação orçamentária para o próximo período.

Após o estudo e aprovação do projeto da lei orçamentária, esta é devolvida para sanção pelo chefe do Poder Executivo, que deverá promulgá-la e publicá-la em Diário Oficial, para então entrar na fase de execução.

### **c) Execução**

É a fase em que os objetivos e metas estabelecidas no planejamento e proposta orçamentária são alcançados, utilizando-se os recursos obtidos e aplicando-os na realização das despesas fixadas.

Logo após a promulgação da Lei de Orçamento, mas antes de iniciar a execução, o Poder Executivo deverá aprovar as cotas trimestrais de despesa, estipulando a programação orçamentária conforme os artigos 47 a 50 da Lei n.º 4.320/1964:

Art. 47. Imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar.

Conforme Cruz *et al* (2006, p.94), a autorização das cotas trimestrais “é oriunda dos órgãos centrais do sistema fazendário e de orçamento dentro do próprio Poder Executivo”.

O artigo 48 da Lei n.º 4.320/1964 dispõe que:

A fixação das cotas a que se refere o artigo anterior atenderá aos seguintes objetivos:  
a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil a soma de recursos necessários e suficientes a melhor execução do seu programa anual de trabalho;  
b) manter, durante o exercício, na medida do possível o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

Percebe-se que a fixação de cotas trimestrais tem o objetivo de manter, além do equilíbrio orçamentário, também o equilíbrio financeiro, pois apesar da existência do primeiro, as receitas não são obtidas todas no início do exercício e os recursos para realização de despesas devem ser liberados conforme a arrecadação.

O artigo 49 da referida lei prevê, ainda, que “a programação da despesa orçamentária, para feito do disposto no artigo anterior, levará em conta os créditos adicionais e as operações extraorçamentárias”.

Assim, na programação dos créditos orçamentários originais serão acrescentados os créditos adicionais abertos. Cruz *et al* (2006, p.96) dá ênfase às operações extraorçamentárias, pois os recursos recebidos destas operações não pertencem ao ente, e devem ser repassados, de acordo com as condições fixadas, sob pena de crime de apropriação indébita.

O artigo 50 dispõe, ainda, que “as cotas trimestrais poderão ser alteradas durante o exercício, observados o limite da dotação e o comportamento da execução orçamentária”. Desta forma, a programação financeira adquire maior flexibilidade, e as cotas trimestrais são ajustadas conforme a execução orçamentária do período.

Complementando a questão das disponibilidades do ponto de vista orçamentário, a LRF, por meio do seu artigo 8º, estabelece também a obrigatoriedade da programação do ponto de vista financeiro:

Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias [...] o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

Observa-se que as duas leis trazem importantes regras para a fase de execução da despesa pública, objetivando a regularidade da utilização das dotações orçamentárias no decorrer do exercício, e também a conciliação com as disponibilidades financeiras, evitando a efetivação de gastos sem cobertura de caixa.

#### **d) Controle**

Apesar de aparecer no final do ciclo orçamentário, o controle pode e deve ocorrer durante a fase de execução, buscando prevenir erros e corrigir desvios que possam estar ocorrendo.

De acordo com Pascoal (2008, p.33), na fase de controle caberá aos órgãos responsáveis (Poder Legislativo e Tribunal de Contas) verificar e julgar se a aplicação dos recursos ocorreu conforme a Lei Orçamentária e outras espécies normativas vinculadas à gestão dos recursos públicos.

O controle, entretanto, não é restrito apenas ao Poder Legislativo por meio do Tribunal de Contas. Conforme já mencionado, o controle social é uma importante forma de verificação dos procedimentos de gestão pública, sendo que os gestores podem disponibilizar ferramentas adequadas para que ele realmente ocorra.

### **2.3 Despesas públicas**

Ao desembolsar recursos e assumir compromissos, para atender os interesses e necessidades da comunidade, o Estado efetua a realização de despesas públicas. Neste sentido, Silva (2004, p.125) define despesas públicas como sendo “todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da

comunidade, nos termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos”.

Assim, o conceito de despesas públicas compreende os dispêndios que a Constituição, leis ordinárias, contratos, e outros meios legais determinam como responsabilidade do Estado, com o objetivo de atender os interesses ou em benefício da população, saldar os compromissos da dívida pública, ou mesmo restituir valores recebidos que não lhe pertencem. Observa-se pela definição de Silva que as despesas públicas não compreendem apenas os desembolsos, mas também os encargos assumidos.

Conforme Angélico (1989, p. 68) “saídas, desembolsos, dispêndios ou despesa pública são expressões sinônimas”. Desta forma, qualquer uma pode ser utilizada sem perda da significância, observando o contexto no qual estão inseridas.

Entretanto, Silva (2004, p.126) entende que os desembolsos ou despesas correspondem a todas as quantias dispendidas pela Fazenda pública; já a despesa pública é um desembolso que diminui o patrimônio público, e está dentro de uma autorização legislativa para a execução dos programas de trabalho do Governo.

A abordagem de Silva chama a atenção por destacar o termo “despesa pública”, como um desembolso com características próprias. Trata a simples despesa como sinônimo dos demais conceitos; a despesa pública, entretanto, vincula-se a uma autorização legislativa com finalidades específicas, diferente das simples saídas de recursos que ocorrem inclusive como restituição de valores recebidos anteriormente pela entidade.

Cabe ainda a definição do Manual da Despesa Nacional (2008, p.18) sobre despesa orçamentária, que entende que “é fluxo que deriva da utilização de crédito consignado no orçamento da entidade, podendo ou não diminuir a situação líquida patrimonial”.

A definição contida no Manual da Despesa Nacional está relacionada diretamente ao impacto orçamentário e patrimonial ocasionado pela ocorrência da despesa orçamentária, que utiliza um crédito previsto no orçamento, e que pode alterar a situação líquida patrimonial (no caso das despesas efetivas) ou não alterar (despesas por mutação patrimonial).

Todos os conceitos descritos são utilizados neste trabalho: a distinção entre despesa e despesa pública, conforme mencionado, é pertinente e rigorosamente observada nas discussões propostas no decorrer do trabalho.

### 2.3.1 PRINCÍPIOS DA DESPESA

Segundo Silva (2004, p.126), a despesa do Estado deve obedecer aos seguintes princípios:

**a) Utilidade:** “é o princípio através do qual a despesa deve atender ao custeio dos gastos necessários ao funcionamento dos organismos do Estado, em como dos serviços públicos, objetivando ao atendimento da coletividade”. As despesas públicas pautadas pelo princípio da utilidade são aquelas que contribuem de fato para o atendimento de necessidades básicas para o funcionamento da coletividade.

**b) Legitimidade:** a despesa deve fundamentar-se no consentimento coletivo e na possibilidade contributiva, permitindo à coletividade discutir os gastos públicos respeitando a relação entre a capacidade de contribuição e a arrecadação da entidade. O consentimento coletivo e a possibilidade contributiva “originam-se de imposições jurídicas, políticas e econômicas, mediante as quais se estabelecem os princípios norteadores da criação da despesa e os critérios determinantes de sua efetividade”.

**c) Oportunidade:** “decorre diretamente da legitimidade e estabelece que a despesa, para ajustar-se precipuamente à necessidade coletiva, deve ser oportuna”. Além disso, a oportunidade “também é analisada em função da situação econômica do momento”. As despesas devem se adaptar à possibilidade contributiva da população, buscando atender as necessidades coletivas de acordo com as prioridades socioeconômicas.

**d) Legalidade:** a execução da despesa pública deve ser baseada em autorização legal. Trata-se de princípio constitucional imposto à administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) de todas as esferas de Governo (Federal, Estadual e Municipal), conforme dispõe o artigo 37 da Constituição Federal. O princípio da legalidade “é fundamental, pois na administração pública não há liberdade, nem vontade pessoal. [...] na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza”.

**e) Economicidade:** “significa que as atividades da administração devem ser avaliadas pela relação custo-benefício na aplicação dos recursos públicos.” Trata-se de um aspecto objetivo apenas quando parâmetros financeiros estão delineados, pois a legislação não costuma determinar critérios não financeiros para avaliação da eficiência e eficácia das atividades do setor público de maneira clara.

A observação dos cinco princípios citados é, ou pelo menos deveria ser, essencial para a execução da despesa pública. Entretanto, conforme frisa Silva (2004, p.129) “a ocorrência desse equilíbrio é muito difícil, mormente no que se refere a problemas de legalidade e oportunidade, pois a despesa pode ser legal, ainda que inútil e inoportuna”.

Conforme as definições, observa-se que a legalidade é o princípio com mais facilidade de verificação, sendo o critério mais verificado em auditorias de contas públicas, enquanto a oportunidade e economicidade são mais difíceis de serem julgadas.

As despesas públicas são classificadas conforme alguns aspectos. O tópico 2.3.2 apresenta alguns aspectos teóricos de classificação das despesas, comuns nos referenciais teóricos sobre o assunto. O tópico 2.3.3 expõe as classificações observadas nas fontes legais.

### 2.3.2 CLASSIFICAÇÕES DA DESPESA

A despesa pode ser classificada segundo alguns aspectos: natureza, competência político-institucional, afetação patrimonial, e regularidade.

#### **a) Classificação segundo a Natureza**

Quanto à natureza, a despesa pode ser classificada como orçamentária e extraorçamentária. A despesa orçamentária, segundo Angélico (1989, p.68), “é aquela cuja realização depende de autorização legislativa e que não pode efetivar-se sem crédito orçamentário correspondente”. Compõem a despesa orçamentária os recursos desembolsados que estão fixados no orçamento público, por meio da lei orçamentária e de créditos adicionais.

Já a despesa extraorçamentária, segundo Angélico (1989, p.70), é formada por pagamentos que não dependem de autorização legislativa, que não estão vinculados ao orçamento público. As despesas extraorçamentárias são simples devoluções de valores arrecadados como receitas extraorçamentárias. Frisa-se, neste ponto, que as despesas extraorçamentárias não existem sem o prévio recebimento de receitas extraorçamentárias: a ocorrência da primeira depende da segunda.

#### **b) Classificação segundo a Competência**

No aspecto da competência político-institucional, as despesas são classificadas conforme a esfera que a realiza para o atendimento de suas necessidades, para o cumprimento de disposições legais ou contratuais às quais estiver subordinada. Neste sentido, as despesas são classificadas conforme a responsabilidade da esfera de governo: federal, estadual, e municipal.

#### **c) Classificação segundo a Afetação Patrimonial**

Algumas despesas, quando efetuadas, alteram o patrimônio líquido do ente público, enquanto outras não o afetam. Assim, as despesas são classificadas como efetivas, ou por mutação patrimonial.

As despesas efetivas, segundo Silva (2004, p.134) causam uma diminuição do patrimônio líquido do Estado. São aquelas despesas assumidas obrigatoriamente pelo Estado, e que estão fixadas no orçamento público, como as despesas com pessoal, por exemplo.

Por outro lado, Silva destaca também as despesas por mutação patrimonial, que não diminuem o patrimônio líquido do Estado. Sua ocorrência causa uma diminuição no ativo ou passivo, e em contrapartida há uma variação no patrimônio que mantém o saldo patrimonial estável. Como exemplo, pode-se citar uma amortização da dívida em que diminuem o ativo e o passivo, ou uma inversão financeira, em que a diminuição e aumento ocorrem no ativo, em contas diferentes.

#### **d) Classificação segundo a Regularidade**

Neste critério de classificação as despesas dividem-se em ordinárias e extraordinárias. As despesas ordinárias, segundo Silva (2004, p.134), são despesas constantes, que ocorrem em todos os exercícios. Por serem efetuadas na manutenção dos serviços públicos, estes gastos geralmente estão presentes em todos os orçamentos anuais, como, por exemplo, as despesas com pessoal, com material de consumo, entre outras.

Sobre as despesas extraordinárias, Silva comenta que elas não costumam aparecer em todos os orçamentos, pois ocorrem em circunstâncias de caráter excepcional. Como exemplos, podem ser citadas as despesas extraordinárias decorrentes de guerras e outras calamidades.

### **2.3.3 CLASSIFICAÇÕES LEGAIS DA DESPESA**

De acordo com o enfoque administrativo-legal, a despesa pública combina as classificações institucional, funcional e programática, e econômica.

#### **a) Classificação Institucional**

Essa parte da classificação da despesa pública está relacionada à estrutura orgânica da entidade. Segundo Silva (2004, p.136), “a classificação institucional corresponde aos órgãos e às unidades orçamentárias que constituem o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias”.

De acordo com o artigo 14 da Lei n.º 4.320/1964 “constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias”.

Esta classificação é utilizada para dispor, no orçamento, a estrutura organizacional da entidade ou órgão. Neste sentido, Andrade (2006, p.90) diz que a classificação institucional

“consiste na discriminação dos créditos orçamentários pelos órgãos que integram a estrutura administrativa e que vão realizar as tarefas que lhes competem no programa de trabalho”.

Silva (2004, p.139) apresenta entendimento de que há uma tendência de acrescentar, à classificação institucional do gasto público, estudos e informações que demonstrem as competências e relações institucionais, melhorando a identificação de objetivos expostos nos documentos orçamentários.

### **b) Classificação Funcional e Estrutura Programática**

Por meio da classificação funcional as dotações orçamentárias são segregadas em funções e subfunções, conforme a área de atuação governamental em que a despesa será realizada.

A Portaria MOG n.º 42/1999 discrimina a classificação funcional da despesa pública, e em seus artigos 1º e 2º divide as despesas nos seguintes níveis:

a) Funções: nível de maior agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público.

b) Subfunções: representam uma partição da função, visando a agregar determinado subconjunto de despesa do setor público.

c) Programas: instrumentos de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual.

d) Projetos, atividades e operações especiais: operações destinadas à viabilização dos programas.

Conforme Silva (2004, p.141) “em termos de estruturação o Plano Plurianual termina no programa e o orçamento anual começa exatamente no programa, conferindo a estes documentos de planejamento e orçamento uma integração desde a origem”. Em outras palavras, o nível de programas é responsável pela integração entre o plano plurianual e o orçamento.

Os programas são então realizados tendo como instrumentos os projetos, atividades e operações especiais. Conforme a Portaria MOG n.º 42/1999, estes instrumentos de programação tem algumas diferenças entre si.

Os projetos envolvem “um conjunto de operações limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou aperfeiçoamento das ações do governo”. Como exemplo, pode-se citar a construção de uma ponte.

As atividades envolvem “operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resultam um produto necessário a manutenção da ação do governo”. Como exemplo de atividade, as despesas com manutenção de uma escola.

Já as operações especiais são “despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços”. Como exemplo de operação especial, o pagamento de sentenças judiciais.

O anexo da Portaria MOG n.º 42/1999 traz a relação de funções e subfunções de governo utilizadas para a classificação funcional. Como exemplo, alguns itens desta relação constam no Quadro 2.

<b>FUNÇÕES</b>	<b>SUBFUNÇÕES</b>
10 – Saúde	301 - Atenção Básica 302 - Assistência Hospitalar e Ambulatorial 303 - Suporte Profilático e Terapêutico 304 - Vigilância Sanitária 305 - Vigilância Epidemiológica 306 - Alimentação e Nutrição
11 – Trabalho	331 - Proteção e Benefícios ao Trabalhador 332 - Relações de Trabalho 333 – Empregabilidade 334 - Fomento ao Trabalho
12 – Educação	361 - Ensino Fundamental 362 - Ensino Médio 363 - Ensino Profissional 364 - Ensino Superior 365 - Educação Infantil 366 - Educação de Jovens e Adultos 367 - Educação Especial
15 – Urbanismo	451 - Infra-Estrutura Urbana 452 - Serviços Urbanos 453 - Transportes Coletivos Urbanos
17 – Saneamento	511 - Saneamento Básico Rural 512 - Saneamento Básico Urbano
21 - Organização Agrária	631 - Reforma Agrária 632 – Colonização

Quadro 2: Extrato de funções e subfunções de governo

Fonte: Adaptado da Portaria MOG n.º 42/1999

No total, são 28 funções, que incluem ainda Administração, Segurança Pública, Previdência Social, entre outras.

### **c) Classificação Econômica**

A classificação econômica da despesa pública está estabelecida na Portaria Interministerial STN/SOF n.º 163/2001. Conforme dispõe esta Portaria, a estrutura de classificação da despesa é dividida em:

I) Categorias econômicas: esta parte da classificação separa a despesa pública em dois grandes grupos: Despesas Correntes, onde são classificadas “todas as despesas que não contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital”, e Despesas de Capital que engloba “todas as despesas que contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital”.

II) Grupo de natureza de despesa: “agregação de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto”. Entre as Despesas Correntes, são possíveis apenas três grupos de natureza de despesa: Pessoal e Encargos Sociais, Juros e Encargos da Dívida, e Outras Despesas Correntes. Já para as Despesas de Capital existem outros três grupos de natureza de despesa: Investimentos, Inversões Financeiras, e Amortização da Dívida.

III) Modalidade de Aplicação: é uma informação gerencial que “tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades”.

IV) Elemento de Despesa: “tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma [...] e outros de que a administração pública se serve para a consecução de seus fins”.

O Quadro 3 dispõe a estrutura de classificação econômica, com suas divisões e códigos de classificação. Por serem bastantes elementos de despesa, o quadro 3 apresenta alguns itens principais.

<b>TIPO</b>	<b>DIVISÕES</b>
A - CATEGORIAS ECONÔMICAS	3 - Despesas Correntes 4 - Despesas de Capital
B - GRUPOS DE NATUREZA DE DESPESA	1 - Pessoal e Encargos Sociais 2 - Juros e Encargos da Dívida 3 - Outras Despesas Correntes 4 - Investimentos 5 - Inversões Financeiras 6 - Amortização da Dívida
C - MODALIDADES DE APLICAÇÃO	20 - Transferências à União 30 - Transferências a Estados e ao Distrito Federal 40 - Transferências a Municípios 50 - Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos 60 - Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos 70 - Transferências a Instituições Multigovernamentais Nacionais 80 - Transferências ao Exterior 90 - Aplicações Diretas 99 - A Definir
D - ELEMENTOS DE DESPESA	01 - Aposentadorias e Reformas 07 - Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência 09 - Salário-Família 10 - Outros Benefícios de Natureza Social 11 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil 12 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Militar 13 - Obrigações Patronais 14 - Diárias - Civil 15 - Diárias - Militar 21 - Juros sobre a Dívida por Contrato 30 - Material de Consumo 33 - Passagens e Despesas com Locomoção 36 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física 39 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica 46 - Auxílio-Alimentação 47 - Obrigações Tributárias e Contributivas 51 - Obras e Instalações 52 - Equipamentos e Material Permanente 61 - Aquisição de Imóveis 92 - Despesas de Exercícios Anteriores 93 - Indenizações e Restituições

Quadro 3: Extrato da estrutura da classificação econômica da despesa pública  
Fonte: Adaptado da Portaria Interministerial STN/SOF n.º 163/2001.

Em relação à classificação econômica, esta pesquisa trabalhará os dados coletados apenas até o nível de grupo de natureza da despesa. O detalhamento dos gastos por elemento de despesa não será abordado.

Cabe destacar ainda que o Manual da Despesa Nacional dispõe dois outros grupos de natureza de despesa que não estão contidos na Portaria STN/SOF n.º 163/2001: Reserva do Regime Próprio de Previdência do Servidor e Reserva de Contingência.

Por ser a classificação econômica até o nível de grupo de natureza de despesa utilizada no estudo proposto por esta pesquisa, faz-se um breve detalhamento da composição destes grupos por meio do Quadro 4:

<p><b>1 Pessoal e Encargos Sociais</b> Despesas orçamentárias de natureza remuneratória decorrente do efetivo exercício de cargo, emprego ou função de confiança no setor público, do pagamento dos proventos de aposentadorias, reformas e pensões, das obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de salários, contribuição a entidades fechadas de previdência, outros benefícios assistenciais classificáveis neste grupo de despesa, bem como soldo, gratificações, adicionais e outros direitos remuneratórios, pertinentes a este grupo de despesa, previstos na estrutura remuneratória dos militares, e ainda, despesas com o ressarcimento de pessoal requisitado, despesas com a contratação temporária para atender a necessidade de excepcional interesse público e despesas com contratos de terceirização de mão-de-obra que se refiram à substituição de servidores e empregados públicos, em atendimento ao disposto no artigo 18, § 1o, da Lei Complementar nº 101/2000.</p>
<p><b>2 Juros e Encargos da Dívida</b> Despesas orçamentárias com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária.</p>
<p><b>3 Outras Despesas Correntes</b> Despesas orçamentárias com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, além de outras despesas da categoria econômica "Despesas Correntes" não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa.</p>
<p><b>4 Investimentos</b> Despesas orçamentárias com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.</p>
<p><b>5 Inversões Financeiras</b> Despesas orçamentárias com a aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização; aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; e com a constituição ou aumento do capital de empresas.</p>
<p><b>6 Amortização da Dívida</b> Despesas orçamentárias com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária.</p>
<p><b>7 Reserva do Regime Próprio de Previdência do Servidor</b> Os ingressos previstos que ultrapassarem as despesas orçamentárias fixadas num determinado exercício constituem o superávit orçamentário inicial, destinado a garantir desembolsos futuros do Regime Próprio de Previdência Social – RPPS, do ente respectivo. Assim sendo, este superávit orçamentário representará a fração de ingressos que serão recebidos sem a expectativa de execução de despesa orçamentária no exercício e constituirá a reserva orçamentária para suportar déficit futuros, onde as receitas orçamentárias previstas serão menores que as despesas orçamentárias.</p>
<p><b>9 Reserva de Contingência</b> Compreende o volume de recursos destinados ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos, bem como eventos fiscais imprevistos. Essa reserva poderá ser utilizada para abertura de créditos adicionais, desde que definida na LDO.</p>

Quadro 4: Descrição dos grupos de natureza da despesa  
Fonte: Adaptado do Manual da Despesa Nacional (p. 36-38).

Encerram-se, assim, as exposições sobre classificações das despesas. O referencial teórico apresentado nesta seção será de extrema utilidade para a compreensão do estudo sobre a composição e evolução das despesas públicas que será apresentado na seção 3.3.

### 2.3.4 ESTÁGIOS DA DESPESA

As despesas públicas são executadas por meio de algumas etapas interdependentes que compõem os procedimentos necessários à sua execução. São consideradas despesas do exercício financeiro, de acordo com o artigo 35 da Lei n.º 4.320/1964, aquelas nele legalmente empenhadas, enquanto as receitas pertencentes são aquelas arrecadadas no período.

A Contabilidade Pública utiliza, portanto, o regime de competência para a execução de despesas e o regime de caixa para a realização de receitas. Kohama (2008, p.104), assim como Silva (2004, p.154) entendem que a despesa pública passa por quatro estágios: fixação, empenho, liquidação e pagamento.

#### **a) Fixação**

A fixação é a primeira etapa da despesa pública, está consubstanciada na Constituição Federal e é realizada por meio da abertura de créditos orçamentários e créditos adicionais. A Constituição Federal, por meio do inciso II de seu artigo 167, veda “a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais”.

A fixação ocorre concomitante à previsão das receitas, de forma a manter o equilíbrio orçamentário e está formalizada por meio da Lei Orçamentária. Enquanto as Receitas são previstas no orçamento anual, ou seja, o seu montante é estimado por meio de cálculos, as despesas são fixadas: há um valor estabelecido que não pode ser ultrapassado de forma alguma. O valor determinado no orçamento pode, contudo, ser alterado pelos créditos adicionais.

Vale ainda destacar vedações estabelecidas no artigo 167 da Constituição Federal e que dão ênfase à fixação de despesas: abertura de crédito especial ou suplementar sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes; a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa; e concessão ou utilização de créditos ilimitados. Os dois primeiros itens reforçam as características do processo orçamentário, no qual o legislativo autoriza o orçamento e suas alterações; e o último vincula a existência de créditos orçamentários a um valor limitado, já determinado.

A etapa de fixação da despesa pública pode, segundo Kohama (2008, p.154) ser dividida em outras etapas: organização das estimativas; conversão da proposta em orçamento público; e programação das despesas.

Grande parte do ciclo orçamentário está ligada à etapa de fixação, que envolve vários procedimentos até a consolidação do orçamento por meio da aprovação e promulgação da Lei Orçamentária.

#### **b) Empenho**

O estágio da despesa pública denominado empenho está regulamentado nos artigos 58 a 61 da Lei n.º 4.320/1964. Conforme o artigo 58 da Lei n.º 4.320/1964, “o empenho de

despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

Ao efetuar o empenho da despesa pública fixada no orçamento, o Estado se compromete com o fornecedor de efetuar o pagamento, uma vez implementada a condição – prestado o serviço ou entregue o bem ou obra.

Por tratar-se de etapa posterior à fixação e atrelada a esta, “o empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos”, conforme dispõe o artigo 59 da Lei n.º 4.320/1964. O artigo 60 da mesma Lei determina que “é vedada a realização de despesa sem prévio empenho”.

Assim, ao destacar uma parte da dotação orçamentária, o empenho é condição necessária para a realização da despesa. Para o fornecedor, o empenho representa a garantia de existência do crédito orçamentário para o futuro pagamento da obrigação assumida pelo Estado.

Para comprovar a existência do empenho o Estado emite um documento denominado Nota de Empenho, que, conforme o artigo 61 da Lei n.º 4.320/1964 “indicará o nome do credor, a representação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo de dotação própria”.

Existem três modalidades de empenho:

I) Empenho Ordinário: é o mais comum, e é utilizado quando se conhece o valor exato da obrigação que está sendo assumida. Segundo Araújo e Arruda (2006, p.118), esta modalidade de empenho “é destinada a atender despesa quantificada e liquidável de uma vez só”. Por exemplo, para a compra de um computador.

II) Empenho Estimativo: conforme Araújo e Arruda (2006, p.117), e também conforme Kohama (2008, p.113), “é utilizado nos casos em que não se possa determinar o montante da despesa”. Por exemplo, os gastos com água durante um ano.

III) Empenho Global: conforme Silva (2004, p.158), esta modalidade de empenho é destinada “a atender despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento, cujo montante exato possa ser determinado”. O pagamento das parcelas é feito no decorrer do exercício. Como exemplo, os gastos com aluguel fixado para o período.

A Lei n.º 4.320/1964, nos parágrafos 2º e 3º do artigo 60, reconhece o empenho estimativo e o empenho global. Araújo e Arruda (2006, p.118) informam que “a doutrina é unânime em aceitar o empenho ordinário”.

### **c) Liquidação**

De acordo com o artigo 62 da Lei n.º 4.320/1964 “o pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação”. Assim, é neste estágio que a Fazenda Pública reconhece o implemento de condição criada a partir da emissão de empenho, tornando líquida a dívida do Estado para com o fornecedor ou prestador de serviço.

A liquidação da despesa, conforme o artigo 63 da referida lei, “consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”.

De acordo com o mesmo artigo, esta verificação tem por objetivo apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata a pagar, e a quem se deve pagar a importância. A liquidação terá por base o contrato, ajuste ou acordo respectivo, a nota de empenho, e os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.

Após a entrega do bem ou prestação do serviço, o fornecedor deverá apresentar documento comprobatório (geralmente nota fiscal), em que a descrição dos itens, os dados do fornecedor e o valor a ser pago devem coincidir com a nota de empenho e o contrato ou acordo firmado.

### **d) Pagamento**

É o último estágio da despesa pública, extinguindo a obrigação do Estado perante o credor, e é ordenada depois de efetuada a liquidação. Para o pagamento, algumas formalidades devem ser obedecidas. Conforme o artigo 64 da Lei n.º 4.320/1964, “a ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga”. O parágrafo único do mesmo artigo diz que “a ordem de pagamento só poderá ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade”.

O artigo 65 desta lei prevê que “o pagamento da despesa será efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente instituídos por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento”. Ao final do exercício financeiro, as despesas empenhadas e não pagas são inscritas em Restos a Pagar.

Conforme o artigo 36 da Lei n.º 4.320/1964, “consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não-processadas”. As despesas processadas são aquelas que já passaram pelo estágio de liquidação da despesa, enquanto as despesas não processadas ainda estão pendentes de liquidação.

No que se refere ao pagamento de despesas e inscrição em Restos a Pagar, a Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe importante contribuição em seu artigo 42:

É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Desta forma, o gestor público precisa conciliar a execução de despesas com a disponibilidade de caixa para não comprometer a gestão do próximo período. Silva (2008, p.162) entende que o dispositivo deve ser preocupação permanente dos gestores financeiros, e não serem observados apenas no período previsto na LRF.

A observação da existência de cobertura de caixa suficiente para o pagamento das obrigações financeiras decorrentes da execução de despesas deve ser uma constante na gestão pública.

Cabe ressaltar ainda a contribuição de Cruz (1988, p.90-91), que identifica outros estágios praticados no setor público para encerrar por completo o planejamento, execução e avaliação dos gastos públicos, do ponto de vista administrativo. De forma sintetizada, estes estágios são:

I) Licitação: consulta obrigatória e prévia aos fornecedores de materiais e serviços cujo valor seja considerado expressivo. Este estágio situa-se entre a previsão e o empenho;

II) Suprimento: adiantamento de recursos previsto em lei, para que os servidores paguem despesas sem necessidade do procedimento administrativo habitual;

III) Tomada de contas: estágio em que os responsáveis por adiantamentos e os ordenadores de despesa prestam contas de todos os gastos realizados pelo Estado;

IV) Retroalimentação: estágio em que os gastos públicos são avaliados, para que sejam reduzidos ou complementados em exercícios futuros, conforme a necessidade verificada. Esta fase ocorre anualmente, de forma permanente.

Embora estes estágios não sejam citados pela maioria dos autores, entende-se pela pertinência destas fases. Mesmo que não ocorram sempre, considera-se que não são partes dos estágios já citados anteriormente, constituindo-se de fases distintas do processo da despesa pública.

#### **2.4 Demonstrativos contábeis na administração pública**

Os demonstrativos contábeis do setor público demonstram os fluxos do período e os resultados finais obtidos após a execução do orçamento durante o exercício financeiro. São instrumentos de grande importância na etapa de controle do ciclo orçamentário, demonstrando

ao gestor público, e principalmente à população interessada, os resultados alcançados pela gestão de recursos efetuada.

De acordo com Silva (204, p.345) os balanços e demonstrativos devem obedecer alguns princípios básicos, como clareza, integridade e sinceridade para democratizar as informações por meio da evidenciação contábil.

Em função da quantidade de demonstrativos contábeis, e do grande número de informações contidas, a intenção de democratização da informação não é efetivada. Esta premissa sustenta este trabalho, que tem por objetivo aprimorar a evidenciação da composição e evolução das despesas públicas.

Portanto, neste tópico são discutidos os principais balanços e demonstrativos estabelecidos pela Lei n.º 4.320/1964, e pela Lei Complementar n.º 101/2000.

#### 2.4.1 DEMONSTRATIVOS CONFORME A LEI N.º 4.320/1964

A Lei n.º 4.320/1964 estabelece a demonstração dos resultados gerais do exercício financeiro por meio de quatro balanços principais (Orçamentário, Financeiro, Patrimonial, e Demonstração de Variações Patrimoniais), e uma lista de quadros demonstrativos auxiliares.

Segundo o artigo 101 da Lei n.º 4.320/1964:

Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os Anexos números 12, 13, 14 e 15 e os quadros demonstrativos constantes dos Anexos números 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17.

O Balanço Orçamentário, de acordo com o artigo 102 da mesma lei, “demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas”.

Este demonstrativo deve ser elaborado de acordo com o modelo do Anexo 12 desta lei e, conforme Kohama (2008, p.257), o balanço orçamentário é um quadro com duas seções, em que se distribuem as receitas previstas e realizadas (à esquerda), e as despesas fixadas e realizadas (à direita), igualando-se as somas opostas com os resultados, e o déficit ou superávit, tanto de previsão como de execução.

Assim, por meio deste demonstrativo, o usuário pode verificar todos os elementos de receita e despesa previstos e fixados na Lei Orçamentária, bem como os valores que foram executados no exercício, permitindo uma comparação entre as previsões iniciais e o ocorrido no período.

O Balanço Financeiro, conforme o artigo 103 da Lei n.º 4.320/1964, “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”. O parágrafo único do mesmo artigo prevê que “os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extraorçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária”.

Este demonstrativo deve ser elaborado em conformidade com o modelo apresentado no Anexo 13 desta lei e, de acordo com Andrade (2006, p.278), o balanço financeiro sintetiza os registros do sistema financeiro, demonstrando na coluna à esquerda do quadro a receita orçamentária realizada, as receitas extraorçamentárias e o saldo disponível (caixa e bancos) no início do período, e na coluna à direita a despesa orçamentária realizada, as despesas extraorçamentárias e o saldo financeiro disponível no final do exercício.

Este demonstrativo permite ao usuário verificar apenas os valores de receitas e despesas realizadas no período, e as despesas efetivadas, mas ainda não pagas, estão compensadas com a conta de Restos a Pagar no grupo das receitas extraorçamentárias.

O Balanço Patrimonial tem sua estrutura detalhada no artigo 105 da Lei n.º 4.320/1964. O Anexo 14 desta lei estabelece modelo para a elaboração do Balanço Patrimonial, que, segundo Kohama (2008, p.71), é um quadro de contabilidade com duas seções: à esquerda são dispostos os itens do Ativo e à direita os do Passivo, igualando-se as somas com o Saldo Patrimonial; se o ativo for maior que o passivo, complementa-se a diferença na coluna do passivo com o Ativo Real Líquido, e se o passivo for superior ao ativo, a diferença é registrada na coluna do Ativo como Passivo Real a Descoberto.

Enquanto os outros balanços registram o fluxo (receitas e despesas) ocorrido no período, o Balanço Patrimonial reflete uma posição estática, do valor das contas na data de encerramento do exercício, e não do valor total que transitou pela conta no período.

Por último, conforme o artigo 104 da Lei n.º 4.320/1964, há a Demonstração de Variações Patrimoniais, que “evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício”.

A Demonstração de Variações Patrimoniais deve ser elaborada de acordo com o modelo do Anexo 15 desta lei. Segunda Silva (2004, p.358), esta demonstração é dividida em dois grupos: variações ativas e variações passivas, ambos subdivididos em resultantes da execução orçamentária e independentes da execução orçamentária. Por meio do exposto neste demonstrativo é possível verificar o crescimento ou diminuição do patrimônio líquido do Estado, bem como as causas dessa variação.

Os demais quadros demonstrativos estabelecidos pelo artigo 101 da Lei n.º 4.320/1964 estão sintetizados no Quadro 5, adaptado de material didático de Contabilidade Pública II, elaborado por Platt Neto.

<p><b>Anexo 1 – Demonstração da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas</b> Apresenta dois grandes grupos: à esquerda a receita e, à direita a despesa. Compara a receita e a despesa pela classificação econômica, ao nível de categorias econômicas, apurando o déficit ou superávit, tanto do orçamento corrente quanto do total da execução orçamentária. Há superávit caso a receita seja maior que a despesa orçamentária e déficit caso ocorra o oposto. Tais apurações resultam num fechamento da totalização entre o lado da receita e o da despesa.</p>
<p><b>Anexo 2/I – Despesa – Especificação da Despesa</b> <b>Anexo 2/II – Receita – Especificação da Receita</b> É dividido em dois demonstrativos de especificação, um para a receita e outro para a despesa, ambos apresentados conforme a classificação econômica. Permitem uma observação razoavelmente completa das receitas e despesas do ente. Na especificação da despesa é apresentada a natureza da despesa para cada órgão e unidade orçamentária, com os seguintes componentes: código, especificação, desdobramento, elemento e categoria econômica. Apura-se, ao final, o total da despesa orçamentária do período. Para a receita não é especificado o órgão, já que a secretaria da fazenda ou de finanças é o órgão institucional arrecadador.</p>
<p><b>Anexo 6 – Programa de Trabalho</b> Apresenta, por órgão e unidade orçamentária, a despesa orçamentária conforme a classificação funcional para o período. Deste modo, permite um conhecimento das funções de governo, chegando à distinção entre projetos e atividades, em cada unidade orçamentária. Por fim, é apurada a totalização da despesa.</p>
<p><b>Anexo 7 – Demonstrativos de Funções, Programas e Subprogramas por Projetos e Atividades</b> Apresenta a consolidação de todas as unidades orçamentárias, ou órgãos, apresentados no Anexo 6. Deste modo, é possível conhecer quais as funções de governo e suas subdivisões, que foram priorizadas na despesa orçamentária. Identicamente, é feita a distinção entre projetos e atividades.</p>
<p><b>Anexo 8 – Demonstrativos da Despesa por Funções, Programas e Subprogramas, conforme o Vínculo com os Recursos</b> É idêntico ao do Anexo 7, com exceção da distinção feita em relação às despesas não ser por projeto ou atividade, mas de acordo com o vínculo dos recursos que as originaram. Deste modo, é possível saber, para o ente, quanto da despesa em cada função de governo teve origem ordinária ou vinculada. Este segundo caso abrange os recursos que tinham destinação especificada em alguma norma.</p>
<p><b>Anexo 9 – Demonstrativo da Despesa por Órgãos e Funções</b> Apresenta a despesa orçamentária realizada no exercício financeiro, apresentando o cruzamento entre os órgãos do ente e as funções de governo. Nas linhas apresentam-se os diversos órgãos, tais como secretarias, e nas colunas as funções de governo (que atualmente chegam a 28). Deste modo, observa-se com quanto cada órgão participou na despesa e as funções predominantes para cada órgão.</p>
<p><b>Anexo 10 – Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada</b> Apresenta, lado a lado, a receita orçada e a arrecadada, de modo a demonstrar a diferença apurada, para mais ou para menos. Caso a receita arrecadada seja maior que a prevista, houve diferença para mais, caso seja menor, houve diferença negativa. A receita segue a classificação econômica, com seus desdobramentos. Deste modo, é possível verificar as origens específicas das diferenças entre previsão (orçamento) e realização das receitas no período.</p>
<p><b>Anexo 11 – Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada</b> Expõe a despesa autorizada e a realizada no exercício financeiro, fazendo o cruzamento com os órgãos existentes na estrutura do ente. Nas linhas, para cada ente são identificados os desdobramentos pelas categorias econômicas da despesa. Nas colunas são apresentadas as despesas autorizadas e as realizadas, além da diferença entre a segunda e a primeira. A despesa autorizada é dividida em três colunas: créditos orçamentários e suplementares; créditos especiais e extraordinários; e total.</p>
<p><b>Anexo 16 – Demonstração da Dívida Fundada Interna (e Externa)</b> Apresenta a dívida fundada ou consolidada do ente. De acordo com o artigo 98 da Lei n.º 4.320/64, “a dívida fundada compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financiamento de obras e serviços públicos”. Tal demonstrativo identifica o contrato que deu origem a cada uma das obrigações, internas e externas, sua quantidade e data de emissão. Observa-se ainda: o valor de emissão, o saldo anterior em circulação, o movimento do exercício (emissão e</p>

resgate), e o saldo para o exercício seguinte (quantidade e valor). Ao final é feita a apuração de cada coluna, permitindo apurar a movimentação e o saldo global da dívida consolidada no período e nas datas inicial e final.

**Anexo 17 – Demonstração da Dívida Flutuante**

Apresenta os saldos e movimentações das contas do passivo financeiro no Balanço Patrimonial. São as seguintes contas: restos a pagar, serviços da dívida a pagar, depósitos e débitos e tesouraria. Estas contas formam o que é conhecido como dívida flutuante, ou seja, as obrigações que tem vencimento inferior a um ano e cujo pagamento independe de autorização orçamentária. O demonstrativo apresenta as seguintes colunas: saldo do exercício anterior; movimentação do período (inscrição e baixa); e o saldo para o exercício seguinte.

Quadro 5: Síntese dos conteúdos dos demais demonstrativos da Lei n.º 4.320/1964.  
Fonte: Platt Neto (2009, p.84-85)

Platt Neto (2009, p.85) destaca que o número de balanços e demonstrativos estabelecidos na Lei n.º 4.320/1964 abre mais possibilidades de análises, que podem ser tanto no âmbito de cada demonstrativo, quanto entre dois ou mais, abrangendo um ou mais períodos.

A quantidade de demonstrativos traz uma grande quantidade de informações, de caráter orçamentário, financeiro e patrimonial. Entretanto, as análises da gestão dos recursos públicos, pelos usuários interessados na gestão, podem ser feitas se os demonstrativos forem amplamente divulgados e postos à disposição de todos. Embora estes demonstrativos sejam os exigidos pela legislação, os responsáveis pela gestão não estão impedidos de melhorar a disponibilização de dados e informações, por meio de relatórios, quadros, gráficos e tabelas, entre outros, facilitando o entendimento para um maior número de pessoas.

#### 2.4.2 DEMONSTRATIVOS CONFORME A LEI COMPLEMENTAR N.º 101/2000

A LRF estabelece de maneira clara e objetiva alguns demonstrativos que devem ser amplamente divulgados, por serem instrumentos de transparência da gestão fiscal. Além dos orçamentos e da LDO, esta lei traz dois novos relatórios a serem elaborados para alcançar a transparência na prestação das contas públicas.

Segundo o artigo 48 da LRF:

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

A Lei Complementar n.º 131/2009, objetivando garantir a transparência e disponibilização de informações em tempo real, acrescentou ao artigo 48 da LRF que a transparência será assegurada também mediante:

- I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;
- II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;
- III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A

O Relatório Resumido de Execução Orçamentária de que trata o artigo 48 da LRF é bimestral, e deve ser publicado até 30 dias após o encerramento de cada bimestre. A composição deste relatório está estabelecida no artigo 52:

- I - balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:
  - a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;
  - b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;
- II - demonstrativos da execução das:
  - a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;
  - b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício;
  - c) despesas, por função e subfunção.

Cruz *et al* (200, p.197) destaca que “as demonstrações exigidas nos incisos I e II são as mínimas exigidas em lei”. Entretanto, nada impede que sejam publicadas outras demonstrações que possam melhorar a divulgação de informações à sociedade, e que não são compreendidas por estas já obrigadas pela legislação.

Sobre o RREO, o artigo 53 da LRF ainda destaca que:

- Acompanharão o Relatório Resumido demonstrativos relativos a:
  - I - apuração da receita corrente líquida, na forma definida no inciso IV do art. 2º, sua evolução, assim como a previsão de seu desempenho até o final do exercício;
  - II - receitas e despesas previdenciárias a que se refere o inciso IV do art. 50;
  - III - resultados nominal e primário;
  - IV - despesas com juros, na forma do inciso II do art. 4º;
  - V - Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.
- § 1º O relatório referente ao último bimestre do exercício será acompanhado também de demonstrativos:
  - I - do atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da Constituição, conforme o § 3º do art. 32;
  - II - das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos;
  - III - da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.
- § 2º Quando for o caso, serão apresentadas justificativas:
  - I - da limitação de empenho;
  - II - da frustração de receitas, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança.

Trata-se de demonstrativos que tem como objetivo facilitar a verificação do cumprimento dos limites para execução orçamentária estabelecidos na legislação, e as justificativas exigidas no segundo parágrafo, conforme destaca Cruz *et al* (2006, p.199), “servem para esclarecer os dados apresentados e uniformizar a interpretação sobre os mesmos”.

A portaria STN n.º 577/2008, com o objetivo de padronizar os demonstrativos fiscais nos três níveis de governo, aprovou a primeira edição do Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, compreendendo os relatórios do RREO e também do RGF, que será discutido a seguir.

Em relação ao RREO, a referida Portaria prevê a elaboração dos demonstrativos apresentados no Quadro 6.

Anexo I	Balanço Orçamentário
Anexo II	Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção
Anexo III	Demonstrativo da Receita Corrente Líquida
Anexo IV	Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social – União
Anexo V	Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio de Previdência dos Servidores
Anexo VI	Demonstrativo do Resultado Nominal
Anexo VII	Demonstrativo do Resultado Primário – Estados, Distrito Federal e Municípios
Anexo VIII	Demonstrativo do Resultado Primário da União
Anexo IX	Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão
Anexo X	Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE
Anexo XI	Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital
Anexo XII	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral de Previdência Social – União
Anexo XIII	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores
Anexo XIV	Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos
Anexo XV	Demonstrativo das Despesas com Saúde – União
Anexo XVI	Demonstrativo da Receita de Impostos Líquida e das Despesas Próprias com Ações e Serviços Públicos de Saúde – Estados, Distrito Federal e Municípios
Anexo XVII	Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas
Anexo XVIII	Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

Quadro 6: Anexos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária.

Fonte: Portaria STN n.º 577/2008.

Dos demonstrativos do RREO, esta pesquisa utilizou amplamente o Balanço Orçamentário (Anexo I) e o Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção (Anexo II). O primeiro encontra seu conteúdo definido no inciso I do artigo 52 da Lei n.º 101/2000, compreendendo as receitas por fonte, e as despesas por grupo de natureza da

despesa. O segundo relatório apresenta detalhamento das despesas de acordo com a classificação funcional pré-estabelecida na portaria MOG n.º 42/1999.

Além do RREO, há também o Relatório de Gestão Fiscal que, por sua vez, é quadrimestral, e deve ser publicado até 30 dias após o encerramento de cada quadrimestre. O artigo 54 da LRF prevê a obrigatoriedade de assinatura da autoridade responsável por cada Poder, bem como pelos responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno. Ainda sobre o RGF, o artigo 55 dispõe sobre sua composição:

O relatório conterá:

I - comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos seguintes montantes:

- a) despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas;
- b) dívidas consolidada e mobiliária;
- c) concessão de garantias;
- d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;
- e) despesas de que trata o inciso II do art. 4º;

II - indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;

III - demonstrativos, no último quadrimestre:

- a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;
- b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:
  - 1) liquidadas;
  - 2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;
  - 3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;
  - 4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;
- c) do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea *b* do inciso IV do art. 38.

§ 1º O relatório dos titulares dos órgãos mencionados nos incisos II, III e IV do art. 54 conterá apenas as informações relativas à alínea *a* do inciso I, e os documentos referidos nos incisos II e III.

§ 2º O relatório será publicado até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico.

§ 3º O descumprimento do prazo a que se refere o § 2º sujeita o ente à sanção prevista no § 2º do art. 51.

§ 4º Os relatórios referidos nos arts. 52 e 54 deverão ser elaborados de forma padronizada, segundo modelos que poderão ser atualizados pelo conselho de que trata o art. 67.

Sobre os comparativos de que trata o inciso I deste artigo, Cruz *et al* (2006, p.201) destaca que as fontes de classificação orçamentária são importantes para identificar a origem e compor o montante, devendo estar devidamente contabilizadas.

O não cumprimento de prazos previsto no terceiro parágrafo do artigo 55 (sobre o RGF) bem como no segundo parágrafo do artigo 52 (sobre o RREO) implica em sanção prevista no segundo parágrafo do artigo 51 da LRF:

O descumprimento dos prazos previstos neste artigo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.

As limitações impostas acarretam dificuldades na gestão, por bloquear as operações de crédito que muitas vezes são necessárias para a execução orçamentária e financeira do ente.

Da mesma forma como foi feito para os demonstrativos do RREO, o Quadro 7 apresenta os demonstrativos previstos pela portaria STN n.º 577/2008:

Anexo I	Demonstrativo da Despesa com Pessoal
Anexo II	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida – DCL
Anexo III	Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores
Anexo IV	Demonstrativo das Operações de Crédito
Anexo V	Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa
Anexo VI	Demonstrativo dos Restos a Pagar
Anexo VII	Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal

Quadro 7: Anexos do Relatório de Gestão Fiscal.

Fonte: Portaria STN 577/2008.

Com esta exposição sobre os relatórios e demonstrativos contábeis previstos na legislação encerra-se o estudo teórico da presente pesquisa, obtendo-se subsídios fundamentais que, embora não sejam exaustivos, tenham sido suficientes para a execução, por parte do pesquisador, e compreensão, por parte dos leitores, do estudo desenvolvido no Capítulo 3.

### **3 ANÁLISE E RESULTADOS**

Este capítulo traz uma breve contextualização sobre o Estado de São Paulo, os procedimentos de coleta de dados efetuados, e também os ajustes efetuados para facilitar o processo de análise. Em seguida, apresenta um relatório com tabelas e gráficos sobre a composição e evolução das despesas públicas do Estado de São Paulo entre 2004 e 2008.

#### **3.1 Apresentação do Estado de São Paulo**

Neste tópico são expostos alguns dados históricos, geográficos, econômicos, políticos e demográficos sobre o Estado de São Paulo, encontrados em páginas eletrônicas como do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística ([www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br)), do portal do Governo do Estado de São Paulo ([www.saopaulo.sp.gov.br](http://www.saopaulo.sp.gov.br)), entre outras, e em periódicos sobre o assunto.

A ocupação e povoamento do que futuramente viria a se tornar o Estado de São Paulo teve início em 1532, quando Martin Afonso de Souza fundou a primeira vila brasileira: São Vicente. Alguns anos após, os colonizadores sobem do litoral para o planalto e fundam outros povoados, dentre eles a vila de São Paulo de Piratininga, atual capital do Estado. Nas primeiras décadas do século XVII são organizadas bandeiras, que avançam pelo sertão em busca de mão-de-obra indígena e ouro. Esta atividade favoreceu a expansão territorial, mas não a econômica, que só veio a acontecer por meio da expansão cafeeira na segunda metade do século XIX. A riqueza proveniente dos cafezais e o surgimento de uma indústria incipiente impulsionaram o Estado na liderança econômica. A partir da metade do século XX o Estado teve extraordinário desenvolvimento industrial, especialmente de indústria de transformação e de bens de consumo não duráveis (ALMANAQUE ABRIL, 2009).

Atualmente, São Paulo é uma das 27 unidades federativas do Brasil, localizada no sul da região Sudeste e tem como limites: ao norte e nordeste, o Estado de Minas Gerais, ao nordeste o Estado do Rio de Janeiro, ao sul o Estado do Paraná, a oeste o Estado do Mato Grosso do Sul, e a leste o Oceano Atlântico (GESP, 2009).

O Estado de São Paulo está situado sobre um amplo planalto, com cerca de 600 km de extensão no sentido sudeste-noroeste. Cerca de 85% de seu relevo está entre 300 e 900 metros de altitude, e seus principais rios são o Tietê, Paraná, Paranapanema, Grande, Turvo, Rio Pardo e Rio do Peixe, entre outros. Seu clima varia entre tropical, tropical de altitude, e subtropical. Quanto à vegetação, apresenta regiões de mangue no litoral, trechos de Mata Atlântica na Serra do Mar, e floresta tropical no restante do território (BIBLIOTECA VIRTUAL SP, 2009).

Com apenas 13,9% da cobertura vegetal original, o estado conseguiu, nos últimos dez anos, aumentar sua área preservada em 3,8%. O cerrado paulista continua sendo devastado, sendo que atualmente resta menos de 1% desse ambiente, que já cobriu um quinto do território do estado, e deu lugar a pastagens e canaviais (ALMANAQUE ABRIL, 2009).

É dividido em 645 municípios e ocupa uma área de 248.209,4 quilômetros quadrados. Sua capital é a cidade de São Paulo e seu atual governador é José Serra. Sua população total estimada em 2007 era de 39.827.570 habitantes (IBGE, 2009).

São Paulo é o Estado mais populoso do Brasil e a terceira unidade administrativa mais populosa da América do Sul, sendo superado apenas pelo próprio país e ligeiramente pela Colômbia, à frente da Argentina e de todos os outros países sul-americanos (GESP, 2009).

Além disso, abriga o maior parque industrial e, conseqüentemente, a maior produção econômica do país. São Paulo é o estado mais rico do Brasil, sendo responsável por 33,9% do PIB do país no ano de 2006. O PIB do Estado neste ano tinha a seguinte composição: 2,7% agropecuário, 30,2% industrial, e 67,7% serviços. O PIB *per capita* neste mesmo ano foi de R\$ 19.548 (ALMANAQUE ABRIL, 2009).

Por ser o mais rico estado, figura entre os estados com maior Índice de Desenvolvimento Humano (0,833), sendo superado apenas por Santa Catarina (0,840) e pelo Distrito Federal (0,874) (PNUD, 2009).

Sua população é a mais diversificada do Brasil e descende principalmente de imigrantes italianos e portugueses, embora haja também forte influência de ameríndios e africanos e de outras grandes correntes imigratórias, como árabes, alemães, espanhóis e japoneses (ALMANAQUE ABRIL, 2009).

São Paulo detém, no Brasil, o maior registro de imigrantes (quase 3 milhões de 70 diferentes nacionalidades), evidenciando toda a complexidade do Estado mais cosmopolita da América do Sul. O estado tem uma produção diversificada, principalmente produtos de alta tecnologia. Mas o destaque não é só na indústria; a agricultura e a pecuária também podem ser consideradas áreas de excelência. Na economia, dos 260 *shoppings centers* existentes no país, 80 estão localizados no Estado de São Paulo. Atualmente o estado é líder em vários setores da economia: setor financeiro, indústria automobilística, e produção sucroalcooleira e de suco de laranja (GESP, 2009).

Quanto à infraestrutura do estado, seguem alguns dados importantes:

- a) rodovias: possui uma malha viária de mais de 35.000 km de vias asfaltadas, representando 17% de toda a malha asfaltada no país. As rodovias paulistas são consideradas as mais modernas e conservadas do país. A administração de algumas

rodovias paulistas foi transferida à iniciativa privada a partir do final da década de 90;

- b) aeroportos: possui 36 aeroportos, dos quais três são aeroportos de grande porte, sendo dois internacionais. O Aeroporto Internacional de São Paulo, localizado em Guarulhos, é o aeroporto internacional mais movimentado do Brasil. Outro aeroporto internacional é o de Viracopos, localizado a 20 km do centro de Campinas. O terceiro é o Aeroporto de Congonhas, o aeroporto doméstico mais movimentado do Brasil, localizado no distrito de Campo Belo, na capital do estado. Outros dois aeroportos importantes são o Campo de Marte, e o de São José dos Campos;
- c) portos marítimos: possui dois dos mais importantes portos marítimos do país, que são o Porto de Santos (o principal do Brasil e o maior da América Latina, pelo qual passou, no ano de 2007, 25,4% de todo o comércio de produtos importados e exportados do Brasil), e o Porto de São Sebastião.
- d) ferrovias: possui mais de 5.600 km que se estendem desde as margens do Rio Paraná até o Porto de Santos, para o transporte de cargas (BIBLIOTECA VIRTUAL, 2009).

Com estas informações, encerra-se a breve apresentação sobre o Estado pesquisado. Deste ponto em diante, inicia-se a descrição da análise efetuada e dos resultados obtidos pela presente pesquisa.

### **3.2 Obtenção, coleta, tabulação e ajuste dos dados**

Os demonstrativos necessários para a realização da presente pesquisa encontram-se disponibilizados em meios eletrônicos pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Assim, por meio da página eletrônica <[www.fazenda.sp.gov.br](http://www.fazenda.sp.gov.br)> foram coletados os demonstrativos do RREO necessários para a execução do estudo.

Os dois principais demonstrativos utilizados para este trabalho foram o Anexo I do RREO – Balanço Orçamentário, e o Anexo II do RREO – Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/ Subfunção, referentes ao último bimestre de cada exercício financeiro, por já sintetizar o valor de todo o exercício financeiro, que no Brasil coincide com o ano civil. Também foram consultadas Notas Explicativas disponibilizadas pelo Governo do Estado de São Paulo para esclarecer pontos específicos que tenham sido evidenciados ou comentados neste tipo de relatório.

Do demonstrativo referente ao Anexo I foram utilizados principalmente os dados constantes na coluna Dotação Inicial, e na coluna Despesas Empenhadas até o Bimestre. Do Anexo II foram utilizados os dados constantes na coluna Despesas Empenhadas até o Bimestre.

Conforme exposto no item 2.3.4 desta pesquisa, as despesas empenhadas em um período são aquelas que o Estado já assumiu o compromisso de pagar ao fornecedor, embora ainda possam estar pendentes de implemento de condição para tal. O motivo de incluir todas as despesas empenhadas no período para análise é a disposição do inciso II do artigo 35 da Lei n.º 4.320/1964, que diz que “pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas”. Verifica-se, portanto, que as despesas públicas seguem o regime de competência, e são consideradas realizadas assim que passam pelo estágio do empenho.

Antes da elaboração de gráficos, que objetivam auxiliar a percepção visual, complementando as informações dispostas em tabelas, os dados coletados passam por alguns ajustes, que são necessários para que a análise torne-se mais fidedigna, devido a fatos ocorridos em alguns períodos e que distorcem a comparabilidade exigida no estudo sobre composição e evolução das despesas públicas orçamentárias.

O primeiro ajuste decorre da separação efetuada no RREO entre despesas orçamentárias e intraorçamentárias a partir do ano de 2007. Tal distinção ocorre em função da Portaria Interministerial STN/SOF n.º 338/2006, que tem o objetivo de eliminar a dupla contagem no levantamento de demonstrações e balanços. Conforme o primeiro artigo da referida portaria, são consideradas intraorçamentárias:

as operações que resultem de despesas de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes da aquisição de materiais, bens e serviços, pagamento de impostos, taxas e contribuições, quando o receptor dos recursos também for órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de governo.

Esta portaria entrou em vigor na data de sua publicação, mas seus efeitos foram aplicados a partir do exercício financeiro de 2007, inclusive na elaboração de proposta da lei orçamentária, conforme dispõe seu terceiro parágrafo.

Desta forma, entre 2004 e 2006 todas as despesas, incluindo as despesas intraorçamentárias, eram agrupadas na mesma classificação, tanto na classificação econômica como na funcional (utilizadas neste estudo). Nos anos de 2007 e 2008, os demonstrativos separam os dois tipos de despesas. Embora o procedimento de separar os dois tipos de despesas seja mais correto, por excluir as duplicidades de operações na mesma esfera de governo, não há forma de separar as despesas dos anos anteriores a entrada em vigor dos

efeitos da Portaria Interministerial STN/SOF n.º 338/2006. Assim, para garantir a comparabilidade no estudo proposto, nos exercícios de 2007 e 2008 serão somadas as despesas orçamentárias com as intraorçamentárias.

A Tabela 1 mostra os valores das despesas orçamentárias e intraorçamentárias dos anos de 2007 e 2008 do demonstrativo referente ao Anexo I do RREO, bem como o valor total, que será utilizado no tópico 3.3 deste trabalho.

Tabela 1: Ajuste das despesas intraorçamentárias por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, de 2007 e 2008

Em R\$ mil

Despesas empenhadas por categoria econômica e grupo de natureza	2007			2008		
	Orçamentária	Intraorçam.	Total	Orçamentária	Intraorçam.	Total
<b>Despesas correntes</b>	<b>82.692.993</b>	<b>3.252.460</b>	<b>85.945.453</b>	<b>95.923.331</b>	<b>10.769.332</b>	<b>106.692.663</b>
Pessoal e encargos sociais	33.447.226	3.252.460	36.699.686	29.253.039	10.742.231	39.995.270
Juros e encargos da dívida	5.128.321	-	5.128.321	5.980.094	-	5.980.094
Outras despesas correntes	44.117.446	-	44.117.446	60.690.198	27.101	60.717.299
<b>Despesas de capital</b>	<b>9.747.696</b>	<b>401.866</b>	<b>10.149.562</b>	<b>13.516.855</b>	<b>525.014</b>	<b>14.041.869</b>
Investimentos	3.773.914	-	3.773.914	6.992.323	-	6.992.323
Inversões financeiras	3.929.161	401.866	4.331.027	4.298.836	525.014	4.823.850
Amortização da dívida	2.044.621	-	2.044.621	2.225.696	-	2.225.696
<b>Total</b>	<b>92.440.689</b>	<b>3.654.326</b>	<b>96.095.015</b>	<b>109.440.186</b>	<b>11.294.346</b>	<b>120.734.532</b>

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos demonstrativos referentes ao Anexo I do RREO (GESF, 2007 a 2008).

Conforme pode ser observado, no ano de 2007 as despesas registradas como intraorçamentárias representaram 3,80% do total de despesas. No ano de 2008, 9,35% do total de despesas foi registrado como despesa intraorçamentária. Em ambos os períodos as despesas com Pessoal e Encargos Sociais foram o principal grupo de natureza de despesa que comportou as despesas intraorçamentárias.

O mesmo ajuste efetuado para os dados do demonstrativo referente ao Anexo I do RREO foi efetuado para os dados do demonstrativo referente ao Anexo II, que apresenta as despesas por funções e subfunções. A Tabela 2 mostra os valores das principais funções, segregando as despesas orçamentárias das intraorçamentárias, e mostrando a soma, que será utilizada na continuidade deste trabalho.

Tabela 2: Ajuste das despesas intraorçamentárias por funções de governo, de 2007 e 2008

Em R\$ mil

Despesas empenhadas por função	2007			2008		
	Orçamentária	Intra-Orçam.	Total	Orçamentária	Intra-Orçam.	Total
02 Judiciária	6.134.206	279.744	6.413.950	4.153.884	864.414	5.018.298
06 Segurança Pública	6.856.650	762.293	7.618.943	6.031.787	2.925.008	8.956.795
09 Previdência Social	4.433.114	182	4.433.296	14.508.410	20.454	14.528.864
10 Saúde	10.222.112	104.088	10.326.200	11.980.956	321.280	12.302.236
12 Educação	16.994.895	1.431.128	18.426.023	18.066.702	4.220.956	22.287.658
26 Transporte	6.194.082	454.104	6.648.186	9.259.225	616.660	9.875.885
28 Encargos Especiais	27.042.326	4.051	27.046.377	31.646.997	206.146	31.853.143
Demais funções	14.563.304	618.736	15.182.040	13.792.225	2.119.429	15.911.654
<b>Total</b>	<b>92.440.689</b>	<b>3.654.326</b>	<b>96.095.015</b>	<b>109.440.186</b>	<b>11.294.347</b>	<b>120.734.533</b>

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos demonstrativos referentes ao Anexo II do RREO de 2007 e 2008 (GESP, 2007 a 2008).

A partir dos valores ajustados nos anos de 2007 e 2008, demonstrados na Tabela 1 e na Tabela 2, é necessário também efetuar os ajustes decorrentes da atualização monetária ocorrida no período.

O ajuste monetário das despesas foi realizado de acordo com o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA). Este índice é calculado mensalmente pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), e sua população-objetivo são as famílias com rendimentos mensais compreendidos entre um e quarenta salários-mínimos, quaisquer que sejam as fontes de rendimentos, residentes nas seguintes regiões metropolitanas: Belém, Fortaleza, Recife, Salvador, Belo Horizonte, Rio de Janeiro, São Paulo, Curitiba e Porto Alegre, Brasília e também no município de Goiânia. Esse índice começou a ser calculado em 1980, e a partir de 1999 passou a ser adotado como índice oficial para medição das metas inflacionárias do Governo Federal. (IBGE, 2009)

Cabe ressaltar que existem outros índices de reajuste que podem ser utilizados para a atualização monetária de dados contábeis da área pública. Entretanto, neste trabalho optou-se pela utilização do IPCA.

Desta forma, os dados obtidos conforme procedimentos descritos anteriormente serão ajustados pelo IPCA até o final de 2008, e as considerações expostas no tópico 3.3 serão efetuadas sobre os dados já ajustados pelos indicadores que constam na Tabela 3.

A Tabela 3 apresenta o valor do IPCA fornecido pelo IBGE, o fator de ajuste anual, o fator médio de cada ano, e o fator de ajuste para o final de 2008, atualizando todos os dados para este período. Quanto ao fator médio, é calculado conforme a equação n.º 1:

$$\text{Equação n.º 1: Fator Médio} = [1+(\text{IPCA}/100)]^{1/2}$$

O fator de ajuste para o final de 2008 é obtido multiplicando-se o fator médio do ano em questão pelo fator total de cada ano. Como exemplo, para obter o fator de ajuste para o final de 2008 das despesas realizadas em 2006, multiplica-se o fator médio de 2006 (1,0156) pelo fator total de 2007 (1,0446) e de 2008 (1,0590).

Tabela 3: Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo de 2004 a 2008

Ano	IPCA	Fator Total de Cada Ano	Fator Médio de Cada Ano	Fator de Ajuste para o Final de 2008
<b>2004</b>	7,60%	1,0760	1,0373	1,2509
<b>2005</b>	5,69%	1,0569	1,0281	1,1730
<b>2006</b>	3,14%	1,0314	1,0156	1,1235
<b>2007</b>	4,46%	1,0446	1,0221	1,0824
<b>2008</b>	5,90%	1,0590	1,0291	1,0291

Fonte: Elaborado pelo autor com informações disponibilizadas pelo IBGE.

Os valores que constam na última coluna – Fator de Ajuste para o Final de 2008 – serão os utilizados para o ajuste monetário de todos os períodos. Desta forma, os valores do ano de 2006, por exemplo, serão ajustados pelo fator de 1,1235, pois 12,35% foi o valor da inflação acumulada de 2006 (fator médio do período) a 31/12/2008.

### **3.3 Considerações sobre a composição e evolução das despesas públicas entre 2004 e 2008**

Diante dos demonstrativos divulgados pelo Estado de São Paulo, o estudo das despesas públicas orçamentárias compreende o levantamento e seleção de dados principalmente de dois demonstrativos, que são o Anexo I e o Anexo II do RREO.

Efetuados os ajustes citados na seção 3.2, sobre as despesas intraorçamentárias e também sobre a atualização monetária vinculando os valores ao Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), são desenvolvidas tabelas sintetizadas e gráficos, que são expostos na sequência.

As considerações iniciais dizem respeito ao Anexo I do RREO, e destacam as diferenças ocorridas entre os gastos efetuados e aqueles planejados no período anterior, por meio dos créditos orçamentários originais estabelecidos na LOA, não sendo considerados os créditos adicionais. Por meio deste demonstrativo também serão efetuadas considerações

sobre os gastos efetuados em cada grupo de natureza de despesa durante os anos de 2004 a 2008.

Em seguida, o estudo aborda os gastos divulgados por meio do Anexo II, que dispõe as despesas pela classificação funcional, conforme estabelecido pela Portaria MOG n.º 42/1999. São expostas as funções com maior volume financeiro associado, e em seguida faz-se o detalhamento das subfunções, oferecendo assim maior ênfase às principais despesas da entidade estudada, com o objetivo de proporcionar mais detalhamento das informações expostas aos usuários.

### 3.3.1 ESTUDO DAS DESPESAS POR CATEGORIA ECONÔMICA E GRUPO DE NATUREZA

Os estudos sobre a composição e evolução das despesas públicas orçamentárias do Estado de São Paulo iniciam-se com algumas considerações sobre os desvios ocorridos entre as despesas orçadas nos créditos orçamentários originais e as executadas no decorrer de cada exercício.

Assim, a Tabela 4 demonstra o desvio ocorrido em cada período e o percentual deste desvio em relação às despesas realizadas. O valor é calculado diminuindo-se o valor realizado do valor previsto na dotação inicial: valor positivo indica dotação não executada, e valor negativo indica dotação inicial insuficiente em relação ao valor executado no período.

Conforme pode ser observado na Tabela 4, em todos os períodos houve diferença entre os créditos originais e as despesas realizadas, sendo que a execução de despesas sempre superou sua previsão inicial. O ano de 2006 apresentou a menor diferença global: 3,37%. Observa-se, entretanto, que a pequena diferença origina-se de diferenças maiores opostas: enquanto as Despesas Correntes tiveram que ser reforçadas por créditos adicionais (insuficiência de 5,61%), nas Despesas de Capital houve economia orçamentária (12,82% não executadas), criando assim a falsa impressão de que houve uma margem de erro menor entre as despesas orçadas na LOA e as despesas realizadas.

Entre as Despesas Correntes, observa-se que os gastos com Pessoal e Encargos Sociais e Outras Despesas Correntes sempre apresentaram insuficiência em sua previsão, necessitando posteriormente de créditos adicionais. De outro lado, nas Despesas de Capital não se verifica qualquer tipo de tendência em relação às previsões e realizações de despesas, uma vez que alguns períodos apresentaram insuficiência de dotação, seguidos por outros com excesso de dotação em relação ao que foi executado.

Tabela 4: Diferenças entre previsão inicial e execução das despesas entre 2004 e 2008

Em R\$ mil ajustados pelo IPCA até 31/12/2008

Grupo de natureza de despesa	Diferenças entre despesas previstas nos créditos orçamentários originais e despesas realizadas									
	2004		2005		2006		2007		2008	
	Valor	Dif.*	Valor	Dif.*	Valor	Dif.*	Valor	Dif.*	Valor	Dif.*
<b>Despesas Correntes</b>	(4.158.477)	-5,87%	(5.337.131)	-7,18%	(4.533.837)	-5,61%	(8.538.635)	-10,11%	(11.854.040)	-12,10%
Pessoal e Encargos Sociais	(1.971.105)	-5,90%	(2.246.454)	-6,48%	(1.766.790)	-4,69%	(1.401.166)	-3,66%	(3.855.473)	-10,34%
Juros e Encargos da Dívida	27.841	0,54%	(366.728)	-6,72%	(655.966)	-12,33%	462.975	7,70%	(311.879)	-5,34%
Outras Despesas Correntes	(2.215.212)	-6,86%	(2.723.948)	-7,96%	(2.111.081)	-5,58%	(7.600.445)	-18,93%	(7.686.687)	-14,03%
<b>Despesas de Capital</b>	13.933	0,20%	(1.147.600)	-15,04%	1.347.775	12,82%	(3.268.327)	-42,35%	(2.281.056)	-18,74%
Investimentos	317.210	9,34%	(912.197)	-26,19%	477.948	10,95%	(424.271)	-11,59%	(964.403)	-15,48%
Inversões Financeiras	(462.479)	-24,08%	(513.944)	-19,89%	724.081	19,28%	(1.837.726)	-64,48%	(1.229.782)	-32,93%
Amortização da Dívida	159.202	9,80%	278.541	17,79%	145.746	6,08%	(1.006.330)	-83,40%	(86.871)	-3,94%
<b>Reserva de Contingência</b>	6.254	100,00%	5.865	100,00%	5.617	100,00%	5.412	100,00%	5.145	100,00%
Total	(4.144.543)	-5,06%	(6.484.731)	-7,33%	(3.186.062)	-3,37%	(11.806.963)	-11,35%	(14.135.095)	-11,38%

Nota: \* A diferença percentual é encontrada pela seguinte fórmula: Diferença = [(Dotação Inicial - Despesas Empenhadas) / Dotação Inicial] x 100.

Fonte: Elaborada pelo autor com base nos demonstrativos referentes ao Anexo I do RREO (GESP, 2004 a 2008).

No grupo de menor relevância, constituído pela Reserva de Contingência, observa-se que os créditos abertos pela LOA não foram realizados em nenhum período. O Gráfico 1 apresenta estas diferenças entre as despesas previstas (em tons de azul) e as despesas realizadas (em tons de marrom e laranja) divididas por categorias econômicas. Em função da pouca expressividade da Reserva de Contingência, esta não foi incluída no Gráfico 1, de forma a ampliar o espaço para visualização das duas categorias econômicas.

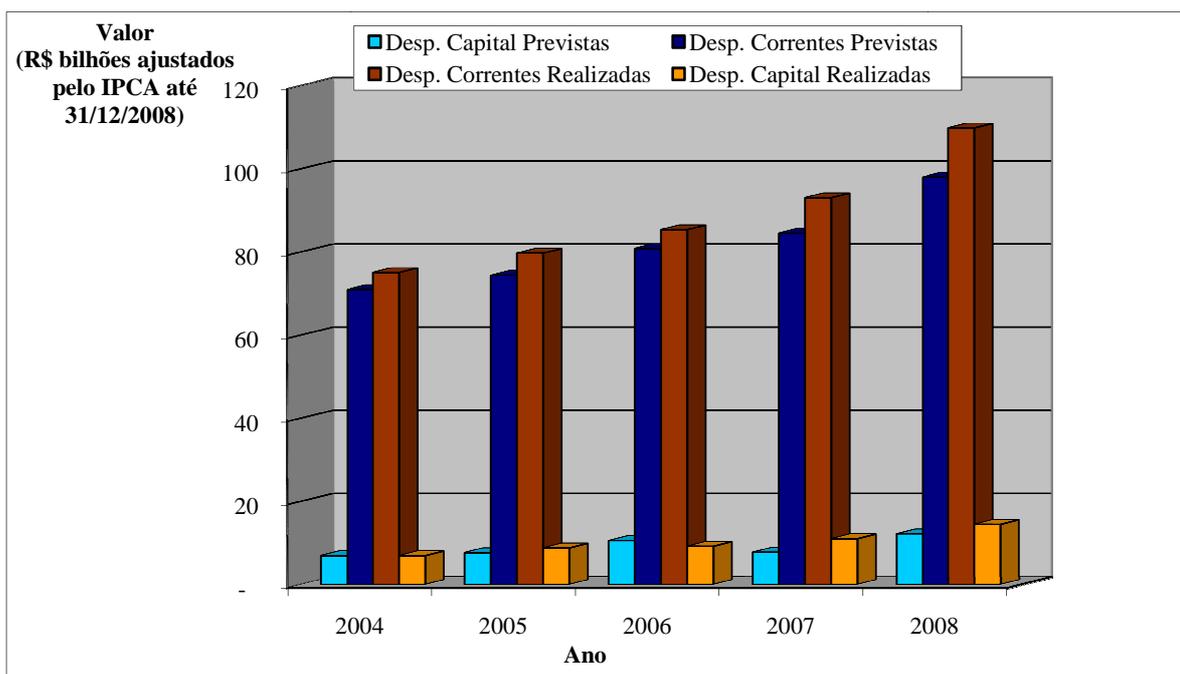


Gráfico 1: Comparação entre despesas previstas e realizadas por categoria econômica, entre 2004 e 2008  
Fonte: Elaborado pelo autor com base nos demonstrativos referentes ao Anexo I do RREO (GESP, 2004 a 2008).

Os valores previstos e realizados originais (sem ajuste pelo IPCA) de todos os anos, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, podem ser verificados no Apêndice A deste trabalho.

Ainda sobre o Balanço Orçamentário, a Tabela 5 detalha a composição e evolução das despesas empenhadas entre os anos de 2004 e 2008 por grupo de natureza de despesa.

Tabela 5: Despesas realizadas por grupo de natureza de despesa, entre 2004 e 2008

Em R\$ mil ajustados pelo IPCA até 31/12/2008

Grupo de natureza de despesa	Despesas empenhadas (orçamentárias e intraorçamentárias)										Variação 2004- 2008
	2004		2005		2006		2007		2008		
	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	
<b>Despesas Correntes</b>	75.039.979	91,55%	79.675.897	90,07%	85.340.194	90,30%	93.023.756	89,44%	109.794.993	88,37%	46,32%
Pessoal e Encargos Sociais	35.380.635	43,17%	36.905.070	41,72%	39.413.771	41,70%	39.722.202	38,19%	41.158.223	33,13%	16,33%
Juros e Encargos da Dívida	5.162.241	6,30%	5.825.428	6,59%	5.976.034	6,32%	5.550.680	5,34%	6.153.979	4,95%	19,21%
Outras Despesas Correntes	34.497.104	42,09%	36.945.399	41,77%	39.950.389	42,27%	47.750.874	45,91%	62.482.791	50,29%	81,12%
<b>Despesas de Capital</b>	6.925.934	8,45%	8.779.595	9,93%	9.169.021	9,70%	10.985.461	10,56%	14.450.168	11,63%	108,64%
Investimentos	3.078.148	3,76%	4.395.188	4,97%	3.885.885	4,11%	4.084.726	3,93%	7.195.641	5,79%	133,77%
Inversões Financeiras	2.383.183	2,91%	3.097.543	3,50%	3.030.960	3,21%	4.687.722	4,51%	4.964.114	4,00%	108,30%
Amortização da Dívida	1.464.603	1,79%	1.286.864	1,45%	2.252.177	2,38%	2.213.012	2,13%	2.290.413	1,84%	56,38%
<b>Total</b>	<b>81.965.913</b>	<b>100,00%</b>	<b>88.455.492</b>	<b>100,00%</b>	<b>94.509.215</b>	<b>100,00%</b>	<b>104.009.217</b>	<b>100,00%</b>	<b>124.245.161</b>	<b>100,00%</b>	<b>51,58%</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com base nos demonstrativos referentes ao Anexo I do RREO (GESP, 2004 a 2008).

Por meio do Gráfico 2, observa-se visualmente o detalhamento exposto na Tabela 5. Os tons de azul representam as despesas correntes, enquanto as cores de tons quentes representam os gastos de capital:

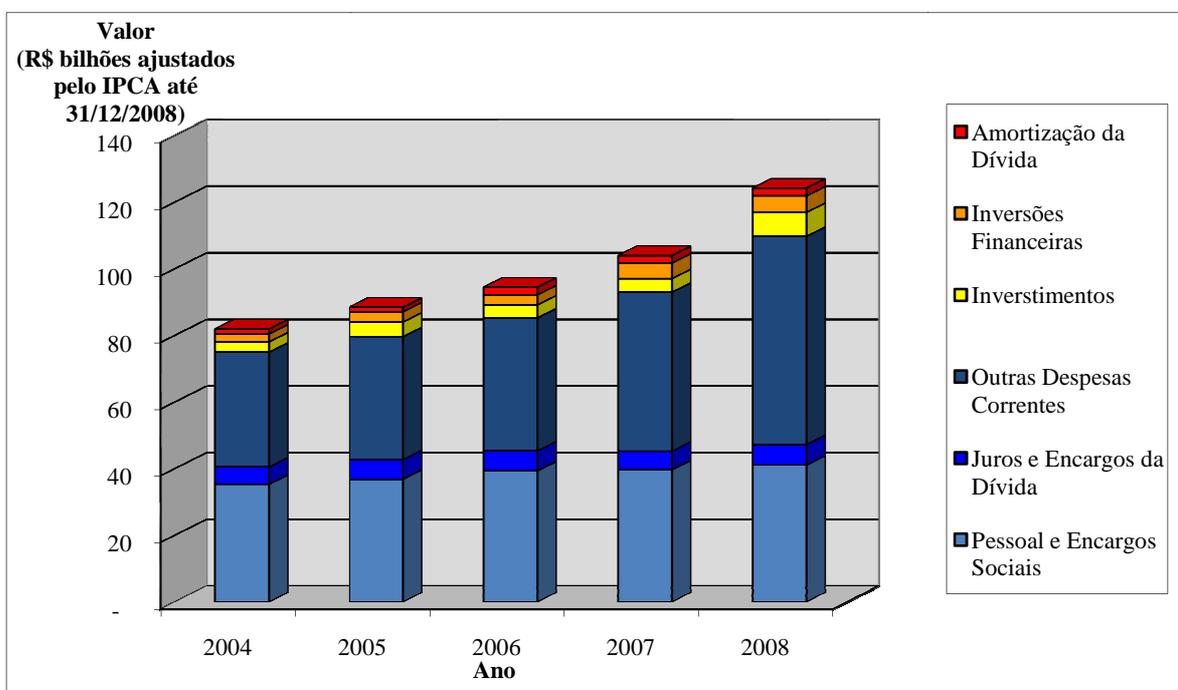


Gráfico 2: Despesas realizadas por grupo de natureza de despesa, entre 2004 e 2008

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos demonstrativos referentes ao Anexo I do RREO (GESP, 2004 a 2008).

Pode ser verificado um crescimento de 51,58% das despesas públicas orçamentária entre 2004 e 2008. Interessante observar que o crescimento de despesas de capital supera o crescimento global, enquanto as despesas correntes ficam abaixo: enquanto estas cresceram 108,64%, aquelas aumentaram 46,32%. Como as despesas de capital são gastos efetuados de forma direta para a formação ou aquisição de um bem de capital, enquanto as despesas correntes não contribuem, pode ser dito que foi observada uma tendência positiva na estrutura dos gastos públicos do período estudado.

Dentro da categoria econômica Despesas Correntes observou-se, ainda, evoluções bem diferentes nos dois principais grupos de natureza de despesa: enquanto os gastos com Pessoal e Encargos Sociais aumentaram apenas 16,33% entre os anos estudados, os gastos com Outras Despesas Correntes aumentaram 81,12%. A participação de despesas deste grupo evoluiu consideravelmente entre 2007 e 2008, passando de 45,91% para 50,29%. Por sua vez, as despesas com Pessoal e Encargos Sociais diminuíram suas participações no total de gastos a cada ano, passando de 38,19% em 2007 para 33,13% em 2008. Um dos fatores que contribuiu para esta inversão na composição de gastos, conforme pode ser verificado em notas

explicativas, foi a criação da São Paulo Previdência, entidade gestora do Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos e dos Militares do Estado de São Paulo. A partir de setembro de 2007, as despesas com aposentadorias, reformas e pensões desta entidade passaram a ser registrados em Outras Despesas Correntes, enquanto no grupo Pessoal e Encargos Sociais passaram a ser registradas as despesas com obrigações patronais dos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta do Estado.

Destaca-se também a diminuição das despesas com juros e encargos da dívida, que representavam 6,30% do total de gastos do estado em 2004, e em 2008 eram apenas 4,95% do total; trata-se da menor participação nos cinco períodos verificados.

O Gráfico 3 mostra a participação crescente das Despesas de Capital e a redução das Despesas Correntes no período estudado:

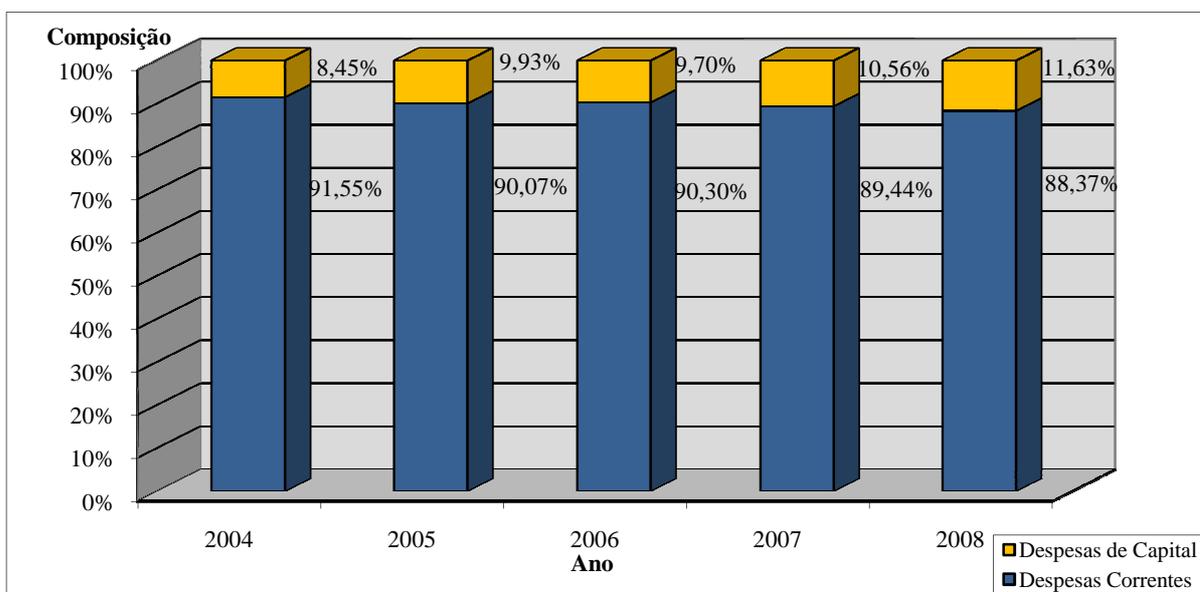


Gráfico 3: Composição das despesas realizadas por categoria econômica, entre 2004 e 2008

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos demonstrativos referentes ao Anexo I do RREO (GESP, 2004 a 2008).

As Despesas de Capital, que em 2004 representavam 8,45% do total de despesas, passaram a representar 11,63% do total em 2008. Nesta categoria econômica, destaca-se o valor dos gastos com investimentos, que aumentou 133,77% entre 2004 e 2008. Quanto a participação destas despesas no total, o menor valor encontra-se no ano de 2004 (3,76%) e o maior no ano de 2008 (5,79%).

As despesas com inversões financeiras também demonstram uma grande evolução positiva: 108,30%, e embora a expressividade em relação aos gastos totais de 2007 tenha sido

a maior (4,51%), o ano de 2008 apresenta-se melhor em relação a 2004, quando a expressividade era de apenas 2,91%, enquanto em 2008 foi de 4,00%.

A atenção sobre o crescimento das despesas com investimentos e inversões financeiras refere-se ao fato de serem estas despesas efetuadas com planejamento e execução de obras, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente, e despesas com aquisição de imóveis já em utilização, entre outros, conforme dispõe a Portaria Interministerial STN/SOF n.º 163/2001. Trata-se de gastos que aumentam o patrimônio público, sem ser para o pagamento da dívida pública constituída.

### 3.3.2 ESTUDO DAS DESPESAS POR FUNÇÃO E SUBFUNÇÃO

Para o estudo das despesas por função e subfunção são utilizados os dados obtidos nos demonstrativos referentes ao Anexo II do RREO. Este tipo de classificação das despesas públicas é efetuado de acordo com a Portaria MOG n.º 42/1999.

Conforme esta portaria, a função é o maior nível de agregação das diversas despesas públicas, e as subfunções são partições das funções. Como o demonstrativo referente ao Anexo II expõe igualmente todas as funções e subfunções, as considerações deste estudo serão efetuadas sobre os gastos mais relevantes, sobre os quais será exposto maior detalhamento, por consumirem mais recursos públicos.

O Estado de São Paulo não disponibiliza detalhamento sobre as funções e subfunções de despesas. Por analogia, será utilizada, sempre que necessário para facilitar a compreensão dos gastos efetuados, a Portaria n.º 42/1999 comentada, disponibilizada pela Prefeitura Municipal de Manaus (PMM).

A Tabela 6 detalha a composição e evolução de despesas empenhadas entre os anos de 2004 e 2008, conforme sua classificação funcional. O detalhamento completo de todos os valores originais (sem ajustes pelo IPCA) de despesas efetuadas em todas as funções entre 2004 e 2008 pode ser visto no Apêndice B, ao final deste trabalho.

Tabela 6: Despesas realizadas por função, entre 2004 e 2008

Em R\$ mil ajustados pelo IPCA até 31/12/2008

Funções	Despesas empenhadas (orçamentárias e intraorçamentárias)										Variação 2004-2008
	2004		2005		2006		2007		2008		
	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	
28 Encargos Especiais	23.533.912	28,71%	25.209.483	28,50%	27.968.850	29,59%	29.273.865	28,15%	32.779.345	26,38%	39,29%
12 Educação	17.086.434	20,85%	17.868.493	20,20%	18.919.861	20,02%	19.943.555	19,17%	22.935.722	18,46%	34,23%
10 Saúde	9.785.087	11,94%	9.930.709	11,23%	10.631.331	11,25%	11.176.646	10,75%	12.659.951	10,19%	29,38%
06 Segurança Pública	6.612.460	8,07%	7.296.424	8,25%	7.994.995	8,46%	8.246.425	7,93%	9.217.234	7,42%	39,39%
26 Transporte	4.723.796	5,76%	5.789.903	6,55%	4.446.262	4,70%	7.195.718	6,92%	10.163.049	8,18%	115,15%
09 Previdência Social	3.895.970	4,75%	3.983.118	4,50%	4.477.393	4,74%	4.798.414	4,61%	14.951.324	12,03%	283,76%
02 Judiciária	5.192.086	6,33%	6.041.669	6,83%	6.506.054	6,88%	6.942.191	6,67%	5.164.216	4,16%	-0,54%
Demais funções*	11.136.173	13,59%	12.335.695	13,95%	13.564.467	14,35%	16.432.403	15,80%	16.374.323	13,18%	47,04%
<b>Total</b>	<b>81.965.918</b>	<b>100,00%</b>	<b>88.455.495</b>	<b>100,00%</b>	<b>94.509.213</b>	<b>100,00%</b>	<b>104.009.217</b>	<b>100,00%</b>	<b>124.245.164</b>	<b>100,00%</b>	<b>51,58%</b>

Nota: \* Nas demais funções estão agrupadas 20 funções que, em conjunto, representam menos de 15% do total de cada período (pequena exceção em 2007).

Fonte: Elaborada pelo autor com base nos demonstrativos referentes ao Anexo II do RREO (GESP, 2004 a 2008).

A Tabela 6 destaca as principais funções de despesa, apresentando-as em grau decrescente de representatividade nos cinco anos estudados, apresentando por final o conjunto das demais despesas.

O conteúdo das despesas de cada uma dessas funções será abordada a seguir, em tópicos específicos sobre cada uma das sete principais. Porquanto, expõe-se alguns aspectos gerais sobre a composição das despesas por função, tendo como complemento o Gráfico 4:

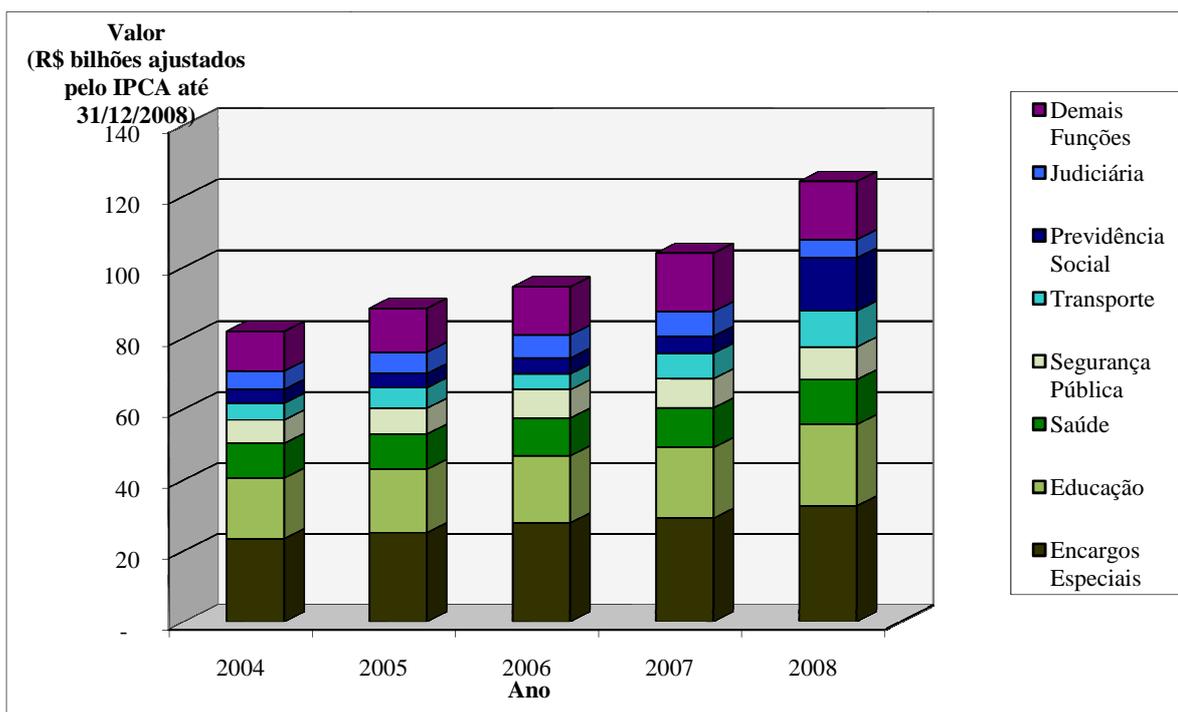


Gráfico 4: Despesas realizadas por função, entre 2004 e 2008

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos demonstrativos referentes ao Anexo II do RREO (GESP, 2004 a 2008).

Os gastos com Encargos Especiais e com Educação sempre foram os dois mais relevantes, sendo que o primeiro foi responsável pela composição de 26,38% (2008) até 29,59% (2006) do total das despesas, e o segundo apresentou participação decrescente em cada período, passando de 20,85% (2004) para 18,46% (2008). Os gastos com saúde sempre ocuparam o terceiro lugar entre as funções de despesa, mas em 2008 foram ultrapassados pelos gastos com Previdência Social, devido a uma reestruturação na classificação deste tipo de gasto, que será abordada adiante. As despesas com Segurança Pública deixaram de ser a quarta mais relevante em todos os períodos, sendo ultrapassada, além da Previdência Social, também pelas despesas da função Transportes, que em 2006 representava apenas 4,70% do total das despesas e em 2008 passou a representar 8,18%.

Sobre as despesas da função Previdência Social e também da função Transportes, observa-se que as duas superaram a taxa de crescimento das despesas orçamentárias totais entre 2004 e 2008. Enquanto as despesas orçamentárias totais do Estado de São Paulo aumentaram 51,58% entre estes exercícios financeiros, as despesas da função Transportes aumentaram 115,15%, e as despesas da função Previdência Social cresceram 283,76%.

Ainda em relação à Previdência Social, observa-se que entre 2004 e 2007 existiam subfunções, nas demais funções de despesa, cujo título remetia à função Previdência Social. Em 2008, a maior parte destas subfunções teve seu valor reduzido a zero, pois todos os gastos relacionados à Previdência Social foram reclassificados e reagrupados em Previdência Social.

Cabe lembrar que a Portaria MOG n.º 42/1999 traz, em seu anexo, classificação das despesas por função e subfunção. Entretanto, é permitida a combinação entre uma função e uma subfunção pertencente a outra função. Desta forma, a função Saúde, por exemplo, pode apresentar a subfunção Previdência do Regime Estatutário, mesmo que esta subfunção esteja originalmente vinculada à função Previdência Social no anexo da referida portaria.

Assim, a reestruturação na classificação das despesas foi um dos fatores de aumento no exercício financeiro de 2008 da função Previdência Social, que deve permanecer neste patamar nos próximos períodos.

A função Judiciária chamou a atenção por ter sido a única dentre as mais expressivas que apresentou redução na análise horizontal efetuada: diminuiu 0,54% entre 2004 e 2008. Sua expressividade sempre foi acima de 6% e abaixo de 7%; em 2008, as despesas da função Judiciária passaram a representar apenas 4,16% do total.

O item Demais Funções, cuja representatividade em 2008 foi a menor de todos os cinco períodos – 13,18% - agrega aproximadamente outras 20 Funções, como por exemplo: Administração, Direitos da Cidadania, Essencial à Justiça, e Legislativa, dentre outras. A maioria destas funções é responsável por menos de 1,00% do total de despesas executadas.

Quanto às funções de maior relevância, cabe fazer um detalhamento sobre as despesas incluídas nesta classificação e as subfunções relacionadas, para proporcionar ao usuário um conhecimento um pouco maior sobre os gastos mais relevantes. A ordem de apresentação, deste ponto em diante, segue a disposição do Anexo II, iniciando assim com as despesas na Função Judiciária.

**a) Função Judiciária:** agrega ações governamentais relacionadas com a defesa do Estado, da ordem econômica e social, dos costumes e dos direitos individuais, por meio do Processo Judiciário e com base nas Fontes de Direito. (PMM, 2009)

A Tabela 7 apresenta as principais subfunções de despesas da Função Judiciária, e, conforme pode ser verificado, algumas subfunções não registraram nenhum valor no ano de 2008, indicando uma provável reclassificação das despesas. O Gráfico 5 apresenta estes dados:

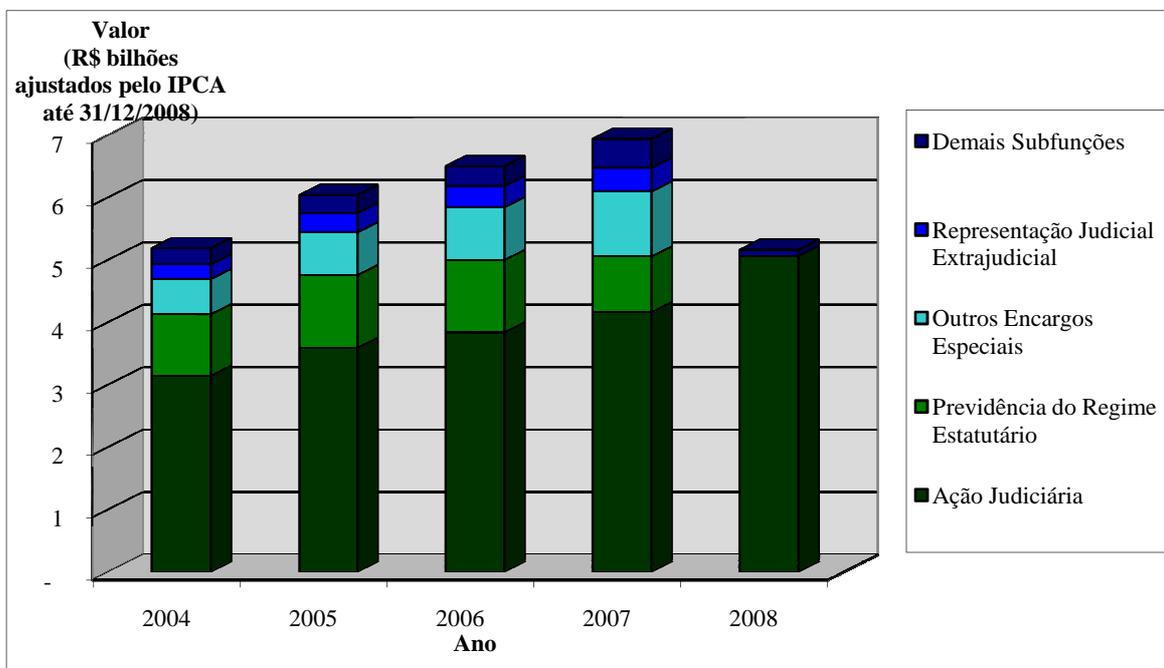


Gráfico 5: Despesas realizadas na Função Judiciária por subfunção, entre 2004 e 2008

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos demonstrativos referentes ao Anexo II do RREO (GESP, 2004 a 2008).

Observa-se que as despesas deste grupo interromperam seu crescimento no ano de 2008, registrando valor total até mesmo inferior ao do ano de 2004 ajustado pelo IPCA. A subfunção Ação Judiciária sempre teve a maior expressividade, em torno de 60% entre os anos de 2004 e 2007, passando para 98,11% em 2008.

Os gastos com Previdência do Regime Estatutário e com Outros Encargos Especiais também foram expressivos entre 2004 e 2007, sendo que este último apresentava aumento crescente, passando de 10,86% em 2004 para 14,99% em 2007. Ambas subfunções não apresentaram valores no ano de 2008, assim como a Representação Judicial Extrajudicial, que apresentava crescimento entre 2004 (4,56%) e 2007 (5,47%).

O total das demais despesas, classificadas em subfunções como Administração Geral, Tecnologia da Informação e Formação de Recursos Humanos, entre outras, variou entre 4,77% e 6,67%, passando a representar apenas 1,89% em 2008. A aparente interrupção de alguns dos principais gastos em 2008 ocorreu devido a reclassificação dos gastos previdenciários, conforme apresentado em Notas Explicativas; e para os demais gastos pode-se pressupor a ocorrência de fato semelhante.

Tabela 7: Despesas realizadas na Função Judiciária por subfunção, entre 2004 e 2008

Em R\$ mil ajustados pelo IPCA até 31/12/2008

Subfunções	Despesas empenhadas na Função '02 Judiciária'										
	2004		2005		2006		2007		2008		Variação 2004- 2008
	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	
061 Ação Judiciária	3.147.816	60,63%	3.595.410	59,51%	3.842.778	59,06%	4.167.361	60,03%	5.066.449	98,11%	60,95%
272 Previdência do Regime Estatutário	985.299	18,98%	1.165.726	19,29%	1.160.021	17,83%	891.589	12,84%	-	0,00%	-100,00%
846 Outros Encargos Especiais	564.070	10,86%	683.504	11,31%	844.237	12,98%	1.040.326	14,99%	-	0,00%	-100,00%
092 Representação Judicial Extrajudicial	236.700	4,56%	308.782	5,11%	340.176	5,23%	379.581	5,47%	-	0,00%	-100,00%
Demais subfunções*	258.201	4,97%	288.245	4,77%	318.843	4,90%	463.332	6,67%	97.766	1,89%	-62,14%
<b>Total</b>	<b>5.192.086</b>	<b>100,00%</b>	<b>6.041.667</b>	<b>100,00%</b>	<b>6.506.055</b>	<b>100,00%</b>	<b>6.942.189</b>	<b>100,00%</b>	<b>5.164.215</b>	<b>100,00%</b>	<b>-0,54%</b>

Nota: \* Nas demais subfunções estão agrupadas 04 subfunções que, em conjunto, representam menos de 7% do total de cada período.

Fonte: Elaborada pelo autor com base nos demonstrativos referentes ao Anexo II do RREO (GESP, 2004 a 2008).

Tabela 8: Despesas realizadas na Função Segurança Pública por subfunção, entre 2004 e 2008

Em R\$ mil ajustados pelo IPCA até 31/12/2008

Subfunções	Despesas empenhadas na Função '06 Segurança Pública'										
	2004		2005		2006		2007		2008		Variação 2004- 2008
	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	
181 Policiamento	3.822.642	57,81%	4.236.635	58,06%	4.808.396	60,14%	5.222.664	63,33%	7.805.004	84,68%	104,18%
272 Previdência do Regime Estatutário	1.876.852	28,38%	2.082.035	28,53%	2.247.696	28,11%	1.972.779	23,92%	-	0,00%	-100,00%
122 Administração Geral	719.950	10,89%	696.151	9,54%	671.996	8,41%	775.313	9,40%	1.030.441	11,18%	43,13%
Demais subfunções*	193.016	2,92%	281.604	3,86%	266.905	3,34%	275.670	3,34%	381.792	4,14%	97,80%
<b>Total</b>	<b>6.612.460</b>	<b>100,00%</b>	<b>7.296.425</b>	<b>100,00%</b>	<b>7.994.994</b>	<b>100,00%</b>	<b>8.246.426</b>	<b>100,00%</b>	<b>9.217.236</b>	<b>100,00%</b>	<b>39,39%</b>

Nota: \* Nas demais subfunções estão agrupadas 07 subfunções que, em conjunto, representam menos de 5% do total de cada período.

Fonte: Elaborada pelo autor com base nos demonstrativos referentes ao Anexo II do RREO (GESP, 2004 a 2008).

**b) Função Segurança Pública:** compreende as ações governamentais relacionadas com a manutenção da ordem pública, pela vigilância e defesa da integridade física e dos bens e patrimônio dos cidadãos. (PMM, 2009)

As subfunções da Segurança Pública estão detalhadas na Tabela 8. Nesta função, a eliminação das despesas com Previdência do Regime Estatutário, segunda maior subfunção entre 2004 e 2007, alterou substancialmente a composição dos gastos, conforme pode ser observado no Gráfico 6:

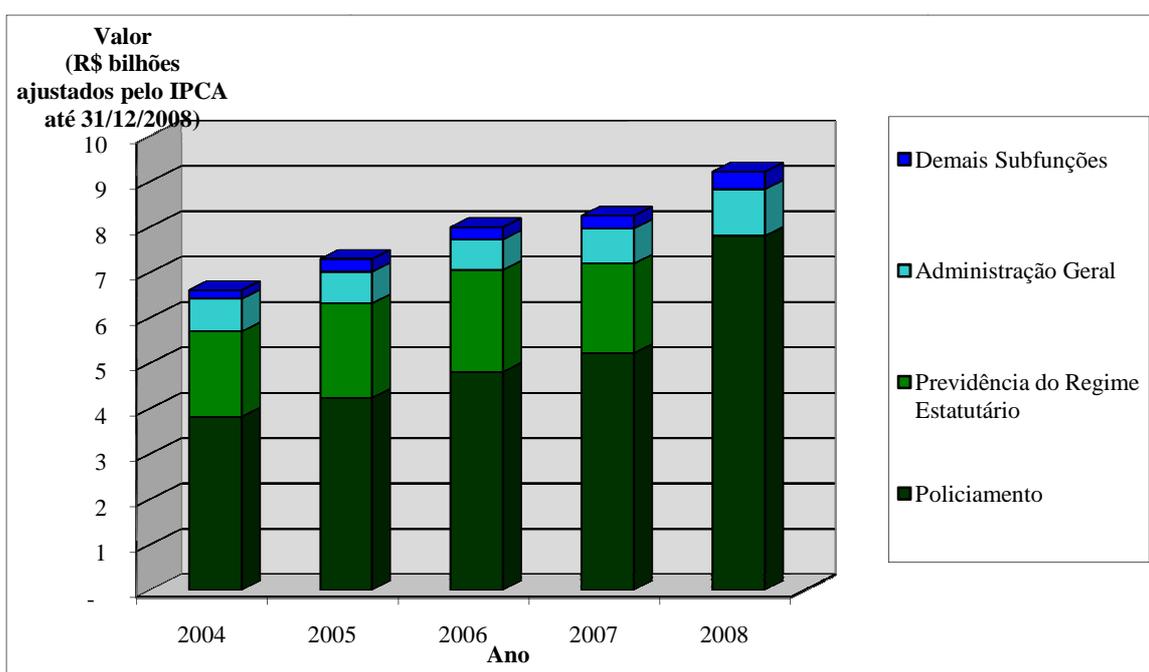


Gráfico 6: Despesas realizadas na Função Segurança Pública por subfunção entre 2004 e 2008  
Fonte: Elaborado pelo autor com base nos demonstrativos referentes ao Anexo II do RREO (GESP, 2004 a 2008).

A maior expressividade é da subfunção Policiamento, que evoluía de 57,81% do total de gastos em 2004 para 63,33% em 2007, dando um salto para 84,68% do total de gastos com Segurança Pública em 2008. Obteve-se, assim, um aumento de 104,18% das despesas da subfunção Policiamento entre os anos de 2004 e 2008.

Os gastos com Previdência giravam em torno dos 28% entre 2004 e 2006, passando para 23,92% em 2007, sendo eliminados desta função de despesa no ano de 2008. Com a reclassificação dos gastos com Previdência, as despesas com Administração Geral aumentaram seu percentual de participação, passando a compor 11,18% do total, o maior valor percentual dos cinco períodos.

Os gastos com as demais subfunções aumentaram 97,80% em relação a 2004, compreendendo principalmente Alimentação e Nutrição, Normalização e Fiscalização, Formação de Recursos Humanos, e Informação e Inteligência.

**c) Função Previdência Social:** compreende as ações governamentais relacionadas à concessão de benefícios previdenciários por motivos como invalidez, doença, tratamento médico, acidente de trabalho, idade avançada, entre outros. (PMM, 2009)

A Tabela 9 destaca as principais subfunções relacionadas à Previdência Social. De maneira inversa ao verificado nas duas primeiras funções de despesa expostas, em razão da nova classificação proposta na função Previdência Social, verificou-se um grande aumento, especialmente na subfunção Previdência do Regime Estatutário, conforme pode ser verificado também no Gráfico 7:

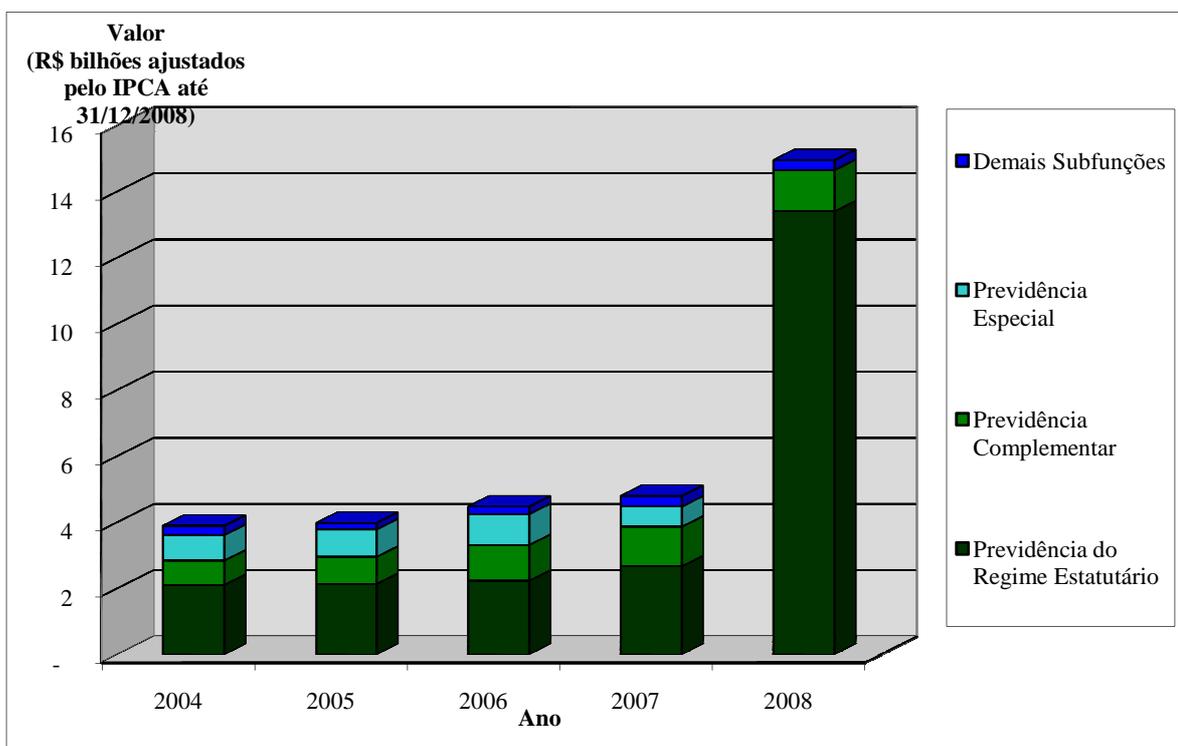


Gráfico 7: Despesas realizadas na Função Previdência Social por subfunção, entre 2004 e 2008  
 Fonte: Elaborado pelo autor com base nos demonstrativos referentes ao Anexo II do RREO (GESP, 2004 a 2008).

Entre 2004 e 2007 as despesas da Previdência do Regime Estatutário na função Previdência Social foram responsáveis por no máximo 55,69% do total, no ano de 2007, e em 2008 passaram para 89,65%. Enquanto esta função apresentou o maior aumento verificado entre 2004 e 2008 (283,76%), a subfunção Previdência do Regime Estatutário apresentou aumento de 535,38%. Nos períodos anteriores as despesas desta subfunção estavam

distribuídas entre as demais funções, sendo reunidas em apenas uma no ano de 2008. Trata-se de despesas voltadas para o pagamento de benefícios previdenciários aos servidores públicos estatutários, seus dependentes e beneficiários.

A subfunção Previdência Complementar, que compreende despesas complementares à previdência oficial (PMM, 2009), é a segunda mais representativa. Em 2007 representava 24,96% do total da função, passando para 8,34% em 2008, obtendo um crescimento de 68,99% entre 2004 e 2008. A subfunção Previdência Especial, que compreende o pagamento de benefícios aos segurados de regimes especiais de previdência (PMM, 2009), não apresentou valor em 2008, devido à reestruturação efetuada em 2007, conforme já comentado. Entre 2004 e 2006, esta subfunção representava em torno de 20% das despesas da função Previdência Social.

**d) Função Saúde:** engloba as despesas destinadas a atender as necessidades e promover a melhoria das condições de saúde. (PMM, 2009)

A Tabela 10 apresenta as subfunções. Observa-se, no período estudado, o crescimento da principal subfunção deste grupo, que é Assistência Hospitalar e Ambulatorial, conforme demonstra o Gráfico 8:

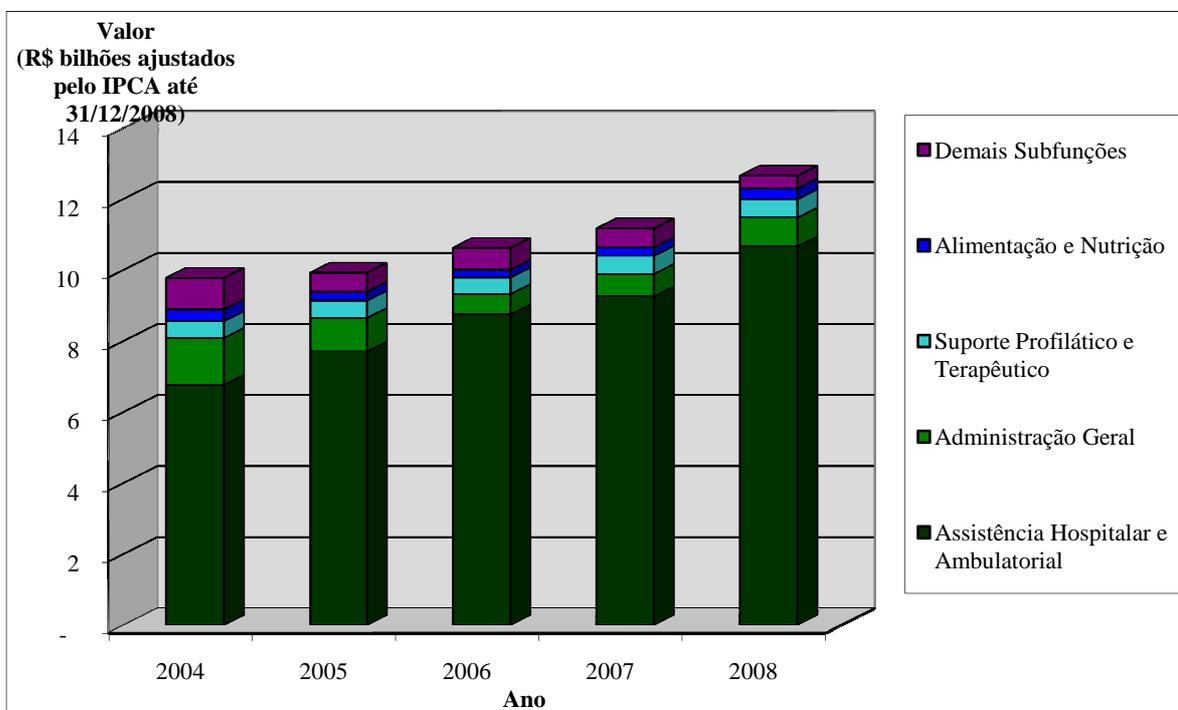


Gráfico 8: Despesas realizadas na Função Saúde por subfunção, entre 2004 e 2008

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos demonstrativos referentes ao Anexo II do RREO (GESP, 2004 a 2008).

Tabela 9: Despesas realizadas na Função Previdência Social por subfunção, entre 2004 e 2008

Em R\$ mil ajustados pelo IPCA até 31/12/2008

Subfunções	Despesas empenhadas na Função '09 Previdência Social'										Variação 2004- 2008
	2004		2005		2006		2007		2008		
	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	
272 Previdência do Regime Estatutário	2.109.644	54,15%	2.139.347	53,71%	2.236.337	49,95%	2.672.418	55,69%	13.404.154	89,65%	535,38%
273 Previdência Complementar	737.658	18,93%	821.172	20,62%	1.081.372	24,15%	1.197.826	24,96%	1.246.596	8,34%	68,99%
274 Previdência Especial	772.428	19,83%	827.573	20,78%	933.840	20,86%	609.858	12,71%	-	0,00%	-100,00%
Demais subfunções*	276.239	7,09%	195.026	4,90%	225.845	5,04%	318.312	6,63%	300.574	2,01%	8,81%
<b>Total</b>	<b>3.895.970</b>	<b>100,00%</b>	<b>3.983.118</b>	<b>100,00%</b>	<b>4.477.393</b>	<b>100,00%</b>	<b>4.798.414</b>	<b>100,00%</b>	<b>14.951.325</b>	<b>100,00%</b>	<b>283,76%</b>

Nota: \* Nas demais subfunções estão agrupadas 03 subfunções que, em conjunto, representam menos de 8% do total de cada período.

Fonte: Elaborada pelo autor com base nos demonstrativos referentes ao Anexo II do RREO (GESP, 2004 a 2008).

Tabela 10: Despesas realizadas na Função Saúde por subfunção, entre 2004 e 2008

Em R\$ mil ajustados pelo IPCA até 31/12/2008

Subfunções	Despesas empenhadas na Função '10 Saúde'										Variação 2004- 2008
	2004		2005		2006		2007		2008		
	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	
302 Assistência Hospitalar e Ambulatorial	6.771.498	69,20%	7.715.277	77,69%	8.755.651	82,36%	9.264.404	82,89%	10.671.073	84,29%	57,59%
122 Administração Geral	1.322.505	13,52%	942.891	9,49%	574.443	5,40%	630.866	5,64%	812.610	6,42%	-38,56%
303 Suporte Profilático e Terapêutico	472.362	4,83%	490.535	4,94%	467.456	4,40%	515.206	4,61%	518.032	4,09%	9,67%
306 Alimentação e Nutrição	332.865	3,40%	248.004	2,50%	221.546	2,08%	241.458	2,16%	308.268	2,43%	-7,39%
Demais subfunções*	885.856	9,05%	534.003	5,38%	612.237	5,76%	524.714	4,69%	349.968	2,76%	-60,49%
<b>Total</b>	<b>9.785.086</b>	<b>100,00%</b>	<b>9.930.709</b>	<b>100,00%</b>	<b>10.631.334</b>	<b>100,00%</b>	<b>11.176.648</b>	<b>100,00%</b>	<b>12.659.951</b>	<b>100,00%</b>	<b>29,38%</b>

Nota: \* Nas demais subfunções estão agrupadas 18 subfunções que, em conjunto, representam menos de 10% do total de cada período.

Fonte: Elaborada pelo autor com base nos demonstrativos referentes ao Anexo II do RREO (GESP, 2004 a 2008).

A subfunção Assistência Hospitalar e Ambulatorial cresceu 57,59% entre 2004 e 2008, e sua participação no total de despesas passou de 69,20% para 84,29%. Esta subfunção apresenta despesas relacionadas com internações hospitalares, tratamento ambulatorial e exames médicos, por exemplo. (PMM, 2009)

Verifica-se também a redução de 38,56% das despesas com Administração Geral. Esta subfunção se origina da matricialidade existente na classificação funcional, pois está relacionada originalmente na função Administração, e compreende despesas de caráter administrativo, realizadas de modo contínuo.

Outros dois grupos de menor destaque apresentaram menor variação na evolução: Suporte Profilático e Terapêutico, que comporta despesas relacionadas à produção, distribuição e suprimento de drogas e produtos farmacêuticos (PMM, 2009), que compõe entre 4% e 5% dos gastos de Saúde entre 2004 e 2008; e Alimentação e Nutrição, que comporta despesas relacionadas com a diminuição das carências nutricionais principalmente da população de baixa renda, inclusive com orientações (PMM, 2009), que compõe entre 2,00% e 3,50% dos gastos de Saúde entre 2004 e 2008.

As Demais Subfunções, entre as quais se incluem as despesas com Previdência do Regime Estatutário, Formação de Recursos Humanos, Vigilância Epidemiológica e Atenção Básica, já foram responsáveis por até 9,05% dos gastos (2004) e em 2008 representaram 2,76% do total. A redução dos valores ajustados pela variação monetária foi de 60,49%.

**e) Função Educação:** compreende as despesas relacionadas à formação intelectual, moral, social, cívica e profissional dos indivíduos. (PMM, 2009)

A Tabela 11 apresenta as principais subfunções desta função de despesa, que estão demonstradas também no Gráfico 9:

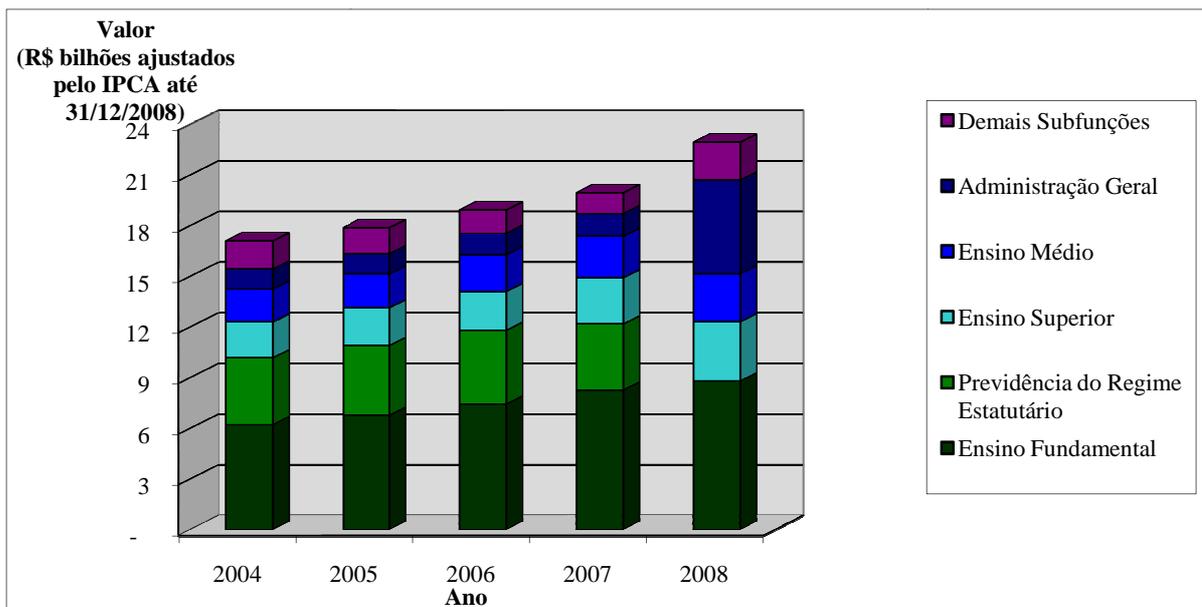


Gráfico 9: Despesas realizadas na Função Educação por subfunção, entre 2004 e 2008

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos demonstrativos referentes ao Anexo II do RREO (GESP, 2004 a 2008).

Observa-se nos anos estudados uma variação do percentual de composição dos gastos com Ensino Fundamental, entre 36,32% em 2004 e 41,41% em 2007. Em Ensino Fundamental são classificadas despesas relacionadas ao ensino e formação de crianças e adolescentes no ensino regular, de primeira à oitava série. (PMM, 2009)

Ensino Superior e Ensino Médio também apresentaram variações, não sendo possível inferir a existência de tendência de aumento ou diminuição na proporção. Despesas com Ensino Superior, relacionadas à formação e habilitação em nível universitário (PMM, 2009), variaram entre 12,15% do total em 2006 e 15,28% em 2008; e Ensino Médio, relacionadas à formação genérica não relacionada às demandas de mercado de trabalho (PMM, 2009), variaram entre 11,24% em 2005 e 12,42% em 2008.

Em 2008 deixaram de ser registradas as despesas com Previdência do Regime Estatutário que, entre 2004 e 2008, apresentaram valores decrescentes, variando de 23,18% em 2004 a 19,60% em 2007. Em contrapartida, os gastos de Administração Geral quase quadruplicaram de 2007 a 2008. Estes gastos mantinham sua proporção estável em relação ao total de gastos, em torno de 6,7%. Em 2008, passaram a representar 24,20%. O aumento dos valores absolutos entre 2004 e 2008 dos gastos com Administração Geral foi de 370,96%, bem superior aos demais.

Nas demais subfunções estão incluídos, dentre outros, Tecnologia da Informação, Ensino Profissional e Formação de Jovens e Adultos, apresentando participação entre 6,17% (2007) e 9,75% (2008).

Tabela 11: Despesas realizadas na Função Educação por subfunção, entre 2004 e 2008

Em R\$ mil ajustados pelo IPCA até 31/12/2008

Subfunções	Despesas empenhadas na Função '12 Educação'										Variação 2004-2008
	2004		2005		2006		2007		2008		
	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	
361 Ensino Fundamental	6.206.170	36,32%	6.756.505	37,81%	7.426.682	39,25%	8.259.241	41,41%	8.796.801	38,35%	41,74%
272 Previdência do Regime Estatutário	3.961.333	23,18%	4.136.963	23,15%	4.368.763	23,09%	3.909.327	19,60%	-	0,00%	-100,00%
364 Ensino Superior	2.114.258	12,37%	2.231.101	12,49%	2.298.821	12,15%	2.740.129	13,74%	3.504.748	15,28%	65,77%
362 Ensino Médio	1.961.507	11,48%	2.007.943	11,24%	2.179.721	11,52%	2.462.656	12,35%	2.848.552	12,42%	45,22%
122 Administração Geral	1.178.386	6,90%	1.199.426	6,71%	1.269.227	6,71%	1.342.279	6,73%	5.549.723	24,20%	370,96%
Demais subfunções*	1.664.780	9,74%	1.536.554	8,60%	1.376.647	7,28%	1.229.927	6,17%	2.235.896	9,75%	34,31%
<b>Total</b>	<b>17.086.434</b>	<b>100,00%</b>	<b>17.868.492</b>	<b>100,00%</b>	<b>18.919.861</b>	<b>100,00%</b>	<b>19.943.558</b>	<b>100,00%</b>	<b>22.935.720</b>	<b>100,00%</b>	<b>34,23%</b>

Nota: \* Nas demais subfunções estão agrupadas 20 subfunções que, em conjunto, representam menos de 10% do total de cada período.

Fonte: Elaborada pelo autor com base nos demonstrativos referentes ao Anexo II do RREO (GESP, 2004 a 2008).

Tabela 12: Despesas realizadas na Função Transporte por subfunção, entre 2004 e 2008

Em R\$ mil ajustados pelo IPCA até 31/12/2008

Subfunções	Despesas empenhadas na Função '26 Transporte'										Variação 2004- 2008
	2004		2005		2006		2007		2008		
	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	
782 Transporte Rodoviário	1.040.227	22,02%	1.836.983	31,73%	1.572.686	35,37%	2.356.802	32,75%	4.111.144	40,45%	295,22%
783 Transporte Ferroviário	1.060.813	22,46%	1.437.965	24,84%	1.073.343	24,14%	2.043.385	28,40%	2.021.968	19,90%	90,61%
453 Transportes Coletivos Urbanos	1.098.414	23,25%	1.078.060	18,62%	647.805	14,57%	1.600.157	22,24%	2.393.745	23,55%	117,93%
846 Outros Encargos Especiais	808.983	17,13%	673.732	11,64%	441.080	9,92%	437.814	6,08%	917.976	9,03%	13,47%
122 Administração Geral	345.173	7,31%	431.929	7,46%	375.987	8,46%	437.637	6,08%	516.169	5,08%	49,54%
Demais subfunções*	370.186	7,84%	331.234	5,72%	335.362	7,54%	319.923	4,45%	202.047	1,99%	-45,42%
<b>Total</b>	<b>4.723.796</b>	<b>100,00%</b>	<b>5.789.903</b>	<b>100,00%</b>	<b>4.446.262</b>	<b>100,00%</b>	<b>7.195.719</b>	<b>100,00%</b>	<b>10.163.049</b>	<b>100,00%</b>	<b>115,15%</b>

Nota: \* Nas demais subfunções estão agrupadas 10 subfunções que, em conjunto, representam menos de 8% do total de cada período.

Fonte: Elaborada pelo autor com base nos demonstrativos referentes ao Anexo II do RREO (GESP, 2004 a 2008).

**f) Função Transporte:** despesas destinadas ao planejamento, coordenação, controle, implantação, manutenção e conservação de infraestrutura e serviços relacionados com os diversos meios de transporte. (PMM, 2009)

A Tabela 12 apresenta as subfunções da função Transporte, que estão demonstradas também no Gráfico 10:

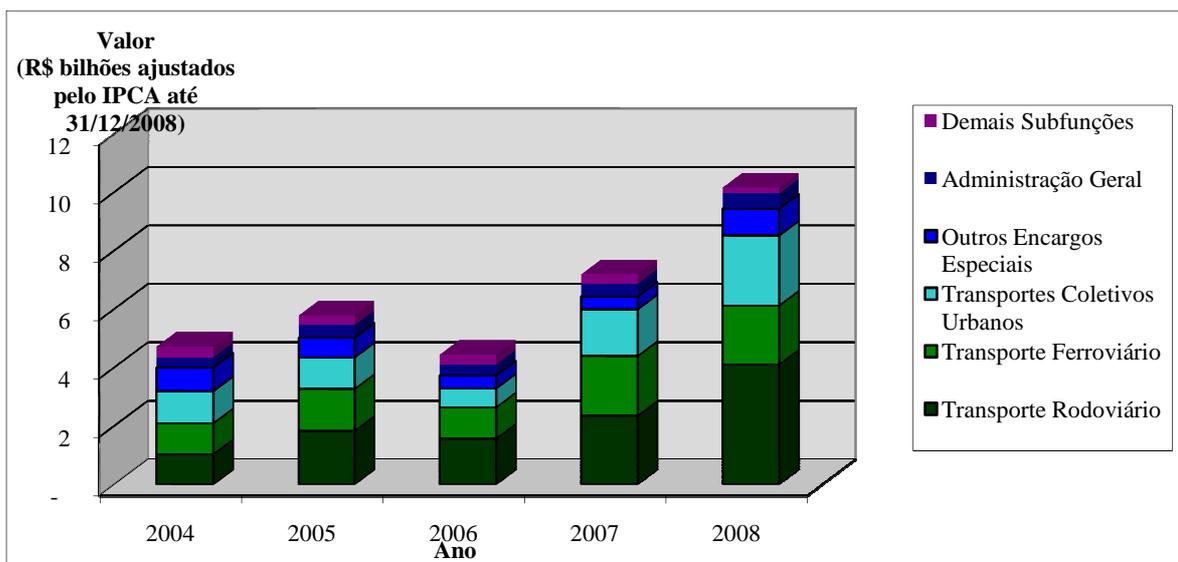


Gráfico 10: Despesas realizadas na Função Transporte por subfunção, entre 2004 e 2008  
Fonte: Elaborado pelo autor com base nos demonstrativos referentes ao Anexo II do RREO (GESP, 2004 a 2008).

Observa-se um equilíbrio entre a distribuição de recursos para as principais subfunções, conforme pode ser observado no Gráfico 10 e na Tabela 12, especialmente no ano de 2004. Os dispêndios da Função Transporte haviam caído em 2006, quando estavam em seu patamar mais baixo (R\$ 4,45 bilhões) e depois aumentaram em 2007 (R\$ 7,20 bilhões) e novamente em 2008 (R\$ 10,16 bilhões).

A subfunção Transporte Rodoviário, composta pelas despesas ligadas à infraestrutura rodoviária, de terminais rodoviários, vias expressas, entre outros (PMM, 2009), apresentou grande crescimento entre 2004 e 2008: 295,22%. Era a terceira subfunção em representatividade em 2004 (22,02%), e em 2008 foi a subfunção com maior percentual de participação: 40,45%.

A subfunção Transporte Ferroviário, composta pelas despesas ligadas à infraestrutura ferroviária (PMM, 2009), que já representou 28,40% das despesas de Transportes, teve sua participação diminuída em 2008, para 19,90%. Já os gastos em Transportes Coletivos Urbanos (a PMM classifica esta subfunção que na função Urbanismo) que agregam despesas relacionadas aos serviços de transporte coletivo urbano, tinham a maior representatividade em

2004 (23,25%), sendo superados nos demais períodos pelo Transporte Rodoviário e Ferroviário, e voltaram a receber mais gastos (23,55% do total) em 2008. Nestes gastos cabe uma consideração nos demonstrativos de 2004, em que as despesas empenhadas superaram os créditos abertos; esta situação contraria a correta execução orçamentária, em que não se pode empenhar despesa sem previsão orçamentária.

As demais subfunções compreendem os gastos com Administração de Concessões e Previdência do Regime Estatutário, entre outros.

**g) Função Encargos Especiais:** o detalhamento das subfunções está exposto na Tabela 13, e pode ser dito, em linhas gerais, que são despesas das quais não resulta um produto ou serviço, tais como pagamento de juros e encargos da dívida pública, transferências obrigatórias de receitas para outras esferas de governo, e despesas que não se enquadram nas outras funções expostas anteriormente.

O Gráfico 11 apresenta a composição e evolução destas despesas no Estado de São Paulo entre 2004 e 2008, onde se destacam as Transferências e os Serviços da Dívida Interna como principais subfunções:

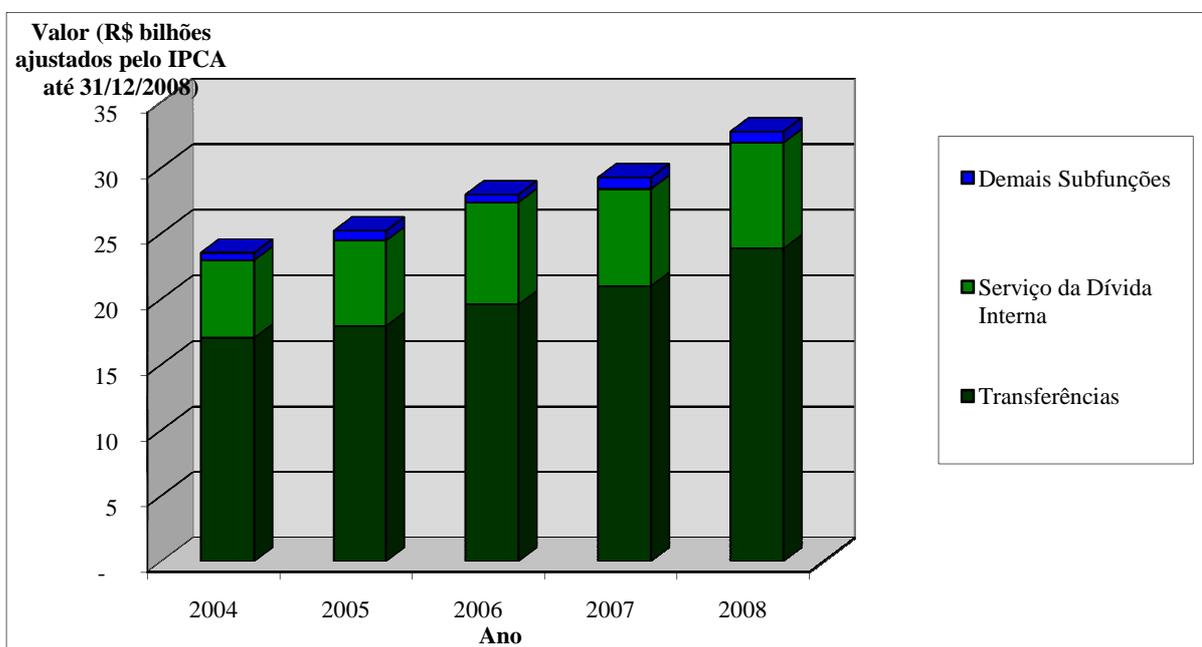


Gráfico 11: Despesas realizadas na Função Encargos Especiais por subfunção, entre 2004 e 2008  
Fonte: Elaborado pelo autor com base nos demonstrativos referentes ao Anexo II do RREO (GESP, 2004 a 2008).

Tabela 13: Despesas realizadas na Função Encargos Especiais por subfunção, entre 2004 e 2008

Em R\$ mil ajustados pelo IPCA até 31/12/2008

Subfunções	Despesas empenhadas na Função '28 Encargos Especiais'										
	2004		2005		2006		2007		2008		Variação 2004- 2008
	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	Valor	Compo- sição	
845 Transferências	17.054.748	72,47%	17.951.260	71,21%	19.591.393	70,05%	21.002.875	71,75%	23.868.809	72,82%	39,95%
843 Serviço da Dívida Interna	5.918.246	25,15%	6.512.189	25,83%	7.798.448	27,88%	7.401.124	25,28%	8.060.601	24,59%	36,20%
Demais Subfunções	560.918	2,38%	746.034	2,96%	579.011	2,07%	869.866	2,97%	849.937	2,59%	51,53%
<b>Total</b>	<b>23.533.912</b>	<b>100,00%</b>	<b>25.209.483</b>	<b>100,00%</b>	<b>27.968.852</b>	<b>100,00%</b>	<b>29.273.865</b>	<b>100,00%</b>	<b>32.779.346</b>	<b>100,00%</b>	<b>39,29%</b>

Nota: Nas demais subfunções estão agrupadas 4 subfunções que, em conjunto, representam menos de 3% do total de cada período.

Fonte: Elaborada pelo autor com base nos demonstrativos referentes ao Anexo II do RREO (GESP, 2004 a 2008).

Na subfunção Transferências estão compreendidas as despesas relativas aos repasses obrigatórios de receitas a outras esferas de governo, determinadas pela Constituição Federal ou por outras leis ou acordos (PMM, 2009). Representa entre 70,05% (2006) e 72,82% (2008) das despesas classificadas como Encargos Especiais.

Em Serviço da Dívida Interna estão computadas as despesas com pagamento de juros, encargos e parcelas do principal da dívida pública mobiliária ou contratada, contraída em moeda nacional (PMM, 2009). Esta subfunção, ao contrário de Transferências, apresentou-se mais expressiva em 2006 (27,88% do total) e menos expressiva em 2008 (24,59%).

Nas demais subfunções, que nunca representaram mais de 3% do total dos Encargos Especiais, estão somados os Serviços da Dívida Externa, Previdência Especial e Outros Encargos Especiais.

## **4 CONCLUSÕES E SUGESTÕES**

Neste capítulo são apresentadas as conclusões obtidas no desenvolvimento deste estudo, quanto aos objetivos e quanto aos resultados. São expostas também sugestões para futuras pesquisas.

### **4.1 Conclusões quanto aos objetivos**

O objetivo geral desta monografia, que é “estudar a composição e a evolução das despesas públicas orçamentárias executadas do Estado de São Paulo num período de cinco anos, entre 2004 e 2008”, foi alcançado, visto que as despesas orçamentárias executadas, bem como sua composição e evolução entre os anos de 2004 e 2008, foram demonstradas e discutidas na seção 3.3.

O objetivo específico *a* (apresentar conceitos e classificações sistematizados pela Contabilidade Pública para as despesas públicas e identificar as demonstrações contábeis que evidenciam as despesas públicas) foi atingido. Trata-se de parte necessária para o alcance do objetivo geral, e no Capítulo 2 desta monografia foram explanados diversos conceitos e classificações relacionados às despesas públicas, sendo que na seção 2.4 foi feita abordagem exclusivamente sobre demonstrativos contábeis na administração pública.

O objetivo específico *b* (coletar e organizar dados contábeis relativos às classificações das despesas do Estado de São Paulo entre os anos de 2004 e 2008) também foi alcançado. Conforme registrado na seção 3.2, os dados obtidos no RREO dos exercícios financeiros pesquisados foram coletados e organizados em tabelas e gráficos, e ajustados de forma a permitir uma melhor comparação entre os períodos estudados.

O objetivo *c* (expor considerações sobre a composição e evolução das despesas orçamentárias, considerando os efeitos inflacionários) foi realizado, conforme pode ser verificado na seção 3.3. Neste item constam também, além das considerações formuladas pelo pesquisador, várias tabelas e gráficos sobre a composição e evolução das despesas orçamentárias executadas.

### **4.2 Conclusões quanto aos resultados**

Por meio da realização desta pesquisa, foi possível analisar a composição e evolução das despesas públicas orçamentárias do Estado de São Paulo entre os anos de 2004 e 2008, verificando os grupos de natureza da despesa e as funções e subfunções mais expressivas no período.

Em função de a pesquisa ter como objetivo implícito a comparabilidade entre diversos períodos, fez-se necessário ajustar alguns dados. No caso deste trabalho, a inclusão das despesas intraorçamentárias nos anos de 2007 e 2008, bem como os ajustes monetários por meio da utilização do IPCA – índice oficial de medição de metas inflacionárias no Brasil – permitiram a comparabilidade entre todos os períodos.

Ao verificar as informações do Anexo I do RREO (Balanço Orçamentário), observa-se que a maior parte das despesas intraorçamentárias estão relacionadas a despesas de pessoal e encargos sociais.

Sobre as diferenças entre despesas empenhadas e créditos orçamentários originais, verificou-se que a maior diferença positiva (créditos originais maiores do que despesas empenhadas) ocorreu na categoria econômica Despesas de Capital no ano de 2006, representando 12,82%. Neste ano os grupos de natureza de despesa desta categoria econômica apresentaram diferença positiva, que corresponde a créditos orçamentários não realizados, nos seguintes valores percentuais: Investimentos, com 10,95% de diferença; Inversões Financeiras, com 19,28%; e Amortização da Dívida, com 6,08%.

De outro lado, a maior diferença negativa (despesas empenhadas maiores do que créditos orçamentários originais) está registrada no ano de 2007, nos grupos Amortização da Dívida (83,40%) e Inversões Financeiras (64,48%).

Verificou-se ainda que a participação das despesas de capital em relação ao total de despesas cresceu ligeiramente ano a ano, passando de 8,45% em 2004 para 11,63% em 2008. Na categoria econômica das Despesas Correntes verificou-se que os dois grupos mais expressivos apresentaram comportamentos opostos: enquanto o grupo Pessoal e Encargos Sociais apresentou-se decrescente, passando de 43,17% do total de despesas de 2004 para 33,13% em 2008, o grupo Outras Despesas Correntes apresentou crescimento considerável, passando de 42,09% do total de despesas de 2004 para 50,29% do total de 2008.

Ao estudar o Anexo II do RREO (Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção) foram separadas as funções mais expressivas: Encargos Especiais, Educação, Saúde, Segurança Pública, Transportes, Previdência Social, e função Judiciária. Juntas, esta sete funções foram responsáveis por valores entre 84,20% (2007) e 86,82% (2008) do total das despesas de cada período.

A função Judiciária chamou a atenção por ter sido a única dentre as mais expressivas a apresentar diminuição entre 2004 e 2008, reduzindo em 0,54%, já considerando os valores atualizados. Os gastos com Transporte e Previdência Social, por outro lado, tiveram crescimento bastante superior ao crescimento global das despesas públicas, que foi de

51,58%. Na função Transportes houve aumento de 115,15%, e a função Previdência Social apresentou aumento de 283,76%, sendo que esta última registrou grande variação em função de reclassificações da despesa pública registradas em subfunções relacionadas à previdência dentro de outras funções

Algumas funções apresentaram gastos concentrados em determinadas subfunções. É o caso, por exemplo, da função Judiciária, em que a subfunção Ação Judiciária respondeu por 59,06% do total da função em 2006, passando para 98,11% em 2008. Na função Segurança Pública, destaca-se o valor crescente dos dispêndios da subfunção Policiamento, que respondeu por 57,81% do total em 2004, passando para 84,68% em 2008. Na função Previdência Social, a concentração ficou na subfunção Previdência do Regime Estatutário, cuja expressividade chegou a ser de 49,95% em 2006, aumentando para 89,65% em 2008; entre 2004 e 2008 esta subfunção aumentou 535,38%, sendo que uma parte considerável ocorreu devido a reclassificação das despesas, conforme já mencionado.

Na função Saúde verificou-se concentração crescente dos gastos na subfunção Assistência Hospitalar e Ambulatorial, que passou de 69,20% em 2004 para 84,29% em 2008. Na função Encargos Especiais, ocorre concentração de gastos na subfunção Transferências: de 70,05% do total registrado na função em 2006, até 72,82% em 2008. Nas funções Educação e Transportes, verifica-se maior distribuição dos gastos entre as subfunções, uma vez que em nenhuma delas verificou-se mais de 50% do total registrado em apenas uma subfunção.

Por fim, cabe registrar que esta pesquisa verificou a composição e evolução dos gastos efetuados conforme pode ser obtido em demonstrativos contábeis, buscando explorar formas visuais de expressão e comentários sobre pontos mais relevantes, conforme preceitos de *accountability* e transparência na gestão pública. Entretanto, a qualidade dos gastos efetuados, bem como a eficiência e eficácia alcançadas na gestão dos recursos, não podem ser resumidas nas aferições numéricas dos demonstrativos.

É importante que os gestores públicos prezem pelo aperfeiçoamento, além das prestações de contas e meios de transparência de gestão para a população, da aplicação dos recursos, maximizando o respeito e confiança depositados pela população no acordo implícito que surge da escolha dos responsáveis pela aplicação dos recursos na busca pelo bem comum, satisfazendo a necessidade de toda a coletividade com a menor utilização de recursos possível.

### **4.3 Sugestões para pesquisas futuras**

Durante a realização da presente pesquisa verificou-se a existência de temas relacionados que podem receber abordagens mais amplas e/ou aprofundadas, e que podem ser aproveitados para a realização de futuros trabalhos.

Um exemplo disso é a realização de trabalho sobre a execução orçamentária das diversas funções de despesa. Este trabalho optou por abordar a composição e execução das despesas executadas. Entretanto, pode ser realizado estudo verificando o que é planejado nos créditos orçamentários originais e o que efetivamente é realizado, observando a existência de divergências reiteradas entre os períodos selecionados.

Pode-se também realizar estudos comparativos entre as despesas executadas entre um Estado-membro e outro, observando as prioridades de cada um e inferir considerações, se possível, sobre os motivos de eventuais diferenças relevantes, que podem estar relacionadas a condições culturais, sociais, políticas, econômicas, entre outras.

No estudo realizado sobre o demonstrativo referente ao Anexo II do RREO, observou-se a questão da matricialidade entre as funções e subfunções de despesas estabelecidas na Portaria MOG n.º 42/1999. Nesta monografia foi relevante a implicação da reclassificação, a partir de 2007, dos gastos das subfunções Previdência do Regime Estatutário, presente em várias funções de despesa, para uma única função: Previdência Social. Assim, pode ser efetuado estudo sobre o impacto da reclassificação de gastos, uma vez que as notas explicativas apresentadas pelo Estado de São Paulo não detalham efeitos comparativos, retroagindo a anos anteriores.

O estudo também apresentou limitações delineadas pelo pesquisador sobre as classificações de despesa utilizadas na abordagem desta pesquisa, excluindo a classificação por elementos de despesa. Assim, embora tenham sido demonstrados os gastos efetuados classificados por categorias econômicas e grupos de natureza de despesa, bem como por funções e subfunções, o estudo dos elementos de despesa pode complementar o que já foi realizado e trazer informações valiosas no processo de transparência e publicidade da gestão dos gastos públicos.

Nesta mesma linha, também pode ser aprofundado o estudo da classificação funcional, estudando os programas, projetos e atividades ligadas a cada subfunção, bem como as metas previstas e os resultados auferidos.

A Lei n.º 101/2000 abre também a possibilidade de novas pesquisas. Uma delas é a verificação da obediência aos limites impostos para determinados tipos de despesas, como,

por exemplo, das despesas com pessoal, com juros, inscrições em restos a pagar, aplicação mínima em saúde e educação, entre outras.

Por fim, cabe destacar que a pesquisa descreveu e evidenciou as variações e composições dos gastos, mostrando apenas os motivos verificáveis nos relatórios delimitados pelo pesquisador. A partir deste trabalho, pode ser realizado um estudo, operacionalizado por meio de pesquisa documental e por entrevistas com gestores públicos e contadores responsáveis pela elaboração dos demonstrativos, com a finalidade de verificar os motivos das variações de qualquer item específico da classificação funcional ou econômica, e até mesmo relacionar as causas das variações entre conjuntos de despesas. Estas causas podem ter, entre outras, origens da esfera legal, econômica, política, ou até mesmo de novas demandas que surgem para atender as necessidades da população.

## REFERÊNCIAS

ALMANAQUE ABRIL 2009. São Paulo: Editora Abril, 2009. Anual.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na gestão municipal**: métodos com base na LC n.º 101/00 e nas Classificações Contábeis advindas da SOF e STN. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 343 p.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1989. 281 p.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública**: da Teoria à Prática. São Paulo: Saraiva, 2006. 292 p.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 23 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei n.º 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del0200.htm>>. Acesso em: 23 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos 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: 23 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n.º 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em: 23 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n.º 131**, de 27 de maio de 2000. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/LCP/Lcp131.htm>>. Acesso em: 23 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Portaria Conjunta STN/SOF n.º 3**, de 16 de outubro de 2008. Aprova os manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional e dá outras providências. Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortariaConjunta3.pdf>>. Acesso em: 23 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Portaria Interministerial STN/SOF n.º 163**, de 4 de maio de 2001. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Ministério da Fazenda e Ministério do

Planejamento, Orçamento e Gestão. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria\\_163\\_01.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria_163_01.pdf)>. Acesso em: 23 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Portaria Interministerial STN/SOF n.º 338**, de 26 de abril de 2006. Altera o Anexo I da Portaria Interministerial STN/SOF n.º 163, de 4 de maio de 2001, e dá outras providências. Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_338\\_260406.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_338_260406.pdf)>. Acesso em: 23 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Portaria MOG n.º 42**, de 14 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Ministério de Orçamento e Gestão. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>. Acesso em: 23 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Portaria STN n.º 577**, de 15 de outubro de 2008. Aprova a 1ª edição do Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais. Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria577.pdf>>. Acesso em: 23 jul. 2009.

CHIZZOTTI, Antonio. **Pesquisa em Ciências Humanas e Sociais**. São paulo: Cortez, 1991. 164 p.

CRUZ, Flavio da. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público**. Rio de Janeiro: Ed. do Autor, 1988. 230 p.

CRUZ, Flavio da *et al.* **Comentários à Lei n.º 4.320**: normas gerais de direito financeiro, orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, comentários ao substitutivo do Projeto de Lei n.º 135/96. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 450 p.

\_\_\_\_\_. **Lei de Responsabilidade Fiscal comentada**: Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 354 p.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio Século XXI**: o dicionário da língua portuguesa. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999. 2128 p.

GESP - GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Biblioteca virtual**. Disponível em: <<http://www.bibliotecavirtual.sp.gov.br/saopaulo.php>>. Acesso em 22 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Conheça SP**. Disponível em: <[http://www.saopaulo.sp.gov.br/conhecasp/principal\\_conheca](http://www.saopaulo.sp.gov.br/conhecasp/principal_conheca)>. Acesso em 22 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO)**: janeiro a dezembro de cada exercício social de 2004 a 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.sp.gov.br/execucao/>>. Acesso em: 28 mai. 2009.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 318 p.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 171 p.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Perfil dos estados brasileiros**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/estadosat/perfil.php?sigla=sp>>. Acesso em 22 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Sistema Nacional de Índices de Preços ao Consumidor**. Disponível em: <[http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/preços/inpc\\_ipca/defaultinpc.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/preços/inpc_ipca/defaultinpc.shtm)>. Acesso em: 23 jul. 2009.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 352p.

MARTINS, Daiane Raupp. **Composição e expressividade das despesas com Gestão Ambiental realizadas pela Prefeitura Municipal de Florianópolis no período de 2003 a 2008**. 2009. 119 p. Monografia (Ciências Contábeis) - Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004. 798 p.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1998.

PASCOAL, Valdecir. **Direito Financeiro e Controle Externo**. 6. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. 304 p.

PEREIRA, José Matias. **Finanças Públicas: a Política Orçamentária no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1999. 216p.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio *et al.* **Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997. 330 p.

PLATT NETO, Orion Augusto. **Construção de um modelo para avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal com vistas a favorecer o controle social**. Florianópolis, 2005. 348 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, UFSC, 2005,

\_\_\_\_\_. **Livro Didático da disciplina Contabilidade Pública II**. Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. Versão para o semestre 2009/1.

PMM – Prefeitura Municipal de Manaus. **Portaria n.º 42/99 comentada**. Disponível em: <[http://www2.manaus.am.gov.br/portal/transparencia/ContasPublicas/outrosinslegais/portaria\\_42\\_comentada.pdf](http://www2.manaus.am.gov.br/portal/transparencia/ContasPublicas/outrosinslegais/portaria_42_comentada.pdf)>. Acesso em: 23 jul. 2009.

PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. **Ranking do IDH dos Estados em 2005**. Disponível em: <[http://www.pnud.org.br/pobreza\\_desigualdade/reportagens/index.php?id01=3039&lay=pde](http://www.pnud.org.br/pobreza_desigualdade/reportagens/index.php?id01=3039&lay=pde)>. Acesso em 22 jul. 2009.

REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 382 p.

RICHARDSON, Roberto Jarry; PERES, José Augusto de Souza. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 334p.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 385 p.

SLOMSKY, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005. 140 p.

## APÊNDICE A – DESPESAS PREVISTAS E REALIZADAS ENTRE 2004 E 2008, POR GRUPO DE NATUREZA DA DESPESA

Tabela 14: Despesas previstas e realizadas em valores originais por categoria econômica e grupo de natureza de despesa, entre 2004 e 2008

Em R\$ mil

Grupo de natureza de despesa	2004		2005		2006		2007		2008	
	Previsto	Realizado								
<b>Despesas Correntes</b>	<b>56.665.637</b>	<b>59.990.097</b>	<b>63.376.068</b>	<b>67.926.135</b>	<b>71.926.012</b>	<b>75.961.596</b>	<b>78.056.533</b>	<b>85.945.452</b>	<b>95.173.567</b>	<b>106.692.663</b>
Pessoal e Encargos Sociais	26.708.975	28.284.759	29.547.528	31.462.699	33.509.705	35.082.331	35.405.137	36.699.686	36.248.736	39.995.270
Juros e Encargos da Dívida	4.149.168	4.126.911	4.653.708	4.966.355	4.735.410	5.319.288	5.556.068	5.128.321	5.677.027	5.980.094
Outras Despesas Correntes	25.807.494	27.578.427	29.174.832	31.497.081	33.680.897	35.559.977	37.095.328	44.117.445	53.247.804	60.717.299
<b>Despesas de Capital</b>	<b>5.548.020</b>	<b>5.536.881</b>	<b>6.506.509</b>	<b>7.484.873</b>	<b>9.361.036</b>	<b>8.161.377</b>	<b>7.129.926</b>	<b>10.149.562</b>	<b>11.825.266</b>	<b>14.041.869</b>
Investimentos	2.714.391	2.460.800	2.969.356	3.747.032	3.884.262	3.458.839	3.381.926	3.773.914	6.055.170	6.992.323
Inversões Financeiras	1.535.491	1.905.216	2.202.597	2.640.750	3.342.375	2.697.868	2.633.136	4.331.027	3.628.816	4.823.850
Amortização da Dívida	1.298.138	1.170.865	1.334.556	1.097.091	2.134.399	2.004.670	1.114.864	2.044.621	2.141.280	2.225.696
<b>Reserva de Contingência</b>	<b>5.000</b>	<b>-</b>								
<b>Reserva do RPPS</b>	<b>-</b>									
Total	62.218.657	65.526.978	69.887.577	75.411.008	81.292.048	84.122.973	85.191.459	96.095.014	107.003.833	120.734.532

Nota: Os valores desta tabela incluem as despesas orçamentárias e intraorçamentárias.

Fonte: Adaptado dos demonstrativos referente ao Anexo I do RREO (GESP, 2004 a 2008).

## APÊNDICE B – DESPESAS REALIZADAS ENTRE 2004 E 2008, POR FUNÇÃO

Tabela 15: Despesas realizadas em valores originais por função, entre 2004 e 2008

Em R\$ mil

Funções	Despesas empenhadas				
	2004	2005	2006	2007	2008
01 Legislativa	572.111	623.260	712.504	762.781	945.804
02 Judiciária	4.150.771	5.150.707	5.791.061	6.413.950	5.018.298
03 Essencial à Justiça	662.411	730.037	857.477	996.838	3.535.096
04 Administração	3.100.131	3.196.795	3.330.520	6.489.860	3.863.857
06 Segurança Pública	5.286.277	6.220.424	7.116.372	7.618.943	8.956.795
08 Assistência Social	330.594	607.586	714.292	734.724	422.525
09 Previdência Social	3.114.601	3.395.730	3.985.343	4.433.296	14.528.864
10 Saúde	7.822.608	8.466.233	9.462.984	10.326.200	12.302.236
11 Trabalho	146.910	200.500	155.061	108.002	176.720
12 Educação	13.659.610	15.233.436	16.840.632	18.426.023	22.287.658
13 Cultura	218.531	322.967	372.325	470.605	580.877
14 Direitos da Cidadania	1.169.771	1.187.946	1.593.234	2.008.802	2.429.626
15 Urbanismo	2.289	3.647	3.012	4.434	-
16 Habitação	420.525	765.262	573.949	644.237	709.447
17 Saneamento	11.081	90.075	14.694	98.463	383.698
18 Gestão Ambiental	669.706	817.625	612.654	603.340	706.174
19 Ciência e Tecnologia	644.253	767.080	810.966	886.484	283.003
20 Agricultura	207.725	278.102	280.377	370.031	641.579
21 Organização Agrária	36.593	37.312	47.765	47.277	40.656
22 Indústria	442	1.187	579	382	-
23 Comércio e Serviços	314.177	349.615	424.165	845.130	977.418
24 Comunicações	-	-	-	-	88.183
25 Energia	340.123	464.092	1.494.554	23.837	7.554
26 Transporte	3.776.400	4.936.069	3.957.633	6.648.186	9.875.885
27 Desporto e Lazer	55.349	73.469	75.650	86.812	119.439
28 Encargos Especiais	18.813.993	21.491.854	24.895.168	27.046.377	31.853.143
99 Reserva de Contingências	-	-	-	-	-
<b>Total</b>	<b>65.526.982</b>	<b>75.411.010</b>	<b>84.122.971</b>	<b>96.095.014</b>	<b>120.734.535</b>

Nota: Os valores desta tabela incluem as despesas orçamentárias e intraorçamentárias.

Fonte: Adaptado dos demonstrativos referente ao Anexo II do RREO (GESP, 2004 a 2008).