

 <p><b>UnB</b> Universidade de Brasília</p>	 <p><b>UFPB</b> Universidade Federal da Paraíba</p>	 <p><b>UFRN</b> Universidade Federal do Rio Grande do Norte</p>
<p>Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis</p>		

**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UnB**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E CIÊNCIA**  
**DA INFORMAÇÃO E DOCUMENTAÇÃO – FACE**  
**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUÁRIAS – CCA**  
**PROGRAMA MULTI-INSTITUCIONAL E INTER-REGIONAL DE PÓS-**  
**GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA**  
**(UnB), UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA (UFPB) E UNIVERSIDADE**  
**FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE (UFRN).**

**GASTOS PÚBLICOS NO BRASIL: evidenciação da dinâmica dos gastos correntes**  
**federais no período de 1995 a 2006**

**ANTONIO CARLOS DOS SANTOS**

**Brasília**  
**2008**

**ANTONIO CARLOS DOS SANTOS**

**GASTOS PÚBLICOS NO BRASIL: evidência da dinâmica dos gastos correntes  
federais no período de 1995 a 2006**

Dissertação submetida ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB), Universidade Federal da Paraíba (UFPB) e Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), como requisito à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**Área de pesquisa:** Impactos da Contabilidade para a Sociedade.

**Grupo de pesquisa:** Finanças Públicas no Brasil.

Orientador: Prof. Dr. Jorge Abrahão de Castro

**Brasília  
2008**

## Dados Internacionais de Catalogação-na-Publicação (CIP)

S237g Santos, Antonio Carlos dos.

Gastos públicos no Brasil : evidenciação da dinâmica dos gastos correntes federais no período de 1995 a 2006 / Antonio Carlos dos Santos. - 2008.  
138 f. : il. ; 30 cm

Inclui bibliografia.

Orientação: Jorge Abrahão de Castro.

Dissertação (mestrado) – Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da informação, Departamento de Ciências Contábeis, Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2008.

1. Finanças públicas. 2. Gastos federais. 3. Despesas correntes. 4. Evidenciação contábil. I. Castro, Jorge Abrahão de (orient.) II. Título.

CDU 336.1(043)

**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UnB)**

**Reitor *Pro Tempore* :**

**Prof. Dr. Roberto Armando Ramos de Aguiar**

**Vice-Reitor *Pro Tempore*:**

**Prof. Dr. José Carlos Balthazar**

**Decanato de Pesquisa e Pós-Graduação:**

**Prof. Dr. Marco Amado**

**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da  
Informação e Documentação (FACE):**

**Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva**

**Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA):**

**Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Lustosa**

**Coordenador-Geral do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação  
em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, e UFRN:**

**Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama**

**Coordenador-Adjunto do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-  
Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, e UFRN:**

**Prof. PhD. Otávio Ribeiro de Medeiros**

**ANTONIO CARLOS DOS SANTOS**

**GASTOS PÚBLICOS NO BRASIL: evidência da dinâmica dos gastos correntes  
federais no período de 1995 a 2006**

Esta dissertação foi julgada adequada para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, área de concentração em Mensuração Contábil, e aprovada em sua forma final pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB), Universidade Federal da Paraíba (UFPB) e Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), cuja comissão examinadora foi constituída pelos seguintes membros:

Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama  
Coordenador Geral do Programa

Professores que compuseram a banca:

Presidente: Prof. Dr. Jorge Abrahão de Castro (orientador)  
Universidade de Brasília

Membro Externo: Prof. Dr. Milko Matijascic  
Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

Membro Interno: Prof. Dr. Fátima de Souza Freire  
Universidade de Brasília

Brasília, 22 de outubro de 2008.

## DEDICATÓRIA

À minha esposa Ana Roen que, com a sua força e otimismo, proporcionou-me toda a tranquilidade para enfrentar os reveses da vida, sem nunca faltar com o carinho e com o bom humor que lhe é peculiar.

Ao meu filho Pedro Henrique que, apesar da inocência inerente à sua pouca idade, teve que suportar os meus momentos de ausência.

À minha irmã Jô que, mesmo distante, sempre foi meu ponto de referência e alicerce incontestado de toda a minha jornada.

Aos meus pais, Orlando e Junília (*in memoriam*), pois sem eles nada disso seria possível.

À minha tia Marina (*in memoriam*), minha mãe de criação, cujos ensinamentos e valores morais forjaram a minha personalidade.

## **AGRADECIMENTOS**

A todos os professores e funcionários do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN, em especial, ao Prof. Dr. Jorge Abrahão de Castro, ao qual agradeço pela orientação segura, pela paciência e pelo primoroso tratamento a mim dispensado.

Aos meus chefes, General Primo e General Nader Motta, que, além de conceder o tempo necessário para a realização de todas as atividades do curso, souberam compreender as minhas limitações para o cumprimento dos serviços diários durante esse período.

A todos os meus companheiros de trabalho, que em nenhum momento me faltaram, especialmente aos meus chefes imediatos, Major Bispo e Major Levi; bem como, à minha auxiliar, Tenente Érica, que, em meus momentos de impedimento, executou com correção e presteza todas as tarefas.

Aos meus familiares, amigos pessoais e colegas de turma, pelo carinho, amizade irrestrita e apoio incontestável, em especial, ao meu cunhado Robson Roen, pela revisão da presente obra.

Enfim, a todas as forças do universo que conspiraram para o sucesso dessa empreitada, as quais podem ser traduzidas, simplesmente, pela palavra DEUS.

## RESUMO

SANTOS, Antonio Carlos dos. *Gastos Públicos no Brasil: evidenciação da dinâmica dos gastos correntes federais no período de 1995 a 2006*. 2008. 138 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB), Universidade Federal da Paraíba (UFPB) e Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN).

Atualmente, a expansão dos gastos públicos federais, principalmente os gastos correntes, encontra-se no centro do debate sobre os rumos das finanças públicas nacionais. Logo, a evidenciação da dinâmica desses gastos, no período de 1995 a 2006, tem por finalidade demonstrar as prioridades governamentais dispensadas às áreas sociais, não-sociais e financeiras, nesse período; bem como, possibilitar a quem cabe o ônus pelo financiamento dos gastos, ou seja, à sociedade, constatar se os seus anseios estão sendo materializados. Assim, a intenção deste estudo é disponibilizar informações úteis que vão além daquelas presentes nos relatórios contábeis formais, contribuindo com o processo de transparência e com o exercício da *accountability*. Para tanto, o tema foi abordado sob três enfoques complementares, a saber: dimensão fiscal, dimensão macroeconômica e dimensão tributária. Sendo que, no tratamento dos dados, além dos fundamentos atinentes ao orçamento público, levou-se em consideração o conceito de Despesa Efetiva instituído por Castro et al. (2008); bem como a metodologia utilizada para mensuração dos gastos públicos sociais, desenvolvida pela Diretoria de Estudos Sociais do Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada (Disoc/Ipea). No que tange aos resultados, constatou-se que houve uma expansão de 134% nos gastos públicos federais, ao longo dos 12 anos analisados; bem como, um acréscimo na carga tributária federal líquida (CTFL), de 4,7 pontos percentuais do Produto Interno Bruto. Contribuíram para essa expansão, tanto as despesas correntes, quanto as despesas de capital. Porém, o maior destaque fica por conta das despesas financeiras, que, em termos macroeconômicos, responderam por 73% do total da expansão observada. Por outro lado, os gastos correntes sociais foram os que mais pressionaram a CTFL, sobressaindo-se, entre esses, os relacionados ao Regime Geral da Previdência Social e às transferências negociadas. Ainda chama atenção, o decréscimo de prioridade dos gastos com pessoal e encargos sociais, à semelhança do que ocorreu com os investimentos e com as inversões financeiras. Enfim, imputar somente a uma determinada categoria de gasto a responsabilidade pelos problemas fiscais, enfrentados pelo governo federal, sem que haja uma análise mais profunda dos vetores envolvidos, sejam eles sociais, não-sociais e, principalmente, financeiros, não coaduna com a complexidade dos fatos; pois, se de um lado há o aumento dos gastos correntes sociais; de outro, de forma mais acentuada, verifica-se, também, o crescimento dos gastos com a dívida pública.

Palavras-chave: Finanças Públicas. Gastos Federais. Despesas Correntes. Evidenciação Contábil.

## ABSTRACT

SANTOS, Antonio Carlos dos. Public Spending in Brazil: evidence of the dynamics of the federal current expenses from 1995 to 2006. 2008. 138 p. Dissertation (Master Degree in Accounting) – Multi-institutional and Inter-Regional Program of Post-graduation in Accounting of the University of Brasília (UnB), Federal University of Paraíba (UFPB) and Federal University of Rio Grande do Norte (UFRN).

Currently, the increase of federal public expenses, mainly of current expenses, is the core element of the debate on the future directions for national public finances. Thus, the dynamic disclosure of these expenses, from 1995 to 2006, aims to demonstrate the government's priorities related to social, non-social and financial areas in this period, as well as to make possible for the society, who is responsible for the expenses financing, to ensure whether its needs are being fulfilled. Consequently, the objective of this study is to make available useful information that is not commonly offered in formal accounting reports, contributing for the process transparency and for the accountability. Therefore, the topic is presented in three complementary scrutinizes, as: the fiscal dimension, macroeconomic dimension and tributary dimension. For the data treatment, it was taken into account the concept of Effective Expense established by Castro et al. (2008); as well as the methodology used for social public expenses measuring, developed by the Social Studies Department of the Institute of Applied Economic Research (Disoc/Ipea). The outcomes demonstrated a growth of 134% in the federal public expenses during the 12 years under study. To accommodate such growth, it was necessary to increase the net federal tax burden (NFTB) by 4,7 percentual points of the Gross National Product in this same period of time. Both current and capital expenses contributed for this growth. Nevertheless, the greatest highlight were the financial expenses that, in macroeconomic terms, were responsible for 73% of the total growth observed in the period. In contrast, the social current expenses were responsible for the growth of the NFTB, and, among them, the expenses related to the Social Security General Regime (SSGR) and to the negotiated transfers were highlighted. The priority decrease of the expenses with personnel and social charges, which affected the investments as well, also called up attention. Thus, to impute the responsibility for the fiscal problems that the government faces to one category of expenses without a deep analyses of social, non-social and, mainly, financial facts is not in accordance with the complexity of the facts, since on one side there is the growth of the social current expenses and on the other side, in a greater way, there is the growth of the expenses with the public debt.

Key-words: Public Finances. Federal Expenses. Current Expenses. Accounting Disclosure.

## LISTA DE QUADROS

Quadro	1	- Estrutura do Orçamento Público Federal no Brasil .....	45
Quadro	2	- Classificação por Natureza de Despesa .....	51
Quadro	3	- Classificação das Despesas Públicas por Categoria Econômica e por Grupo de Despesa .....	74
Quadro	4	- Abrangência da Política Social do Governo Federal .....	76
Quadro	5	- Classificação das Despesas Públicas da União por Área de Concentração e por Tipo .....	79
Quadro	6	- Participação Relativa e Comportamento dos Gastos da União / Dimensão Fiscal .....	86
Quadro	7	- Participação Relativa e Comportamento dos Gastos Correntes da União / Dimensão Fiscal .....	87
Quadro	8	- Participação Relativa e Comportamento dos Gastos Financeiros e Não-Financeiros da União / Dimensão Fiscal .....	90
Quadro	9	- Participação Relativa e Comportamento dos GCS, GCNS e GCF da União / Dimensão Fiscal .....	92
Quadro	10	- Comportamento dos Tipos de GCS da União / Dimensão Fiscal .....	95
Quadro	11	- Participação Relativa e Comportamento dos GCNS da União / Dimensão Fiscal .....	99
Quadro	12	- Participação Relativa e Comportamento dos GCF da União / Dimensão Fiscal .....	100
Quadro	13	- Participação Relativa e Comportamento dos Gastos da União / Dimensão Macroeconômica .....	104
Quadro	14	- Participação Relativa e Comportamento dos Gastos Correntes da União / Dimensão Macroeconômica .....	105
Quadro	15	- Participação Relativa e Comportamento dos Gastos Financeiros e Não-Financeiros da União / Dimensão Macroeconômica .....	108
Quadro	16	- Participação Relativa e Comportamento dos GCS, GCNS e GCF da União / Dimensão Macroeconômica .....	109
Quadro	17	- Comportamento dos Tipos de GCS da União / Dimensão Macroeconômica .....	111
Quadro	18	- Participação Relativa e Comportamento dos Tipos de GCNS da União / Dimensão Macroeconômica .....	113
Quadro	19	- Participação Relativa e Comportamento dos Tipos de GCF da União / Dimensão Macroeconômica .....	114
Quadro	20	- Participação Relativa e Comportamento dos Gastos da União / Dimensão Tributária .....	118
Quadro	21	- Participação das CSS na CTFL / Dimensão Tributária .....	122
Quadro	22	- Participação Relativa dos GCS e GCF / Dimensão Tributária .....	125

## LISTA DE TABELAS

Tabela	1	- Dinâmica dos Gastos Correntes da União por Grupo de Despesa / Dimensão Fiscal .....	85
Tabela	2	- Dinâmica dos Gastos Correntes da União por Área de Concentração / Dimensão Fiscal .....	89
Tabela	3	- Dinâmica dos Gastos Correntes da União por Tipo de Despesa / Dimensão Fiscal .....	94
Tabela	4	- Dinâmica dos Gastos Correntes da União por Grupo de Despesa / Dimensão Macroeconômica .....	103
Tabela	5	- Efetivo pago pela União .....	106
Tabela	6	- Dinâmica dos Gastos Correntes da União por Área de Concentração / Dimensão Macroeconômica .....	107
Tabela	7	- Dinâmica dos Gastos Correntes da União por Tipo de Despesa / Dimensão Macroeconômica .....	110
Tabela	8	- Dinâmica dos Gastos Correntes da União por Grupo de Despesa / Dimensão Tributária .....	117
Tabela	9	- Trajetória dos Gastos Financeiros Não-Tributários .....	120
Tabela	10	- Dinâmica dos Gastos Correntes da União por Área de Concentração / Dimensão Tributária .....	121
Tabela	11	- Composição da CTFL .....	122
Tabela	12	- Dinâmica dos Gastos Correntes da União por Tipo de Despesa / Dimensão Tributária .....	124
Tabela	13	- Indicadores Sociais .....	127

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Aids	<i>Acquired Immunodeficiency Syndrome</i>
BEP	Boletins Estatísticos de Pessoal do MPOG
BGU	Balanco Geral da União
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
BPC	Benefícios de Prestação Continuada
CEPAL	Comissão Econômica para a América Latina e Caribe
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGPT	Coordenação-Geral de Política Tributária da SRFB
CF	Constituição Federal
CTF	Carga Tributária Federal
CTFL	Carga Tributária Federal Líquida
CSS	Contribuições da Seguridade Social
Disoc	Diretoria de Estudos Sociais do Ipea
DPMFe	Dívida Pública Mobiliária Federal externa
DRU	Desvinculação de Receitas da União
EJA	Educação de Jovens e Adultos
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
FUNDEF	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério
GCF	Gastos Correntes Financeiros
GCNS	Gastos Correntes Não-Sociais
GCS	Gastos Correntes Sociais
GFK	Gastos Financeiros de Capital
GNFK	Gastos Não-Financeiros de Capital
GSF	Gasto Social Federal
GT	Gastos Totais
HIV	<i>Human Immunodeficiency Virus</i>
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
Ipea	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IPCA	Índice de Preços ao Consumidor Amplo
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>

LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LOAS	Lei Orgânica de Assistência Social
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
MTO	Manual Técnico de Orçamento
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
ONU	Organização das Nações Unidas
Op Créd	Operações de Créditos
Pasep	Patrimônio do Servidor Públicos
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PPA	Plano Plurianual
p.p.	Ponto Percentual
RGPS	Regime Geral da Previdência Social
RMV	Renda Mensal Vitalícia
Senac	Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
Senai	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
Sesi	Serviço Social da Indústria
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIDOR	Sistema Integrado de Dados Orçamentários
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
SRFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUS	Sistema Único de Saúde
TTN	Títulos do Tesouro Nacional
UA	Unidade Administrativa
UO	Unidade Orçamentária

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	13
1.1 Tema e situação-problema .....	17
1.2 Objetivos .....	19
1.3 Hipóteses .....	20
1.4 Justificativa e relevância .....	21
1.5 Organização do trabalho .....	23
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	24
2.1 Atribuições econômicas do Estado e o crescimento dos gastos públicos .....	25
2.2 Orçamento público .....	36
2.2.1 Princípios orçamentários .....	38
2.2.2 Classificações orçamentárias .....	41
2.2.2.1 Classificação por esfera .....	45
2.2.2.2 Classificação institucional .....	46
2.2.2.3 Classificação funcional .....	47
2.2.2.4 Estrutura programática .....	48
2.2.2.5 Classificação por natureza de despesa .....	50
2.3 Contabilidade pública .....	56
2.4 Evidenciação e <i>accountability</i> .....	65
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	72
<b>4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	83
4.1 Dimensão fiscal .....	83
4.2 Dimensão macroeconômica .....	102
4.3 Dimensão tributária .....	116
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	129
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	133

## 1 INTRODUÇÃO

A necessidade de crescimento econômico, de redução da carga tributária e de ampliação dos investimentos públicos no Brasil é o eixo em torno do qual gira a polêmica recorrente que vem ganhando força entre os especialistas: a contenção das despesas correntes.

Se por um lado existem aqueles que defendem uma ampliação dos gastos sociais, que em grande parte é composto por esse tipo de despesa; de outro lado, no entanto, existem os que defendem a idéia de que uma mudança no cenário econômico atual passa, necessariamente, pela contenção da expansão dessa espécie de gasto.

Ao analisarem a evolução dos gastos públicos federais, a partir do início da década de 1990, Almeida, Giambiagi e Pessoa (2006) concluíram que o crescimento econômico sustentável, a médio e a longo prazo, conjugado com a redução da carga tributária e com o crescimento dos investimentos públicos, passa obrigatoriamente, sem que haja comprometimento do ajuste fiscal, pela desaceleração do ritmo de crescimento recente dos gastos sociais, mormente os relacionados à previdência social básica, despesas majoritariamente correntes.

Ainda, segundo esses mesmos autores, o modelo atualmente adotado vai de encontro a essa perspectiva, pois tem havido um aumento substancial nos gastos direcionados às áreas sociais, principalmente aqueles relacionados a aposentadorias e pensões, ao mesmo tempo em que há uma compressão das despesas com investimentos públicos, o que denota opção política por um modelo assistencialista que, apesar de legítimo, está intrinsecamente associado a uma carga tributária elevada e a um crescimento modesto.

Corroborando essa visão, Delfin Netto e Giambiagi (2005) afirmam que a diminuição da relação entre as despesas correntes e o Produto Interno Bruto (PIB) é a solução para o país resolver, em médio prazo, os problemas relacionados às necessidades de aumento do

investimento público e da redução da carga tributária. Nesse sentido, sugerem quatro medidas, que deveriam ser tomadas imediatamente pelo governo federal, que podem ser resumidas da seguinte maneira:

a) prorrogação e aumento gradual da Desvinculação dos Recursos da União (DRU), passando do patamar de 20% para 35% em um período de 10 anos;

b) modificação da Emenda Constitucional nº 29, conhecida como Emenda Constitucional da Saúde, que, em vez de garantir uma proporção fixa do PIB, os gastos desse setor passassem a ser corrigidos pela inflação e acrescidos de um adicional real correspondente ao crescimento populacional;

c) limitação do crescimento real da folha de salários, dos três poderes, a um teto amparado constitucionalmente e cujo percentual fosse igual ao crescimento populacional; e

d) adoção de um limite constitucional para as demais despesas correntes do governo federal, excluindo as transferências a estados e municípios.

No que pese a importância da opinião de Delfin Netto e Giambiagi (2005), e de Almeida, Giambiagi e Pessoa (2006), cabe ressaltar que, apesar de muitas vezes se referirem a gastos correntes do governo central, grande parte da análise deles está calcada no conceito de gastos primários, dos quais são expurgadas as despesas financeiras.

No entanto, sob a ótica orçamentária vigente, parcela desses gastos, referentes aos juros e encargos da dívida pública, são classificados economicamente como despesas correntes.

Assim sendo, quando se está analisando gastos correntes, é preciso também levar em consideração as despesas financeiras que neles estão incluídas, diferentemente dos gastos primários que, de forma geral, levam em consideração todos os gastos governamentais, incluindo os investimentos e as inversões financeiras; mas que, no entanto, excluem as

despesas com os juros, encargos e amortização da dívida pública, comumente classificadas como despesas financeiras.

Em função disso, cabe acrescentar, a respeito especificamente dos gastos financeiros da União, principalmente sobre a parte corrente deles; ou seja, os juros e os encargos da dívida pública, que esses têm sido os responsáveis pelo consumo de uma fatia considerável dos recursos públicos. Basta visualizar as metas estipuladas para os superávits primários ao longo dos últimos anos para que isso seja comprovado.

Sobre a questão financeira dos gastos públicos, Lopreato (2004) destaca que o esforço fiscal para garantir a sustentabilidade da dívida pública, independentemente da taxa de juros e de câmbio praticada, faz parte de uma visão dominante a partir dos anos noventa, que defende como papel central da política fiscal a eliminação do risco de *default*, servindo de fiadora do espaço de valorização do capital, a fim de inspirar confiança nos investidores e garantir a rentabilidade esperada das aplicações.

Dessa forma, segundo essa visão, a perseverança no esforço fiscal exigido para a queda da relação dívida/PIB, por meio da geração de superávits primários capazes de compensar os custos impostos pela política monetária em curso, é o caminho inevitável para se obter credibilidade e dar impulso ao círculo virtuoso do crescimento.

No entanto, apesar de não concordar com a idéia, largamente apregoada, de que a dívida pública apresenta risco crescente aos investidores, Lopreato (2005) vê com preocupação o peso da carga dos juros e, conseqüentemente, do impacto que ela causa sobre a dívida pública, principalmente, quando se leva em consideração as conseqüências de uma política de ajuste calcada na ampliação do superávit primário, a qual tem sido uma das responsáveis, nos últimos anos, pela expansão da carga tributária, pela contenção dos gastos discricionários, pelo reduzido volume de investimentos e pelo refreio dos salários e encargos sociais dos funcionários públicos.

Segundo ainda Lopreato (2005), o aumento da carga tributária se deve, essencialmente, aos seguintes motivos:

a) a utilização da política fiscal como âncora da política monetária, que teve como resultado o aumento da demanda por recursos para fazer frente às despesas com juros e encargos da dívida pública; e

b) a expansão de outros gastos de custeio e de capital, sobretudo aqueles relacionados às áreas sociais, em detrimento de outros setores que ainda convivem com restrições orçamentárias substanciais.

Para Castro et al. (2008), no entanto, a expansão dos gastos sociais nos últimos anos é consequência de determinações constitucionais e de pressão de setores sociais, consubstanciado numa ênfase a essa prioridade fiscal, que tem sido facilitada pela recuperação do crescimento econômico e pela estabilização da moeda. No entanto, afirmam ainda esses autores, que novas prioridades adotadas pela política macroeconômica têm deslocado os gastos sociais como elementos centrais de pressão sobre a carga tributária, cedendo espaço para que os gastos financeiros do governo assumam esse papel.

Essa é uma situação explícita de transferências de renda, do lado real da economia para o lado financeiro, confirmada pela observação da evolução do crescimento da Carga Tributária Federal (CTF), no período de 1995 a 2005, que foi 63% maior do que o crescimento do Gasto Social Federal (GSF) tributário nesse mesmo período.

A estratégia de financiamento da dívida pública adotada, principalmente após 1999, acabou por perturbar e por poluir o padrão de financiamento das políticas sociais e de investimentos do Estado, haja vista que o aumento da CTF se deve, em grande parte, ao crescimento das Contribuições da Seguridade Social (CSS).

No entanto, a parcela do gasto social financiada por contribuições sociais é menor que o respectivo valor arrecadado, uma vez que, em função da DRU, parcela da arrecadação de

recursos destinados ao Orçamento da Seguridade Social, está sendo transferida para o Orçamento Fiscal, invertendo o que prescreve a Constituição Federal de 1988 (CASTRO et al., 2008).

Complementam, ainda, esses autores, que, apesar do aumento dos gastos sociais nos últimos anos, fruto da significativa expansão no sistema de proteção social vigente, muito ainda se tem por fazer; pois parte razoável das necessidades sociais da população brasileira ainda não foi atendida, o que exige ampliação e melhoria da qualidade dos bens e serviços sociais já existentes; bem como daqueles que ainda deverão ser criados. Assim sendo, a tendência é que haja um aumento da demanda por gastos sociais em dimensão ainda a ser estimada.

### 1.1 Tema e situação-problema

O contexto de estabilidade econômica trazido pelo plano real a partir de 1994, somado à crise econômica que resultou na ruptura da âncora cambial em 1999, transformou-se no ambiente perfeito para o acirramento das discussões sobre a política fiscal praticada pelos governantes a partir de então. Sendo que, no centro dessa discussão, estão os gastos correntes do governo federal, tanto na parte financeira, representada pelos juros e encargos da dívida pública; quanto na não financeira, composta, em sua maioria, pelas despesas relacionadas às áreas sociais.

Assim, em função do destaque que vem sendo dado aos gastos correntes do governo central, no cenário econômico brasileiro nos últimos tempos, é que se propôs, para a presente pesquisa, o seguinte tema: **GASTOS PÚBLICOS NO BRASIL** - evidenciação da dinâmica dos gastos correntes federais no período de 1995 a 2006.

A proposta desse tema levou em consideração dois fatores principais. O primeiro diz respeito à necessidade de elucidação, sob a ótica da contabilidade pública, do que realmente compõem os gastos correntes, haja vista não ser incomum, nos textos que tratam de finanças públicas, a utilização desta terminologia como sinônimo de gastos primários. O segundo aspecto diz respeito à evidenciação dos gastos correntes propriamente ditos, aqui sob a perspectiva da despesa efetivamente realizada pelo poder público federal, visto que parece não haver consenso, entre os estudiosos da área, sobre qual tipo de gasto corrente mais contribuiu para a expansão dos gastos públicos e, conseqüentemente, para o suposto desequilíbrio fiscal; ou seja, se são os gastos financeiros ou os gastos sociais.

As despesas correntes, de que trata o presente estudo, referem-se à classificação econômica inicialmente prevista na Lei 4.320, de 17 de março de 1964, e que, em função de dispositivo introduzido pela Lei nº 101, de 04 de maio de 2000, comumente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), foi reformulada pela Portaria Interministerial nº 163, de 04 de maio de 2001. Assim sendo, essa categoria de despesa passou, desde então, a englobar os gastos com pessoal e encargos sociais, os juros e os encargos da dívida e as outras despesas correntes.

No tocante, especificamente, aos gastos sociais, estes serão classificados, segundo a metodologia desenvolvida pela Diretoria de Estudos Sociais (Disoc) do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), que tem por base um conceito de área de atuação mais abrangente, pois aloca as ações sociais em grupos diferenciados, levando em consideração as necessidades e os direitos sociais prevaletentes nas disposições jurídico-institucionais do país, e que alcança todos os grupos de despesas anteriormente citados; bem como as despesas classificadas na categoria econômica, denominada de despesa de capital, a qual não será aprofundada por não fazer parte do escopo desta pesquisa.

Assim sendo, diante do cenário inicialmente exposto e da delimitação temática estabelecida, verifica-se que há discordâncias relevantes entre diversos autores que lidam com finanças públicas. Almeida, Giambiagi e Pessoa (2006), imputam aos gastos correntes a responsabilidade pela expansão dos gastos públicos nos últimos anos, mas excluem do contexto, por eles analisados, as despesas com os juros e os encargos da dívida pública, que também pertencem àquela mesma categoria de gasto; Delfin Netto e Giambiagi (2005), no entanto, afirmam que a solução para aumentar os investimentos públicos e reduzir a carga tributária passa pela redução dos gastos sociais que, em sua maioria absoluta são gastos correntes, sendo que esses, neste caso, não poupam nem as despesas destinadas à saúde; e, por fim, Lopreato (2005) e Castro et al. (2008), apesar de reconhecerem que houve um certo incremento nos gastos sociais nos últimos anos, sugerem que a expansão da despesa federal e o conseqüente aumento da carga tributária têm mais forte relação com as altas taxas de juros praticadas pelo governo federal.

Dessa forma, diante da complexidade do assunto, da falta de consenso constatada e tendo em vista que o centro da polêmica, neste caso, é a suposta expansão dos gastos correntes, este estudo, com base nos dados contábeis desagregados que servem de suporte para a elaboração do Balanço Geral da União (BGU), busca responder o seguinte questionamento: *qual foi a dinâmica dos gastos correntes sociais, não-sociais, financeiros e por grupo de despesa, efetivamente realizados pelo governo federal no período de 1995 a 2006, em relação às dimensões fiscal, macroeconômica e tributária?*

## 1.2 Objetivos

Este estudo tem como objetivo geral dimensionar os gastos correntes efetivamente realizados pela esfera federal entre 1995 e 2006, levando-se em consideração os aspectos

fiscais, macroeconômicos e tributários, com o intuito de evidenciar o comportamento dos grupos de despesas e as prioridades governamentais dispensadas às áreas sociais, não-sociais e financeiras, nesse período.

No intento de alcançar o objetivo geral proposto, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- a) dimensionar as despesas correntes efetivas realizadas pelo governo central em relação às despesas totais efetivas (dimensão fiscal), em relação ao PIB nacional (dimensão macroeconômica) e em relação à carga tributária federal líquida (dimensão tributária);
- b) classificar os gastos correntes federais efetivamente realizados no período delimitado, por categoria econômica de despesa, e, também, em gastos sociais (função distributiva), não-sociais (outras funções do Estado) e financeiros (juros e encargos da dívida);
- c) evidenciar a participação relativa dos grupos de despesas, dos gastos sociais, não-sociais e financeiros no comportamento dos gastos correntes ao longo da série histórica; e
- d) identificar e expor os gastos correntes que mais se destacaram no período delimitado para a pesquisa.

### 1.3 Hipóteses

Com o intuito de responder à questão-problema e de atingir os objetivos propostos, serão testadas, sob as óticas fiscal, macroeconômica e da carga tributária, as seguintes hipóteses relativas ao comportamento dos gastos correntes efetivamente realizados pelo governo federal no período de 1995 a 2006:

- a)  $H_{0a}$ : Houve expansão dos gastos correntes;
- b)  $H_{0b}$ : Dentre os gastos correntes, os financeiros foram os que obtiveram a maior prioridade fiscal e macroeconômica, bem como foram os que mais pressionaram a carga tributária;
- c)  $H_{0c}$ : Os gastos correntes não-sociais foram os que, dentre os gastos correntes, obtiveram a menor prioridade fiscal e macroeconômica, bem como foram os que menos pressionaram a carga tributária.

#### 1.4 Justificativa e Relevância

A pesquisa sobre o tema proposto se justifica, de um modo geral, pelo fato de mostrar a dinâmica de uma categoria de gasto governamental que se encontra no centro do debate nacional sobre os rumos das finanças públicas federais.

Por outro lado, a exposição isenta e clara das áreas objetos das despesas governamentais ao longo de um período, que nesse caso abrange três governos, permite àquela a quem cabe o ônus pelo seu financiamento, ou seja, à sociedade, verificar quais foram as prioridades implementadas por seus governantes e se essas estão de acordo com os seus anseios.

Assim, a evidenciação do comportamento dos gastos públicos correntes, proposta no presente estudo, está relacionada à transparência e permite não só o conhecimento, a fiscalização e o controle por parte da comunidade acadêmica, do mercado e da sociedade em geral; mas também que os agentes financiadores visualizem, de maneira clara, em que estão sendo aplicados os seus recursos, tornando possível, se não esclarecer de forma definitiva, pelo menos subsidiar com dados tratados dentro de uma opção metodológica que possibilitem

avaliar, de forma mais nítida e segura, as fundamentações de determinadas afirmações que muitas vezes não passam de meras opiniões ou especulações puramente ideológicas.

Além disso, para o pleno entendimento das informações orçamentárias e financeiras constantes dos relatórios contábeis formais, é necessário conhecimento técnico compatível, o que torna tais demonstrativos incompreensíveis para o cidadão não especializado no assunto. No entanto, quando se está tratando da aplicação de recursos públicos, é preciso considerar a abrangência da prestação de contas, a qual deve ser feita para toda a sociedade. Ou seja, as informações sobre as despesas governamentais serão tanto mais úteis quanto mais acessíveis e inteligíveis forem.

Por conseguinte, é nesse sentido que convergem as intenções deste estudo; ou seja, ser mais um instrumento capaz de fornecer informações úteis que vão além daquelas presentes nos relatórios contábeis formais previstos na legislação vigente, haja vista que os dados serão trabalhados de forma desagregada e consolidados em tipos de despesas muitas vezes não coincidentes com aqueles previstos nas atuais classificações orçamentárias estabelecidas legalmente para toda a administração pública.

Dessa forma, a intenção deste trabalho é disponibilizar informações que sejam mais claras e acessíveis, principalmente, àquela parcela da população desconhecadora dos aspectos técnicos inerentes a esse tipo de assunto, de modo a complementar os demonstrativos contábeis publicados periodicamente em conformidade com o que prevê a legislação em vigor.

Enfim, a apresentação, de forma mais compreensível, do comportamento das despesas correntes do governo federal, ao longo de uma série temporal, conforme propósito desta pesquisa, possibilita, também, inferir sobre as prioridades fiscais adotadas pelos governantes, bem como conjecturar sobre as conseqüências que tais prioridades podem trazer para a sociedade, tendo em vista que um aumento da participação dos gastos financeiros, no

cômputo das despesas públicas, pode representar, em contrapartida, uma contração dos gastos sociais e/ou a redução da participação econômica das demais funções do Estado. Tal situação, no entanto, nem sempre pode estar de acordo com os anseios da sociedade.

### 1.5 Organização do trabalho

A fim de permitir um melhor entendimento dos pressupostos delineados, este trabalho encontra-se estruturado em 05 (cinco) seções, a saber:

- a) Introdução – no qual são apresentados o tema e a situação-problema identificada, as hipóteses propostas, os objetivos a serem atingidos, as justificativas, a relevância do presente estudo e, ainda, a própria estrutura do trabalho;
- b) Referencial teórico – onde se abordam os aspectos teóricos atinentes ao tema proposto, mais especificamente no que diz respeito às atribuições econômicas do Estado e ao crescimento dos gastos públicos ao longo das últimas décadas; bem como, no que se refere ao orçamento público, à contabilidade pública, à evidenciação e à *accountability*;
- c) Metodologia – expõe a metodologia aplicada à presente pesquisa;
- d) Descrição e análise dos dados – apresenta a dinâmica evolutiva dos gastos correntes do governo federal brasileiro, no período de 1995 a 2006, sob as óticas fiscal, macroeconômica e tributária, conforme delimitado no capítulo destinado à exposição metodológica; e
- e) Considerações finais – em que são feitas as reflexões conclusivas e às possíveis sugestões.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

A discussão dicotômica, entre aqueles que defendem a política monetária adotada no Brasil nos últimos anos e aqueles que criticam a opção pela alternativa dos juros elevados, tornou-se mais acalorada a partir da implantação do Plano Real. Os primeiros argumentam que a prática vigente é essencial para garantir a estabilidade dos preços e colocar o país em uma rota de crescimento econômico sustentado. Seus opositores, no entanto, afirmam que essa solução, além de impedir o tão sonhado crescimento sustentado, inviabiliza o desenvolvimento com distribuição de renda. Acrescentam, ainda, que o aumento das despesas financeiras do setor governamental tem como resultado a restrição do gasto social e do investimento público (CARDOSO Jr e COSTANZI, 2005).

O período delimitado para a pesquisa ora proposta coincide com o período de implantação e de consolidação do Plano Real, abrangendo os dois governos do Presidente Fernando Henrique Cardoso, entre 1995 e 2002, e o primeiro mandato do Presidente Luiz Inácio Lula da Silva, entre 2003 e 2006.

Durante esse período, o Brasil enfrentou diversas crises externas e internas. Externamente, vale destacar as crises do México (com início no final de 1994), dos chamados Tigres Asiáticos (em 1997), da Rússia (em 1998) e, mais recentemente, a da Argentina (em 2001), como as crises que mais contribuíram para a instabilidade econômica, principalmente, dos países conhecidos como mercados emergentes, dos quais o Brasil faz parte.

Internamente, dois momentos merecem destaque, a crise cambial (em 1999) com a maxidesvalorização do Real e a crise política (em 2002) referente ao temor que a candidatura Lula causava aos investidores.

É dentro desse contexto marcado, de um lado, por um Plano que tem como escopo o controle inflacionário e a conseqüente estabilidade monetária e, do outro lado, por crises

econômicas externas e internas, no qual, por várias vezes, testou-se a capacidade desse mesmo Plano de se manter fiel a seus fundamentos, que se desenvolve a presente pesquisa, cujo principal objeto de estudo são os gastos do governo federal, com o intuito de introduzir novos elementos no debate sobre a polêmica desencadeada a respeito da expansão ou contenção das despesas correntes.

Na busca desse intento, julgou-se mister tomar como base os elementos teóricos que sustentam os gastos públicos, as concepções legais, os princípios e os fundamentos que norteiam o orçamento público e a contabilidade governamental; bem como os conceitos inerentes à evidenciação contábil e à própria *accountability*.

## 2.1 Atribuições econômicas do Estado e o crescimento dos gastos públicos

Diante de uma vida em coletividade cada vez mais globalizada, crescem em número e em importância as atribuições do Estado contemporâneo, as quais devem sempre ter como fundamentação a busca do bem comum.

Sobre esse assunto, Del Vecchio (1979, p. 81 apud MATIAS-PEREIRA, 2006, p. 50) ressalta que “o Estado, não sendo um fim em si mesmo, tem por finalidade precípua atender à razão natural da vida em sociedade e promover a realização das expectativas do homem em busca da felicidade comum, ou seja, na realização do bem comum”. Acrescenta ainda, Matias-Pereira (2007, p. 3), que:

a função principal do Estado-nação no mundo contemporâneo é a de ampliar de forma sistemática as oportunidades individuais, institucionais e regionais. Deve preocupar-se, também, em gerar estímulos para facilitar a incorporação de novas tecnologias e inovações no setor público que proporcione as condições exigidas para atender às demandas da sociedade contemporânea.

Restringindo-se mais especificamente às funções econômicas do Estado, estas expandiram-se consideravelmente nos três primeiros quartéis do século XX, refletindo, assim,

uma evolução dos princípios teóricos que recomendavam a necessidade de intervenção governamental no sistema econômico; assim como modificações nas preferências da sociedade quanto à intervenção do governo em atividades relacionadas à distribuição da renda nacional, isso segundo Rezende (2006).

Inicialmente, a participação do Estado na economia era bastante modesta, assistindo a ele apenas a prestação de alguns serviços essenciais à vida em coletividade, tais como justiça e segurança, em que características especiais de oferta e demanda não estimulavam o setor privado a produzir.

No entanto, a grande depressão econômica, que assolou o mundo na década de 30 do século passado, deu origem a estudos como o do cientista inglês John Maynard Keynes, que vieram justificar a necessidade de o governo interferir economicamente para combater a inflação e/ou o desemprego.

Por outro lado, as duas grandes guerras mundiais provocaram alterações profundas e definitivas nas preferências da sociedade, que passou a demandar a interferência governamental na economia, visando à promoção do bem-estar social, ou seja, uma distribuição de renda mais equitativa e uma ampliação das atividades previdenciárias e de assistência social. Isso tudo com o intuito de atender, principalmente, aos anseios das classes menos favorecidas (REZENDE, 2006).

Diante de um cenário de aumento da participação estatal na economia, Musgrave (1959) classificou as atribuições econômicas do governo em três grandes categorias, a saber:

- a) Função Alocativa - assegurar ajustamentos na alocação de recursos;
- b) Função Distributiva - assegurar ajustamentos na distribuição de renda e riqueza; e
- c) Função Estabilizadora - assegurar a estabilidade econômica.

Sucintamente, segundo essa classificação, são necessários ajustamentos na alocação de recursos por parte do Estado, sempre que o mercado, por intermédio de seus mecanismos de

determinação de preços, não for capaz de assegurar uma maior eficiência na utilização dos recursos disponíveis na economia.

Já os ajustamentos na distribuição de renda visam corrigir desigualdades na repartição da riqueza nacional, sendo comumente utilizados para tal, o sistema de arrecadação e a política de gastos do governo, impondo um ônus relativamente maior sobre a parcela da sociedade mais bem aquinhoadada e, por outro lado, ampliando os gastos com as atividades que possam beneficiar, de forma direta e/ou indireta, a parcela menos favorecida da população.

A manutenção da estabilidade econômica, por sua vez, tem por objetivo diminuir o impacto social e econômico que as crises de inflação ou depressão causam, principalmente, naqueles países economicamente menos desenvolvidos.

Além dessas três funções econômicas do Estado, estabelecidas por Musgrave, Burkhead e Miner (1971) acrescentam uma quarta, que resolvemos aqui denominar de Função Fomentadora; pois tem como objetivo a promoção do crescimento econômico, o qual é definido como sendo o incremento real da renda *per capita* com o passar do tempo. Segundo esses autores, o crescimento econômico real é necessário se as condições materiais existentes estiverem sendo melhoradas, principalmente porque a melhoria mensurada, nesses termos, tem sido amplamente considerada como evidência de progresso social.

O aumento no número de atribuições do Estado ao longo do século XX poderia, a princípio, servir para explicar a trajetória crescente dos gastos públicos nas últimas décadas. No entanto, conforme explica Riani (1997), nem mesmo os economistas e cientistas políticos têm sido capazes de formular um conjunto de teorias que possam explicar, com mais propriedade, tal fenômeno. De concreto mesmo, só existe um conjunto de observações empíricas, que descrevem o crescimento dos gastos públicos em alguns países, das quais procura-se inferir as razões que levaram o setor público a se envolver progressivamente na economia, aumentando, de forma significativa, seus gastos ao longo do tempo. Portanto, a

grande dificuldade de análise dos gastos públicos está relacionada ao processo de decisão que os definiu e não à falta de teorias que possam contribuir para a sua análise.

Independentemente desses problemas, percebe-se, de maneira clara, que, de uma forma ou de outra, o volume de recursos gastos pelos governos de grande parte dos países vem crescendo significativamente nos últimos tempos. Embora seja possível apurar esse crescimento por meio da análise da evolução dos valores reais dos gastos ou de seus valores *per capita*, a forma mais tradicional para tal mensuração é por intermédio da comparação do valor das despesas públicas com o PIB de seus respectivos países (RIANI, 1997).

Rezende (2006) ressalta, entretanto, que a simples observação dos índices globais, resultantes da confrontação das despesas e tributos com o PIB, não é suficiente para permitir conclusões acerca da dimensão do setor público. Para tanto, é necessário, também, que a apreciação seja feita com base na identificação das principais atribuições econômicas do Estado e do papel da diversificação dessas atribuições como determinantes do crescimento das despesas governamentais; assim como é, igualmente, importante saber a maneira como a expansão das despesas públicas é financiada, uma vez que políticas de financiamento diferentes podem, também, ter resultados diferentes sobre o nível e a distribuição de renda do país.

Giacomoni (2002, p. 26), por sua vez, afirma que “as mais diversas correntes doutrinárias no campo da economia têm procurado explicar as causas que determinam o crescimento das despesas públicas e, assim, o próprio aumento da participação do Estado na economia”.

A mais antiga contribuição ao estudo desse tema é comumente atribuída ao economista alemão Adolf Wagner, o qual, nos idos dos anos de 1880, formulou a Lei do Crescimento Incessante das Atividades Estatais, que se tornou assim conhecida, cujo enunciado básico, segundo Matias-Pereira (2006, p. 70), é: “à medida que cresce o nível de

renda em países industrializados, o setor público cresce sempre a taxas mais elevadas, de tal forma que a participação relativa do governo na economia cresce com o próprio ritmo de crescimento econômico do país”.

Segundo Rezende (2006) e Giacomoni (2002), a Lei desenvolvida por Wagner foi confirmada empiricamente por Richard Bird, ao verificar, nos períodos compreendidos entre 1910 e 1960, que a elasticidade das despesas públicas em relação à Renda Nacional foi sempre superior à unidade em países como Reino Unido, Alemanha e Suécia, sendo que, em diversas funções, os coeficientes de elasticidade-renda foram peculiarmente elevados, como no caso das despesas com serviços sociais e com a conservação do meio ambiente, que, no caso da Alemanha, chegaram a atingir as cifras de 5,10 e 3,40, respectivamente.

Três são as razões apontadas por Bird, segundo esses mesmos autores, como determinantes da evidência formulada por Wagner. A primeira diz respeito ao crescimento das funções administrativas e de segurança, decorrentes do próprio processo de industrialização e de urbanização, o qual, em função da crescente complexidade da vida urbana, passou a demandar um aumento progressivo no número de bens públicos; a segunda, ao aumento da demanda por maior bem-estar social, principalmente nas áreas de educação e saúde, decorrente da difusão de novos padrões de comportamento e da articulação de interesses por parte de grupos sociais com atuante presença reivindicatória junto ao governo. A terceira, por sua vez, trata da maior intervenção direta e indireta do governo no processo produtivo, que assume o papel de dinamizador do desenvolvimento, principalmente, fornecendo infra-estrutura econômica, com o intuito de neutralizar os excessos monopolizadores de parcela do setor privado, que têm origem nas modificações tecnológicas, bem como na crescente necessidade de vultosos investimentos para a expansão de alguns setores industriais.

Burkhead (1971, p. 51) cita um estudo, elaborado por Gerhard Colm, sobre o comportamento das despesas dos governos estaduais e locais dos Estados Unidos da América, na década de 1930, quando foram identificados quatro fatores que, de forma inter-relacionadas, são responsáveis pelas variações das despesas públicas, a saber:

- a) a necessidade de serviços públicos;
- b) o desejo de melhores serviços públicos;
- c) os recursos disponíveis para utilização pelo Governo; e
- d) o custo dos serviços públicos.

Os dois primeiros fatores são do tipo clássico: o governo aumenta a sua área de atuação, em função da existência de demanda por seus serviços. O terceiro é proveniente das facilidades que o governo tem para gerar recursos, os quais, por seu turno, realimentam o ciclo, estimulando a oferta de serviços e de bens públicos. O quarto fator traz uma questão muito em voga atualmente, pois vai de encontro à filosofia da *New Public Management*, qual seja, os serviços públicos seriam pouco suscetíveis ao emprego de fórmulas racionalizadoras que têm por finalidade a redução de seus custos (GIACOMONI, 2002).

Diferentemente das hipóteses que admitem como causa do crescimento das despesas governamentais, a progressiva demanda da coletividade por serviços públicos. Peacock e Wiseman (1967), após estudar os fatores determinantes do crescimento dos gastos públicos no Reino Unido, no período que vai de 1890 a 1955, concluíram, conforme explana Rezende (2006, p. 22) que “o crescimento dos gastos totais do governo em determinado país é muito mais uma função das possibilidades de obtenção de recursos do que da expansão dos fatores que explicam o crescimento da demanda de serviços produzidos pelo governo”. Ou seja, o crescimento das atividades do governo é limitado pelas possibilidades de expansão da oferta, e essas, por sua vez, pelas possibilidades de incremento nos tributos.

Assim, a demanda de bens e serviços públicos por parte dos cidadãos é anulada pela não disposição, dos mesmos, em arcar com os tributos necessários ao financiamento dos encargos advindos desses bens e serviços. Esse equilíbrio de forças, todavia, só existe em

períodos de normalidade e estabilidade econômica, porque, em momentos de excepcional gravidade, como em guerras, o equilíbrio é interrompido, pois os cidadãos, admitindo a importância da ação estatal, em momentos como esse, não oferecem maior resistência ao incremento justificado de tributos.

No entanto, ao cessar a excepcionalidade, não há o completo retorno da carga tributária aos níveis anteriores, justificando, assim, o crescimento das despesas públicas ao longo do tempo, sendo que a influência desse fenômeno, no comportamento dos gastos públicos, foi chamada de efeito-translação (PEACOCK e WISEMAN, 1967).

Um outro fator determinante do crescimento dos gastos governamentais, identificado por Peacock e Wiseman (1967), foi o por eles denominado *the concentration process*, que está relacionado à tendência progressiva da concentração das decisões nos níveis mais elevados de governo. Essa centralização das decisões tem sido observada, principalmente, em países de organização federativa, nos quais o processo decisório tende a ir paulatinamente convergindo para o governo federal; ao mesmo tempo em que a operacionalização das ações passa a ser, cada vez mais, uma atribuição dos governos locais. A razão de ser desse fenômeno está associada à busca de soluções para os problemas fiscais por intermédio de uma política econômica de cunho geral, na qual a decisão é centralizada e a execução descentralizada.

Para a análise do crescimento econômico dos gastos governamentais, principalmente a partir do século XIX, as contribuições teóricas anteriormente mencionadas parecem complementar-se na tentativa de generalizações de princípios que possam explicar o processo de crescimento das atividades do setor público. De um lado, têm-se os estudos de Wagner que enfatizam o crescimento da renda *per capita* como sendo a principal variável explicativa da expansão progressiva da demanda por bens produzidos pelo Estado; de outro, Peacock e Wiseman estabelecem que o crescimento do setor público, mesmo havendo demanda para tal,

fica limitado às possibilidades de expansão da oferta, a qual, por sua vez, é limitada pela capacidade do governo em aumentar tributos. Isso significa que, embora a participação das despesas do setor público na Renda Nacional tenha a tendência de crescer ao longo do tempo, esse processo não tem comportamento linear, mas sim, obedece a um padrão alternado de períodos de relativa estabilidade com outros de rápida expansão (REZENDE, 2006).

De outra forma, Musgrave e Musgrave (1980), ao estudarem a participação do setor governamental na economia americana sob o enfoque do orçamento público, concluíram que não se pode rejeitar a validade da Lei dos Dispêndios Públicos Crescentes (Lei de Wagner), aplicada às economias de países como os Estados Unidos, o Reino Unido e a Alemanha, no período de 1890 a 1970. No entanto, também não se pode, de forma simplista, atribuir, como única causa do aumento dos gastos públicos, o crescimento da renda *per capita*. Assim sendo, esses autores listaram uma série de possíveis causas do aumento dos gastos públicos ao longo dos últimos tempos, conforme sintetizado a seguir:

a) crescimento da renda *per capita* e a composição do produto – para explicar essa causa os autores optaram por distinguir os bens de consumo dos bens de capital, sendo que, no primeiro caso não ficou bem claro se o incremento na renda per capita resultaria em aumento da demanda por bens e serviços públicos de consumo, considerados de luxo em economias com níveis de renda mais baixos, como educação superior, medicina sofisticada, programas culturais, entre outros; no caso dos bens de capital, torna-se mais nítida a relação entre maiores níveis de renda *per capita* e uma maior participação estatal, seja construindo infra-estrutura básica, que geralmente é pouco atraente ao setor privado nos estágios iniciais de desenvolvimento; seja investindo no capital humano, por intermédio de educação de alto nível e de custeio de pesquisas;

b) mudanças tecnológicas – os avanços tecnológicos geralmente trazem consigo melhoria na qualidade de vida; mas, em consequência, podem ter como resultado a

necessidade de aumento dos gastos públicos, nos moldes do que ocorreu com a invenção do motor de combustão interna, o qual fomentou a demanda por viagens mais rápidas, e, conseqüentemente, por rodovias mais adequadas e seguras que aquelas utilizadas na época das carroças;

c) mudanças populacionais – alterações na taxa de crescimento populacional provocam modificações na distribuição etária e isso se reflete, naturalmente, no comportamento dos gastos com educação para os mais jovens e nos gastos com saúde e aposentadoria para os mais idosos; bem como nos gastos com habitação e infra-estrutura urbana, decorrentes da própria mobilidade populacional;

d) custos relativos dos serviços públicos – os custos públicos têm demonstrado grande sensibilidade aos aspectos inflacionários; além do mais, algumas atividades estatais são do tipo “trabalho intensivo”, como é o caso da educação, cujas características as tornam pouco suscetíveis ao emprego de técnicas de racionalização e de novas tecnologias que tenham como objetivo a diminuição de custos;

e) mudanças no alcance das transferências – embora esta causa de aumento dos gastos públicos tenha ocupado uma posição secundária até a década de 1930, o grande crescimento dos encargos com transferências sociais, a partir dessa época, pode ser explicado pela progressiva mudança sofrida pelo princípio da contribuição previdenciária, o qual foi originalmente concebido como um programa em que o contribuinte autofinanciava a sua aposentadoria, contudo, em conseqüência de transformações sociais e políticas, as transferências passaram a se constituir, paulatinamente, em mecanismo de redistribuição de renda;

f) disponibilidades de alternativas para a tributação – esta hipótese tem uma maior aplicabilidade nos países possuidores de certo grau de desenvolvimento, pois a vitalidade de suas economias lhes permite arcar de forma menos traumática com os efeitos da carga

tributária incidentes sobre a renda, sobre os lucros e sobre as vendas; bem como a utilização de uma contabilidade mais avançada possibilita a operação de sistemas de arrecadação mais complexos e eficientes;

g) efeito limite e finanças de guerra – esta hipótese foi desenvolvida por Peacock e Wiseman, já tratada anteriormente, e que, basicamente, refere-se à resistência intrínseca à elevação dos impostos por parte dos cidadãos, mas uma vez que o aumento tenha ocorrido, eles tendem a aceitá-lo e não mais insistem na redução da carga tributária aos níveis anteriores; e

h) fatores políticos e sociais – a ocorrência de uma série de mudanças na filosofia social, bem como o surgimento de novas composições no equilíbrio das forças políticas ao longo do século XX, tiveram um profundo efeito, não só nas preferências individuais em relação ao tamanho do Estado na economia, mas também na influência que os diversos grupos sociais exercem no processo decisório da política, gerando, assim, novas demandas por empreendimentos públicos.

É bem possível que o efeito da evolução dos fatores anteriormente listados, particularmente aquele relacionado com o crescimento dos pagamentos de transferências como subproduto do surgimento incipiente do “estado do bem-estar social”, seja mais significativo do que as repercussões de outros fatores econômicos e estruturais. Entretanto, é ainda mais provável que a combinação de todos eles seja determinante do caminho ainda a ser trilhado. De outra forma, qualquer que tenha sido a particular influência de cada um desses fatores ao longo do tempo, é evidente que a combinação dos mesmos tem resultado numa crescente participação do setor público no PIB (MUSGRAVE e MUSGRAVE, 1980).

Com esse mesmo sentido, Riani (1997), ao tratar dos modelos utilizados para estudar as razões do crescimento progressivo dos gastos governamentais ao longo do tempo, afirma que, em função da complexidade do envolvimento do setor público na economia, é,

praticamente, impossível explicar o comportamento desses gastos por intermédio de um só fator. Isso porque, na realidade, existe uma série de agentes que interferem, direta ou indiretamente, no nível dos gastos públicos, bem como em suas oscilações. De qualquer forma, as tentativas de explicar esse comportamento por intermédio de modelos consagrados, ou não, contribuem significativamente para elucidar pelo menos parte das razões desse crescimento ao longo das últimas décadas. No entanto, é preciso reconhecer que o fenômeno das despesas públicas é resultante de uma conjugação de aspectos políticos, econômicos e sociais que, somados a fatores como renda nacional, capacidade de obtenção de receitas, desenvolvimento tecnológico etc, afetam, direta ou indiretamente, o comportamento e o nível dos gastos governamentais em qualquer país do mundo.

No Brasil, a situação não tem sido diferente do restante do mundo; pois os índices globais mostram que o setor público brasileiro vem se expandindo consideravelmente nas últimas décadas. Tal expansão resultou em um aumento significativo do volume de despesas do governo, bem como no crescimento relativo de sua participação no cômputo do PIB nacional.

Ao se analisar dados relativos ao período que vai de 1948 a 1994, é possível verificar que a despesa total do setor público, excluídas as empresas do governo, subiu de 17% do PIB inicialmente para uma média de 30% nos últimos anos da série. Conseqüentemente, elevação análoga é também observada no volume total dos recursos necessários ao financiamento dessa expansão governamental. Em função disso, a relação entre o total da arrecadação tributária, somada ao déficit do governo e o PIB elevou-se de um patamar de cerca de 16% nos idos de 1953 para níveis superiores a 30% em meados da década de 90 do século XX (REZENDE, 2006).

Corroborando com o exposto até aqui, Matias-Pereira (2006) ressalta que a expansão da presença do Estado na economia brasileira, notadamente a partir da década de 1930, é

resultante de alterações significativas nas preferências da população, bem como de uma demanda crescente pela intervenção do governo no processo de distribuição de renda e, ainda, em decorrência da própria evolução dos fundamentos teóricos das finanças públicas.

Em relação às funções do Estado, encontra-se em curso um processo de reformas iniciado no final do século passado, que indica uma tendência de seu retorno às suas atividades clássicas; ou seja, redução da presença do Estado na economia ao estritamente indispensável. Isso, porém, não deve implicar na “diminuição da importância do setor público no processo de desenvolvimento e da promoção do bem comum da sociedade, o que requer uma maior preocupação do lado dos gastos governamentais, especialmente nos países em desenvolvimento” (MATIAS-PEREIRA, 2006, p. 76).

## 2.2 Orçamento público

Nas sociedades em que imperam os princípios democráticos, o modelo de intervenção do Estado na economia tem-se materializado por intermédio de práticas, de conceitos e de normas que regem as finanças públicas, sobressaindo-se a peça orçamentária. Assim sendo, o orçamento público é entendido como um instrumento que possibilita o controle político da arrecadação e dos gastos públicos, a intervenção do governo na economia e a administração ou gestão da coisa pública (MACHADO, 2002).

Portanto, o orçamento público é caracterizado por possuir uma multiplicidade de aspectos, dentre os quais destacam-se os políticos, os jurídicos, os contábeis, os econômicos, os financeiros, os administrativos, entre outros. Ou seja, trata-se de uma peça dinâmica, extremamente abrangente, e cujo conceito tem sofrido significativas alterações ao longo do tempo, em decorrência, principalmente, da evolução de suas funções que, inicialmente, por

intermédio do disciplinamento das finanças do estado, restringia-se ao controle político dos governantes (GIACOMONI, 2002).

Ainda, segundo Giacomoni (2002), o orçamento moderno, no entanto, tem-se caracterizado como instrumento básico de administração, onde o objetivo principal é auxiliar o poder executivo nos processos de programação, execução e controle dos gastos públicos. Controle esse não mais só meramente político ou administrativo; mas, principalmente econômico. Ou seja, o orçamento deve se adaptar à realidade econômica vigente de cada país: se a fase é expansionista, cresce em importância a função de planejamento do orçamento; contudo, se a fase é contracionista, sua função de controle é reforçada.

Com esse mesmo sentido, Burkhead (1971) já afirmava que o orçamento público, ao mesmo tempo que reflete; molda a atividade econômica de uma nação. Portanto, o orçamento não é somente um simples plano de administração governamental, haja vista que as atividades nele previstas refletem as necessidades nacionais mais importantes, exigindo, dessa maneira, a ação do Estado, representando, também, a distribuição relativa do poder econômico e político da sociedade.

De outra forma, Matias-Pereira (2006, p. 246), ao tratar do orçamento público, afirma que:

o orçamento público, aceito como instrumento de planejamento e de controle da administração pública, apresenta-se como uma técnica capaz de permitir que periodicamente sejam avaliados os objetivos e fins do governo. Visa permitir também a avaliação comparativa de diversas funções e programas entre si e o relacionamento de seus custos, bem como facilitar o exame da função total do governo e de seu custo em relação ao setor privado da economia. Representa, sem dúvida alguma, a mais importante fonte de informação e de controle democrático do Estado.

Essa forma de ver o orçamento público como um instrumento de planejamento das ações governamentais ganhou força durante o processo de redemocratização do Brasil e culminou com a aprovação, pela Assembléia Nacional Constituinte, da Constituição Federal (CF), em 05 de outubro de 1988, a qual, segundo Machado (2002), com a intenção de integrar

os planos governamentais aos orçamentos anuais, definiu um sistema de planejamento e orçamento composto por três instrumentos: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

O PPA é um plano de médio prazo, por intermédio do qual são ordenadas as ações do governo com vista a se atingir os objetivos e as metas estabelecidos para um período de quatro anos. Já a LDO tem por finalidade orientar a elaboração dos orçamentos anuais, de forma a adequá-los ao que foi disposto no PPA. A LOA, por sua vez, compete, observadas as determinações da LDO, alocar os recursos necessários à concretização daquilo que foi previsto no PPA (KOHAMA, 2006).

Resumidamente, e de forma pragmática, Silva (2004) ressalta que o orçamento público, além de estar intrinsecamente ligado ao desenvolvimento dos fundamentos democráticos, é um plano de trabalho governamental expresso em termos monetários, que evidencia a política econômico-financeira do Governo e em cuja elaboração são observados alguns princípios, com o objetivo de assegurar o cumprimento dos fins a que se destina.

No caso brasileiro, mais especificamente, o orçamento público ainda tem como principal suporte operacional a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que “estatui normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”. Essa Lei, em seu Art. 2º, determina que o orçamento público deve ser norteado pelos princípios da unidade, da universalidade e da anualidade.

### 2.2.1 Princípios Orçamentários

Apesar da CF/1988, no § 5º do art. 165, determinar a elaboração de três orçamentos (orçamento fiscal, orçamento de investimento das estatais e orçamento da seguridade social),

Kohama (2006, p. 27), ao se referir ao princípio da unidade, informa que “os orçamentos de todos os órgãos autônomos que constituem o setor público devem-se fundamentar em uma única política orçamentária estruturada uniformemente e que se ajuste a um método único”. Ou seja, esse princípio não se refere a unidade orçamentária do ponto de vista documental, mas, conforme cita também Silva (2004), refere-se à inclusão de todas as receitas e de todas as despesas em uma só lei orçamentária, consubstanciada, por conseguinte, num ato político. Sem a pretensão, portanto, de ser unidocumental.

Ao tratar do princípio da universalidade, Piscitelli et al (1994, p. 51) afirmam que o “orçamento deve compreender todas as receitas e todas as despesas”. Sob o aspecto legal, esse princípio é claramente citado na Lei 4.320/1964, conforme prescreve os seguintes artigos:

Art. 3º A Lei de Orçamento compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

Art. 4º A Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do governo e da administração centralizada, ou que, por intermédio deles se devam realizar, [...].

Segundo o princípio da anualidade, também conhecido como periodicidade, o orçamento público deve ser elaborado e autorizado para execução em um determinado período de tempo. No caso do Brasil, esse período, denominado de exercício financeiro, coincide com o ano-calendário civil. Ou seja, um ano. A prática desse princípio é reforçada pelo disposto no inciso I do art. 167 da Constituição Federal de 1988, que “veda o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual”. O § 1º desse mesmo artigo estabelece, também, que “Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade” (PISCITELLI, TIMBÓ e ROSA, 2002).

No que pese a importância desses três princípios, formalmente previstos na legislação vigente, ressalta Angélico (1995), que não há, entre os tratadistas, unanimidade em relação

aos tipos e à quantidade de princípios que devem nortear o processo orçamentário. No entanto, em razão do foco deste estudo, resolveu-se destacar, também, dentre os princípios citados pelo referido autor, o da clareza e o da publicidade.

Sobre o princípio da clareza, Silva (2004) observa que não se deve descuidar das exigências técnicas inerentes ao orçamento público, principalmente no que diz respeito à classificação das receitas e despesas. No entanto, o orçamento deve ser claro e compreensível para qualquer indivíduo, já que um orçamento hermético, que vem acompanhado de complicadas tabelas, compreensíveis apenas para especialistas, dificulta o entendimento por parte daqueles usuários interessados no assunto, e isso prejudica o alcance informacional de uma peça fundamentalmente pública que tem reflexos na vida de todos.

Piscitelli, Timbó e Rosa (2002, grifo nosso) concedem ao princípio da clareza o significado de **evidenciação contábil**. Para eles, por se tratar de finanças públicas, deve-se priorizar o interesse dos usuários das informações. Assim sendo, a intitulação das contas deveria ser auto-explicativa; o sistema contábil, sem prejuízo dos desdobramentos necessários, deveria primar pela simplicidade; os demonstrativos deveriam permitir um razoável entendimento para a média das pessoas e, de forma complementar, fornecer informações relevantes para aqueles que pretendem conhecer com mais detalhes e profundidade o orçamento público.

Para Giacomoni (2002), no entanto, o princípio da clareza é de difícil observação; pois, devido, às múltiplas funções que o orçamento público deve cumprir, ele é revestido de uma linguagem complexa somente acessível aos especialistas no assunto. Esse mesmo autor sugere, porém, que “a solução talvez esteja em melhorar os atuais anexos sintéticos, transformando-os em peças comentadas com informações globais sobre a programação orçamentária”.

No que diz respeito ao princípio da publicidade, ele é tratado, de uma maneira geral, pela própria CF/1988, em seu art. 37, o qual preceitua que “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”.

Silva (2004), no entanto, declara que o orçamento, como instrumento de controle prévio, não pode escapar ao princípio da publicidade, devendo chegar não só ao conhecimento dos representantes do povo; mas também à sociedade em geral. Assim sendo, “o orçamento deve ser objeto de publicidade tanto em sua preparação como em sua discussão legislativa, bem como em sua execução e controle subsequente”.

Azevedo, Lima e Lima (2004) afirmam que os princípios orçamentários não vêm merecendo aprovação unânime ao longo do tempo, e demonstram que alguns deles já perderam muito do significado. No entanto, conforme atesta Giacomoni (2002), apesar da formulação original desses fundamentos ser rígida e simples, própria da pouca complexidade que caracterizava as finanças públicas, no momento de suas concepções, a maioria dos princípios orçamentários tradicionais continua apresentando utilidade conceitual. Assim sendo, segundo Castro e Garcia (2008), todos os gestores públicos devem seguir, no mínimo, aqueles princípios orçamentários consolidados na legislação vigente.

### 2.2.2 Classificações orçamentárias

Apesar da importância do gasto público no sistema econômico ter sido reconhecido bem antes, somente a partir da década de 30 do século XX, com o surgimento da doutrina Keynesiana, foi que o orçamento público passou a ser utilizado como instrumento de política fiscal dos governos, com o objetivo de estabilizar ou ampliar os níveis de atividade

econômica. No entanto, para sua implementação, o modelo proposto por Keynes demandou a organização de sistemas de contabilização das atividades econômicas em escala global. Pois, a equação básica desse modelo,  $Y = C + I$  (Renda = Consumo + Investimento), exigia que os governos, na condição de responsáveis por um dos agregados econômicos, alterassem as suas classificações orçamentárias, de forma que fosse possível efetuar a mensuração desejada (GIACOMONI, 2002).

Coube à Organização das Nações Unidas (ONU) o importante papel de divulgador das concepções exigidas da nova linguagem orçamentária, as quais foram materializadas em seus manuais de procedimentos, cujos esquemas classificatórios acabaram sendo adotados pela maioria dos países, inclusive o Brasil.

Segundo Giacomoni (2002), o orçamento público é expresso por uma linguagem essencialmente contábil, em função de ser a que melhor atende às suas múltiplas facetas e que tem como elemento de sustentação a conta, sendo que, para a classificação de quaisquer elementos, inclusive a conta, é indispensável a adoção de algum critério que possibilite o alcance do objetivo pretendido. Porém, no caso do orçamento público é necessário a aplicação de vários critérios, pois suas múltiplas finalidades dão origem a uma extensa gama de objetivos a serem atendidos pelas classificações. No entanto, é aconselhável, segundo a literatura especializada, a adoção de critérios classificatórios que representem utilidade ampla e que possam melhor contribuir para a compreensão geral das funções do orçamento.

Para Burkhead (1971), a classificação é a chave estrutural para a organização consciente e racional do orçamento governamental, pois o modo como os itens de receita e de despesa são agrupados é determinado, e também as determina, pela natureza das decisões que podem ser tomadas no processo orçamentário.

Afirma, ainda Burkhead (1971), que as contas orçamentárias devem ser ordenadas de maneira que se facilite a elaboração dos programas de governo, bem como a execução dele e

o correspondente registro contábil. Ou seja, devem ser flexíveis e suficientemente numerosas, a ponto de permitir a sua utilização em todo o ciclo orçamentário. Assim, um sistema de classificação deve conter contas organizadas de maneira a:

- a) facilitar a formulação de programas;
- b) contribuir para a efetiva execução do orçamento;
- c) servir ao objetivo da prestação de contas; e
- d) possibilitar a análise dos efeitos econômicos das atividades governamentais em todos os casos onde haja a hipótese de responsabilidade pela estabilização econômica. [...] incluídos aqui o impacto da receita e da despesa governamentais sobre os agregados da renda nacional e do emprego, os efeitos da atividade governamental sobre a distribuição da renda em determinada economia e a sua contribuição à formação do capital.

As classificações orçamentárias atualmente vigentes no Brasil têm suas bases na Lei 4.320/1964, consubstanciada pelo Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Essas normas tiveram influências da ONU, que, durante a década de 50 do século XX, difundiu pelo mundo, e especialmente na América Latina, a técnica do orçamento-programa, por acreditar ser um instrumento mais adequado de planejamento do desenvolvimento econômico-social dos povos.

De acordo com Machado (2002), na virada do século XX, impulsionadas pelos desafios impostos à Nova Gestão Pública, bem como pela pressão advinda dos constantes déficits apresentados pelo setor público, surgiram inovações que tiveram grande influência nos sistemas de planejamento e de orçamento no Brasil, tais como a publicação da LRF e de um conjunto de normas reestruturadoras desses sistemas, dentre as quais estão as que tratam das atuais classificações orçamentárias.

Dentre os dispositivos legais vigentes, que tratam das classificações orçamentárias, merecem destaques a Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, que atualizou 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 nº 4.320/1964; bem como estabeleceu os conceitos de função, subfunção, programa, projeto,

atividade e operações especiais e a Portaria Interministerial nº 163/2001, que reestruturou a classificação das despesas públicas, em atendimento a preceitos estabelecidos na LRF.

De acordo com o Manual Técnico de Orçamento (MTO, 2008), versão 2009, a compreensão do orçamento passa pelo conhecimento de sua estrutura e de sua organização, as quais são implementadas por intermédio de um sistema de classificação próprio, cujo propósito é atender às demandas informacionais por parte de todos os interessados nas questões relacionadas às finanças públicas.

A estrutura atual do orçamento público federal considera as programações orçamentárias sob as óticas qualitativa e quantitativa. Sendo que, para a sua operacionalização é necessário que se responda, de maneira clara e objetiva, às perguntas clássicas que caracterizam o ato de orçar; as quais possuem relação direta com as classificações orçamentárias tão necessárias à identificação das diferentes categorias de gastos abordadas por esta pesquisa.

Assim, com intuito de facilitar a compreensão da estrutura do orçamento federal, o quadro 1, constante da página seguinte, traz, sinteticamente, as classificações utilizadas para identificar os gastos públicos. No entanto, em função do escopo do presente estudo, somente serão aprofundados, nas próximas seções, os conceitos que envolvem a classificação por esfera, a classificação institucional, a classificação funcional, a estrutura programática e a classificação por natureza de despesa.

PROGRAMAÇÃO	BLOCOS DA ESTRUTURA	ITENS DA ESTRUTURA	PERGUNTA A SER RESPONDIDA	
QUALITATIVA	Classificação por Esfera	Esfera Orçamentária	Em qual orçamento?	
	Classificação Institucional	Órgão	Quem faz?	
		Unidade Orçamentária		
	Classificação Funcional	Função	Em que área da despesa a ação governamental será realizada?	
		Subfunção		
	Estrutura Programática	Programa	O que fazer?	
Ação		Como fazer?		
QUANTITATIVA	Informações Físicas	Meta	Quanto se pretende desenvolver?	
	Informações Financeiras	Natureza da Despesa	categoria econômica	Quais insumos que se pretende utilizar ou adquirir?
			grupo	Qual o efeito econômico da realização da despesa?
			modalidade de aplicação	Em qual classe de gasto será realizada a despesa?
			elemento	Qual a estratégia para realização da despesa?
		Identificador de Uso	Quais itens que se pretende utilizar ou adquirir?	
		Fonte de Recursos	Os recursos utilizados são contrapartida?	
		Identificador de Operação de Crédito	De onde virão os recursos para realizar as despesas?	
		Identificador de Resultado Primário	A que operação de crédito ou doação os recursos se relacionam?	
	Dotação	Como se classifica essa despesa em relação ao efeito sobre o Resultado Primário da União?		
	Justificativa	Quanto custa?	Qual é a memória de cálculo utilizada?	

Quadro 1 - Estrutura do Orçamento Público Federal no Brasil.  
Fonte: adaptado do MTO (2009).

### 2.2.2.1 Classificação por esfera orçamentária

A finalidade básica dessa classificação é identificar as dotações de cada um dos três orçamentos que compõe a LOA, conforme prescreve o Art. 165 da CF/1988, a saber:

§ 5º - A lei orçamentária anual 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.

#### 2.2.2.2 Classificação institucional

Segundo o MTO (2008), essa classificação reflete a estrutura organizacional e administrativa do governo, subdividindo-se em dois níveis hierárquicos: o Órgão e a Unidade Orçamentária (UO). No entanto, em alguns casos, essas duas figuras que compõem a classificação institucional podem não ser utilizadas para representar entidades ou unidades administrativas (UA) pertencentes à estrutura governamental, mas sim, para identificar fundos especiais, transferências aos diferentes entes da federação, encargos financeiros da União, operações oficiais de crédito, refinanciamento da dívida pública mobiliária federal e reserva de contingência.

Essa classificação tem como suporte legal os artigos 13 e 14 da Lei 4.320/1964 e serve basicamente para identificar as UA responsáveis pela execução das despesas em seu mais alto nível; pois as UA que compõem o primeiro escalão operacional dos três poderes da República, o Executivo, o Legislativo e o Judiciário, são denominadas de Órgãos, nos moldes do que representam, por exemplo, os Ministérios para o governo federal e as Secretarias de Estado para os governos estaduais. As UO, por sua vez, são geralmente representadas por repartições dos Órgãos governamentais, cuja finalidade precípua é tratar dos assuntos relacionados à peça orçamentária.

Giacomoni (2002) esclarece que a classificação institucional, também conhecida como departamental, muito provavelmente deve ser a mais antiga das classificações orçamentárias, e, como critério classificatório, além de permitir a evidenciação das UA incumbidas de gastar os recursos programados no orçamento, é indispensável para a apuração de responsabilidades,

bem como para o exercício dos controles e das avaliações dos processos de execução das despesas públicas.

### 2.2.2.3 Classificação funcional

Do ponto de vista de Burkhead (1971), a classificação funcional permite revelar, do lado das despesas, os empreendimentos gerais que o governo realiza em termos de grupos econômicos ou de interesses atendidos. Assim, esse modelo classificatório pode ser denominado de classificação do cidadão; pois possibilita o fornecimento de informações gerais, e de forma resumida, sobre as operações do governo ao longo do tempo.

Giacomoni (2002, p. 98) afirma que “a finalidade principal da classificação funcional é fornecer as bases para a apresentação de dados e estatísticas sobre os gastos públicos nos principais segmentos em que atuam as organizações do Estado”. Com a atualização deste classificador, no final dos anos noventa do século passado, foi introduzida a função Encargos Especiais, corrigindo assim, a deficiência da não existência de um dispositivo neutro para enquadrar aquelas despesas às quais não se pode associar um bem ou serviço a ser gerado no processo produtivo corrente, tais como: dívidas, ressarcimentos, indenizações e outras afins. A falta desse agregador neutro ensejava equívocos nas demonstrações e nos registros das operações até então.

Segundo o MTO (2008), a classificação funcional, composta por funções e subfunções, busca responder basicamente à indagação “em que área de ação governamental a despesa será realizada”.

Trata-se de uma classificação independente da dos programas e a sua forma atual foi instituída pela Portaria nº 42/1999, do então Ministério do Orçamento e Gestão, a qual prefixou as funções e as subfunções, obrigando a sua utilização por parte da União, dos

Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o que tem possibilitado a consolidação dos gastos do setor público em âmbito nacional. No entanto, apesar da padronização imposta, as subfunções podem ser combinadas com funções diferentes daquelas a que estejam vinculadas.

A Portaria supracitada traz, em seu art.1º, as seguintes definições para os componentes da classificação funcional:

§ 1º Como função, deve entender-se o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público.

[...]

§ 3º A subfunção representa uma partição da função, visando a agregar determinado subconjunto de despesa do setor público.

#### 2.2.2.4 Estrutura programática

A primeira experiência brasileira com a utilização de programas ocorreu no orçamento federal de 1968, quando se antecipou a implantação oficial, nas três esferas de governo, da classificação funcional-programática introduzida por intermédio da Portaria nº 9/1974. No entanto, com o passar do tempo, o padrão estabelecido por este instrumento legal mostrou-se ineficiente e inaplicável, principalmente, nos pequenos municípios, em função de seus módicos e simples orçamentos. A classificação funcional-programática, porém, vigorou nos orçamentos federal e estaduais até 1999 e nos orçamentos municipais até 2001, sendo, a partir de então, adotado o redesenho estabelecido pela Portaria nº 42/1999, cuja principal alteração é a segregação da classificação funcional da estrutura programática (GIACOMONI, 2002).

Considerada por Giacomoni (2002, p. 102) como a mais moderna das classificações orçamentárias da despesa, a classificação por programas tem como finalidade básica demonstrar as realizações do governo; ou seja, o resultado final de seu trabalho em prol da sociedade. “Esse critério surgiu visando permitir o cumprimento das novas funções do orçamento, em especial a representação do programa de trabalho”.

Nesse sentido, o MTO (2008, p. 41) preceitua que “toda ação do Governo está estruturada em programas orientados para a realização dos objetivos estratégicos definidos para o período do Plano Plurianual - PPA, que é de quatro anos” e que

o programa é o instrumento de organização da atuação governamental que articula um conjunto de ações que concorrem para a concretização de um objetivo comum preestabelecido, mensurado por indicadores instituídos no plano, visando à solução de um problema ou o atendimento de determinada necessidade ou demanda da sociedade.

A organização das ações do Governo sob a forma de programas visa proporcionar maior racionalidade e eficiência na administração pública, bem como ampliar a visibilidade dos resultados e benefícios gerados para a sociedade e, ainda, elevar a transparência na aplicação dos recursos públicos. Para tanto, segundo ainda o MTO (2008), atualmente os programas são classificados em dois tipos, a saber:

- a) Programas Finalísticos – dos quais resultam bens ou serviços ofertados diretamente à sociedade, cujos resultados sejam passíveis de mensuração; e
- b) Programas de Apoio às Políticas Públicas e Áreas Especiais – são programas voltados aos serviços típicos de Estado, ao planejamento, à formulação de políticas setoriais, à coordenação, à avaliação ou ao controle dos programas finalísticos, resultando em bens ou serviços ofertados ao próprio Estado, podendo ser composto inclusive por despesas de natureza tipicamente administrativas.

A realização dos programas se dá por intermédio das Ações Orçamentárias, que, de acordo com o MTO (2008, p. 45), são operações das quais resultam produtos (bens ou serviços), que contribuem para atender aos objetivos dos programas em que se inserem. Também se incluem no conceito de ação orçamentária os financiamentos e as transferências obrigatórias ou voluntárias praticadas entre os entes da federação, bem como entre estes e pessoas físicas e jurídicas em geral, na forma de subsídios, de subvenções, de auxílios, de contribuições, de doações, entre outras. Sendo que, dependendo de suas características, as ações orçamentárias podem ser classificadas em uma das seguintes categorias de programação:

- a) Atividade – é um instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo

- contínuo e permanente, das quais resulta um produto ou serviço necessário à manutenção da ação de governo;
- b) Projeto – é um instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou aperfeiçoamento da ação de governo; e
  - c) Operação Especial – são despesas que não contribuem para a manutenção ou aperfeiçoamento das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não gera contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

#### 2.2.2.5 Classificação por natureza de despesa

As despesas públicas podem ser classificadas sob diferentes aspectos. No entanto, em função da delimitação temática do presente estudo, decidiu-se atentar-se somente aos aspectos econômicos, observando que, conforme ensina Silva (2004), diferentemente do que ocorre na iniciativa privada, no setor público são consideradas despesas todos os desembolsos legais efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da sociedade.

Para Araújo e Arruda (2004), o objetivo da classificação econômica das despesas é fornecer informações, sob a forma de agregados macroeconômicos, dos efeitos que os gastos do setor público causam na economia como um todo; bem como possibilitar o controle gerencial desses gastos, o qual é realizado por intermédio da natureza da despesa.

A Lei 4.320/1964, em seus artigos 12 e 13, trata da classificação da despesa por categoria econômica e por elementos. Sendo que, da mesma forma que ocorre com as receitas públicas, em seu art. 8º, é estabelecido que os itens da discriminação da despesa, mencionados no art. 13, serão identificados por números de código decimal, na forma do que prescreve o Anexo de nº 4 dessa Lei, os quais, atualmente, encontram-se consubstanciados no Anexo II da Portaria Interministerial nº 163/2001, que dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências.

Conforme prescrito no MTO (2008, p. 50), “o conjunto de informações que formam o código é conhecido como classificação por natureza de despesa e informa a categoria econômica, o grupo a que pertence, a modalidade de aplicação e o elemento da despesa”, conforme se pode observar, de forma consolidada, no quadro 2 a seguir:

<b>Categoria Econômica da Despesa</b>	<b>Grupo de Natureza da Despesa</b>	<b>Modalidade de Aplicação da Despesa</b>	<b>Elemento da Despesa (1)</b>
3 - Despesas Correntes	1 – Pessoal e Encargos Sociais	20 - Transferências à União 30 - Transferências a Estados e ao Distrito Federal	01 – Aposentadorias e Reformas 03 – Pensões [...]
	2 – Juros e Encargos da Dívida	40 - Transferências a Municípios	11 – Vencimentos e Vantagens Fixas (Pessoal Civil) [...]
	3 – Outras Despesas Correntes	50 - Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos 60 - Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos 70 - Transferências a Instituições Multigovernamentais	14 – Diárias (Civil) 15 – Diárias (Militar) [...] 21 – Juros sobre a Dívida por Contrato [...] 30 – Material de Consumo [...]
4 - Despesas de Capital	4 – Investimentos	71 - Transferências a Consórcios Públicos	33 – Passagens e Despesas com Locomoção [...]
	5 – Inversões Financeiras	80 - Transferências ao Exterior 90 - Aplicações Diretas 91 - Aplicações Diretas decorrentes de Operações entre Órgãos, Fundos e Entidades integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social	39 – outros Serviços de Terceiros – Pessoal Jurídica [...] 43 – Subvenções Sociais [...]
	6 – Amortização da Dívida	99 - A Definir	51 – Obras e Instalações 52 – Equipamentos e Material Permanente [...]
(2)	9 – Reserva de Contingência		

Quadro 2 - Classificação por Natureza de Despesa.

Fonte: adaptado do MTO (2009).

Notas: (1) - Por extrapolar o escopo do presente estudo, não foram relacionados todos os elementos de despesa previstos, no entanto, a relação completa consta do Anexo II da Portaria nº 163/2001 disponível no sítio do Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão ([www.planejamento.gov.br](http://www.planejamento.gov.br)).

(2) – A classificação da Reserva de Contingência se dá no momento da sua programação.

Segundo Burkhead (1971, p. 278) a classificação econômica da despesa tem por objetivo:

proporcionar informes acerca da contribuição do governo à renda nacional e se essa contribuição está aumentando ou diminuindo. Pode indicar, também, a parcela relativa da formação de capital de uma nação, propiciada através do setor governamental. Ela pode indicar, através da comparação entre períodos fiscais, se o governo está contribuindo para criar pressões inflacionárias, em virtude de suas atividades aumentarem a procura, ou se as atividades governamentais têm caráter

deflacionário. Esse tipo de classificação pode ainda informar acerca da forma pela qual o impacto das atividades governamentais é transmitido – se por meio de transferências ou pelo uso direto de recursos.

Em consonância com o pensamento de Burkhead, Riane (1997, p. 71) ressalta que, por intermédio da classificação das despesas por categoria econômica, é possível:

- a) avaliar a situação financeira do governo, quando analisada conjuntamente com a receita;
- b) avaliar o peso de cada componente na estrutura de gasto;
- c) apurar a capacidade de poupança do governo;
- d) apurar a capacidade de investimentos do governo; e
- e) apurar a rigidez da composição dos gastos e a margem de flexibilidade do governo, no que se refere à sua política de gastos.

No que diz respeito ao aspecto legal, a Portaria Interministerial nº 163, de 04 de maio de 2001, define as categorias econômicas das despesas públicas, da seguinte forma:

Despesas Correntes - Classificam-se nesta categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.  
Despesas de Capital - Classificam-se nesta categoria aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Ou seja, é por meio dos gastos correntes que o governo mantém a máquina administrativa em funcionamento e os serviços fornecidos pelo Estado. Incluindo, para tanto, as despesas com pessoal, com o consumo, com a manutenção, com o pagamento dos encargos da dívida pública e com as transferências diretas de renda para as populações mais carentes. Por sua vez, os gastos de capital são resultantes de realização de obras públicas, de aquisição de bens de capital e de títulos representativos de capital, bem como do pagamento do principal da dívida e da realização das inversões financeiras (RIANI, 1997; SILVA, 2007).

Atendo-se apenas ao significado das despesas correntes, Kohama (2006, p. 90) informa que se trata de “gastos de natureza operacional, realizados pelas instituições públicas, para a manutenção e o funcionamento dos seus órgãos”. Já Silva (2004, p. 136) as considera como as “que se referem a desembolsos ou aplicações das quais não resulta compensação patrimonial e, conseqüentemente geram diminuição no patrimônio”.

No que concerne às despesas de capital, Machado Jr. e Reis (2003, p. 56) ressaltam que esta categoria econômica tem por fim identificar os gastos com a aquisição ou a constituição de bens de capital que contribuem para a produção ou geração de novos bens ou serviços que integrarão o patrimônio público, o qual abrange também as ruas, as praças, os viadutos, os parques etc; considerados e classificados como bens de uso comum do povo e que, apesar de não constar dos balanços patrimoniais, são contabilizados no momento da realização das despesas.

Esses mesmos autores consideram estranhos os conceitos estabelecidos para as categorias econômicas das despesas constantes da Portaria nº 163/2001; pois, segundo eles, “qualquer despesa, seja ela Corrente, seja ela de Capital, contribuiu, contribui e contribuirá sempre para a formação de um produto ou para a prestação de um serviço, independentemente da atividade, seja meio, seja fim”. Assim, em matéria de classificação de contas públicas, não se pode pensar somente em termos patrimoniais, haja vista que existem operações que se refletem essencialmente no patrimônio econômico das entidades públicas, como: a aquisição de um computador; a aquisição de um prédio para a instalação de serviços administrativos e a compra de material de consumo para estocagem. Existem, porém, ainda, aquelas operações, as mais importantes, que visam o benefício da coletividade como um todo, tais como: o trabalho, e a consequente remuneração, dos professores, dos médicos, dos policiais; o asfaltamento de ruas etc. Ou seja, é preciso considerar que a entidade jurídica governamental possui um patrimônio, mas que também presta serviços e cria bens que se tornam públicos por natureza (MACHADO Jr. e REIS, 2003).

Dentro desta ótica, cabe salientar o pensamento de Rezende (2006, p. 73) que, ao tratar da classificação econômica das despesas, sugere não haver motivos para se considerar as despesas com investimentos mais importantes que as despesas relacionadas ao custeio. Tendo em vista, que

[...] muitas despesas que são classificadas como custeio nos orçamentos dizem respeito a atividades às vezes mais importantes para o crescimento econômico e para a distribuição da renda do que outras despesas de investimento ou transferências. Tal seria o caso, por exemplo, do custeio associado à manutenção dos serviços de Educação e saúde, que tem importantes repercussões tanto no que se refere ao crescimento econômico, quanto no que se refere à distribuição da renda.

No que diz respeito aos grupos de natureza da despesa, o MTO (2008) os trata como sendo um agregador de elementos de despesa com as mesmas características dos elementos de gastos que agrega. Ou seja, a principal finalidade dos grupos é evidenciar grandes aglomerados de despesas orçamentárias. No entanto, apesar da reformulação de 2001, o modelo atual mantém a disfunção introduzida pela Lei nº 4.320/1964, que é o fato de manter em um mesmo nível figuras com características de subcategorias econômicas, como no caso dos investimentos, e figuras com características de elementos, como no caso das despesas com pessoal, que somente estão vinculadas à categoria econômica corrente, deixando transparecer que não há participação desse elemento de despesa na produção de bens de capital, e isso, segundo Giacomoni (2002), não é verdade.

A Portaria 163/2001 define a modalidade de aplicação como sendo uma informação gerencial que complementa a natureza da despesa, e cuja finalidade é 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, ou ainda, se foram transferidos para entidades privadas sem fins lucrativos ou para outros tipos de instituições, objetivando com isso, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.

Segundo Giacomoni (2002), com a adoção da modalidade de aplicação, deixou-se de contar com o rigor e a precisão existentes nas categorias econômicas previstas pela Lei nº 4.320/1964, especialmente pela não mais utilização das subcategorias de transferências, que era útil para o registro dos gastos públicos que não oferecem contrapartida de bens ou serviços ao Estado, como a classificação dos encargos com inativos e pensionistas, que hoje são

incluídos na modalidade de Aplicação Direta, quando, na realidade, trata-se de típico caso de Transferências a Pessoas.

A classificação por elemento de despesa se destina a identificar o objeto de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros, subvenções sociais, obras, equipamentos, auxílios, amortização de dívidas etc. Segundo Giacomoni (2002, p. 111), “juntamente com a classificação institucional, a classificação por elementos constitui os mais antigos e tradicionais critérios de classificação da despesa nos orçamentos públicos”. Por ser a mais analítica das classificações, tem como finalidade básica propiciar o controle contábil dos gastos pela UO ou pelo órgão de contabilidade, bem como pelos órgãos de controle interno e externo. A principal deficiência deste classificador fica por conta do que já foi explicitado anteriormente, que é a vinculação obrigatória de determinados elementos a grupos determinados de despesas, como no caso das despesas com pessoal, que devem ser classificadas somente no grupo de Pessoal e Encargos Sociais, o qual, por sua vez, encontra-se vinculado exclusivamente à categoria de despesas correntes.

Observa-se, portanto, que apesar dos avanços alcançados com a evolução das classificações orçamentárias das despesas, ainda persistem alguns óbices, os quais representam desafios a serem superados pela contabilidade pública em seu constante caminho na busca da transparência da execução dos gastos governamentais, bem como no cumprimento de sua finalidade básica de fornecer informações úteis ao seu mais importante usuário, o cidadão.

### 2.3 Contabilidade Pública

Dentro de uma perspectiva pragmática, Mota (2002) define contabilidade pública como sendo o ramo da ciência contábil que aplica, no setor público, as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apura resultados e elabora relatórios periódicos, sempre levando em consideração as normas de direito financeiro, os princípios gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade; além de registrar a previsão das receitas e a fixação das despesas estabelecidas no orçamento público aprovado para o exercício, escriturar a execução orçamentária, fazer comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas, controlar as operações de crédito, a dívida ativa, os valores, os créditos e as obrigações, revelar as variações patrimoniais e demonstrar o valor do patrimônio.

Para Lima e Castro (2003, p. 13), no entanto, a contabilidade pública é o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública direta, suas autarquias e entidades vinculadas, sendo que, no caso dessas últimas quando utilizarem recursos à conta do orçamento público. Segundo, ainda, esses mesmos autores, cabe a esse “ramo da contabilidade oferecer à sociedade, de maneira transparente e acessível, o conhecimento amplo sobre a gestão da coisa pública”.

Segundo Slomski (2008), a contabilidade pública, “como qualquer contabilidade aplicada, segue os postulados, os princípios e as convenções preconizadas pelos teóricos da contabilidade”. Ela é, porém, essencialmente uma contabilidade orçamentária, pois o registro contábil da receita e da despesa é feito de acordo com as especificações constantes da Lei Orçamentária e dos créditos adicionais, visando, com isso, evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários aprovados, a realização desses créditos nas três fases de

execução das despesas (empenho, liquidação e pagamento), bem como as dotações orçamentárias não utilizadas.

Nesse mesmo sentido, corroboram Peres, Oliveira e Gomes (1997) ao afirmarem que as entidades com fins sociais ou não lucrativos, das quais fazem parte os órgãos públicos em suas mais diferentes concepções, são obrigadas, em função de exigências legais, a preverem seus gastos e as respectivas fontes financiadoras, próprias ou de terceiros, por meio de orçamentos. Razão pela qual a contabilidade dessas instituições é comumente denominada de contabilidade orçamentária. Ou seja, conforme afirma Felgueiras (2007), a contabilidade pública está interessada nos atos e fatos de natureza orçamentária, pois quase tudo na administração pública tem origem no orçamento.

Andrade (2006), no entanto, expõe que uma das diferenças marcantes, entre a contabilidade voltada para a iniciativa privada e a contabilidade aplicada às entidades públicas, está nos objetivos de seus entes. Pois, enquanto na área privada a utilização do patrimônio, o qual é impulsionado pelos capitais próprios e de terceiros, visa o chamado lucro financeiro ou econômico; no setor público, o patrimônio, que em sua maioria é constituído por recursos auferidos da população, tem por fim atender as necessidades da sociedade, independentemente da geração de resultados financeiros ou econômicos.

Castro (2005), por sua vez, prefere tratar da contabilidade pública sob a ótica dos objetivos, cujo foco é a informação. Isso se fundamenta no princípio de que tudo deve girar em torno da transparência e da responsabilidade na administração dos bens públicos. Ou seja, segundo essa abordagem, o objetivo principal da contabilidade pública é prover seus usuários com informações úteis, identificando, mensurando e explicitando o orçamento e os eventos econômicos consubstanciados nos demonstrativos e nas análises efetuadas pelos contadores. Dessa forma, o cerne da questão está em subsidiar os gestores públicos no processo de tomada

de decisão, bem como mostrar à sociedade onde estão sendo aplicados os recursos imperativamente dela arrecadados.

Silva (2004) sugere, ainda, que todos os responsáveis pelos sistemas contábeis do governo devem ter sempre presente, a fim de garantir a transparência hoje legalmente exigida pela Lei de Responsabilidade Fiscal, que os relatórios contábeis e financeiros têm por fim avaliar responsabilidades, seja pelo enfoque do controle institucional, seja pelo enfoque do cidadão na qualidade de usuário dos serviços públicos.

Diante das abordagens anteriormente expostas, verifica-se que diversas são as formas de perceber a contabilidade pública. No entanto, no Brasil, sob o aspecto técnico-normativo, a contabilidade governamental ainda é balizada pela Lei 4.320/1964. Ou seja, “pode-se dizer que a Lei 4.320/1964 está para a Contabilidade Aplicada à Administração Pública assim como a Lei das Sociedades por Ações, Lei nº 6.404/1976, está para a Contabilidade aplicada à atividade empresarial” (FELGUEIRAS, 2007, p. 1).

O instrumento legal supracitado determina, em seu art. 85, que os serviços de contabilidade devem ser organizados de tal forma que permita “o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros”. Já, no art. 89, dessa mesma Lei, a contabilidade é incumbida de evidenciar “os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial”.

Todavia, Lima e Castro (2007) ressaltam que essa legislação “já se tornou anacrônica, até mesmo frente aos Princípios Fundamentais de Contabilidade ditados pelo Conselho Federal de Contabilidade”. Seguindo esse mesmo pensamento, Rezende e Cunha (2005) ressaltam que o grande desafio normativo, do ponto de vista das finanças públicas, é a substituição da Lei 4.320/1964, por uma nova lei que contemple as transformações

econômicas, políticas e sociais, que ao longo dos últimos anos redefiniram o papel do Estado e as expectativas da sociedade em relação à administração pública.

Sobre esse aspecto normativo, cabe aqui fazer um parêntese, pois é conveniente ressaltar que a contabilidade sofre influência do sistema legal vigente em cada país, os quais de uma forma geral são divididos entre duas correntes: a legalista, comumente conhecida como *code-law*; e a não-legalista, denominada de *common-law*. Sendo que, segundo Niyama (2006, p. 25) “essa estrutura legal [...] é capaz de influenciar o comportamento e o direcionamento que um país pode assumir, inclusive quanto à profissão contábil e ao *financial reporting*”. No entanto, Meirelles (2004, p. 78), ao fazer a distinção entre a administração pública e a iniciativa privada, destaca que “na administração pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na administração pública só é permitido o que a lei autoriza”. Ou seja, de acordo com essa visão, não é prudente discorrer sobre finanças públicas sem levar em consideração os aspectos legais que a norteia, haja vista que, segundo esse mesmo autor, a lei, para o ente particular, significa “poder fazer assim”; já, para o ente público, “deve fazer assim”.

Isso posto, vale lembrar que a Carta Magna brasileira de 1988 dedica o capítulo II, do título VI, às finanças públicas, no qual, segundo Rezende e Cunha (2005), foi introduzido a previsão de duas leis complementares para tratar especificamente desse assunto. Uma constante do art. 163, voltada para o equilíbrio intertemporal das finanças públicas; e outra incluída no § 9º, do art. 165, que deveria conter as normas gerais para a elaboração e o controle dos planos e orçamentos, além de normas contábeis voltadas para as fiscalizações orçamentária, financeira e patrimonial. Porém, apesar da publicação da LRF em 2000, que veio suprir a necessidade prevista no art. 163, falta ainda o instrumento legal que venha substituir a Lei 4.320/1964 e que foi previsto no art. 165 anteriormente citado.

Apesar de todas as imposições e limitações normativas ora existentes, a contabilidade pública no Brasil já há muito se consolidou como o mais importante meio de execução, de acompanhamento e de controle do orçamento governamental, bem como de auditoria e de prestação de contas dos gastos públicos. Sendo, também, conforme afirma Kohama (2006), “a principal fonte informativa dos instrumentos da chamada Transparência da Gestão Fiscal”.

O campo de atuação da contabilidade pública no Brasil engloba as entidades jurídicas de Direito Público, mais especificamente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem como as suas respectivas autarquias, fundações, empresas e sociedades de economia mista, desde que façam uso de recursos públicos constantes dos orçamentos anuais. Abrange, ainda, aquelas entidades privadas, que, geralmente, são financiadas por contribuições parafiscais, a exemplo das organizações do Sistema S, como Sesi, Senai, Senac e similares (LIMA e CASTRO, 2007).

Segundo Kohama (2006), a contabilidade pública tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais de todas as entidades que, direta ou indiretamente, executam recursos advindos dos orçamentos públicos. Utilizando-se, para tal, do consagrado método contábil das partidas dobradas, bem como de técnicas especialmente concebidas para atender às normas de direito financeiro e, conseqüentemente, aos princípios gerais que orientam o orçamento público. Assim sendo, é possível afirmar que “a contabilidade pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil”.

No Brasil, mais especificamente na esfera federal, a contabilização dos atos e fatos administrativos tem início com a criação dos créditos orçamentários logo após a aprovação, pelo Poder Legislativo, e sanção, pelo Poder Executivo, da Lei Orçamentária Anual (LOA). Tais créditos, que representam as dotações autorizadas nesta Lei, são lançados pela Secretaria

de Orçamento Federal (SOF), no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), iniciando, assim, a execução orçamentária propriamente dita.

O SIAFI é um sistema informatizado que processa, controla e permite o acompanhamento da execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil da União. Sua implantação teve início em 1987 na esfera federal e hoje tem se destacado, dentre os seus congêneres conhecidos no mundo, como um dos maiores e mais abrangente instrumento de gestão de finanças públicas, devido a atenção e o interesse que tem despertado em diversos países e organismos internacionais, chegando, inclusive, a ser apresentado, em 2006, a representantes da ONU, como exemplo de sucesso de transparência do gasto público (FEIJÓ, PINTO e MOTA, 2006).

Para Silveira Jr. e Tristão (1993, p. 41), “a Contabilidade é o coração do SIAFI, uma vez que toda informação gerencial processada por esse Sistema é calcada em cima de lançamentos contábeis”. Por outro lado, é o SIAFI que possibilita a elaboração, de forma automatizada, das demonstrações financeiras, orçamentárias e patrimoniais exigidas pela Lei 4.320/1964, bem como fornece informações que subsidiam a elaboração do BGU. Nesse sentido, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN ([www. Tesouro.fazenda.gov](http://www.Tesouro.fazenda.gov)) resume a importância desse Sistema da seguinte forma:

O SIAFI, além de processar e controlar toda a execução orçamentária e financeira do Governo Federal, também desempenha importante papel na tarefa de elaboração das demonstrações das contas consolidadas no Balanço Geral da União - BGU, na medida em que contabiliza também os atos e fatos praticados pelos gestores públicos ao longo do exercício que não estão relacionados exclusivamente a entradas e saídas de recursos e nem a movimentação de créditos. O BGU representa a posição estática do patrimônio dos órgãos e entidades que compõem a Administração Pública Federal e é elaborado a partir de diversas informações extraídas do SIAFI, as quais, complementadas por outras, com níveis diferenciados de detalhamento, passam a compor as demonstrações obrigatórias que o Presidente da República deve apresentar anualmente ao Congresso Nacional, por força de disposição constitucional.

A criação do SIAFI, em 1987, faz parte de um processo de modernização do sistema de finanças públicas, que teve início com a criação da STN, por intermédio do Decreto do

Senado Federal nº 92.452, de 10 de março de 1986, que uniu a antiga Comissão de Programação Financeira e a Secretaria de Controle Interno do Ministério da Fazenda. Constituindo-se, a partir de então, no órgão central do Sistema de Administração Financeira Federal e do Sistema de Contabilidade Federal.

Segundo Castro e Garcia (2008, p. 103), para suportar esse processo de reformulação das finanças públicas, o qual tinha como fundamento a busca da transparência, do controle dos gastos públicos e do equilíbrio sustentado da economia, era preciso “ter uma Instituição com esta finalidade, uma carreira de servidores estáveis e um sistema informatizado para dar agilidade e confiabilidade às informações”. Em consequência disso, criou-se a STN, instituiu-se a carreira de Finanças e Controle e implantou-se o SIAFI.

Também faz parte desse processo de modernização, a criação da conta única do tesouro nacional em 1988, cujo projeto tinha, como objetivo econômico, eliminar a ociosidade da moeda que servia de fomento para a ciranda financeira por parte dos bancos; como objetivo administrativo, evitar as atividades financeiras que não agregavam valor; e como objetivo contábil, fazer da contabilidade pública um banco virtual, pois, até então, a contabilidade funcionava a reboque do sistema bancário, visto que este era o detentor dos dados financeiros analíticos originais, e, conseqüentemente conhecia a informação antes da contabilização pelo tesouro nacional (CASTRO e GARCIA, 2008).

O funcionamento do SIAFI, conjugado com a conta única do tesouro nacional, permitiu que os registros dos fatos contábeis fossem feitos antes ou concomitantemente com os respectivos pagamentos. Desse modo, a contabilidade passou a ser a fonte da informação; ou seja, hoje a contabilidade sabe o que o banco vai pagar. Isso permitiu, também, a eliminação da necessidade de conciliação entre as milhares de contas bancárias existentes até então, haja vista que a execução orçamentária passou a ser *on line* e antes do pagamento. Assim, a maior virtude trazida para a contabilidade pública, com a criação da conta única, foi

a convicção sobre a correção e a tempestividade da informação, o que está de acordo com os objetivos da contabilidade que é fornecer informações corretas e oportunas (CASTRO e GARCIA, 2008).

Do ponto de vista legal, o marco mais recente foi a publicação da Lei nº 101/2000 – LRF, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Esta norma, segundo Mota (2002), preocupou-se com a definição de critérios, com o estabelecimento de determinadas condições e com a fixação de limites à gestão orçamentária, financeira e patrimonial, implantando, para tal, novos mecanismos de controle dos gastos públicos.

Dessa forma, cresceu de importância a atuação da contabilidade no âmbito governamental, pois passou-se a exigir a publicação de novos demonstrativos durante o decorrer do exercício financeiro, cuja fonte de informação são os dados contábeis processados no SIAF, tais como o relatório resumido da execução orçamentária e o relatório de gestão fiscal.

Seguindo essa tendência evolutiva, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) do Brasil publicou a Resolução CFC nº 1.028, de 15 de abril de 2005, alterando os Artigos 7º e 9º da Resolução CFC nº 751/1993, que dispõem sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), e incluiu a NBC T 16 - Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental, a qual deverá tratar dos seguintes assuntos:

- NBC T 16.1 – Conceituação e Objetivos
- NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis
- NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos
- NBC T 16.4 – Transações Governamentais
- NBC T 16.5 – Registro Contábil
- NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis
- NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis
- NBC T 16.8 – Controle Interno
- NBC T 16.9 – Reavaliação e Depreciação dos Bens Públicos

Em 2006, o CFC ([www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)) constituiu o grupo assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), cuja missão é realizar o resgate, a

consolidação e a necessária atualização à realidade nacional e internacional de todos os trabalhos e estudos desenvolvidos pelo Conselho e pelos diversos Grupos de Trabalho constituídos até então, visando à efetiva conclusão dos mesmos e a sua submissão à ampla discussão pública, com o real envolvimento dos profissionais de contabilidade que atuam nas esferas municipal, estadual e federal, bem como com a participação de todas as entidades interessadas nas ações e projetos do CFC voltados à Contabilidade Pública no Brasil.

Em consequência do trabalho desse grupo, foi publicada a Resolução CFC nº 1.111, de 29 de novembro de 2007, que aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/93, que trata da interpretação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público. Assim, mais um grande passo foi dado no sentido de construir para a área pública um conjunto de normas com bases científicas, diferenciando a Ciência Contábil da legislação vigente.

Também encontra-se em curso, no âmbito do grupo de trabalho constituído pelo CFC e anteriormente citado, a elaboração, discussão e apresentação de Projeto de Lei para alteração da Lei nº. 4.320/1964, especificamente, no que se refere a assuntos contábeis, bem como a tradução das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), publicadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC) e, ainda, a convergência das NBCASP às IPSAS, até 2012.

Assim sendo, hercúleos ainda são os desafios postos, no entanto, conforme afirma Castro e Garcia (2008, p. 23), “a Contabilidade Pública começa hoje a dar maior atenção às necessidades de um Estado moderno que pretende administrar a coisa pública pela visão gerencial”, relegando para a informática seu viés de cuidar de registros que, apesar de complexos, são mecânicos. Ou seja, vem deixando de ser apenas aquele instrumento utilizado para verificar a legalidade dos atos praticados pelos gestores públicos, passando a realizar análises mais abrangentes, que vão além dos aspectos orçamentários e financeiros, pois inclui

as ações físicas e busca resultados concretos, comparando os impostos arrecadados com os benefícios oferecidos à sociedade.

Segundo ainda Castro e Garcia (2008), dentro dessa nova perspectiva, vem crescendo em importância, na área pública, o enfoque contábil relacionado às contas nacionais, que, até pouco tempo atrás, era apenas tratado pela área econômica. Isso pode ser comprovado observando-se a grade curricular dos cursos de economia. No entanto, no que diz respeito aos gastos públicos, a base dos dados, utilizados para análise das contas nacionais são contábeis, e, esse enfoque é extremamente importante para a análise do patrimônio e das dívidas públicas, bem como para a avaliação da aplicação dos recursos do tesouro.

Enfim, apesar da grandiosidade dos desafios a serem enfrentados, Bugarim (2008) ressalta que a Contabilidade Pública é primordial para o exercício da cidadania, pois trata-se de um instrumento que permite o controle e o acompanhamento das ações e das políticas públicas, materializados na verificação da correta aplicação dos recursos públicos, da condução ética da gestão e da obrigatoriedade da prestação de contas por parte dos gestores públicos. Assim sendo, para que as ações praticadas pelos gestores sejam compreendidas pelos cidadãos, em consonância com o que reza as boas práticas da governança pública, é necessário que as demonstrações contábeis representem uma visão justa e adequada da movimentação e aplicação dos recursos públicos, bem como dos resultados alcançados.

#### 2.4 Evidenciação e *accountability*

Segundo Iudícibus (2000) a evidenciação ou *disclosure* tem relação direta com os objetivos da contabilidade, pois nela encontra-se incutida a idéia de garantir informações diferenciadas para os mais diferentes tipos de usuários. Assim, apesar de não se tratar de uma

convenção ou de um princípio contábil, complementa-os e permite que os potenciais objetivos da contabilidade sejam materializados.

O CFC por intermédio da Resolução CFC nº 774, de 16 de dezembro de 1994, a qual esclarece sobre o conteúdo e abrangência dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, definiu que:

o objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Já sob ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada, busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas, e outros meios.

Portanto, cabe à contabilidade o papel de reportar as atividades das entidades por intermédio de demonstrativos publicados periodicamente, relatando inclusive os principais fatos não evidenciáveis nos relatórios tradicionais. Para tanto, pode-se lançar mão de veículos de comunicação, como notas explicativas, relatório da administração, ou até mesmo utilizar-se de recursos, como gráficos, tabelas e outros instrumentos que se fizerem necessários à evidenciação das mutações patrimoniais, melhorando assim a apresentação e o *layout* de todas as demonstrações (PAIVA, 2006).

Para Hendriksen e Breda (1999), o tipo e a quantidade de informações que devem ser evidenciadas dependem, em parte, da sofisticação do usuário que as recebe. Sendo que, as informações quantitativas de ordem financeira devem ser privilegiadas, por causa da sua grande utilidade para os modelos de tomada de decisão. Por outro lado, as informações qualitativas, em função do alto grau de subjetividade que as envolve, somente devem ser priorizadas se for extremamente relevante para o processo decisório.

A Resolução CFC nº 774/1994 estabelece que as informações quantitativas que a contabilidade produz, quando aplicada a qualquer entidade pública ou privada, devem possibilitar a seus usuários internos e externos avaliarem a situação e as tendências desta, com

o menor grau de dificuldade possível. Devem; pois, permitir aos usuários, como participantes do mundo econômico:

- a) observar e avaliar o comportamento;
- b) comparar seus resultados com os de outros períodos ou Entidades;
- c) avaliar seus resultados à luz dos objetivos estabelecidos; e
- d) projetar seu futuro nos marcos políticos, sociais e econômicos em que se insere.

No que diz respeito à evidenciação das informações relacionadas com a área de finanças públicas, vale recorrer-se, mais uma vez, a seu instrumento legal base ainda vigente, qual seja a Lei 4.320/1964, a qual preceitua que:

Art. 83. A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

[...]

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial.

Art. 90 A contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis.

Em consonância com a Lei 4.320/1964, praticamente toda a legislação que trata de finanças públicas, direta ou indiretamente, faz referência à necessidade de evidenciar os atos praticados pelos gestores públicos em seus mais diferentes níveis. Nesse sentido, a própria CF/1988, em seu art. 165, § 3º, inovou ao obrigar o Poder Executivo a publicar, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, um relatório resumido da execução orçamentária. Em complemento à Carta Magna brasileira, a LRF ainda estabelece que:

Art. 48. 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.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Art. 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Mais recentemente, a Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, que organizou e disciplinou os sistemas de planejamento, de orçamento, de administração financeira, de contabilidade e de controle interno do poder executivo federal, determinou que:

Art. 14. O Sistema de Contabilidade Federal visa a evidenciar a situação orçamentária, financeira e patrimonial da União.

Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:

I - as operações realizadas pelos órgãos ou entidades governamentais e os seus efeitos sobre a estrutura do patrimônio da União;

II - os recursos dos orçamentos vigentes, as alterações decorrentes de créditos adicionais, as receitas prevista e arrecadada, a despesa empenhada, liquidada e paga à conta desses recursos e as respectivas disponibilidades;

III - perante a Fazenda Pública, a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados;

IV - a situação patrimonial do ente público e suas variações;

V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal;

VI - a aplicação dos recursos da União, por unidade da Federação beneficiada;

VII - a renúncia de receitas de órgãos e entidades federais.

Verifica-se, portanto, pela própria evolução dos instrumentos legais, uma crescente preocupação com a evidenciação e com o processo de transparência na utilização da coisa pública, tudo coadunado com uma nova visão de prestação de contas que, progressivamente, vem sendo exigida dos gestores públicos por parte da sociedade. Prova disso, é a notoriedade que alcançou o termo *accountability* nos últimos tempos.

Contudo, em face da complexidade que acerca o termo *accountability*, até hoje não foi possível traduzi-lo adequadamente para o português. No entanto, pode-se associá-lo ao “avanço de valores democráticos, tais como igualdade, dignidade humana, participação e representatividade”. Já, no que se refere, especificamente, ao controle social, o exercício da *accountability* exige que a sociedade esteja permanentemente bem informada sobre as ações governamentais. Nesse sentido, é de suma importância que, além da publicação dos demonstrativos contábeis formais, outros artifícios sejam utilizados no sentido de facilitar o entendimento e absorção, por parte de todos os cidadãos, das informações relacionadas às finanças públicas de um modo geral (SILVA e TRISTÃO, 2000, P. 229).

Em razão dessa dificuldade de adequação ao português, Pederiva (1998) define *accountability*, grosso modo, como sendo o dever do mandatário ou representante, seja ele privado ou governamental, de prestar contas para o mandante ou representado. Acrescenta, ainda, que é mister, para o exercício da *accountability*, que o objeto seja contável ou mensurável e que é dever dos governantes prover os cidadãos com as informações úteis e necessárias ao exercício desse direito democraticamente conquistado.

Segundo ainda Pederiva (1998, p. 113), a Lei Orçamentária Anual é um dos instrumentos de exercício da *accountability*, pois “ao mesmo tempo que serve ao planejamento, o orçamento público também se presta para controle”. Tendo em vista que esse instrumento legal, atendendo ao princípio orçamentário da unidade, engloba os orçamentos fiscal, da seguridade social e de investimentos das estatais, dessa forma, nenhuma despesa pode ser realizada sem que por ele tenha sido autorizada.

De outra forma, Azevedo, Lima e Lima (2004), define *accountability* como sendo o dever de prestar contas sobre resultados auferidos, em decorrência de responsabilidades derivadas de uma delegação de poder. Nessa ordem de idéia, tendo delegação de poderes e, como tais, obrigados a prestar contas dos resultados conseguidos estão as entidades públicas e privadas, os proprietários e gerentes, o povo e, obviamente, o governo.

Em conformidade com essa concepção, parece estar o que consta do parágrafo único do art. 70 da CF/1988, o qual reza que “prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome dessa, assuma obrigações de natureza pecuniária”.

Já, para Nakagawa (2001), *accountability* nada mais é do que a dupla responsabilidade que o agente, contemplado com o poder para agir em nome de outrem, tem de, primeiro, se portar de maneira escorreita e, segundo, de prestar contas de seus desempenhos e resultados.

Assim, dentro dessa visão, a *accountability* se torna uma questão de fundamental importância para a sobrevivência de qualquer organização e, por isso, vem sendo estudada em diversas áreas do conhecimento humano. No entanto, Nakagawa (2001, p. 20) recorre-se a Ijiri, “renomado autor de inúmeros trabalhos sobre mensuração contábil”, para fazer a seguinte afirmação:

*Accountability* é o que distingue a Contabilidade de outros sistemas de informações, tornando-a *unique* sob este aspecto e em seus efeitos. A Contabilidade é o único sistema de informações, que permite às pessoas quitarem a sua *accountability* de modo formal e definitivo.

Além da prestação de contas formal a que estão sujeitos os Poderes do Estado e o Ministério Público, as quais são realizadas por intermédio dos controles internos e externos constantes das estruturas organizacionais da administração pública, existe um outro controle, conforme esclarece Azevedo, Lima e Lima (2004, p. 157), que é o “denominado controle social, amparado que está na CF/1988, ora como direito e garantia individual do cidadão, ora como exercício de cidadania”. Assim, sob essa ótica, vejamos o que reza a Carta Magna de 1988:

Art. 5º [...]

XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;

[...]

Art. 31 [...]

§ 3º - As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

[...]

Art. 74 [...]

§ 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Outro aspecto extremamente importante para o processo de *accountability*, também trazido pela LRF, foi a obrigatoriedade da consolidação das contas de todos os entes da federação e a sua divulgação anual, conforme determinado em seu art. 51 que “o Poder executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera

de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público”.

Esse artigo reforça a importância da consolidação das contas nacionais, que para tal são exigidos alto grau de padronização de procedimentos e de informações. Além do mais, sua divulgação por meio eletrônico, com acesso público, facilita a disseminação da informação e fomenta “o controle social sobre a conduta dos profissionais e dos dirigentes públicos, contribuindo para a consolidação do processo democrático e para o crescimento da importância da Contabilidade como fonte de informações” (CASTRO e GARCIA, 2008, p. 209).

Enfim, o que não faltam são formas e métodos por meio dos quais os gestores, ou quaisquer outros responsáveis pela condução da coisa pública, possam divulgar informações e prestar contas de seus atos. Contudo, conforme afirmam Hendriksen e Breda (1999), o mais proeminente instrumento de divulgação de informações financeiras, ainda é representado pela publicação das demonstrações contábeis formais, as quais, no entanto, devem ser complementadas por outros recursos que possibilitem aumentar o grau de utilidade da informação.

### 3 METODOLOGIA

Tomando-se como referência as tipologias metodológicas de pesquisa proposta por Beuren (2004), o presente estudo pode ser classificado da seguinte forma:

a) quanto aos objetivos: caracteriza-se como descritivo, visto que está restrito à análise de dados pré-existentes sem que haja qualquer interferência por parte dos pesquisadores, porém visa identificar, relatar e comparar os dados da amostra, buscando expor as relações existentes entre as variáveis estudadas, a fim de informar sobre situações, fatos, opiniões ou comportamentos da população analisada, aplicando-se, aqui, para a evidenciação dos gastos públicos federais, no período de 1995 a 2006;

b) quanto aos procedimentos: pode ser enquadrado como bibliográfico e documental, haja vista que além de materiais elaborados previamente por outros autores, foram utilizados outros que ainda não receberam um tratamento analítico específico, como é o caso dos estudos econômicos-tributários elaborados pela Coordenação-Geral de Política Tributária (CGPT) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) e dos Boletins Estatísticos de Pessoal (BEP) elaborados pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), bem como pela consulta ao banco de dados da Disoc/Ipea a fim de coletar as informações sobre a execução orçamentária e financeira da união; e

c) quanto à abordagem do problema: como quali-quantitativo; pois apesar de não haver o emprego de um instrumento estatístico específico como base do processo de análise do problema, há o emprego de quantificações e de percentuais para tratamento dos dados; ou seja, serão fartamente utilizadas as ferramentas da estatística descritiva, visando identificar os significados e as tendências dos diversos índices oriundos dos resultados auferidos.

No processo de seleção, tratamento e análise dos gastos realizados pelo governo federal, no período já delimitado para esta pesquisa, será levado em consideração o conceito

de Despesa Efetiva, desenvolvido por Castro et al. (2008), no qual somente é considerado como despesa os gastos que se configura propriamente em desembolso pelo governo federal, tendo por objetivo proporcionar uma visão mais aproximada do tamanho do Estado em termos macroeconômicos, evidenciando a real intervenção desse na economia.

Esse conceito destaca o caráter econômico dos gastos públicos, o qual se diferencia substancialmente da definição contábil de despesa empregado no setor privado que, segundo Martins (1979), considera como tal, somente os bens e serviços consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. No setor público, no entanto, é considerada despesa “todo pagamento efetuado a qualquer título pelos agentes pagadores” (ANGÉLICO, 1995, p. 62). Essa definição de despesa pública está mais coadunada com a definição de gasto, o qual é conceituado por Martins (1979, p. 26) como sendo “o sacrifício financeiro que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”. Dessa forma, para a contabilidade governamental, não há diferença entre as terminologias, despesa pública é sinônimo de gasto público.

Por outro lado, essa concepção extremamente abrangente de despesa pública provoca distorções como a dupla contagem oriunda das transferências intragovernamentais, que, conforme define Fernandes (2000, p. 20), “são as movimentações de recursos entre a administração central de cada esfera de governo e seus órgãos autárquicos, fundações e fundos”. Ou seja, nesses casos, são consideradas despesas por parte da entidade transferidora do recurso, bem como por parte da receptora no momento da sua execução propriamente dita. Assim, para evitar esse tipo de distorção, bem como aqueles decorrentes do refinanciamento das dívidas internas e externas, que representam apenas trocas de títulos sem que haja desembolso real de recursos, é que se aplicou o conceito de Despesa Efetiva anteriormente citado.

A base de dados da Disoc/Ipea utilizada nesta pesquisa tem como fonte primária o SIAFI da STN e o Sistema Integrado de Dados Orçamentários (SIDOR) da SOF, de onde foram coletadas as informações sobre os gastos mensalmente realizados pela administração direta, autarquias e fundações constantes do Orçamento fiscal e da seguridade social, no âmbito dos três poderes da União e, ainda, de informações da Caixa econômica Federal sobre a aplicação dos recursos do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS).

Levantado os dados, esses serão inicialmente agregados por categoria econômica de despesa, bem como por seus respectivos grupos, de acordo com as classificações orçamentárias formais determinadas pela Lei nº 4.320/1964 e pela Portaria Interministerial nº 163/2001, conforme esquematizado no quadro 3 a seguir:

<b>Categorias econômicas</b>	<b>Grupos de Despesas</b>	<b>Especificações</b>
3. <u>Despesas Correntes</u> :  despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.	1. Pessoal e Encargos Sociais	Despesa de natureza remuneratória decorrente do efetivo exercício de cargo, emprego ou função de confiança no setor público, do pagamento de proventos de aposentadorias, reformas e pensões civis e militares, das obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de salários, contribuição a entidades fechadas de previdência e outros benefícios assistenciais.
	2. Juros e Encargos da Dívida	Despesas com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária.
	3. Outras Despesas Correntes	Despesas com aposentadorias, reformas e pensões do Regime Geral da Previdência Social (RGPS), aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, auxílio-doença, salário-maternidade, auxílio-acidente de trabalho, benefício ao deficiente e ao idoso, salário-família, auxílio-financeiro a estudante e a pesquisadores, serviços de terceiros e outras despesas relacionadas à manutenção da estrutura administrativa e à implementação de políticas de governo.
4. <u>Despesas de Capital</u> :  despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.	4. Investimentos	Despesas 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.
	5. Inversões Financeiras	Despesas 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, todas já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital e com a constituição ou aumento do capital de empresas.
	6. Amortização da Dívida	Despesas com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária.

Quadro 3 - Classificação das Despesas Públicas por Categoria Econômica e por Grupo de Despesa.  
Fonte: adaptado do MTO (2009).

Cabe observar que, em função da delimitação proposta para este estudo, as despesas de capital não serão analisadas com a mesma profundidade dispensada às despesas correntes. Porém, para possibilitar uma visão do todo, em algumas situações elas serão focadas sob o aspecto financeiro, do qual faz parte o Grupo 6 – Amortização da Dívida, bem como sob o aspecto não-financeiro, englobando os Grupos 4 - Investimentos e 5 – Inversões Financeiras conjuntamente.

A evidenciação dos dados sob a ótica da classificação orçamentária das despesas públicas, tem como principal finalidade deixar bem claro que a concepção de despesas correntes é diferente da concepção de despesas primárias, haja vista que estas não comportam despesas financeiras, diferentemente do que acontece com aquelas, que englobam, classificado em seu Grupo 2, os juros e encargos da dívida pública. Assim sendo, não há como se confundir despesas correntes com despesas não-financeiras, bem como não se deve utilizar o termo despesa corrente como sinônimo de gasto apenas com o funcionalismo público e com funcionamento da máquina administrativa, uma vez que a maioria absoluta dos gastos sociais (função distributiva) e de implementação de políticas específicas do plano de cada governo ai está incluída.

Apesar da importância dessa classificação, a sua limitação não permite, por si só, identificar, de forma agregada, as despesas de caráter social efetuadas pelo governo; ou seja, aquelas despesas de transferências diretas e indiretas relacionadas à redistribuição de renda, cuja identificação, dimensionamento e evidenciação, são fundamentais para se atingir os objetivos propostos para este trabalho. Assim sendo, valeu-se da metodologia desenvolvida pela Disoc/Ipea para a mensuração dos gastos sociais federais (GSF), que tem como concepção central, segundo Castro et al. (2008, grifo do autor), o conceito de *área de atuação*, o qual orienta o agrupamento das despesas de caráter social de acordo com um critério de objetivo ou de finalidade dos gastos. Sendo que

esse conceito não se enquadra nas classificações funcionais ou institucionais geralmente utilizadas em estudos sobre os dispêndios do governo federal; a forma de agregação do gasto público vai além de um mero registro de despesas por órgão setorial – critério institucional; bem como de um simples levantamento de despesas por funções ou programas – enfoque funcional-programático.

A divisão do GSF por *áreas de atuação* procura alocar as ações sociais em grupos diferenciados de acordo com atendimento às necessidades e aos direitos sociais prevacente nas disposições jurídico-institucionais de cada país e, também, procura facilitar a leitura e a compreensão dos rumos das políticas sociais adotadas (CASTRO et al., 2008, p. 9, grifo do autor).

O detalhamento da abrangência de cada área de atuação e os seus principais programas e ações constam do quadro 4.

<b>Áreas de atuação</b>	<b>Principais programas e ações</b>
1. Previdência Social	Previdência Social Básica - Regime Geral de Previdência Social (RGPS) / pagamento de aposentadorias, pensões e auxílios-doença
2. Benefícios a Servidores Públicos Federais	Previdência de Inativos e Pensionistas da União (Regime Jurídico Único) Assistência Médica e Odontológica aos Servidores Auxílio-Alimentação/Refeição e Transporte
3. Emprego e Proteção ao Trabalhador	Qualificação Social e Profissional do Trabalhador Integração das Políticas Públicas de Emprego, Trabalho e Renda Seguro-Desemprego Abono Salarial PIS/Pasep
4. Desenvolvimento Agrário	Apoio ao Pequeno Produtor Rural Reforma Agrária - Assentamentos Sustentáveis para Trabalhadores Rurais
5. Assistência Social	Transferências de Renda com Condicionaisidades – Bolsa Família Proteção Social à Pessoa Portadora de Deficiência (RMV e BPC/Loas) Proteção Social à Pessoa Idosa (RMV e BPC/Loas) Erradicação do Trabalho Infantil
6. Alimentação e Nutrição	Apoio à Alimentação Escolar na Educação Básica Aquisição de Alimentos Provenientes da Agricultura Familiar
7. Saúde	Atenção Básica em Saúde Atenção Hospitalar e Ambulatorial no Sistema Único de Saúde Vigilância Epidemiológica e Controle de Doenças Transmissíveis Vigilância, Prevenção e Atenção em HIV/Aids e outras Doenças Sexualmente Transmissíveis
8. Educação	Erradicação do Analfabetismo Educação Infantil Ensino Fundamental Ensino Médio Ensino Superior (graduação e pós-graduação) Ensino Profissionalizante Educação de Jovens e Adultos (EJA)
9. Cultura	Etnodesenvolvimento das Sociedades Indígenas Produção e Difusão Cultural Preservação do Patrimônio Histórico
10. Habitação e Urbanismo	Infra-Estrutura Urbana Morar Melhor e Nosso Bairro
11. Saneamento e Meio Ambiente	Saneamento Básico e Saneamento é Vida Pró-Água, Infra-Estrutura e outros

Quadro 4 – Abrangência da política social do governo federal, por áreas de atuação e principais programas/ações  
Fonte: Castro et al. (2008, p. 10).

Fernandes (2000, p. 7) afirma que não existe uma metodologia única e homogênea para levantamento de gasto social, nem mesmo existe consenso sobre a definição do que se pode considerar como sendo gasto social. No entanto, segundo essa mesma autora, estudos efetuados pela Comissão Econômica para a América Latina e Caribe (CEPAL) e pela ONU apontam alguns erros que devem ser evitados para o cálculo desse tipo de gasto, a saber:

- a) inclusão no gasto público social de despesas puramente administrativas (como o pagamento de pessoal dos diversos Ministérios) que não representam um benefício direto à população;
- b) adoção de um conceito funcional de gastos, incluindo nas chamadas funções programas que não deveriam ser considerados como sociais, excluindo outros de interesse social mas não vinculados a funções tidas como tal;
- c) incorreções oriundas do emprego de um enfoque institucional, que tem as mesmas desvantagens do enfoque funcional, quando, por exemplo, gastos com saúde efetuados por órgãos de seguridade social são atribuídos ao último setor e não ao de saúde; e
- d) omissão das despesas de capital, ou falta da distinção entre estas e as despesas correntes, no caso das informações pelo total dos gastos.

A metodologia utilizada pela Disoc/Ipea, segundo Fernandes (2000), está centrada nos seguintes fundamentos:

a) os gastos sociais devem estar associados aos registros contidos na contabilidade oficial, ou seja, às classificações funcionais, por programas e por natureza de despesa, por entender se tratar de uma linguagem comum a todos os níveis de governo;

b) a adoção de conceitos que tornem a série comparável, a nível internacional, com outras séries de gastos sociais; e

d) evitar as principais falhas observadas nos levantamentos dos gastos sociais já realizados em países da América Latina, conforme recomendações da CEPAL apontadas no parágrafo anterior, ressaltando aquela referente à necessidade de se diferenciar as despesas correntes das despesas de capital.

Dentro dessa concepção, Castro et al. (2008) define o gasto público social como sendo os dispêndios financeiros brutos empregados pelo governo para atender às demandas sociais correspondentes ao custo de bens e serviços, inclusive os de capital, bem como as

transferências, sem a dedução do valor de recuperação (depreciação e amortização dos investimentos em estoque, ou recuperação do principal dos empréstimos anteriormente concedidos). Dessa definição, o autor deriva o conceito de gasto social federal (GSF), como sendo as despesas diretamente executadas por essa esfera de governo, bem como por aquelas realizadas por intermédio de outros entes públicos e privados, resultantes de transferências negociadas, com a finalidade precípua de atender a programas e ações de caráter social geridas pelo governo central.

Para fins de evidenciação, os gastos correntes, em um segundo momento, serão divididos em sociais, não-sociais e financeiros; e, os de capital, em financeiros e não financeiros (investimentos e inversões financeiras). Os gastos correntes, por fazerem parte do foco principal desta pesquisa, serão ainda subdivididos em tipos agregados de despesas, conforme quadro 5 exposto na página seguinte.

Essa segunda segregação tem por finalidade evidenciar as prioridades dispensadas pela agenda do governo federal às áreas sociais, não-sociais e financeiras. Sendo que, o maior detalhamento das despesas correntes, acontece em função do escopo do presente trabalho, bem como pelo fato de ser a divisão de menor agregação possível, na base de dados da Disoc/Ipea, sem que se adentre em cada uma das áreas listadas no quadro 4, anteriormente apresentado, ou em cada um dos elementos da despesa pública, níveis julgados extremamente analítico para os objetivos que se pretende alcançar com esta pesquisa.

Vale a pena, mais uma vez lembrar, que a manutenção dos gastos de capital na estrutura, apesar de não fazerem parte do foco deste estudo, tem por finalidade somente fornecer uma visão do todo, bem como auxiliar no processo de análise do comportamento geral das despesas correntes, essas sim são o ponto nevrálgico deste trabalho. Também, pelos mesmos motivos, não foi feita a divisão dos gastos financeiros em externos e internos, bem como não foram segregados os investimentos das inversões financeiras, sendo ambos

considerados como gastos não financeiros. Para informações mais detalhadas sobre os gastos de capital, ver estudo de Silva (2007).

Categorias Econômicas das Despesas	Áreas de Concentração das Despesas	Tipos de Despesas	
3. <u>Despesas Correntes:</u>	Gastos Correntes Sociais (GCS)	Pessoal Ativo (1)	Remuneração básica, adicionais e encargos sociais.
		Inativos e Pensionistas (1)	Militares e civis do Regime Jurídico Único da União.
		RGPS	Aposentadorias e pensões do Regime Geral da Previdência Social – RGPS
		Transferências	Recursos voluntariamente transferidos para os Estados, Municípios e outros entes públicos e privados, com finalidade social.
		Aplicações Diretas	Manutenção, conservação e expansão de serviços sociais, tais como os de educação e de saúde, bem como auxílios diretos, como bolsa-família, bolsa-pesquisa, auxílio-transporte, auxílio-alimentação etc.
	Gastos Correntes Não-Sociais (GCNS)	Pessoal Ativo (1)	Remuneração básica e adicionais.
		Transferências	Recursos voluntariamente transferidos para os Estados, Municípios e outros entes públicos e privados, para implementação de políticas específicas de governos.
		Aplicações Diretas	Manutenção das atividades de Estado, como segurança, defesa, relações exteriores e justiça, da máquina administrativa e do patrimônio público, bem como implantação direta de políticas específicas de governo.
	Gastos Correntes Financeiros (GCF)	Dívida Interna	Juros e encargos da dívida pública interna.
	Dívida Externa	Juros e encargos da dívida pública externa.	
4. <u>Despesas de Capital:</u>	Gastos Financeiros de Capital (GFK)	Amortização da Dívida Pública Interna e Externa.	
	Gastos Não-Financeiros de Capital (GNFK)	Investimentos e Inversões Financeiras.	

Quadro 5 – Classificação das Despesas Públicas da União por Área de Concentração e por Tipo.

Fonte: Base de dados da Disoc/Ipea. Elaborado pelo autor.

Nota: (1) – Inclui o valor das transferências a Estados e a Municípios, o qual foi rateado entre o quantitativo pago constante do BEP.

Para a evidenciação das prioridades dos gastos governamentais, as quais são tratadas neste trabalho sob a ótica da dimensão fiscal e macroeconômica, tomou-se como referência a metodologia utilizada pela CEPAL (2001) no estudo *El gasto social em América Latina: balance de una década*, bem como os trabalhos de Fernandes (2000) e Castro et al. (2008). Assim, entende-se como prioridade fiscal (PF) a proporção de determinado gasto público (GP) em relação aos gastos públicos totais (GPT). Já a prioridade macroeconômica (PM) é

expressa pela proporção do gasto público (GP) em relação ao PIB. Conforme se pode observar nas expressões genéricas seguintes:

$$PF = \frac{GP_t}{GPT_t} \qquad PM = \frac{GP_t}{PIB_t}$$

Para o cálculo da prioridade fiscal, os valores foram corrigidos, mês a mês, pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), o qual é elaborado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE); pois, conforme afirma Castro et al. (2008, p. 11), o valor corrigido permite ter uma idéia da evolução do gasto; ou seja, descontam-se os valores que representam apenas correção, mantendo-se, assim, o poder de compra original. Dessa forma, o processo de correção de valores de uma série temporal é justificado pela necessidade de se minimizar os efeitos da flutuação do nível de preços. “Em outras palavras, para se avaliar o crescimento real de uma série de dados financeiros, é necessário descontar a parte da variação que decorre basicamente da mudança generalizada dos preços (inflação)”.

A opção pela correção mensal se deve às observações efetuadas por Fernandes (2000) sobre as distorções apresentadas quando se utiliza a correção pela média anual, principalmente, nas situações em que os cronogramas de dispêndios são bastantes irregulares ao longo do ano, como é o caso da saúde, que adquire grande volume de medicamentos em uma época; da educação, que concentra as aquisições de livros didáticos no último trimestre do ano; do pagamento de abono natalino aos funcionários e beneficiários da previdência social, que geralmente ocorre em julho e dezembro de cada ano, entre outras.

Na falta de um deflator próprio para medir as variações nos preços dos insumos consumidos ou dos bens e serviços produzidos pelo setor público, optou-se pelo IPCA em função de ser o índice tradicionalmente utilizado pela Disoc/Ipea, bem como por ser o índice empregado pelo governo para definir suas metas anuais de inflação.

Além da evidenciação sob o ponto de vista das prioridades fiscal e macroeconômica, os gastos públicos federais também serão confrontados vis-à-vis com a Carga Tributária Federal Líquida (CTFL), com o intuito de estabelecer as relações entre as fontes de financiamentos e os gastos do governo federal. Sendo que, para o cálculo das fontes de recursos tributárias, seguiu-se a concepção adotada pela Disoc/Ipea, que leva em consideração todas as receitas arrecadas pela União a título de impostos, taxas e contribuições, inclusive o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS); porém abatem-se desse total todas as transferências constitucionais e legais efetuadas para os Estados, Municípios e outras Instituições, como as cotas partes que estes entes têm no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no Imposto de Renda (IR), no salário-educação etc. Abatem-se, também, os 32% do PIS/Pasep que vai para o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e a parcela do FGTS que não é utilizada para financiar programas federais.

Castro et al. (2008) conceitua carga tributária, dentro da ótica econômica, como sendo o quociente entre as receitas tributárias, líquidas ou totais, e o valor do PIB de uma determinada esfera governamental em um período de tempo pré-estabelecido. Cabe observar, que os dados tributários utilizados nesta pesquisa foram obtidos de estudos elaborados pela Coordenação-Geral de Política Tributária da SRFB ([www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)), assim como os dados do PIB foram obtidos do banco de dados do Ipea (Ipeadata).

Para a evidenciação do comportamento das diferentes classes de gastos utilizadas neste trabalho, valeu-se de números-índices que permitem demonstrar a relação entre os valores anuais de cada gasto em relação ao período-base (1995), levando-se em consideração a metodologia exposta por Stevenson (1981), segundo a qual as razões são expressas em percentual, arredondadas para 1%, porém sem o emprego do sinal de percentagem,

considerando-se o período-base como 100% e os demais representando variações em relação a esta base, conforme se pode verificar na expressão genérica seguinte.

$$N^{\circ} \text{ Índice} = \frac{G_t}{G_{1995}} \times 100$$

Onde:

$G_t$  = qualquer categoria de gasto analisada no ano  $t$ ; e

$G_{1995}$  = o gasto objeto da análise na posição-base (1995 = 100).

Segundo Stevenson (1981, p. 396), os números-índices são “um importante instrumento para sintetizar modificações em variáveis econômicas durante um período de tempo. Esses números indicam a variação relativa no preço, na quantidade, ou no valor entre um ponto anterior no tempo (período-base) e, usualmente, o período corrente”.

## 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

É sabido, conforme já exposto no referencial teórico, que os gastos governamentais têm crescido progressivamente ao longo das últimas décadas em, praticamente, todos os países do mundo. Sendo que, para esse fenômeno, há diversas justificativas, apresentadas pelos especialistas do assunto, tais como as expostas por Musgrave e Musgrave (1980), que atribuem, como causa desse crescimento, o aumento da renda *per capita* e a composição do produto, as mudanças tecnológicas e populacionais, os custos relativos dos serviços públicos e as alterações no alcance das transferências, as disponibilidades de alternativas para a tributação e o efeito limite das finanças de guerra e, ainda, a fatores políticos e sociais.

Assim, é dentro dessa perspectiva de expansão dos gastos públicos que se desenvolve a presente pesquisa, a qual está fulcrada na evidenciação da dinâmica dos gastos correntes efetuados pelo governo federal brasileiro, no período de 1995 a 2006, em virtude do controverso contexto que tem envolvido as discussões em torno desse tipo de gasto nos últimos tempos.

Dessa forma, com o propósito de responder ao questionamento inicialmente proposto, e testar as hipóteses conjecturadas, os dados coletados são analisados, nesta seção, levando-se em consideração as dimensões fiscal, macroeconômica e tributária; as quais foram previamente definidas no capítulo referente aos aspectos metodológicos; bem como outros pressupostos julgados relevantes para a compreensão dos resultados auferidos.

### 4.1 Dimensão fiscal

A análise dos dispêndios públicos, sob a ótica da dimensão fiscal, tem por objetivo evidenciar, ao longo de um determinado período, o grau de importância das categorias de

gastos na agenda governamental; ou seja, conforme afirma Castro et al. (2003), trata-se de dimensionar a prioridade fiscal dispensada pelo governo a certos tipos de gastos em comparação com o total das despesas efetivamente realizadas.

Dessa forma, dentro das delimitações pré-estabelecidas, a intenção aqui é identificar quais categorias, grupos, áreas e tipos de gastos tiveram maior participação relativa no cômputo das despesas totais da esfera federal; bem como aqueles penalizados com a falta de prioridade da política orçamentária no período de 1995 a 2006.

Para tanto, foi feito um levantamento dos gastos efetivos do governo federal, com base nas informações financeiras existentes no SIAFI e disponíveis, já de forma agregada, no banco de dados da Disoc/Ipea, sendo que, inicialmente, as despesas foram classificadas de acordo com o que prescrevem a Lei nº 4.320/1964 e a Portaria Interministerial nº 163/2001; ou seja, por categoria econômica e por grupo de despesa, conforme disposto na tabela 1 da página seguinte.

Em consonância com as razões apresentadas, pelos diversos especialistas em finanças públicas listados no referencial teórico, os gastos totais da esfera federal brasileira, já descontado a inflação, mais do que dobraram entre 1995 e 2006, expandindo-se em 134%, nesse período, o que foi motivado pelo aumento de 113% das despesas correntes e por 254% das despesas de capital. Ou seja, a expansão dos gastos federais é resultante, não só do comportamento apresentado pelas despesas correntes, mas também pelo crescimento proeminente das despesas de capital.

Em 1995 e 1996, anos de gozo da estabilidade econômica trazida pelo recém implantado Plano Real, tanto as despesas correntes, quanto as de capital, permaneceram praticamente constantes, refletindo, assim, certo controle fiscal por parte do governo federal.

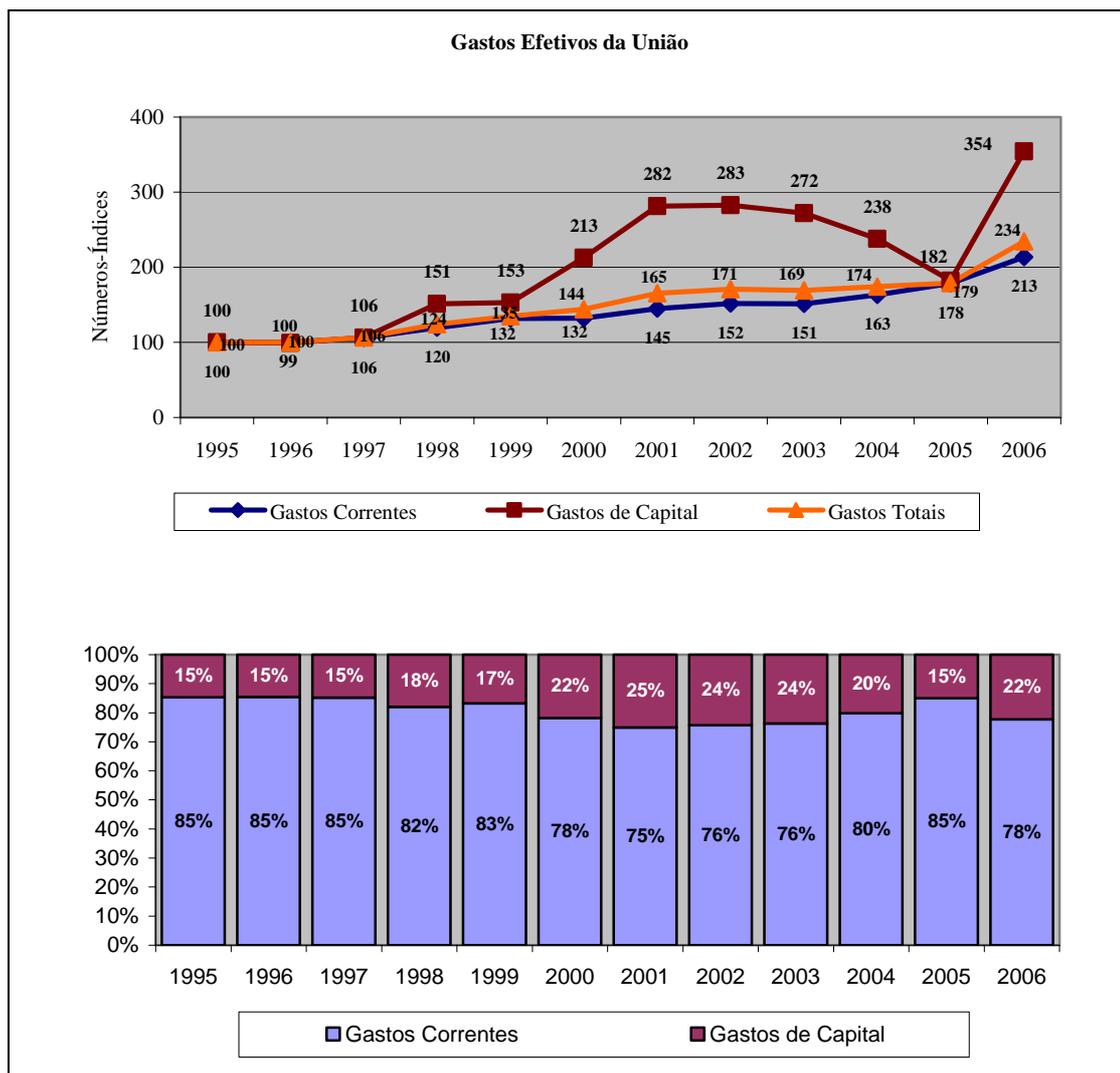
Tabela 1 – Dinâmica dos Gastos Correntes da União por Grupo de Despesa / Dimensão Fiscal

Ano	Despesas Correntes				Despesas de Capital				Total
	Pessoal e Encargos Sociais	Juros e Encargos da Dívida	Outras Despesas Correntes	Soma	Amortização da Dívida	Investimentos	Inversões Financeiras	Soma	
<b>R\$ Bilhões (valores de dez. 2006)</b>									
1995	82,8	38,4	136,3	<b>257,4</b>	20,9	10,7	12,9	<b>44,4</b>	<b>301,9</b>
1996	76,5	38,7	142,4	<b>257,6</b>	13,0	11,4	19,6	<b>44,0</b>	<b>301,6</b>
1997	79,0	38,9	155,3	<b>273,2</b>	24,5	14,0	8,8	<b>47,3</b>	<b>320,5</b>
1998	82,6	55,3	170,0	<b>307,9</b>	43,4	15,0	8,9	<b>67,2</b>	<b>375,2</b>
1999	84,3	77,8	176,7	<b>338,8</b>	45,6	11,5	10,8	<b>68,0</b>	<b>406,8</b>
2000	89,2	62,0	188,8	<b>340,0</b>	68,9	15,8	9,9	<b>94,5</b>	<b>434,5</b>
2001	94,0	79,0	200,3	<b>373,3</b>	82,7	21,2	21,2	<b>125,1</b>	<b>498,4</b>
2002	99,3	76,3	214,6	<b>390,2</b>	93,8	13,2	18,7	<b>125,7</b>	<b>515,9</b>
2003	91,2	78,8	219,8	<b>389,7</b>	95,5	7,6	17,8	<b>120,9</b>	<b>510,7</b>
2004	95,0	84,0	240,5	<b>419,5</b>	80,8	11,9	12,9	<b>105,7</b>	<b>525,2</b>
2005	98,3	94,7	266,1	<b>459,1</b>	51,7	17,9	11,2	<b>80,9</b>	<b>540,0</b>
2006	108,1	153,1	288,3	<b>549,6</b>	122,7	19,7	15,1	<b>157,4</b>	<b>706,9</b>
<b>Percentual (%)</b>									
1995	27%	13%	45%	<b>85%</b>	7%	4%	4%	<b>15%</b>	<b>100%</b>
1996	25%	13%	47%	<b>85%</b>	4%	4%	6%	<b>15%</b>	<b>100%</b>
1997	25%	12%	48%	<b>85%</b>	8%	4%	3%	<b>15%</b>	<b>100%</b>
1998	22%	15%	45%	<b>82%</b>	12%	4%	2%	<b>18%</b>	<b>100%</b>
1999	21%	19%	43%	<b>83%</b>	11%	3%	3%	<b>17%</b>	<b>100%</b>
2000	21%	14%	43%	<b>78%</b>	16%	4%	2%	<b>22%</b>	<b>100%</b>
2001	19%	16%	40%	<b>75%</b>	17%	4%	4%	<b>25%</b>	<b>100%</b>
2002	19%	15%	42%	<b>76%</b>	18%	3%	4%	<b>24%</b>	<b>100%</b>
2003	18%	15%	43%	<b>76%</b>	19%	1%	3%	<b>24%</b>	<b>100%</b>
2004	18%	16%	46%	<b>80%</b>	15%	2%	2%	<b>20%</b>	<b>100%</b>
2005	18%	18%	49%	<b>85%</b>	10%	3%	2%	<b>15%</b>	<b>100%</b>
2006	15%	22%	41%	<b>78%</b>	17%	3%	2%	<b>22%</b>	<b>100%</b>
<b>Números-Índices (base 1995 = 100)</b>									
1995	100	100	100	<b>100</b>	100	100	100	<b>100</b>	<b>100</b>
1996	92	101	105	<b>100</b>	62	106	152	<b>99</b>	<b>100</b>
1997	95	101	114	<b>106</b>	117	131	68	<b>106</b>	<b>106</b>
1998	100	144	125	<b>120</b>	208	140	69	<b>151</b>	<b>124</b>
1999	102	203	130	<b>132</b>	219	108	84	<b>153</b>	<b>135</b>
2000	108	162	139	<b>132</b>	330	148	77	<b>213</b>	<b>144</b>
2001	114	206	147	<b>145</b>	396	198	165	<b>282</b>	<b>165</b>
2002	120	199	157	<b>152</b>	450	124	145	<b>283</b>	<b>171</b>
2003	110	205	161	<b>151</b>	458	71	138	<b>272</b>	<b>169</b>
2004	115	219	177	<b>163</b>	387	112	100	<b>238</b>	<b>174</b>
2005	119	247	195	<b>178</b>	248	168	87	<b>182</b>	<b>179</b>
2006	131	399	212	<b>213</b>	588	184	117	<b>354</b>	<b>234</b>

Fonte: SIAFI e Base de dados da Disoc/Ipea. Elaborada pelo autor.

Nota: valores deflacionados mês a mês, para dezembro de 2006, pelo IPCA.

No entanto, já a partir de 1997, começa um processo de expansão das despesas federais, destacando-se o forte ritmo de crescimento das despesas de capital até o ano de 2002, a qual se retrai paulatinamente até o ano de 2005, vindo novamente a crescer, consideravelmente, em 2006. Sendo que, entre 1998 e 2006, os índices de crescimento dessas despesas sempre estiveram acima do demonstrado pelos gastos totais (GT), conforme se pode constatar no quadro 6.



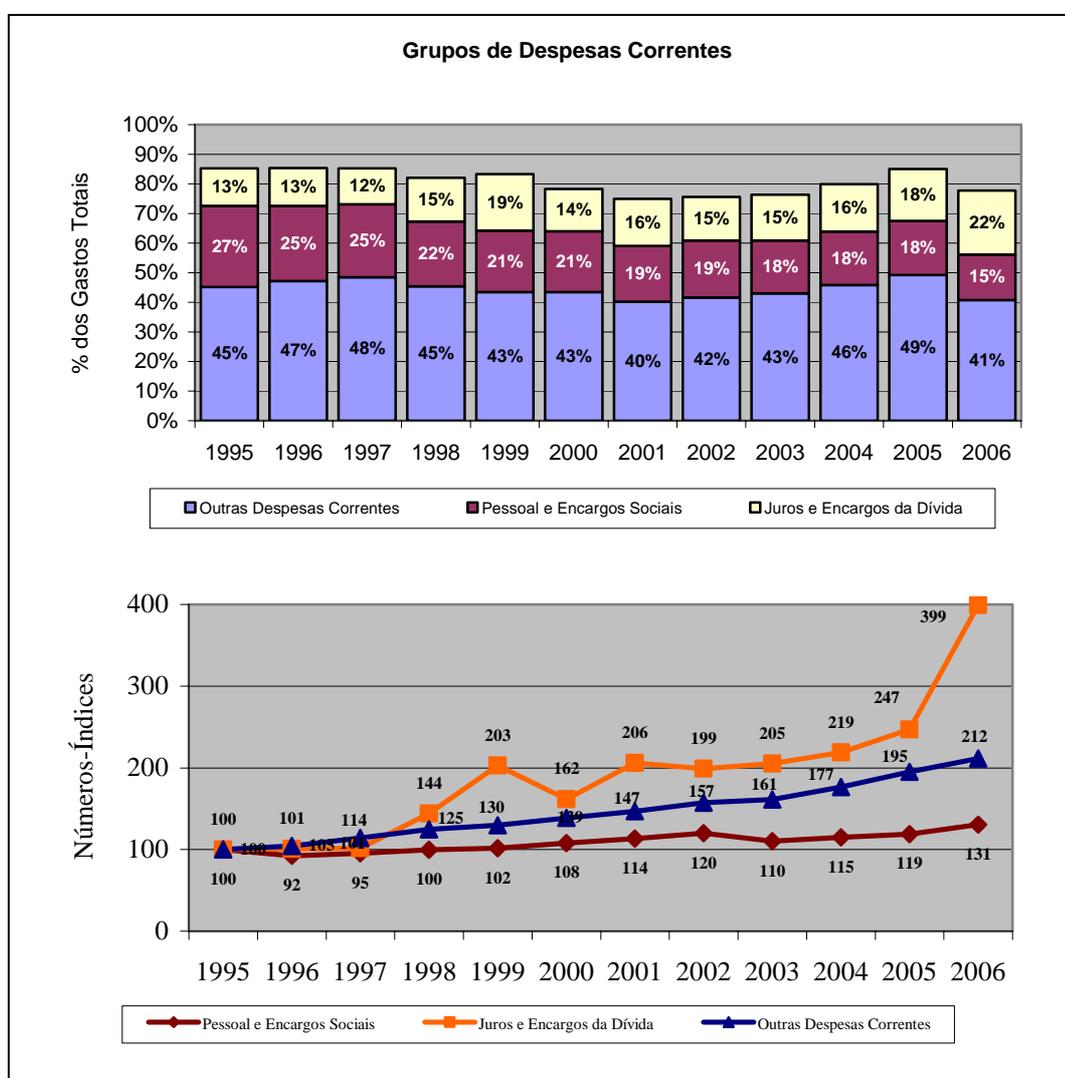
Quadro 6 – Participação Relativa e Comportamento dos Gastos da União / Dimensão Fiscal.  
 Fonte: SIAFI. Base de dados da Disoc/Ipea. Elaborado pelo autor.

Os gastos correntes também passaram a se expandir, a partir de 1997; porém, de forma bem menos intensa. Além disso, observa-se que, diferentemente do que ocorreu com os gastos de capital, a partir de 1998, o ritmo de crescimento das despesas correntes esteve sempre abaixo do apresentado pelos GT. Assim, não se pode imputar somente às despesas correntes a culpa pela expansão dos gastos públicos federais.

Essa expansão menos expressiva resultou, no final da série de 12 anos, em 21 pontos percentuais (p.p.) a menos que o demonstrado pelo total dos gastos públicos federais. Ou seja, apesar da expansão real obtida quando se toma como base o ano de 1995 (números-índices =

100), em termos relativos, houve uma diminuição de 7% da sua representatividade no montante dos gastos, que caiu de 85%, em 1995, para 78%, em 2006.

Tal diminuição se deve, particularmente, ao comportamento dos gastos com pessoal e encargos sociais, que tiveram a sua participação relativa, no cômputo do total das despesas, diminuída em 12 p.p., decrescendo de 27%, em 1995, para 15%, em 2006; bem como pelo comportamento das outras despesas correntes, que caíram de 45% para 41% no mesmo período, conforme se pode observar no quadro 7.



Quadro 7 – Participação Relativa e Comportamento dos Gastos Correntes da União / Dimensão Fiscal.  
Fonte: SIAFI. Base de dados da Disoc/Ipea. Elaborado pelo autor.

Por outro lado, houve um aumento substancial da participação dos juros e encargos da dívida pública no montante dos gastos da União. O qual saiu de uma participação relativa de 13%, em 1995, para 22%, em 2006, representando um crescimento acima da inflação de 299%, tendo boa parte dessa expansão ocorrida no último ano da série analisada.

Em síntese, mesmo diminuindo a sua participação no montante dos gastos, quando se toma como base o ano de 1995 (números-índices = 100), verifica-se que houve uma expansão de 113% nas despesas correntes até o ano 2006, o qual se deve ao crescimento de 31% do Grupo 1 – Pessoal e Encargos Sociais, de 299% do Grupo 2 – Juros e Encargos da Dívida e de 112% do Grupo 3 – Outras Despesas Correntes.

Vale lembrar que são computados, como outras despesas correntes, os gastos com inativos e pensionistas do Regime Geral da Previdência Social (RGPS); bem como, no grupo das despesas com pessoal, estão incluídos os dispêndios com inativos e pensionistas civis e militares da União e que o grupo dos juros e encargos engloba tanto a parte interna quanto a parte externa da dívida pública.

Segundo Almeida, Giambiagi e Pessoa (2006), essa menor representatividade dos gastos com pessoal no cômputo das despesas federais, contraria a percepção, por parte da sociedade em geral, de que a expansão dos gastos da União se deve, particularmente, ao incremento das despesas com o funcionalismo ao longo dos últimos anos.

Para a análise das prioridades fiscais concedidas pelo governo federal aos gastos correntes, relacionados às áreas sociais, não-sociais e financeiras, foi necessário classificá-los segundo o que prescreve a metodologia desenvolvida pela Disoc/Ipea, que tem como base de sustentação os dados desagregados que servem para a elaboração do BGU, conforme exposto no capítulo da metodologia, o que pode ser observado na tabela 2.

Tabela 2 – Dinâmica dos Gastos Correntes da União por Área de Concentração / Dimensão Fiscal

Ano	Despesas Correntes				Despesas de Capital			Total
	Sociais	Não-Sociais	Financeiras	Soma	Financeiras	Investimentos e Inversões	Soma	
<b>R\$ Bilhões (valores de dez. 2006)</b>								
1995	172,2	46,9	38,4	<b>257,4</b>	20,9	23,6	<b>44,4</b>	<b>301,9</b>
1996	173,7	45,2	38,7	<b>257,6</b>	13,0	31,0	<b>44,0</b>	<b>301,6</b>
1997	184,2	50,0	38,9	<b>273,2</b>	24,5	22,8	<b>47,3</b>	<b>320,5</b>
1998	201,0	51,7	55,3	<b>307,9</b>	43,4	23,8	<b>67,2</b>	<b>375,2</b>
1999	209,5	51,5	77,8	<b>338,8</b>	45,6	22,4	<b>68,0</b>	<b>406,8</b>
2000	220,5	57,5	62,0	<b>340,0</b>	68,9	25,7	<b>94,5</b>	<b>434,5</b>
2001	234,3	59,9	79,0	<b>373,3</b>	82,7	42,4	<b>125,1</b>	<b>498,4</b>
2002	248,9	65,0	76,3	<b>390,2</b>	93,8	31,9	<b>125,7</b>	<b>515,9</b>
2003	254,0	57,0	78,8	<b>389,7</b>	95,5	25,4	<b>120,9</b>	<b>510,7</b>
2004	275,9	59,7	84,0	<b>419,5</b>	80,8	24,9	<b>105,7</b>	<b>525,2</b>
2005	296,2	68,2	94,7	<b>459,1</b>	51,7	29,2	<b>80,9</b>	<b>540,0</b>
2006	325,3	71,1	153,1	<b>549,6</b>	122,7	34,7	<b>157,4</b>	<b>706,9</b>
<b>Percentual (%)</b>								
1995	57%	16%	13%	<b>85%</b>	7%	8%	<b>15%</b>	<b>100%</b>
1996	58%	15%	13%	<b>85%</b>	4%	10%	<b>15%</b>	<b>100%</b>
1997	57%	16%	12%	<b>85%</b>	8%	7%	<b>15%</b>	<b>100%</b>
1998	54%	14%	15%	<b>82%</b>	12%	6%	<b>18%</b>	<b>100%</b>
1999	52%	13%	19%	<b>83%</b>	11%	5%	<b>17%</b>	<b>100%</b>
2000	51%	13%	14%	<b>78%</b>	16%	6%	<b>22%</b>	<b>100%</b>
2001	47%	12%	16%	<b>75%</b>	17%	9%	<b>25%</b>	<b>100%</b>
2002	48%	13%	15%	<b>76%</b>	18%	6%	<b>24%</b>	<b>100%</b>
2003	50%	11%	15%	<b>76%</b>	19%	5%	<b>24%</b>	<b>100%</b>
2004	53%	11%	16%	<b>80%</b>	15%	5%	<b>20%</b>	<b>100%</b>
2005	55%	13%	18%	<b>85%</b>	10%	5%	<b>15%</b>	<b>100%</b>
2006	46%	10%	22%	<b>78%</b>	17%	5%	<b>22%</b>	<b>100%</b>
<b>Números-Índices (base 1995 = 100)</b>								
1995	100	100	100	<b>100</b>	100	100	<b>100</b>	<b>100</b>
1996	101	96	101	<b>100</b>	62	131	<b>99</b>	<b>100</b>
1997	107	107	101	<b>106</b>	117	97	<b>106</b>	<b>106</b>
1998	117	110	144	<b>120</b>	208	101	<b>151</b>	<b>124</b>
1999	122	110	203	<b>132</b>	219	95	<b>153</b>	<b>135</b>
2000	128	123	162	<b>132</b>	330	109	<b>213</b>	<b>144</b>
2001	136	128	206	<b>145</b>	396	180	<b>282</b>	<b>165</b>
2002	145	138	199	<b>152</b>	450	135	<b>283</b>	<b>171</b>
2003	148	121	205	<b>151</b>	458	108	<b>272</b>	<b>169</b>
2004	160	127	219	<b>163</b>	387	106	<b>238</b>	<b>174</b>
2005	172	145	247	<b>178</b>	248	124	<b>182</b>	<b>179</b>
2006	189	152	399	<b>213</b>	588	147	<b>354</b>	<b>234</b>

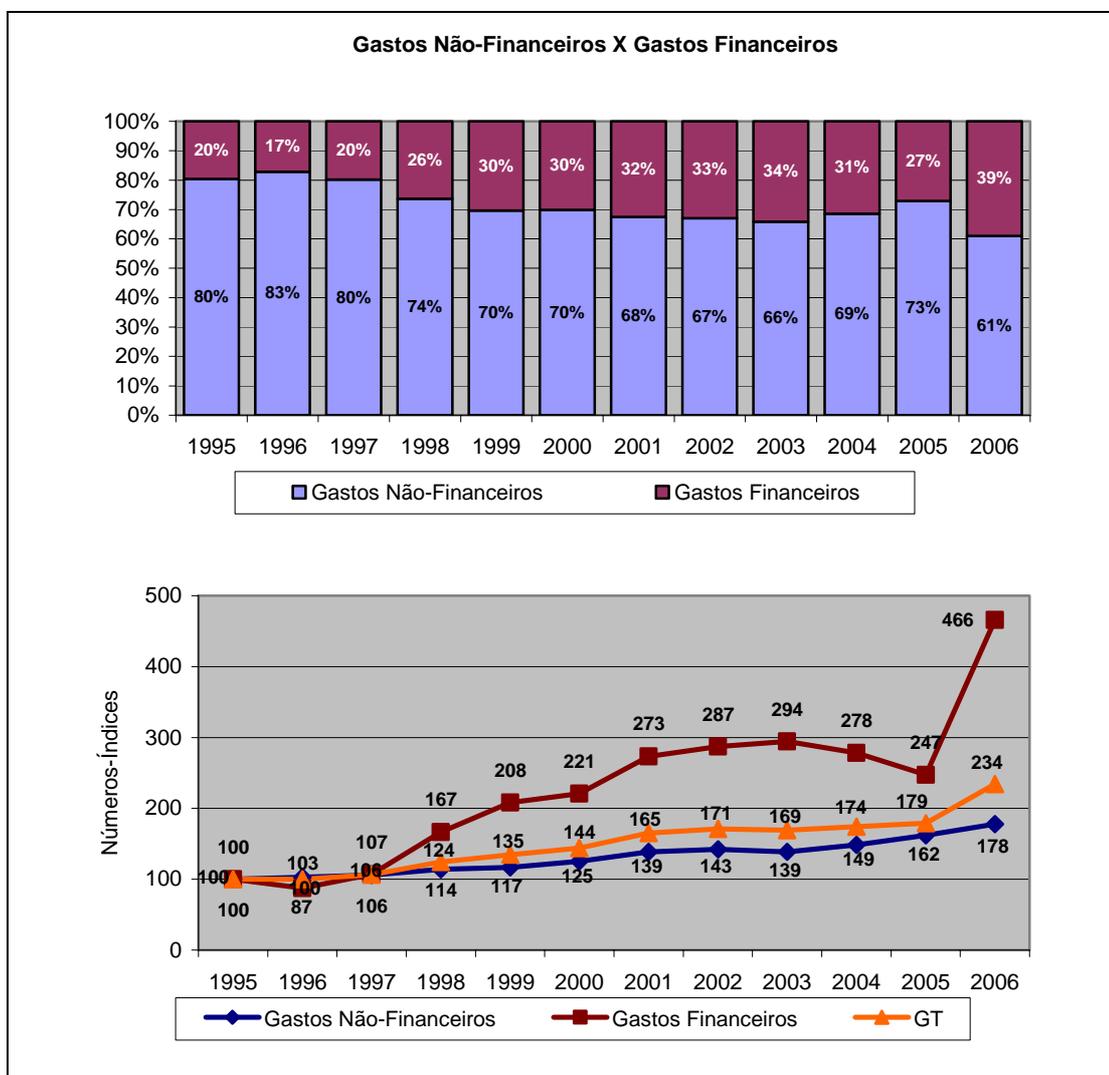
Fonte: SIAFI. Base de dados da Disoc/Ipea. Elaborada pelo autor.

Nota: valores deflacionados mês a mês, para dezembro de 2006, pelo IPCA.

Dentro dessa perspectiva, fica evidente o aumento da participação relativa dos gastos financeiros, no montante das despesas federais, tanto os correntes quanto os de capital. Pois, descontada a inflação, os gastos financeiros de capital (GFK), representados pelos dispêndios com a dívida pública interna e externa, cresceram 488% no período de 1995 a 2006, acompanhados pelo crescimento dos gastos correntes financeiros (GCF); ou seja, pelos juros e

encargos das dívidas internas e externas, que alcançaram, em 2006, um valor 299% superior ao despendido em 1995, sendo que, em ambos os casos, a execução de 2006 foi particularmente importante para esse resultado.

O aumento da expressão financeira no orçamento da União pode ser melhor visualizado segregando-se o total dos gastos não-financeiros (gastos sociais + gastos não-sociais + investimentos e inversões) do montante dos gastos financeiros (GFK + GCF), conforme expõe o quadro 8.



Quadro 8 – Participação Relativa e Comportamento dos Gastos Financeiros e Não-Financeiros da União / Dimensão Fiscal.

Fonte: SIAFI. Base de dados da Disoc/Ipea. Elaborado pelo autor.

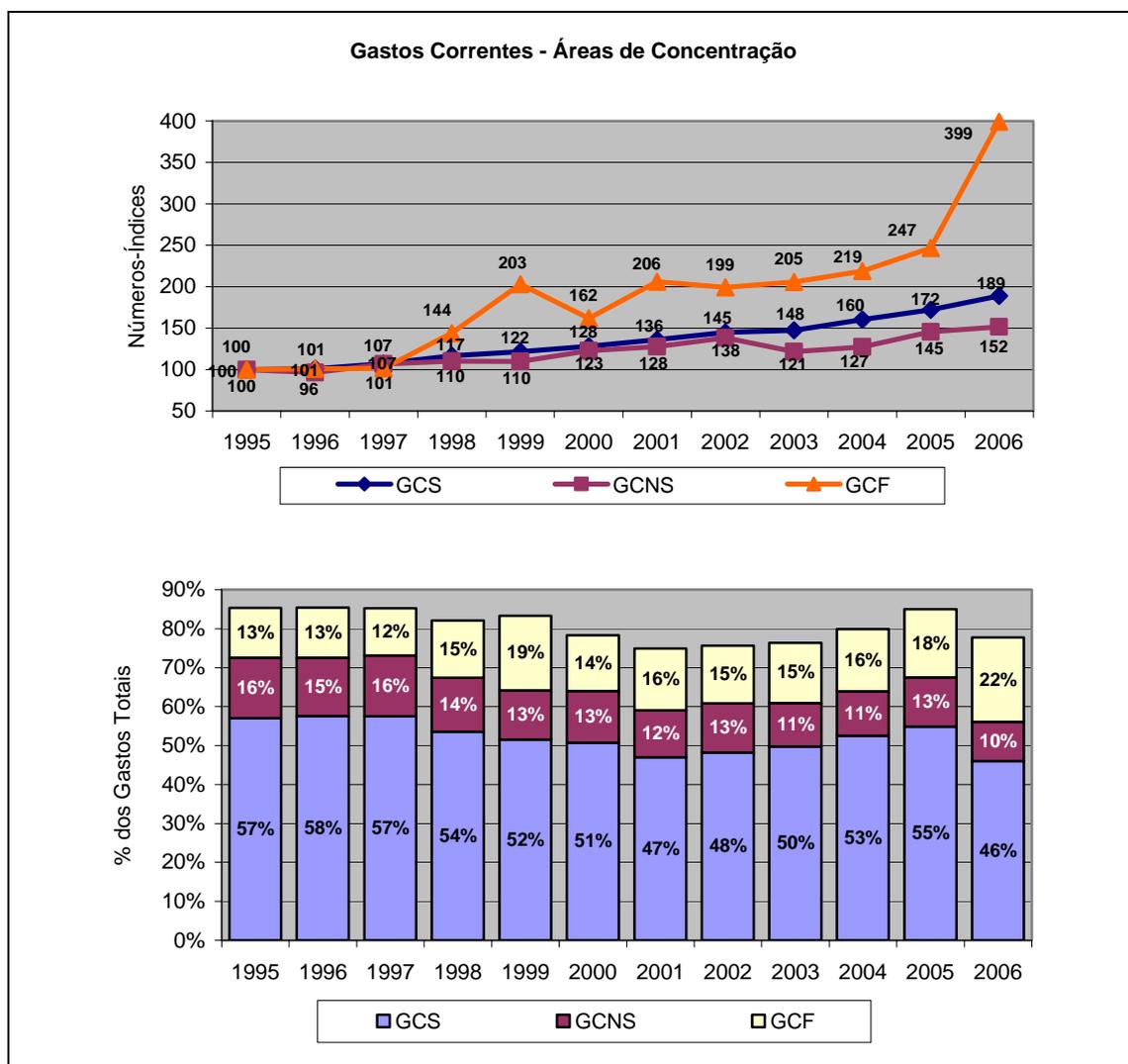
Enquanto os gastos financeiros aumentaram a sua participação em 19 p.p. em relação ao montante dos gastos, no período de 1995 a 2006, os não-financeiros tiveram a sua participação diminuída na mesma proporção. De outra forma, tomando-se como base o ano de 1995 (números-índices = 100), verifica-se que os gastos não-financeiros cresceram 78%, enquanto os financeiros atingiram a cifra de 366% de aumento em 12 anos.

Sobre esse progressivo crescimento das despesas financeiras, Castro et al. (2008) informa que parte considerável dos GFK não é oriunda de aplicações na economia nacional, sob a forma de investimentos ou inversões financeiras; mas sim de inclusão, no estoque da dívida, de despesas derivadas da política monetária que vem sendo praticada pelo governo federal nos últimos anos, uma vez que as despesas com juros têm superado, e muito, os superávits primários obtidos. Assim, os juros e encargos não pagos em um período, passam a fazer parte do principal da dívida no período seguinte.

Essa situação, segundo Cardoso Jr e Costanzi (2005, p. 190), representa uma imensa transferência de renda, do lado real da economia para o lado financeiro, que é processada por intermédio de uma alteração na composição do total dos dispêndios públicos, que passa a refletir, em último caso, “uma primazia dos interesses econômico-financeiros necessários à estabilização monetária e uma certa hierarquia de compromissos políticos diante de interesses sociais divergentes – e sobretudo desiguais – no acesso e no acúmulo de recursos estratégicos de poder”.

Atendo-se, mais especificamente, aos gastos correntes, constata-se que, em relação a 1995, as três áreas de concentração definidas para este trabalho apresentaram crescimentos reais representativos. Os GCF com 299% de aumento, seguidos pelos gastos correntes sociais (GCS) com 89% e, por último, os gastos correntes não-sociais (GCNS) com 52% de acréscimo.

Esses resultados confirmam a prioridade fiscal concedida pelo governo federal às despesas financeiras, que, no caso dos gastos correntes, são representadas pelo Grupo 2 – Juros e Encargos da Dívida. Basta ver que, em termos relativos, os GCF cresceram 9 p.p., saindo de uma participação relativa de 13% no total dos gastos, em 1995, para 22%, em 2006; enquanto os GCS caíram de 57%, em 1995, para 46%, em 2006, e os GCNS caíram de 16%, em 1995, para 10%, em 2006, conforme se pode visualizar no quadro 9.



Quadro 9 – Participação Relativa e Comportamento dos GCS, GCNS e GCF da União / Dimensão Fiscal.  
Fonte: SIAFI. Base de dados da Disoc/Ipea. Elaborado pelo autor.

O menor crescimento dos GCNS o coloca na penúltima colocação em termos de prioridade geral na agenda governamental, só perdendo para gastos não-financeiros de capital (GNFK) que são constituídos pelos investimentos e pelas inversões financeiras.

No entanto, vale lembrar que os GCNS são representados por aquelas despesas relacionadas diretamente com as funções específicas de Estado, como justiça, defesa, segurança, relações exteriores, entre outras; bem como por aquelas atinentes ao planejamento, ao orçamento, à operacionalização e à implementação das políticas de governo, tão necessárias ao desenvolvimento econômico, político e social do país, que têm estreita relação com a infra-estrutura de transportes, energética, agrária, tecnológica etc. Ou seja, os GCNS possuem uma configuração que vai muito além daquela denominação, muitas vezes utilizada em tom depreciativo, de funcionamento da máquina pública.

A menor prioridade dada aos GNFK é comumente justificada pelo engessamento orçamentário provocado pela excessiva quantidade de despesas obrigatórias, que, em sua grande maioria, são de caráter social, bem como pela grande quantidade de receitas vinculadas legalmente a determinados tipos de despesas. Cabe aqui observar que as últimas LDO têm concedido, ao superávit primário, o status de despesa obrigatória, ao determinar, em percentual do PIB, quanto das receitas federais deve ser reservado para o pagamento dos gastos financeiros.

Assim sendo, na prática, o exercício da política fiscal se restringe àquelas despesas conhecidas como discricionárias, dentre as quais estão uma pequena parcela dos gastos correntes e todos os GNFK, cuja módica representatividade, segundo o Projeto de Lei Orçamentária para o ano de 2009 (PLO/2009), é de 9,58% do orçamento da União. No entanto, para ampliar a margem de manobra do governo, o Legislativo tem autorizado a desvinculação de receitas da União, a popularmente conhecida DRU, em limites de até 20% das receitas arrecadadas.

Com o intuito de identificar os vetores que mais contribuíram para o comportamento das despesas correntes no período de 1995 a 2006, foi elaborada a tabela 3, contendo as áreas de concentração subdivididas em grandes agregados, denominados, nesta pesquisa, de tipos de despesas, conforme delimitado na metodologia.

Tabela 3 – Dinâmica dos Gastos Correntes da União por Tipo de Despesa / Dimensão Fiscal

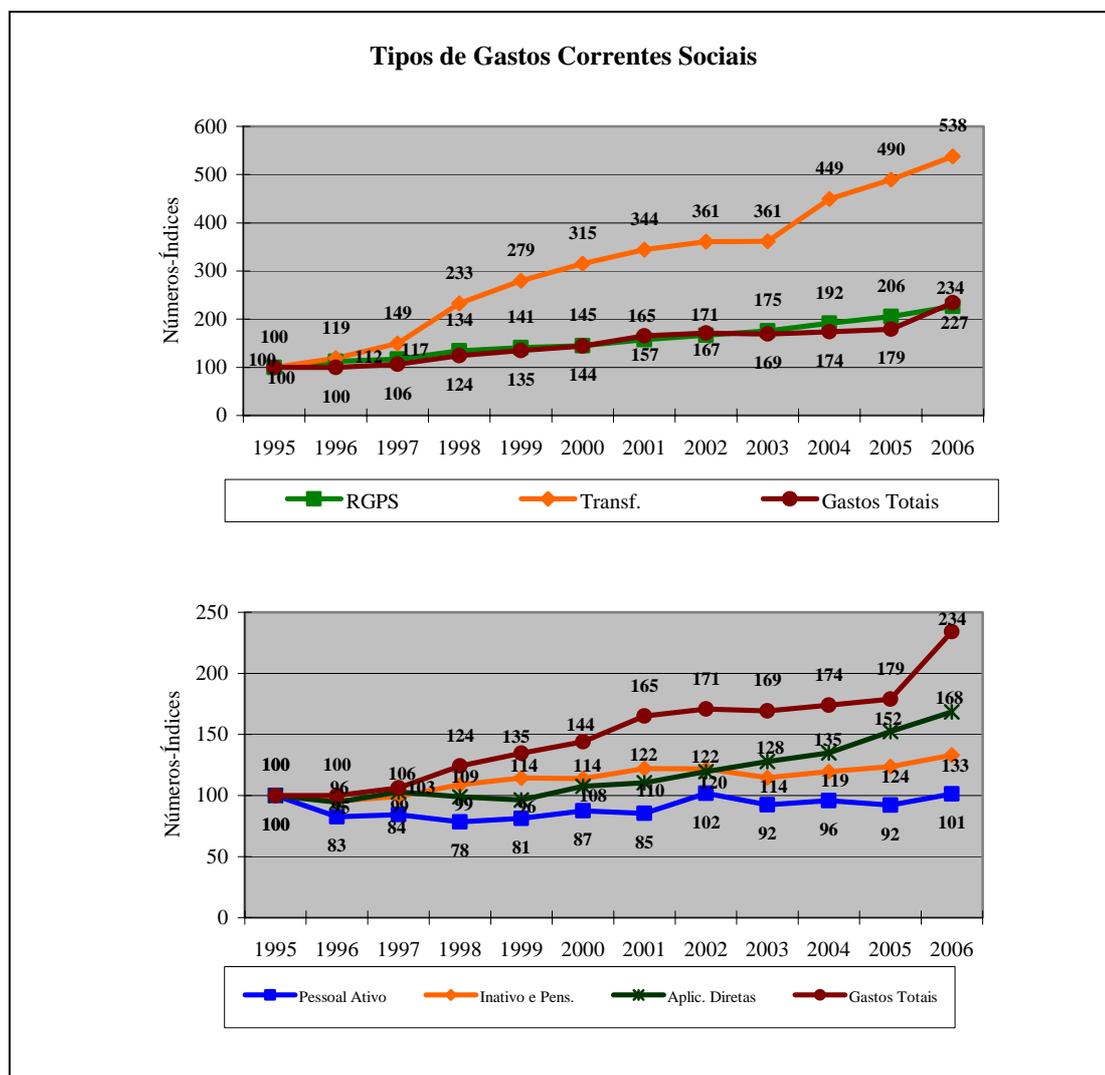
Ano	Despesas Correntes												Total	
	Gastos Sociais						Gastos Não-Sociais				Gastos Financeiros			
	Pessoal Ativo	Inativo Pens.	RGPS	Transf.	Aplic. Diretas	Soma	Pessoal Ativo	Transf.	Aplic. Diretas	Soma	Dívida Externa	Dívida Interna		Soma
R\$ Bilhões (valores de dez. 2006)														
1995	20,0	35,5	64,3	6,4	46,0	<b>172,2</b>	27,4	4,2	15,3	<b>46,9</b>	10,7	27,7	<b>38,4</b>	<b>257,4</b>
1996	16,5	33,9	72,1	7,7	43,5	<b>173,7</b>	26,1	5,0	14,1	<b>45,2</b>	9,5	29,2	<b>38,7</b>	<b>257,6</b>
1997	16,8	35,2	75,2	9,6	47,4	<b>184,2</b>	26,9	7,2	15,8	<b>50,0</b>	9,4	29,5	<b>38,9</b>	<b>273,2</b>
1998	15,7	38,6	86,1	15,0	45,6	<b>201,0</b>	28,3	8,7	14,6	<b>51,7</b>	9,5	45,8	<b>55,3</b>	<b>307,9</b>
1999	16,3	40,6	90,4	18,0	44,3	<b>209,5</b>	27,5	9,1	15,0	<b>51,5</b>	14,2	63,6	<b>77,8</b>	<b>338,8</b>
2000	17,5	40,4	92,9	20,3	49,5	<b>220,5</b>	31,4	10,1	16,0	<b>57,5</b>	16,3	45,7	<b>62,0</b>	<b>340,0</b>
2001	17,1	43,3	101,0	22,2	50,8	<b>234,3</b>	33,6	10,0	16,4	<b>59,9</b>	21,9	57,1	<b>79,0</b>	<b>373,3</b>
2002	20,3	43,2	107,1	23,2	55,1	<b>248,9</b>	35,8	9,9	19,2	<b>65,0</b>	24,3	52,0	<b>76,3</b>	<b>390,2</b>
2003	18,5	40,6	112,8	23,3	58,9	<b>254,0</b>	32,1	9,1	15,8	<b>57,0</b>	22,5	56,2	<b>78,8</b>	<b>389,7</b>
2004	19,2	42,4	123,3	28,9	62,1	<b>275,9</b>	33,5	8,5	17,7	<b>59,7</b>	20,2	63,8	<b>84,0</b>	<b>419,5</b>
2005	18,4	43,8	132,2	31,5	70,2	<b>296,2</b>	36,0	10,3	21,9	<b>68,2</b>	17,3	77,3	<b>94,7</b>	<b>459,1</b>
2006	20,2	47,2	145,8	34,6	77,5	<b>325,3</b>	40,7	8,4	22,0	<b>71,1</b>	16,8	136,3	<b>153,1</b>	<b>549,6</b>
Percentual (%)														
1995	7%	12%	21%	2%	15%	<b>57%</b>	9%	1%	5%	<b>16%</b>	4%	9%	<b>13%</b>	<b>85%</b>
1996	5%	11%	24%	3%	14%	<b>58%</b>	9%	2%	5%	<b>15%</b>	3%	10%	<b>13%</b>	<b>85%</b>
1997	5%	11%	23%	3%	15%	<b>57%</b>	8%	2%	5%	<b>16%</b>	3%	9%	<b>12%</b>	<b>85%</b>
1998	4%	10%	23%	4%	12%	<b>54%</b>	8%	2%	4%	<b>14%</b>	3%	12%	<b>15%</b>	<b>82%</b>
1999	4%	10%	22%	4%	11%	<b>52%</b>	7%	2%	4%	<b>13%</b>	3%	16%	<b>19%</b>	<b>83%</b>
2000	4%	9%	21%	5%	11%	<b>51%</b>	7%	2%	4%	<b>13%</b>	4%	11%	<b>14%</b>	<b>78%</b>
2001	3%	9%	20%	4%	10%	<b>47%</b>	7%	2%	3%	<b>12%</b>	4%	11%	<b>16%</b>	<b>75%</b>
2002	4%	8%	21%	4%	11%	<b>48%</b>	7%	2%	4%	<b>13%</b>	5%	10%	<b>15%</b>	<b>76%</b>
2003	4%	8%	22%	5%	12%	<b>50%</b>	6%	2%	3%	<b>11%</b>	4%	11%	<b>15%</b>	<b>76%</b>
2004	4%	8%	23%	6%	12%	<b>53%</b>	6%	2%	3%	<b>11%</b>	4%	12%	<b>16%</b>	<b>80%</b>
2005	3%	8%	24%	6%	13%	<b>55%</b>	7%	2%	4%	<b>13%</b>	3%	14%	<b>18%</b>	<b>85%</b>
2006	3%	7%	21%	5%	11%	<b>46%</b>	6%	1%	3%	<b>10%</b>	2%	19%	<b>22%</b>	<b>78%</b>
Números-Índices (base 1995 = 100)														
1995	100	100	100	100	100	<b>100</b>	100	100	100	<b>100</b>	100	100	<b>100</b>	<b>100</b>
1996	83	96	112	119	95	<b>101</b>	95	119	92	<b>96</b>	88	106	<b>101</b>	<b>100</b>
1997	84	99	117	149	103	<b>107</b>	98	173	103	<b>107</b>	88	107	<b>101</b>	<b>106</b>
1998	78	109	134	233	99	<b>117</b>	103	209	95	<b>110</b>	89	165	<b>144</b>	<b>120</b>
1999	81	114	141	279	96	<b>122</b>	100	216	98	<b>110</b>	132	230	<b>203</b>	<b>132</b>
2000	87	114	145	315	108	<b>128</b>	115	242	104	<b>123</b>	153	165	<b>162</b>	<b>132</b>
2001	85	122	157	344	110	<b>136</b>	123	238	107	<b>128</b>	205	206	<b>206</b>	<b>145</b>
2002	102	122	167	361	120	<b>145</b>	131	237	126	<b>138</b>	227	188	<b>199</b>	<b>152</b>
2003	92	114	175	361	128	<b>148</b>	117	218	103	<b>121</b>	211	203	<b>205</b>	<b>151</b>
2004	96	119	192	449	135	<b>160</b>	122	202	115	<b>127</b>	189	231	<b>219</b>	<b>163</b>
2005	92	124	206	490	152	<b>172</b>	132	247	143	<b>145</b>	162	280	<b>247</b>	<b>178</b>
2006	101	133	227	538	168	<b>189</b>	149	200	144	<b>152</b>	157	493	<b>399</b>	<b>213</b>

Fonte: SIAFI. Base de dados da Disoc/Ipea. Elaborada pelo autor.

Nota: valores deflacionados mês a mês, para dezembro de 2006, pelo IPCA.

Com o desmembramento das despesas correntes, é possível visualizar que todos os gastos previdenciários estão contidos na área social; ou seja, tanto os relacionados aos

inativos e aos pensionistas da união, quanto os relacionados às aposentadorias e às pensões do Regime Geral da Previdência Social (RGPS). O quadro 10 expõe o comportamento desses e dos outros tipos de gastos sociais objeto deste estudo.



Quadro 10 – Comportamento dos Tipos de GCS da União / Dimensão Fiscal  
 Fonte: SIAFI. Base de dados da Disoc/Ipea. Elaborado pelo autor.

Dentre os tipos de gastos sociais, dois se destacam dos demais. O primeiro, diz respeito ao RGPS, que apresenta um crescimento relativamente constante e chega em 2006 com mais do que o dobro do que representava em 1995; ou seja, cresceu 127% nesse período; o segundo se refere às transferências voluntárias ou negociadas que, apesar de não ter a

mesma representatividade do RGPS, em termos de volume de recursos, foi o que mais cresceu no período, chegando, em 2006, com um valor 438% superior ao que representava em 1995.

É importante ressaltar que o crescimento dos gastos com o RGPS, vem acompanhado de uma expansão considerável do número de benefícios concedidos, que, segundo o Ministério da Previdência Social ([www.previdenciasocial.gov.br](http://www.previdenciasocial.gov.br)), saltou de 14,5 milhões em 1995 para 21,6 milhões em 2006; bem como do aumento do poder aquisitivo do piso dos benefícios, em virtude de estarem vinculados ao salário-mínimo, que teve um aumento real próximo de 65% nesse período.

Segundo Castro et al. (2008), o crescimento das transferências voluntárias na área social pode ser justificado pelo aumento da descentralização das políticas públicas sociais, dentre as quais se destacam ações recentes como o Agente Jovem, os Pontos de Cultura, os Núcleos de Esporte Educacional, o Programa de Aquisição de Alimentos; bem como ações já consolidadas, como a complementação federal ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF), a Merenda Escolar e, principalmente, as ações relacionadas à saúde como o Piso de Atenção Básica, o Saúde da Família, a Vigilância Sanitária, a Provisão de Medicamentos Excepcionais e toda a manutenção e gestão do Sistema Único de Saúde (SUS).

Outro tipo de gasto que chama atenção, porém em função de sua relativa contenção, é o relacionado ao pagamento de pessoal da ativa, principalmente das áreas sociais que, com exceção dos anos de 2002 e 2006, estiveram sempre abaixo do que representavam em 1995.

Para esse comportamento, segundo Castro et al. (2008, p. 316), contribuíram três vetores, a saber:

- a) a considerável migração de funcionários para a inatividade, muito além do que seria devido apenas ao envelhecimento vegetativo do quadro. As expectativas de reforma previdenciária estimularam a antecipação dos pedidos de aposentadoria, pelas regras proporcionais;
- b) o ajuste salarial aplicado sobre o funcionalismo público, durante a maior parte do período.
- c) a descentralização de políticas públicas que ocorre em diversas áreas, mas com maior destaque na área de saúde, transfere a necessidade de novas contratações

de pessoal em direção aos governos locais – estados e municípios. O governo reduz o seu peso como provedor direto de serviços e aumenta a sua responsabilidade como financiador do sistema por meio de transferências a governos locais.

A própria diminuição da participação relativa dos gastos com pessoal; bem como a descentralização executiva, para os estados e municípios, de grande parte das ações e programas sociais, especialmente na área da saúde, justifica parcela do crescimento observado nas transferências voluntárias.

Os outros dois tipos de despesas sociais, apesar de apresentarem crescimento acima da inflação do período, expandiram-se menos significativamente que os GT do governo federal. Ou seja, os gastos com inativos e pensionistas da união cresceram 33% e as despesas com aplicações diretas cresceram 68%, contra um crescimento de 134% obtido pelos GT no período de 1995 a 2006.

Cabe observar que os gastos aqui classificados como aplicações diretas são extremamente abrangentes e variados, destacando-se as bolsas de pesquisa e de estudos, os auxílios para refeição e transporte do servidor público, os Benefícios de Prestação Continuada da Lei Orgânica de Assistência Social (BPC-LOAS) pago a pessoas portadoras de deficiência e idosos acima de 65 anos com rendimento domiciliar inferior a  $\frac{1}{4}$  salário mínimo *per capita*, o programa bolsa-família, os Benefícios de Renda Mensal Vitalícia (RMV), seguro-desemprego, terceirização da mão-de-obra de limpeza e serviços gerais, despesas com fornecedores de bens e serviços para a manutenção da capacidade instalada etc.

Os dados da tabela 3, também demonstram que, em termos relativos, o único tipo de gasto da área social que contrariou a tendência demonstrada pelos demais foi o concernente às transferências voluntárias, que teve a sua participação, no total dos gastos federais, aumentada em 3%. As despesas previdenciárias referentes ao RGPS, apesar de variarem durante todo o período chegam em 2006 com os mesmos 21% de representatividade relativa que tinha em

1995. Já os demais tipos têm as suas participações diminuídas ao longo dos 12 anos analisados.

No tocante aos gastos correntes não-sociais, estes também englobam despesas com pessoal da ativa, porém para atender aquelas atividades típicas de Estado, como por exemplo, segurança pública, justiça, defesa, relações exteriores, entre outras; bem como para outras atividades, como as relacionadas ao planejamento e à gestão da implementação da infraestrutura básica, do desenvolvimento tecnológico etc.

Tais atividades estatais são suportadas pelas aplicações diretas em bens e serviços, inclusive para a manutenção da capacidade instalada e dos bens públicos de uso comum; assim como do tão conhecido funcionamento da máquina administrativa. Ainda fazem parte desse grupo as despesas derivadas de transferências negociadas com Estados e Municípios, cujo intuito é atender a políticas públicas específicas do plano de cada governo.

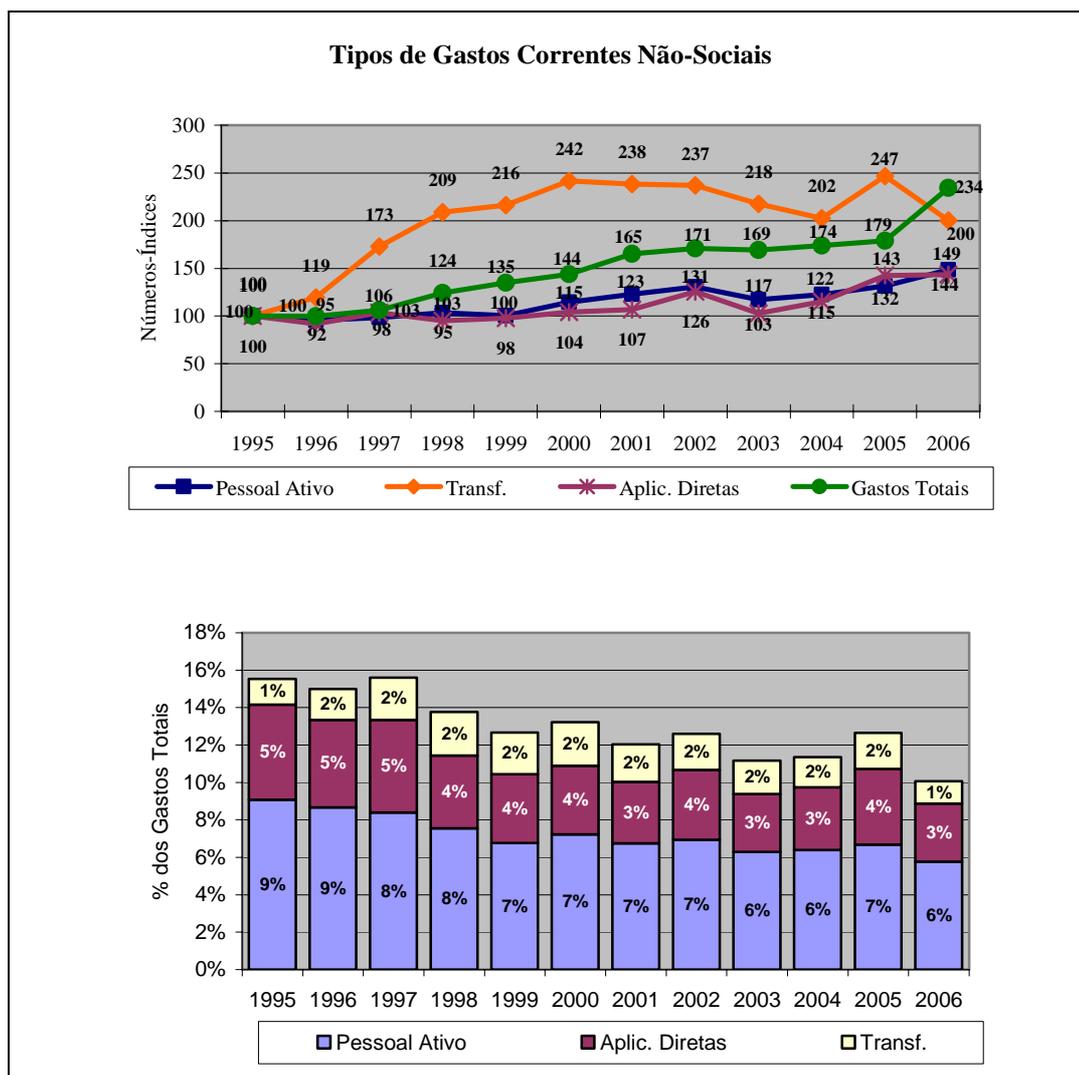
Semelhante ao que ocorre na área social, o maior destaque fica por conta das transferências voluntárias que, com exceção do ano de 2006, obtiveram, em todos os outros anos, índices superiores aos apresentados pelos gastos totais do governo federal, chegando ao final da série com um crescimento de 100% em relação ao que representava em 1995.

Os gastos com o pessoal ativo apresentaram crescimento maior que os da área social, chegando, em 2006, com volume 49% maior do que em 1995. Comportamento similar teve as aplicações diretas, que cresceram 44% no período.

Apesar dessa expansão, os índices apresentados por esses gastos estiveram sempre abaixo dos demonstrados pelos GT. Fato facilmente justificável, pois, apesar das despesas com pessoal serem de caráter obrigatório, o governo pode contê-las, praticando uma política de achatamento salarial, não concedendo reajustes ou os fazendo abaixo dos índices inflacionários. No caso das aplicações diretas, o exercício da política fiscal é facilitado; pois é

nesse tipo de gasto que se concentra a maior parte das despesas discricionárias do governo federal.

Os gráficos do quadro 11 apresentam a participação relativa e o comportamento de cada tipo de GCNS.

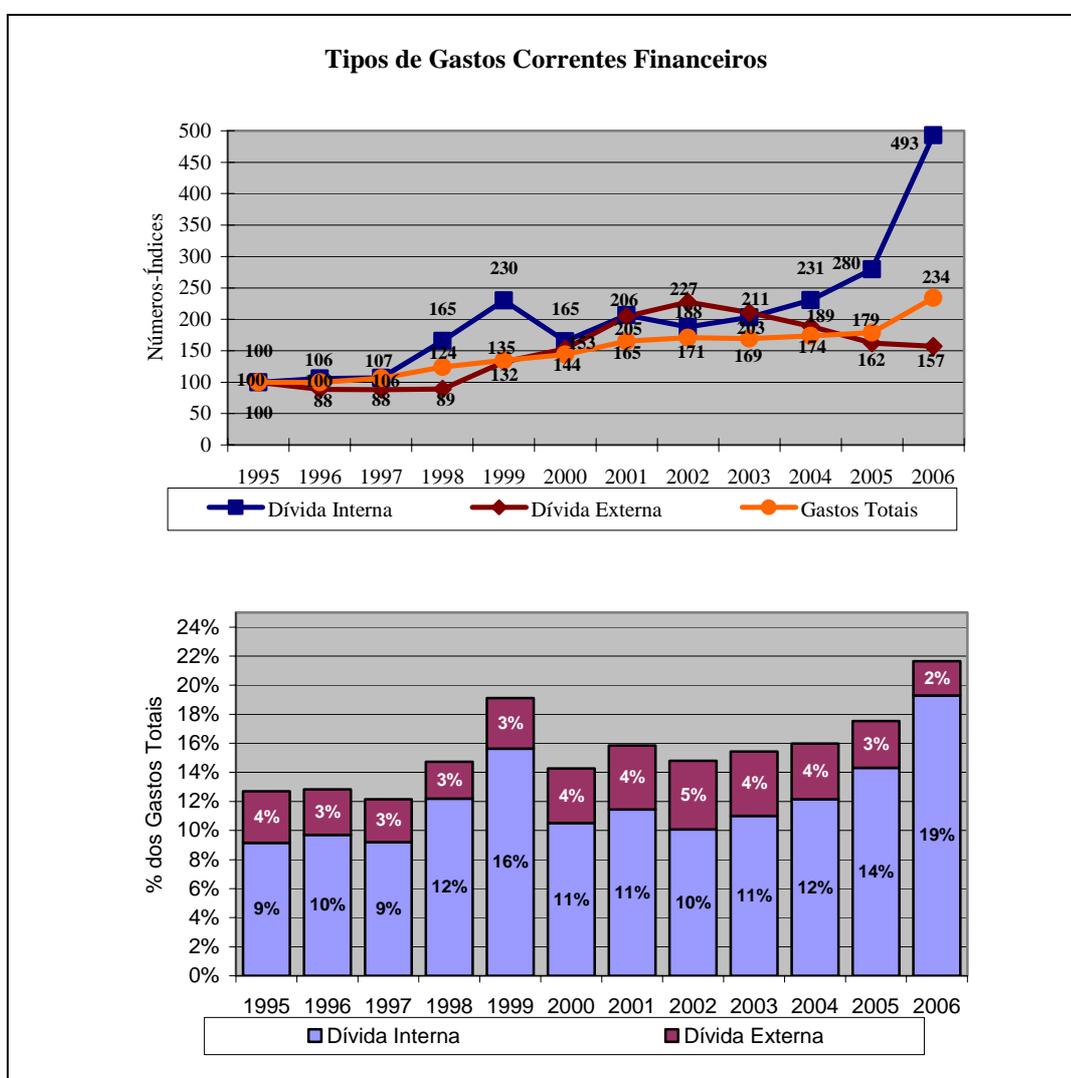


Quadro 11 – Participação Relativa e Comportamento dos GCNS da União / Dimensão Fiscal  
Fonte: SIAFI. Base de dados da Disoc/Ipea. Elaborado pelo autor.

A respeito dos GCF, representados pelos juros e encargos da dívida pública mobiliária e contratual, aqui abordados sob a ótica da dívida externa e interna, além do volume de recursos envolvidos, o que mais se sobressai é o comportamento oposto apresentado pelos juros e encargos da dívida externa e interna, depois do ano de 2003. Isso se deve, segundo

Lopreato (2005), ao aumento da participação das fontes de financiamento internas, particularmente da dívida mobiliária, com títulos atrelados à taxa Selic, que cresceu, ocupando o espaço da dívida bancária e do financiamento externo, que perdeu expressão graças à melhora do ambiente internacional e à valorização do câmbio.

O segundo gráfico do quadro 12 expõe claramente essa situação; pois, enquanto os juros e encargos da dívida externa perde 2 p.p. de participação relativa no cômputo geral dos gastos públicos federais; os relacionados à dívida interna têm a sua participação relativa aumentada em 10 p.p.



Quadro 12 – Participação Relativa e Comportamento dos GCF da União / Dimensão Fiscal  
Fonte: SIAFI. Base de dados da Disoc/Ipea. Elaborado pelo autor.

Enfim, no que concerne à dimensão fiscal dos gastos correntes federais, executados entre 1995 e 2006, é possível inferir que houve uma substancial expansão de 113%, construída, ao longo de todo o período, possibilitando, assim, aceitar a primeira hipótese colocada para esta pesquisa.

No entanto, cabe observar que a expansão, demonstrada pelo total dos gastos, foi ainda maior, alcançando a cifra de 134%, por que os gastos de capital, alavancados principalmente pelas despesas financeiras relacionadas à amortização da dívida pública, cresceram 254% no período, conforme está demonstrado no quadro 6.

Em termos de prioridade fiscal, o destaque, dentre as despesas correntes, fica por conta dos juros e dos encargos da dívida pública, os quais apresentaram o maior aumento de participação relativa no cômputo dos gastos totais do governo federal, bem como foram os que mais se expandiram no período, alcançando um aumento de 299%. Assim sendo, também é possível aceitar a segunda hipótese da pesquisa, haja vista que, dentre os gastos correntes, os que obtiveram maior prioridade fiscal foram os financeiros, seguidos pelos gastos sociais, conforme exposto nos quadros 7 e 9.

Por outro lado, os gastos correntes não-sociais foram os que tiveram, dentre os gastos correntes, a menor prioridade fiscal na agenda econômica federal, permitindo, assim, que se aceite também a terceira hipótese deste trabalho. No entanto, vale a pena ressaltar que, em termos gerais, a menor prioridade fiscal ainda é dispensada aos gastos não-financeiros de capital (investimentos e inversões financeiras).

O destaque, no entanto, fica por conta do volume envolvido e do constante crescimento das despesas relacionadas ao RGPS, bem como pelo aumento significativo da participação das transferências voluntárias no montante dos gastos públicos federais, no período de 1995 a 2006, conforme se constata no primeiro gráfico do quadro 10.

## 4.2 Dimensão macroeconômica

A análise da dinâmica dos gastos governamentais, sob a ótica macroeconômica, tem por finalidade básica medir e avaliar o grau de participação do Estado no produto nacional. Este trabalho, no entanto, atem-se ao dimensionamento e evidenciação da participação dos gastos efetivos federais na economia brasileira, no período que vai de 1995 a 2006, com o intuito de verificar a prioridade macroeconômica dispensada pelo governo federal aos diferentes grupos e tipos de gastos, com ênfase para as categorias correntes.

Assim sendo, dentro dessa perspectiva, os gastos federais agregados, primeiramente nas categorias econômicas das despesas e, em seguida, nas áreas sociais, não-sociais e financeiras, foram confrontados com o PIB brasileiro já recalculado segundo a nova metodologia adotada pelo IBGE no ano de 2007.

Nos mesmos moldes do que foi feito para a dimensão fiscal, a fim de constatar se houve ou não expansão macroeconômica dos gastos correntes no período pesquisado, a primeira apresentação dessa dimensão tem, como foco principal, as categorias econômicas das despesas e de seus respectivos grupos, e esses seguem a classificação orçamentária formal. Conforme pode ser observado na tabela 4.

A expansão dos gastos correntes do governo federal, no período de 1995 a 2006, chegou a 7,2 p.p. do PIB, no entanto, as despesas de capital também colaboram com 3,8 p.p. para a expansão do total dos gastos federais que chegou a 11 p.p. do PIB nesse período; ou seja, confirma-se, em termos macroeconômicos, que não se pode imputar somente às despesas correntes a responsabilidade pela expansão das despesas federais.

Nesse período, o crescimento das despesas da União foi realmente significativo; pois a sua participação, no montante da economia nacional, que era de 18,9%, em 1995, passou para

29,9% em 2006. Sendo que, só no último ano da série analisada, houve uma expansão de 6 p.p. do PIB.

Tabela 4 – Dinâmica dos Gastos Correntes da União por Grupo de Despesa / Dimensão Macroeconômica

Ano	Despesas Correntes				Despesas de Capital				Total
	Pessoal e Encargos Sociais	Juros e Encargos da Dívida	Outras Despesas Correntes	Soma	Amortização da Dívida	Investimentos	Inversões Financeiras	Soma	
<b>% do PIB</b>									
<b>1995</b>	5,1	2,4	8,6	<b>16,1</b>	1,3	0,7	0,8	<b>2,8</b>	<b>18,9</b>
<b>1996</b>	4,6	2,3	8,6	<b>15,5</b>	0,8	0,7	1,2	<b>2,7</b>	<b>18,1</b>
<b>1997</b>	4,6	2,2	9,0	<b>15,7</b>	1,4	0,8	0,5	<b>2,7</b>	<b>18,5</b>
<b>1998</b>	4,7	3,1	9,7	<b>17,5</b>	2,5	0,9	0,5	<b>3,8</b>	<b>21,4</b>
<b>1999</b>	4,6	4,3	9,7	<b>18,7</b>	2,6	0,7	0,6	<b>3,8</b>	<b>22,5</b>
<b>2000</b>	4,7	3,3	10,1	<b>18,1</b>	3,7	0,9	0,5	<b>5,1</b>	<b>23,2</b>
<b>2001</b>	4,8	4,1	10,3	<b>19,2</b>	4,2	1,1	1,1	<b>6,4</b>	<b>25,7</b>
<b>2002</b>	4,9	3,7	10,6	<b>19,3</b>	4,7	0,7	0,9	<b>6,3</b>	<b>25,5</b>
<b>2003</b>	4,5	3,9	10,8	<b>19,1</b>	4,7	0,4	0,9	<b>5,9</b>	<b>25,1</b>
<b>2004</b>	4,3	3,8	11,0	<b>19,2</b>	3,7	0,6	0,6	<b>4,8</b>	<b>24,1</b>
<b>2005</b>	4,3	4,2	11,8	<b>20,3</b>	2,3	0,8	0,5	<b>3,6</b>	<b>23,9</b>
<b>2006</b>	4,6	6,5	12,2	<b>23,3</b>	5,2	0,8	0,6	<b>6,7</b>	<b>29,9</b>
<b>Variação</b>	<b>-0,6</b>	<b>4,1</b>	<b>3,7</b>	<b>7,2</b>	<b>3,9</b>	<b>0,1</b>	<b>-0,2</b>	<b>3,8</b>	<b>11,0</b>
<b>Números-Índices (base 1995 = 100)</b>									
<b>1995</b>	100	100	100	<b>100</b>	100	100	100	<b>100</b>	<b>100</b>
<b>1996</b>	89	97	100	<b>96</b>	60	99	144	<b>94</b>	<b>96</b>
<b>1997</b>	89	94	105	<b>98</b>	107	117	63	<b>97</b>	<b>98</b>
<b>1998</b>	92	132	113	<b>109</b>	188	122	62	<b>135</b>	<b>113</b>
<b>1999</b>	90	179	114	<b>116</b>	194	93	75	<b>135</b>	<b>119</b>
<b>2000</b>	93	139	117	<b>113</b>	283	122	65	<b>181</b>	<b>123</b>
<b>2001</b>	94	171	121	<b>120</b>	319	160	138	<b>227</b>	<b>136</b>
<b>2002</b>	95	157	124	<b>120</b>	354	98	116	<b>222</b>	<b>135</b>
<b>2003</b>	87	163	126	<b>119</b>	355	54	109	<b>210</b>	<b>133</b>
<b>2004</b>	85	161	129	<b>119</b>	280	80	74	<b>171</b>	<b>127</b>
<b>2005</b>	85	176	138	<b>126</b>	174	115	62	<b>127</b>	<b>126</b>
<b>2006</b>	89	273	143	<b>145</b>	394	120	79	<b>236</b>	<b>158</b>

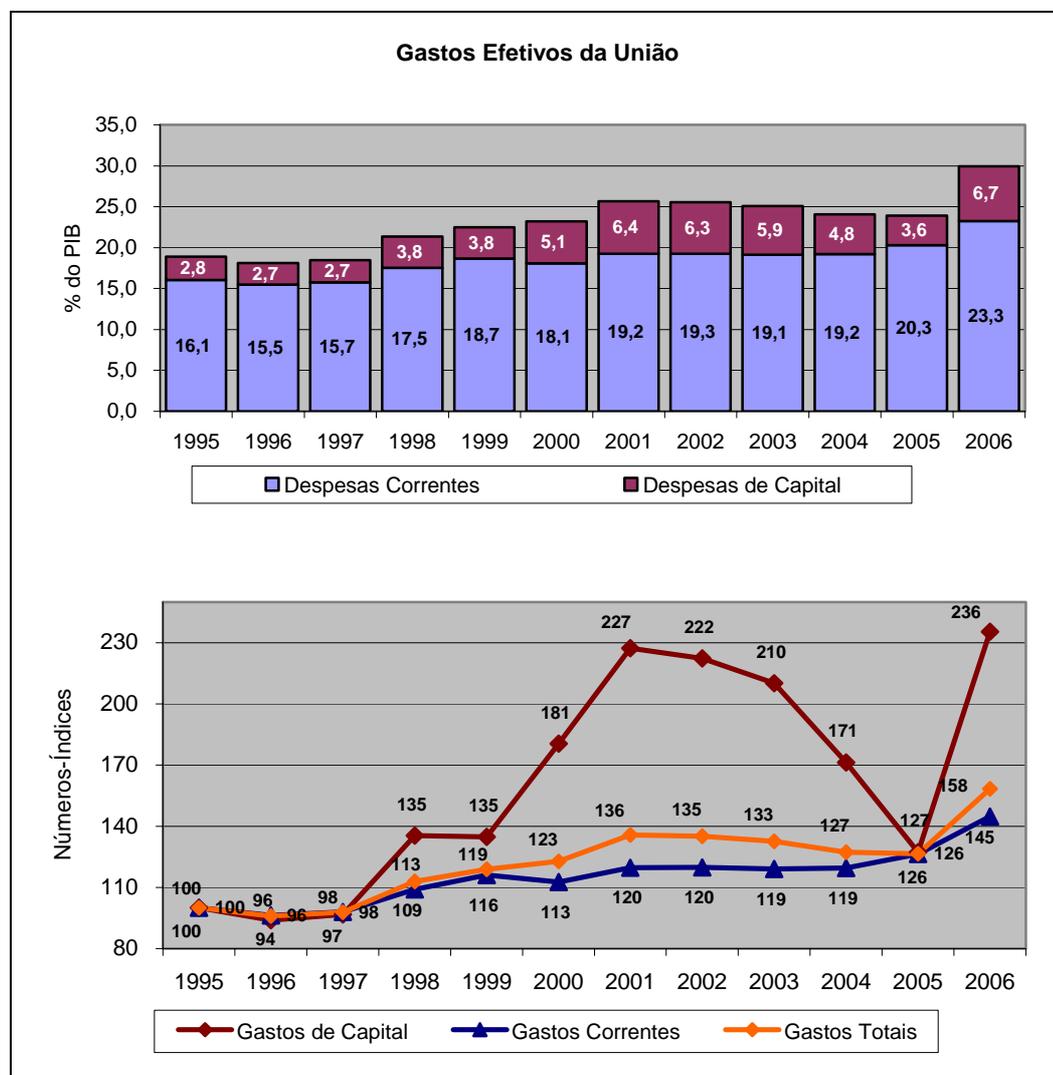
Fonte: SIAFI, base de dados da Disoc/Ipea e Ipeadata. Elaborada pelo autor.

Nota: valores calculados, ano a ano, com base nos valores correntes resultantes da execução orçamentária e do PIB nominal fornecido pelo IBGE e disponibilizado no Ipeadata.

Tomando-se como base o ano de 1995 (números-índices = 100), nota-se que até 1997, tantos os gastos correntes quanto os de capital, decresceram; porém, a partir de 1998, iniciaram um processo de crescimento, do qual se destaca o comportamento errático e com movimentos bruscos apresentados pelos gastos de capital, que a partir de então passou a apresentar índices de crescimento sempre acima dos apresentados pelos GT do governo federal.

Já os gastos correntes apresentaram um crescimento mais constante e mais consistente, que, durante todo o período, igualou-se ou ficou abaixo da expansão demonstrada pelos gastos

totais. Assim sendo, tendo como referência o PIB, denota-se que a expansão dos gastos totais também está sendo fortemente influenciada pelo comportamento extremamente expansionistas dos gastos de capital. De acordo com o exposto no quadro seguinte.

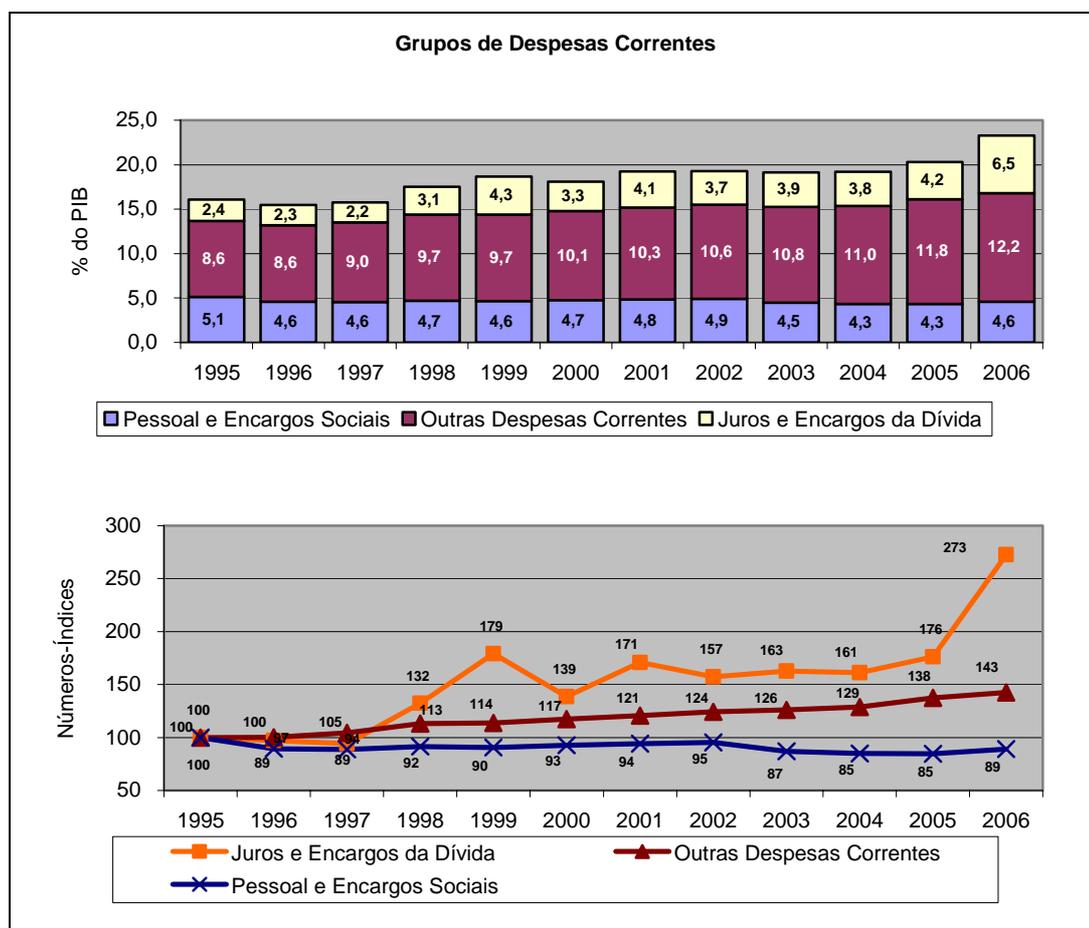


Quadro 13 – Participação Relativa e Comportamento dos Gastos da União / Dimensão Macroeconômica  
Fonte: SIAFI, base de dados da Disoc/Ipea e Ipeadata. Elaborada pelo autor.

No entanto, esse crescimento da participação das despesas de capital na economia se deve exclusivamente à expansão dos gastos financeiros de capital (GFK); ou seja, aos gastos com a amortização da dívida pública, haja vista que o montante, resultante da soma dos investimentos e das inversões financeiras, teve a sua participação reduzida em 1 p.p. entre 1995 e 2006.

A responsabilidade dos gastos financeiros, na expansão dos gastos federais, também pode ser observada dentro das despesas correntes; pois, dos 7,2 p.p. de expansão constatada nessa categoria, 4,1 p.p. se deve ao crescimento dos dispêndios com os juros e encargos da dívida pública.

Por outro lado, a baixa prioridade macroeconômica dispensada aos gastos com pessoal fez com que esse grupo de despesa corrente tivesse a sua participação no PIB reduzida em 0,6 p.p. no período de 12 anos. Assim, o crescimento real de 31%, observado na dimensão fiscal, não foi suficiente para manter o patamar de recursos que era absorvido por essa rubrica em 1995, conforme se pode constatar no quadro 14.



Quadro 14 – Participação Relativa e Comportamento dos Gastos Correntes da União / Dimensão Macroeconômica

Fonte: SIAFI, base de dados da Disoc/Ipea e Ipeadata. Elaborada pelo autor.

Utilizar, como justificativa para a redução desses gastos, somente o aumento das transferências para a inatividade e a redução da demanda por novas contratações, como

consequência da descentralização de recursos e de responsabilidades em direção aos Estados e Municípios, parece não encontrar sustentação quando se analisa o grupo de despesa com pessoal e encargos sociais; pois este grupo engloba tanto as despesas com o pessoal da ativa quanto com os inativos e pensionistas, que, no total, obteve um crescimento, no efetivo pago, de 13% entre 1995 e 2006, conforme se constata na tabela 5.

Tabela 5 – Efetivo pago pela União

Ano	Quantidade				Números-Índices (1995 = 100)			
	Ativos	Inativos	Pensionistas	Total	Ativos	Inativos	Pensionistas	Total
1995	1.141.993	537.581	334.417	<b>2.013.991</b>	100	100	100	<b>100</b>
1996	1.128.919	552.547	364.175	<b>2.045.641</b>	99	103	109	<b>102</b>
1997	1.102.113	555.051	377.266	<b>2.034.430</b>	97	103	113	<b>101</b>
1998	1.040.562	573.572	394.058	<b>2.008.192</b>	91	107	118	<b>100</b>
1999	1.071.466	585.725	397.118	<b>2.054.309</b>	94	109	119	<b>102</b>
2000	1.077.711	583.589	408.051	<b>2.069.351</b>	94	109	122	<b>103</b>
2001	1.075.592	577.290	418.290	<b>2.071.172</b>	94	107	125	<b>103</b>
2002	1.028.625	578.597	429.552	<b>2.036.774</b>	90	108	128	<b>101</b>
2003	1.076.445	586.133	439.992	<b>2.102.570</b>	94	109	132	<b>104</b>
2004	1.105.112	585.774	459.936	<b>2.150.822</b>	97	109	138	<b>107</b>
2005	1.106.420	582.083	462.816	<b>2.151.319</b>	97	108	138	<b>107</b>
2006	1.235.656	576.525	472.341	<b>2.284.522</b>	108	107	141	<b>113</b>

Fonte: Boletim Estatístico de Pessoal do Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão (www.planejamento.gov.br). Elaborada pelo autor.

O oposto do que aconteceu com os gastos de pessoal, ocorreu com os juros e encargos da dívida pública que, depois de 1998, passou a apresentar surtos expressivos de crescimento, chegando, em 2006, depois de um salto significativo nesse ano, com uma representatividade 173% maior que em 1995.

Essa trajetória, demonstrada pelos GCF, foi acompanhada pelas outras despesas correntes que, também a partir de 1998, passaram a apresentar um processo quase que contínuo de expansão, que, apesar de menos agressivo, teve a sua participação na economia aumentada em 43% no mesmo período.

Vale a pena lembrar que, dentro das outras despesas correntes, estão incluídos os dispêndios com os aposentados e pensionistas do Regime Geral da Previdência Social (RGPS), assim como, dentro do grupo de pessoal e encargos sociais, estão as despesas com os inativos e pensionistas da união.

Para a análise da aplicação dos recursos federais nas áreas sociais, não-sociais e financeiras, tomou-se como base os dados consolidados na tabela 6, a qual, além de trazer o detalhamento das despesas correntes efetivamente executadas nessas áreas, complementarmente, traz as despesas de capital financeiras (amortização da dívida) e não-financeiras (investimentos e inversões financeiras).

Tabela 6 – Dinâmica dos Gastos Correntes da União por Área de Concentração / Dimensão Macroeconômica

Ano	Despesas Correntes				Despesas de Capital			Total
	Sociais	Não-Sociais	Financeiras	Soma	Financeiras	Investimentos e Inversões	Soma	
<b>% do PIB</b>								
1995	10,7	3,0	2,4	<b>16,1</b>	1,3	1,5	<b>2,8</b>	<b>18,9</b>
1996	10,5	2,7	2,3	<b>15,5</b>	0,8	1,9	<b>2,7</b>	<b>18,1</b>
1997	10,6	2,9	2,2	<b>15,7</b>	1,4	1,3	<b>2,7</b>	<b>18,5</b>
1998	11,4	2,9	3,1	<b>17,5</b>	2,5	1,4	<b>3,8</b>	<b>21,4</b>
1999	11,6	2,8	4,3	<b>18,7</b>	2,6	1,3	<b>3,8</b>	<b>22,5</b>
2000	11,7	3,1	3,3	<b>18,1</b>	3,7	1,4	<b>5,1</b>	<b>23,2</b>
2001	12,1	3,1	4,1	<b>19,2</b>	4,2	2,2	<b>6,4</b>	<b>25,7</b>
2002	12,3	3,2	3,7	<b>19,3</b>	4,7	1,6	<b>6,3</b>	<b>25,5</b>
2003	12,5	2,8	3,9	<b>19,1</b>	4,7	1,3	<b>5,9</b>	<b>25,1</b>
2004	12,6	2,7	3,8	<b>19,2</b>	3,7	1,2	<b>4,8</b>	<b>24,1</b>
2005	13,1	3,0	4,2	<b>20,3</b>	2,3	1,3	<b>3,6</b>	<b>23,9</b>
2006	13,8	3,0	6,5	<b>23,3</b>	5,2	1,5	<b>6,7</b>	<b>29,9</b>
<b>Variação</b>	<b>3,0</b>	<b>0,1</b>	<b>4,1</b>	<b>7,2</b>	<b>3,9</b>	<b>0,0</b>	<b>3,8</b>	<b>11,0</b>
<b>Números-Índices (base 1995 = 100)</b>								
1995	100	100	100	<b>100</b>	100	100	<b>100</b>	<b>100</b>
1996	97	92	97	<b>96</b>	60	123	<b>94</b>	<b>96</b>
1997	99	98	94	<b>98</b>	107	88	<b>97</b>	<b>98</b>
1998	106	100	132	<b>109</b>	188	90	<b>135</b>	<b>113</b>
1999	107	96	179	<b>116</b>	194	83	<b>135</b>	<b>119</b>
2000	109	104	139	<b>113</b>	283	92	<b>181</b>	<b>123</b>
2001	112	105	171	<b>120</b>	319	148	<b>227</b>	<b>136</b>
2002	114	109	157	<b>120</b>	354	107	<b>222</b>	<b>135</b>
2003	116	95	163	<b>119</b>	355	84	<b>210</b>	<b>133</b>
2004	118	93	161	<b>119</b>	280	77	<b>171</b>	<b>127</b>
2005	122	103	176	<b>126</b>	174	86	<b>127</b>	<b>126</b>
2006	128	102	273	<b>145</b>	394	98	<b>236</b>	<b>158</b>

Fonte: SIAFI, base de dados da Disoc/Ipea e Ipeadata. Elaborada pelo autor.

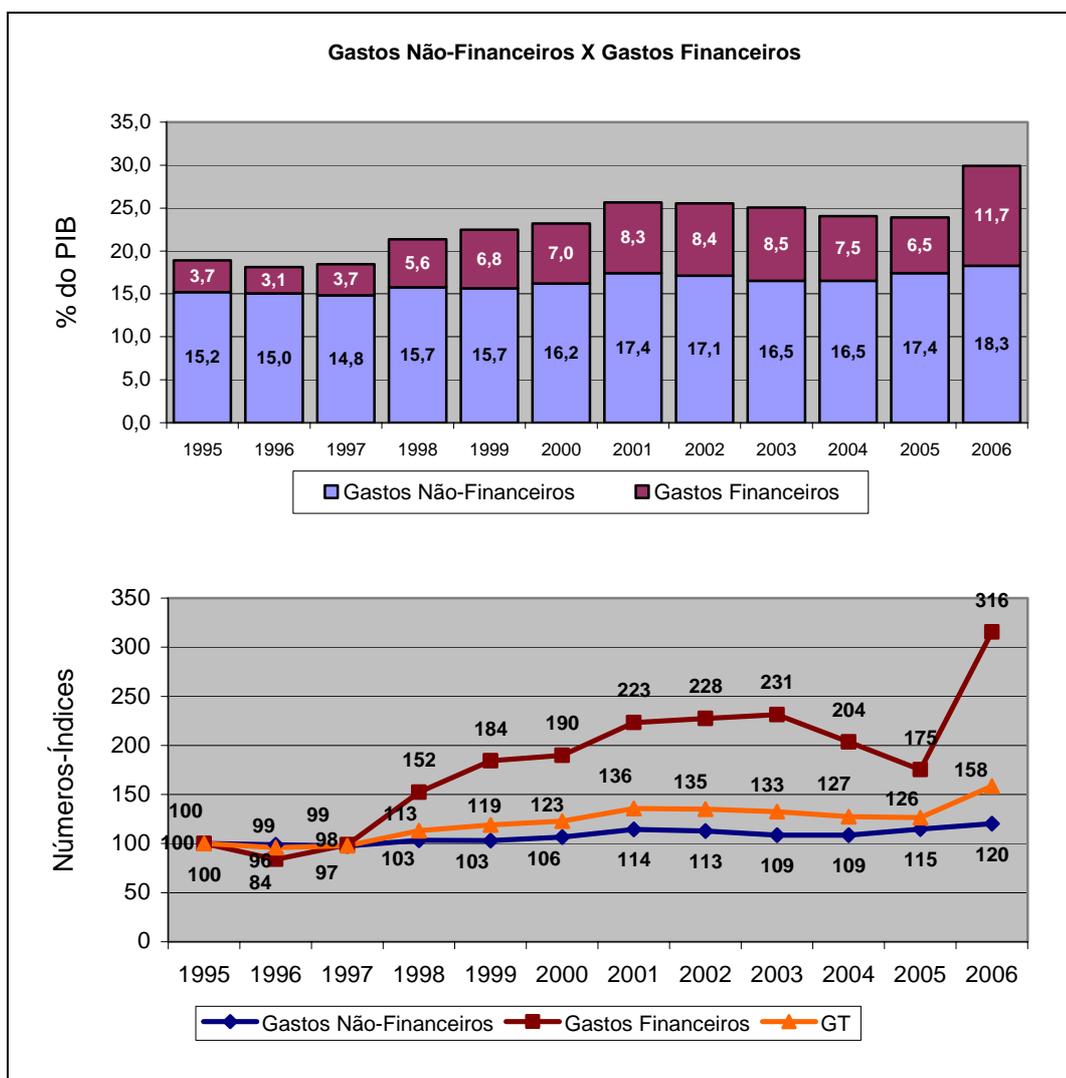
Nota: valores calculados, ano a ano, com base nos valores correntes resultantes da execução orçamentária e do PIB nominal fornecido pelo IBGE e disponibilizado no Ipeadata.

Em termos gerais, a maior prioridade macroeconômica é outorgada aos gastos correntes financeiros (GCF); ou seja, aos juros e aos encargos da dívida, os quais respondem por 4,1 p.p., dos 11 correspondentes à expansão GT da União. A segunda prioridade, por sua

vez, fica por conta dos gastos financeiros de capital (GFK); ou seja, com a amortização da dívida, cuja expansão corresponde a 3,9 p.p. do PIB.

Dessa forma, em relação à prioridade fiscal exposta na seção anterior, somente houve uma inversão de prioridade entre esses dois gastos, permanecendo, no entanto, a primazia das despesas financeiras na agenda governamental, cujo montante foi responsável por 73% da expansão da participação dos gastos federais na economia no período de 1995 a 2006, haja vista que, dos 11 p.p. de expansão total, 8,0 p.p. se devem ao avanço dos gastos financeiros.

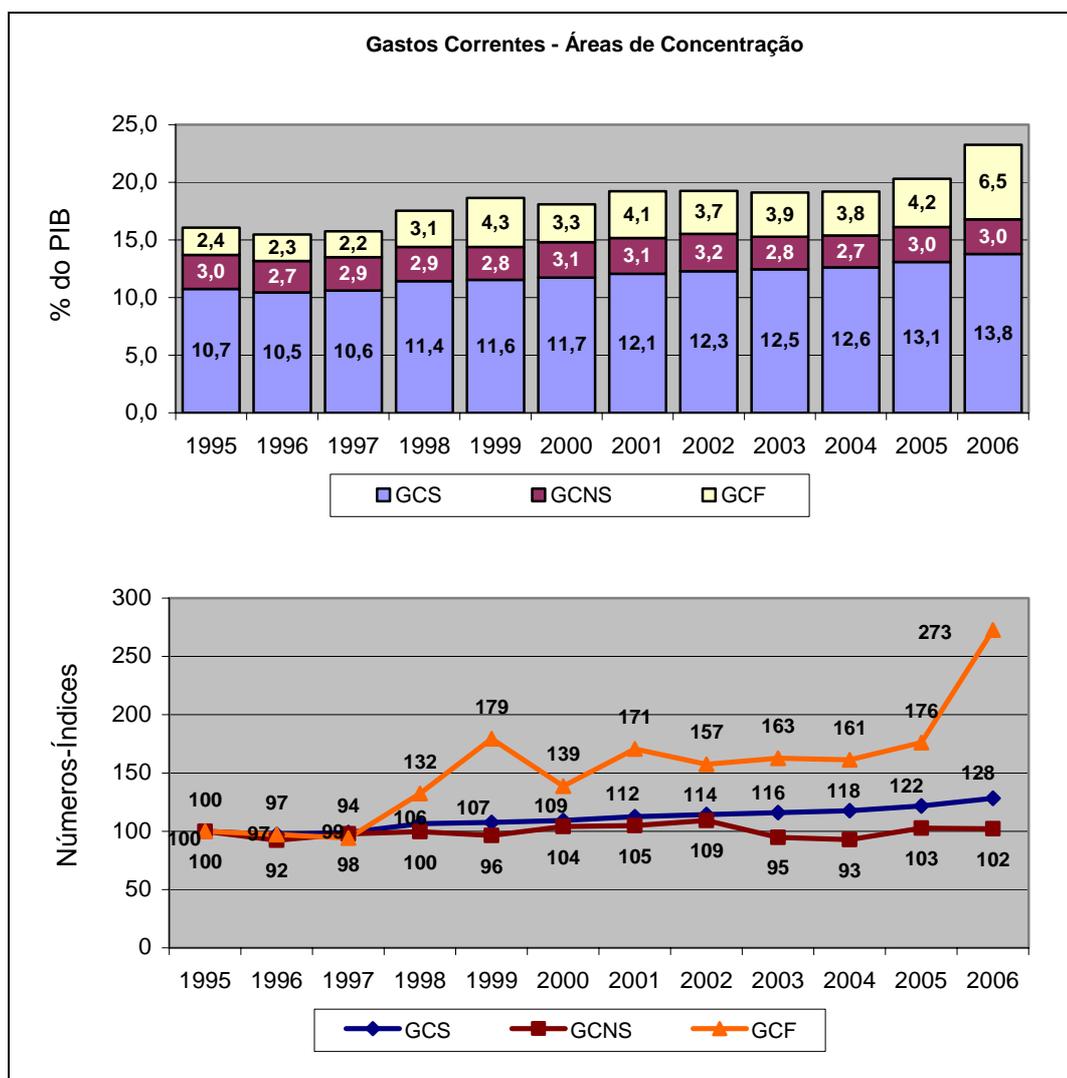
Grande parte desse comportamento demonstrado pelos gastos financeiros decorre da execução orçamentária de 2006, conforme se pode visualizar no quadro 15.



Quadro 15 – Participação Relativa e Comportamento dos Gastos Financeiros e Não-Financeiros da União / Dimensão Macroeconômica

Fonte: SIAFI, base de dados da Disoc/Ipea e Ipeadata. Elaborada pelo autor.

Esses gastos tiveram um comportamento muito semelhante àquele já apresentado na dimensão fiscal. Ou seja, a partir de 1998, os gastos financeiros, tanto os correntes, juros e encargos da dívida, quanto os de capital, amortização da dívida, cresceram vertiginosamente e sempre em níveis mais elevados que os apresentados pelos gastos totais, o que só confirma a prioridade dispensada à área financeira. Os gastos correntes sociais (GCS), por sua vez, também se expandiram significativamente no período, chegando, ao final da série, com 3,1 p.p. a mais do que representavam em relação ao PIB de 1995. Tal trajetória de crescimento é quase que constante a partir de 1998, contrastando com o crescimento inexpressivo dos gastos correntes não-sociais (GCNS), conforme se pode observar no quadro 16.



Quadro 16 – Participação Relativa e Comportamento dos GCS, GCNS e GCF da União / Dimensão Macroeconômica

Fonte: SIAFI, base de dados da Disoc/Ipea e Ipeadata. Elaborada pelo autor.

Na tabela 7, têm-se os gastos correntes classificados por tipos de despesas e dentro de suas respectivas áreas de concentração. Desde logo, já se observa que, dentro da área social, o destaque expansionista, fica por conta dos gastos com o RGPS, que cresce 2,1 p.p. do PIB, entre 1995 e 2006, seguidos pelos gastos relativos às transferências voluntárias e pelas aplicações diretas, com 1,1 p.p. e 0,4 p.p., respectivamente.

Tabela 7 – Dinâmica dos Gastos Correntes da União por Tipo de Despesa / Dimensão Macroeconômica

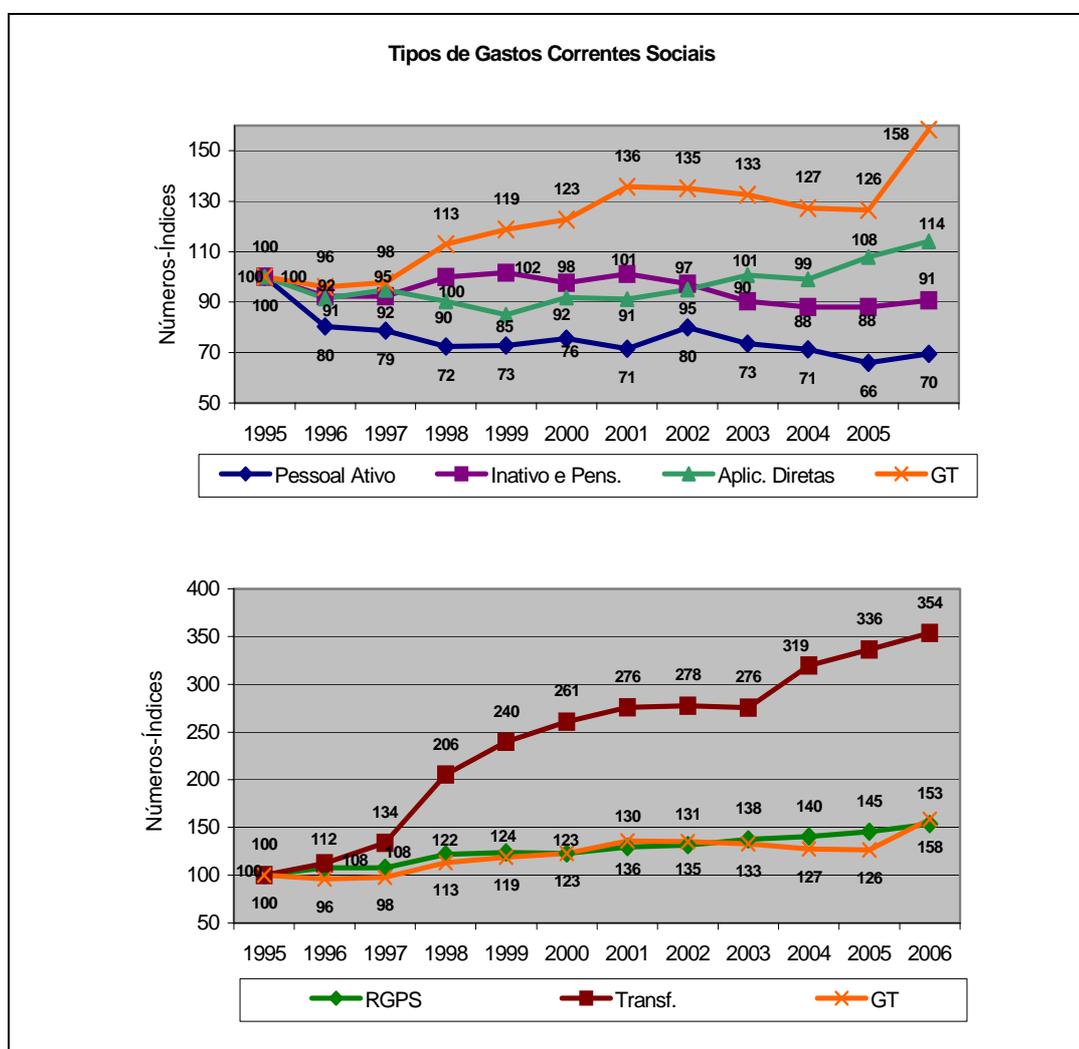
Ano	Gastos Correntes														Total Geral
	Gastos Sociais						Gastos Não-Sociais				Gastos Financeiros			Soma (a+b+c)	
	Pessoal Ativo	Inativo Pens.	RGPS	Transf.	Aplic. Diretas	Soma (a)	Pessoal Ativo	Transf.	Aplic. Diretas	Soma (b)	Dívida Externa	Dívida Interna	Soma (c)		
<b>% do PIB</b>															
1995	1,2	2,2	4,0	0,4	2,9	<b>10,7</b>	1,7	0,3	1,0	<b>3,0</b>	0,7	1,7	<b>2,4</b>	<b>16,1</b>	<b>18,9</b>
1996	1,0	2,0	4,3	0,5	2,6	<b>10,5</b>	1,6	0,3	0,9	<b>2,7</b>	0,6	1,7	<b>2,3</b>	<b>15,5</b>	<b>18,1</b>
1997	1,0	2,0	4,3	0,6	2,7	<b>10,6</b>	1,6	0,4	0,9	<b>2,9</b>	0,5	1,7	<b>2,2</b>	<b>15,7</b>	<b>18,5</b>
1998	0,9	2,2	4,9	0,9	2,6	<b>11,4</b>	1,6	0,5	0,8	<b>2,9</b>	0,5	2,6	<b>3,1</b>	<b>17,5</b>	<b>21,4</b>
1999	0,9	2,2	5,0	1,0	2,4	<b>11,6</b>	1,5	0,5	0,8	<b>2,8</b>	0,8	3,5	<b>4,3</b>	<b>18,7</b>	<b>22,5</b>
2000	0,9	2,1	4,9	1,1	2,6	<b>11,7</b>	1,7	0,5	0,9	<b>3,1</b>	0,9	2,4	<b>3,3</b>	<b>18,1</b>	<b>23,2</b>
2001	0,9	2,2	5,2	1,1	2,6	<b>12,1</b>	1,7	0,5	0,9	<b>3,1</b>	1,1	2,9	<b>4,1</b>	<b>19,2</b>	<b>25,7</b>
2002	1,0	2,1	5,3	1,2	2,7	<b>12,3</b>	1,8	0,5	1,0	<b>3,2</b>	1,2	2,5	<b>3,7</b>	<b>19,3</b>	<b>25,5</b>
2003	0,9	2,0	5,5	1,1	2,9	<b>12,5</b>	1,6	0,4	0,8	<b>2,8</b>	1,1	2,8	<b>3,9</b>	<b>19,1</b>	<b>25,1</b>
2004	0,9	1,9	5,6	1,3	2,8	<b>12,6</b>	1,5	0,4	0,8	<b>2,7</b>	0,9	2,9	<b>3,8</b>	<b>19,2</b>	<b>24,1</b>
2005	0,8	1,9	5,8	1,4	3,1	<b>13,1</b>	1,6	0,5	1,0	<b>3,0</b>	0,8	3,4	<b>4,2</b>	<b>20,3</b>	<b>23,9</b>
2006	0,9	2,0	6,2	1,5	3,3	<b>13,8</b>	1,7	0,4	0,9	<b>3,0</b>	0,7	5,8	<b>6,5</b>	<b>23,3</b>	<b>29,9</b>
Var.	<b>-0,4</b>	<b>-0,2</b>	<b>2,1</b>	<b>1,1</b>	<b>0,4</b>	<b>3,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,1</b>	<b>-0,1</b>	<b>0,1</b>	<b>0,0</b>	<b>4,1</b>	<b>4,1</b>	<b>7,2</b>	<b>11,0</b>
<b>Números-Índices (base 1995 = 100)</b>															
1995	100	100	100	100	100	<b>100</b>	100	100	100	<b>100</b>	100	100	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>
1996	80	92	108	112	91	<b>97</b>	92	116	86	<b>92</b>	85	102	<b>97</b>	<b>96</b>	<b>96</b>
1997	79	92	108	134	95	<b>99</b>	91	160	93	<b>98</b>	81	100	<b>94</b>	<b>98</b>	<b>98</b>
1998	72	100	122	206	90	<b>106</b>	95	190	84	<b>100</b>	82	152	<b>132</b>	<b>109</b>	<b>113</b>
1999	73	102	124	240	85	<b>107</b>	89	191	84	<b>96</b>	116	204	<b>179</b>	<b>116</b>	<b>119</b>
2000	76	98	123	261	92	<b>109</b>	98	206	87	<b>104</b>	129	142	<b>139</b>	<b>113</b>	<b>123</b>
2001	71	101	130	276	91	<b>112</b>	102	197	86	<b>105</b>	168	172	<b>171</b>	<b>120</b>	<b>136</b>
2002	80	97	131	278	95	<b>114</b>	104	189	97	<b>109</b>	178	149	<b>157</b>	<b>120</b>	<b>135</b>
2003	73	90	138	276	101	<b>116</b>	93	171	79	<b>95</b>	164	162	<b>163</b>	<b>119</b>	<b>133</b>
2004	71	88	140	319	99	<b>118</b>	90	149	83	<b>93</b>	137	171	<b>161</b>	<b>119</b>	<b>127</b>
2005	66	88	145	336	108	<b>122</b>	94	175	98	<b>103</b>	114	201	<b>176</b>	<b>126</b>	<b>126</b>
2006	70	91	153	354	114	<b>128</b>	101	136	95	<b>102</b>	105	339	<b>273</b>	<b>145</b>	<b>158</b>

Fonte: SIAFI, base de dados da Disoc/Ipea e Ipeadata. Elaborada pelo autor.

Nota: valores calculados, ano a ano, com base nos valores correntes resultantes da execução orçamentária e do PIB nominal fornecido pelo IBGE e disponibilizado no Ipeadata.

Por outro lado, as despesas com o pessoal ativo da área social e com os inativos e pensionistas têm as suas participações no PIB diminuídas de 0,4 e 0,2 p.p., respectivamente. Os supostos motivos para essa queda foram listados na dimensão fiscal constante da seção anterior. No entanto, pode-se acrescentar a isso o que cita Castro et al. (2008, p. 23), sobre o ajuste efetuado em 2003, quando o governo federal propôs um reajuste salarial generalizado “de apenas 0,1% frente a uma inflação de aproximadamente 18%, medida pelo IPCA”.

A tendência decrescente dos gastos com o pessoal da ativa das áreas sociais reduziu a sua participação, no produto nacional de 2006, a 70% do que representava em 1995. Da mesma forma, porém mais moderada, foi a redução dos gastos com os inativos e pensionista da União, que tiveram a sua participação reduzida em 9%, nesse mesmo período, apesar do aumento do efetivo pago. Assim sendo, em termos macroeconômicos, nenhuma culpabilidade pode ser imputada a esses gastos, pela expansão do gastos federais, conforme se pode observar no quadro 17.



Quadro 17 – Comportamento dos Tipos de GCS da União / Dimensão Macroeconômica  
Fonte: SIAFI, base de dados da Disoc/Ipea e Ipeadata. Elaborada pelo autor.

As aplicações diretas, relacionadas aos GCS, que inicialmente apresentaram uma tendência decrescente, chegaram, em 2006, com uma expansão de 14% em relação a 1995.

Esse fato, segundo Castro et al. (2008), é plenamente explicável, em função do aumento na abrangência e no número de programas e ações sociais implementados nos últimos anos, algo sem precedentes na história brasileira.

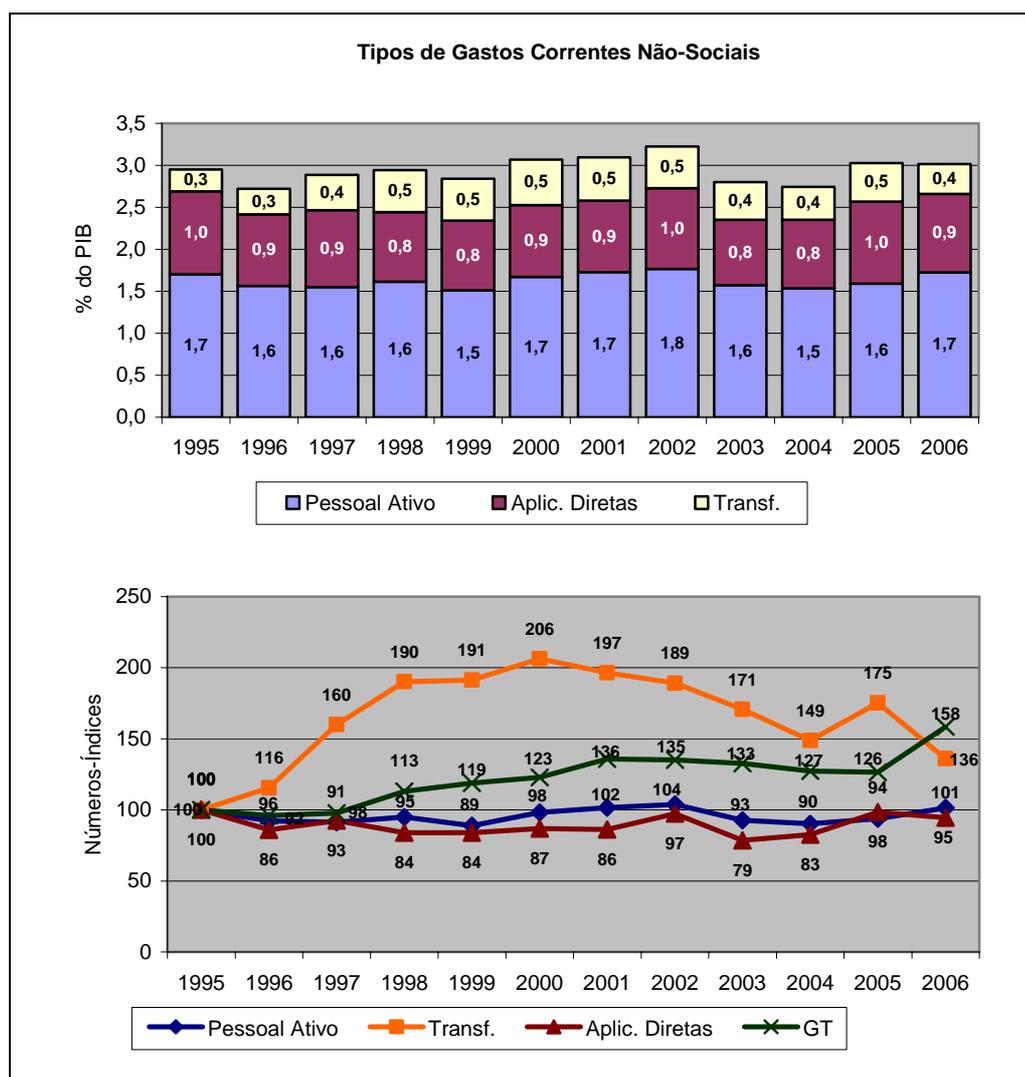
Já os gastos relacionados ao RGPS cresceram 53% a mais que o PIB no mesmo período. No entanto, assim como na dimensão fiscal, o tipo de despesa que mais chama a atenção, tanto pelo volume despendido quanto pela trajetória ascendente, são as transferências voluntárias que, em 12 anos, cresceram 254%, conforme se pode observar no segundo gráfico do quadro anterior.

Em função do montante de recursos envolvidos, bem como pelas especificidades e pela quantidade de variáveis que se envolve; tanto os gastos previdenciários, aí incluídos o RGPS e os gastos com inativos e pensionistas da União, quanto os gastos inerentes às transferências voluntárias merecem uma abordagem própria, a fim de se explicar as razões e as conseqüências desses gastos, haja vista que, no primeiro caso, existem questões atuariais e legislativas, principalmente, no que se refere a direitos adquiridos, que merecem ser aprofundadas. No caso das transferências voluntárias ou negociadas, segundo Pires Júnior (2003), essas envolvem questões de governança e de governabilidade, que vão muito além do escopo do presente trabalho.

Os GCNS, por sua vez, foram, dentre os gastos correntes, os que menos se expandiram no período abrangido por esta pesquisa. Nesse aspecto, incluem-se os referentes ao pagamento de pessoal, que, na maior parte do tempo, não conseguiram acompanhar o desempenho do PIB. O mesmo ocorrendo com as aplicações diretas que obtiveram variação negativa.

Por outro lado, o aumento da descentralização da gestão e aplicação de recursos, as transferências voluntárias, que haviam aumentado substancialmente durante os anos noventa, têm a trajetória alterada a partir do ano 2000, em contraponto com o que ocorre na área social.

O comportamento mais comedido dos GCNS pode ser justificado, como já explicitado na dimensão anterior, pelo fato de concentrar a maior parte das despesas discricionárias, o que dá maior liberdade para o governo exercer a sua política fiscal. Para uma melhor visualização, os dados referentes a esse tipo de gasto encontram-se exposto no quadro 18.

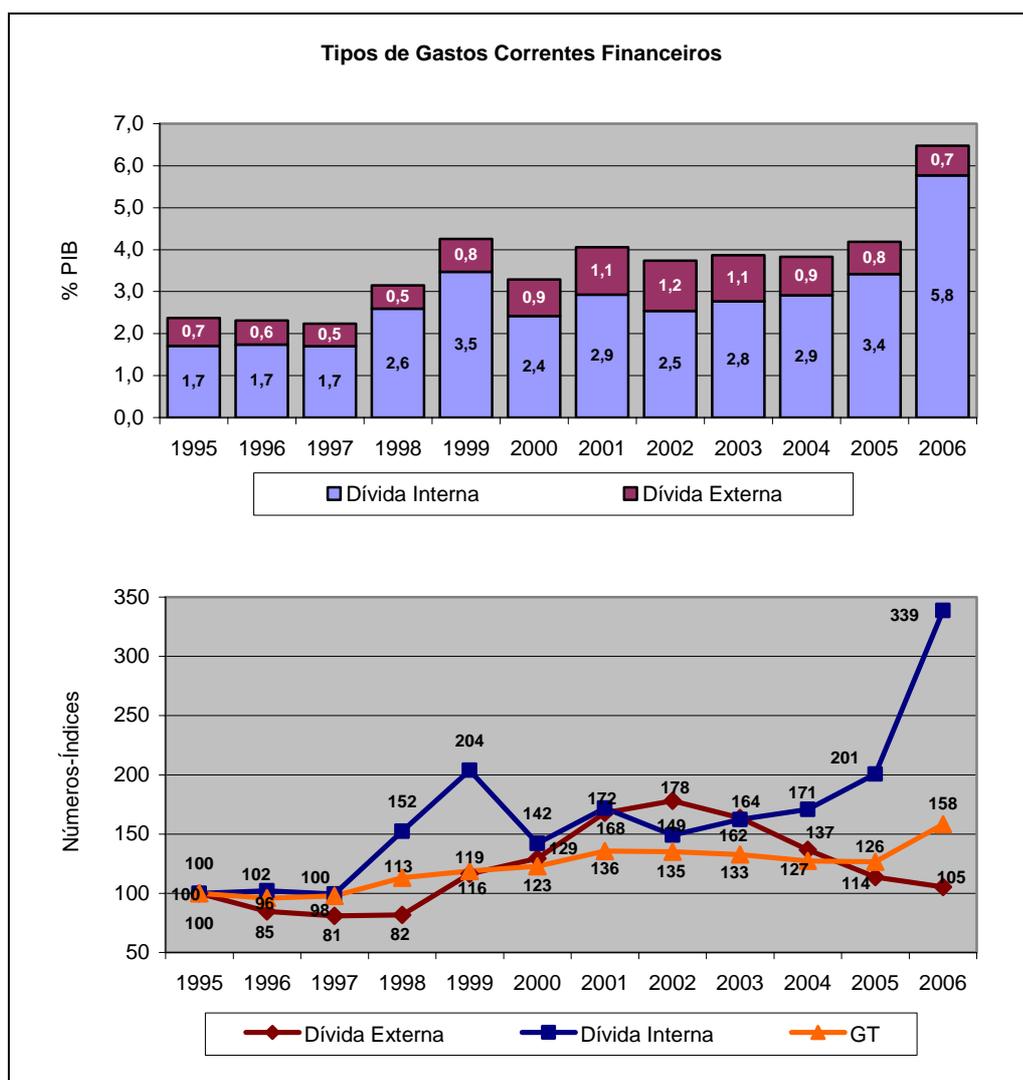


Quadro 18 – Participação Relativa e Comportamento dos Tipos de GCNS da União / Dimensão Macroeconômica

Fonte: SIAFI, base de dados da Disoc/Ipea e Ipeadata. Elaborada pelo autor.

No tocante aos GCF, divididos aqui em dívida interna e dívida externa, verifica-se que esses dois tipos de gastos apresentaram comportamentos bastante diferentes. Enquanto a participação relativa da dívida interna cresce em 4,1 p.p. do PIB, entre 1995 e 2006; a dívida externa, depois de apresentar variações significativas durante todo o período, chega, ao final

da série, praticamente com a mesma representatividade que tinha em 1995. Assim sendo, apesar da prioridade macroeconômica dos gastos correntes financeiros, a expansão relativa verificada em 2006 se deve quase que exclusivamente aos juros e encargos da dívida interna. O quadro 19 evidencia o comportamento dos GCF nos 12 anos abrangidos pela pesquisa.



Quadro 19 – Participação Relativa e Comportamento dos Tipos de GCF da União / Dimensão Macroeconômica

Fonte: SIAFI, base de dados da Disoc/Ipea e Ipeadata. Elaborada pelo autor.

Se por um lado a diminuição do peso da dívida externa nas contas nacionais se deve à melhora do cenário econômico nacional e internacional, que permitiu o aumento da credibilidade do país junto aos investidores, refletindo na taxa de câmbio; por outro lado, o aumento dos custos da dívida interna é consequência, segundo Lopreato (2005), da utilização

da política fiscal como âncora da política monetária; ou seja, aquela tem o papel de acomodar esta, evitando o aumento dos preços. No entanto, a prática continuada de juros altos pode desacelerar a economia e frear a trajetória declinante da relação dívida/PIB, observada nos últimos anos.

Enfim, em relação à dimensão macroeconômicos dos dispêndios correntes realizados pelo governo federal, entre 1995 e 2006, verifica-se que, assim como constatado na dimensão fiscal, esses gastos se expandiram consideravelmente nesse período, chegando, ao final da série analisada, com uma participação de 7,2 pontos percentuais a mais do que representavam, em termos de PIB, no ano de 1995. Ou seja, cresceram 45% a mais que o desempenho obtido pelo produto nacional no mesmo período.

Assim sendo, confirma-se também, nessa dimensão, a primeira hipótese levantada para este estudo. No entanto, cabe observar que a expansão demonstrada pelos gastos correntes, ficou abaixo da expansão do total dos gastos públicos federais. Houve, portanto, também expansão dos gastos de capital que, capitaneado quase que exclusivamente pelos gastos com a amortização da dívida pública, aumentou a sua participação em 3,8 p.p., em relação ao PIB, entre 1995 e 2006.

Assim, apesar do volume maior envolvido, confirma-se também, nessa dimensão, que não se pode imputar, aos gastos correntes, toda a responsabilidade pela expansão dos gastos do governo federal nesse período.

No tocante à prioridade macroeconômica das despesas correntes, essa ficou por conta da área financeira, confirmando o que já havia sido observado na dimensão fiscal, haja vista que, dos 7,2 pontos percentuais de expansão dos gastos correntes, os juros e encargos da dívida pública foram responsáveis por 4,1 pontos, seguidos dos gastos sociais que responderam por 3,0 pontos percentuais e, por último, os gastos não-sociais, com módico 0,1

ponto percentual. Assim sendo, também se confirmam as outras duas hipóteses levantadas inicialmente para esta pesquisa.

Cabe observar, no entanto, que o maior destaque, entre os grupos de despesas correntes, ficou por conta das despesas com pessoal e encargos sociais, que, ao contrário do que popularmente é apregoado, tiveram a sua participação no produto nacional reduzida em 0,6 p.p. ao longo dos 12 anos analisados, chegando, em 2006, com uma representatividade de 89% do que representavam em 1995; ou seja, houve queda, em sua participação relativa, de 11% nesse período, apesar do aumento de 13% no número total de favorecidos.

#### 4.3 Dimensão tributária

Para o financiamento dos gastos públicos, o governo recorre a diversas fontes, as quais, neste trabalho, foram divididas em duas grandes categorias: a primeira se refere às fontes tributárias, cujos recursos são obtidos em função do exercício do poder de império do Estado, sendo aqui representadas pelos impostos, pelas taxas e pelas contribuições econômicas e sociais de toda ordem; e, a segunda, representada pelas fontes não-tributárias, compostas pelos recursos diretamente arrecadados e pelas operações de crédito.

A análise dos gastos públicos sob a ótica dessa dimensão tem por finalidade evidenciar aqueles que, ao longo do tempo, estão pressionando, ou não, para o aumento da carga tributária. Com essa finalidade elaborou-se a tabela 8 que demonstra a execução das despesas efetivas do governo federal em percentuais do PIB, divididas por categoria econômica e seus respectivos grupos de despesas e, ainda, classificadas segundo as suas fontes de financiamentos. Os resultados obtidos evidenciam que a maioria absoluta das despesas federais, como não poderia deixar de ser, é financiada por fontes tributárias, as quais ampliaram a participação em 6,5 p.p. do PIB em 12 anos.

Tabela 8 – Dinâmica dos Gastos Correntes da União por Grupo de Despesa / Dimensão Tributária

Ano	Despesas Correntes				Despesas de Capital				Total	CTFL % PIB
	Pessoal e Encargos Sociais	Juros e Encargos da Dívida	Outras Despesas Correntes	Soma	Amortização da Dívida	Investimentos	Inversões Financeiras	Soma		
<b>Gastos Tributários (% do PIB)</b>										
1995	5,0	0,0	7,1	12,2	0,1	0,4	0,1	0,6	12,8	14,6
1996	4,6	0,5	7,4	12,5	0,0	0,5	0,1	0,6	13,0	14,2
1997	4,5	0,2	7,9	12,6	0,1	0,6	0,1	0,8	13,4	14,9
1998	4,6	0,2	8,5	13,4	0,7	0,6	0,1	1,4	14,8	15,6
1999	4,6	0,4	8,7	13,8	0,3	0,4	0,0	0,8	14,6	16,8
2000	4,7	0,0	8,9	13,6	1,2	0,6	0,1	1,8	15,4	17,6
2001	4,8	0,1	9,3	14,2	1,2	0,8	0,1	2,2	16,4	18,1
2002	4,8	0,2	9,6	14,6	0,8	0,5	0,1	1,5	16,1	18,6
2003	4,4	0,0	10,2	14,6	0,6	0,3	0,2	1,1	15,7	18,3
2004	4,3	0,2	10,5	15,0	0,5	0,4	0,3	1,2	16,1	18,9
2005	4,3	0,1	11,2	15,6	0,7	0,7	0,2	1,7	17,3	19,7
2006	4,5	0,0	11,6	16,1	2,2	0,8	0,2	3,2	19,3	19,3
<b>Varição</b>	<b>-0,5</b>	<b>0,0</b>	<b>4,5</b>	<b>3,9</b>	<b>2,1</b>	<b>0,3</b>	<b>0,2</b>	<b>2,6</b>	<b>6,5</b>	<b>4,7</b>
<b>Gastos Não-Tributários (% do PIB)</b>										
1995	0,1	2,4	1,4	3,9	1,2	0,3	0,8	2,2	6,1	0,0
1996	0,0	1,8	1,2	3,0	0,8	0,2	1,1	2,1	5,1	0,0
1997	0,1	2,1	1,0	3,2	1,3	0,2	0,4	1,9	5,1	0,0
1998	0,1	2,9	1,2	4,1	1,8	0,3	0,4	2,5	6,6	0,0
1999	0,1	3,8	1,0	4,9	2,2	0,2	0,6	3,0	7,9	0,0
2000	0,1	3,3	1,1	4,5	2,6	0,3	0,5	3,3	7,8	0,0
2001	0,1	4,0	1,0	5,0	3,0	0,3	1,0	4,3	9,3	0,0
2002	0,1	3,5	1,0	4,6	3,9	0,2	0,8	4,8	9,4	0,0
2003	0,0	3,9	0,6	4,5	4,0	0,1	0,7	4,8	9,3	0,0
2004	0,0	3,7	0,5	4,2	3,2	0,1	0,3	3,7	7,9	0,0
2005	0,0	4,1	0,6	4,7	1,6	0,1	0,3	1,9	6,6	0,0
2006	0,0	6,4	0,6	7,2	3,0	0,1	0,4	3,4	10,6	0,0
<b>Varição</b>	<b>-0,1</b>	<b>4,1</b>	<b>-0,8</b>	<b>3,3</b>	<b>1,8</b>	<b>-0,2</b>	<b>-0,4</b>	<b>1,2</b>	<b>4,5</b>	<b>0,0</b>

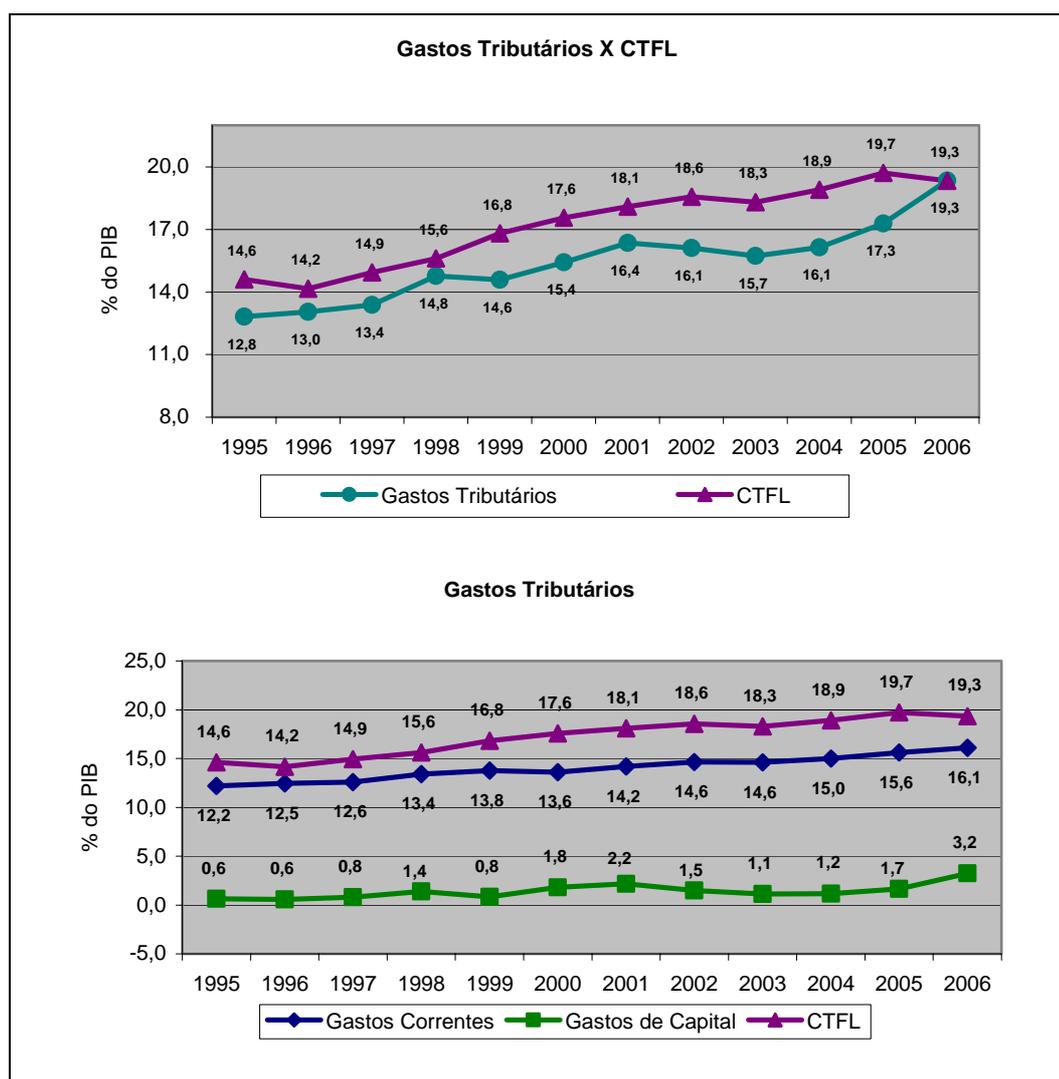
Fonte: SIAFI, base de dados da Disoc/Ipea, Ipeadata (para o PIB) e SRFB (para a arrecadação). Elaborada pelo autor.

Nota: valores calculados, ano a ano, com base nos valores correntes resultantes da execução orçamentária e do PIB nominal fornecido pelo IBGE e disponibilizado no Ipeadata, sendo os dados para o cálculo da CTFL retirado dos estudos estatísticos disponibilizados pela SRFB ([www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)).

Como conseqüência disso, em 2006, a “folga tributária” média que girou em torno dos 2,0 p.p. do PIB, entre 1995 e 2005, deixou de existir, pois foi absorvida, principalmente, pela amortização da dívida, cujos gastos mais do que triplicaram de um ano para o outro, saltando de 0,7 p.p. do PIB em 2005, para 2,2 p.p. em 2006. Isso se deve, principalmente, a implementação do Programa de Recompra de Títulos da Dívida Pública Mobiliária Federal externa (DPMFe), que permitiu o regate antecipado de títulos, cujo objetivo, segundo informe do Tesouro Nacional ([www.stn.fazenda.gov.br](http://www.stn.fazenda.gov.br)), é reduzir o fluxo de pagamento de principal e juros da DPMFe de curto prazo.

Os gráficos do quadro 20 expõem a expansão dos gastos tributários da União, cujo total, em 2006, iguala-se à CTFL devido, principalmente, ao continuado e consistente

crescimento dos gastos correntes, que aumentaram em 3,9 p.p. a sua participação no produto nacional no decorrer dos 12 anos analisados. Esse crescimento se deve, exclusivamente, às outras despesas correntes, pois os gastos com pessoal e encargos sociais diminuíram a sua participação em 0,5 p.p do PIB e não houve variação da participação dos juros e encargos da dívida pública, no montante dos gastos tributários federais.



Quadro 20 – Participação Relativa e Comportamento dos Gastos da União / Dimensão Tributária

Fonte: SIAFI, base de dados da Discoc/Ipea, Ipeadata (para o PIB) e SRFB (para a arrecadação).  
Elaborada pelo autor.

A expansão dos gastos tributários de capital também foi expressiva. Porém, apesar de algumas inflexões de aceleração, seu crescimento se deu de forma menos constante que o observado nos gastos correntes, sendo que as despesas com a amortização da dívida foram as

grandes responsáveis por essa expansão; pois cresceram 81% em 12 anos. Assim sendo, tanto os gastos correntes, quanto os de capital, pressionaram para a ampliação da carga tributária federal no período de 1995 a 2006. Também houve expansão dos gastos federais com fontes não-tributárias; porém, nesse caso, o destaque fica por conta das despesas financeiras, tanto com juros e encargos da dívida, que cresceram 4,1 p.p. do PIB, quanto com as amortizações, que cresceram 1,8 p.p. entre 1995 e 2006.

Tendo em vista que grande parte das fontes não-tributárias tem origem na emissão de títulos mobiliários ou na contração de empréstimos internos e externos, o pagamento de juros e encargos, com essas fontes, tem como resultado o aumento do estoque da dívida pública; bem como a amortização sinaliza para uma mudança no perfil dessa dívida, que pode ser mais ou menos favorável, dependendo da conjuntura econômica vivenciada pelo país.

Essa percepção pode ser confirmada analisando-se os dados contidos na tabela 9, a qual detalha, em dois grandes grupos, as fontes não-tributárias utilizadas no pagamento das despesas financeiras, entre 1995 e 2006. O primeiro evidencia as despesas pagas com a emissão de Títulos do Tesouro Nacional (TTN) e com a contratação de Operações de Créditos (Op Créd), tanto internas quanto externas. O segundo, por sua vez, contém as outras fontes não-tributárias, que são formadas pelos recursos próprios, oriundos, principalmente, da utilização econômica do patrimônio público, do retorno de juros e do principal de empréstimos concedidos, de doações recebidas, da remuneração das disponibilidades do Tesouro Nacional, da alienação de bens próprios e de bens apreendidos.

Entre as fontes não-tributárias, os recursos oriundos de emissão de TTN e de Op Créd foram responsáveis, na média dos 12 anos analisados, pelo pagamento de 78% dos juros e por 50% das amortizações, contribuindo, assim, para o expressivo crescimento da dívida pública líquida, que saltou de 28 p.p. do PIB, em dezembro de 1995, para 44,7 p.p. do PIB, em dezembro de 2006.

Tabela 9 – Trajetória dos Gastos Financeiros Não-Tributários

Ano	Juros e Encargos da Dívida (a)			Amortização da Dívida (b)			Total (a+b)		
	TTN + Op Créd	Outras Fontes	Soma	TTN + Op Créd	Outras Fontes	Soma	TTN + Op Créd	Outras Fontes	Soma
<b>(% do PIB)</b>									
1995	2,0	0,4	2,4	0,8	0,4	1,2	2,8	0,8	3,6
1996	1,3	0,4	1,8	0,7	0,0	0,8	2,1	0,5	2,6
1997	1,5	0,5	2,1	0,8	0,6	1,3	2,3	1,1	3,4
1998	2,2	0,7	2,9	0,4	1,4	1,8	2,5	2,1	4,7
1999	3,2	0,6	3,8	0,5	1,7	2,2	3,7	2,3	6,0
2000	2,5	0,8	3,3	1,0	1,6	2,6	3,5	2,4	5,9
2001	2,9	1,0	4,0	2,0	1,0	3,0	4,9	2,0	7,0
2002	2,6	0,9	3,5	1,5	2,3	3,9	4,1	3,3	7,4
2003	3,2	0,6	3,9	1,5	2,5	4,0	4,7	3,2	7,9
2004	2,9	0,7	3,7	1,5	1,7	3,2	4,4	2,5	6,9
2005	3,4	0,7	4,1	0,8	0,8	1,6	4,2	1,5	5,7
2006	5,3	1,1	6,4	1,6	1,3	3,0	7,0	2,4	9,4
<b>Variação</b>	<b>3,4</b>	<b>0,7</b>	<b>4,1</b>	<b>0,8</b>	<b>1,0</b>	<b>1,8</b>	<b>4,2</b>	<b>1,6</b>	<b>5,8</b>
<b>Participação relativa</b>									
1995	83%	17%	100%	68%	32%	100%	78%	22%	100%
1996	76%	24%	100%	94%	6%	100%	82%	18%	100%
1997	73%	27%	100%	57%	43%	100%	67%	33%	100%
1998	74%	26%	100%	21%	79%	100%	54%	46%	100%
1999	83%	17%	100%	23%	77%	100%	61%	39%	100%
2000	76%	24%	100%	38%	62%	100%	59%	41%	100%
2001	74%	26%	100%	67%	33%	100%	71%	29%	100%
2002	73%	27%	100%	40%	60%	100%	56%	44%	100%
2003	84%	16%	100%	37%	63%	100%	60%	40%	100%
2004	80%	20%	100%	46%	54%	100%	64%	36%	100%
2005	82%	18%	100%	49%	51%	100%	73%	27%	100%
2006	83%	17%	100%	55%	45%	100%	74%	26%	100%

Fonte: SIAFI, base de dados da Disoc/Ipea, Ipeadata (para o PIB) e SRFB (para a arrecadação). Elaborada pelo autor.

Nota: valores calculados, ano a ano, com base nos valores correntes resultantes da execução orçamentária e do PIB nominal fornecido pelo IBGE e disponibilizado no Ipeadata.

Na tabela 10, os gastos efetuados com fontes tributárias e não-tributárias estão divididos por áreas de concentração, conforme definido na metodologia; ou seja, separadas em sociais, não-sociais e financeiras, cuja finalidade é evidenciar qual dessas áreas mais pressionaram para o aumento da carga tributária já constatada na tabela 8.

Sob essa ótica, dentre os gastos financiados por fontes tributárias, sobressaem-se os relacionados às áreas sociais, respondendo por 92% da expansão das despesas correntes de origem tributária, no período de 1995 a 2006. Porém, concomitantemente, há a redução da presença das fontes não tributárias no financiamento desses gastos. Tal situação, segundo Castro et al. (2008, p. 29), “deve-se à queda da utilização de títulos do Tesouro Nacional e de operações de crédito no financiamento social”.

Tabela 10 – Dinâmica dos Gastos Correntes da União por Área de Concentração / Dimensão Tributária

Ano	Despesas Correntes				Despesas de Capital			Total	CTFL % PIB
	Sociais	Não-Sociais	Financeiras	Soma	Financeiras	Investimentos e Inversões	Soma		
<b>Gastos Tributários (% do PIB)</b>									
1995	9,8	2,4	0,0	<b>12,2</b>	0,1	0,5	<b>0,6</b>	<b>12,8</b>	<b>14,6</b>
1996	9,7	2,2	0,5	<b>12,5</b>	0,0	0,6	<b>0,6</b>	<b>13,0</b>	<b>14,2</b>
1997	10,2	2,2	0,2	<b>12,6</b>	0,1	0,7	<b>0,8</b>	<b>13,4</b>	<b>14,9</b>
1998	10,9	2,2	0,2	<b>13,4</b>	0,7	0,7	<b>1,4</b>	<b>14,8</b>	<b>15,6</b>
1999	11,2	2,1	0,4	<b>13,8</b>	0,3	0,5	<b>0,8</b>	<b>14,6</b>	<b>16,8</b>
2000	11,3	2,3	0,0	<b>13,6</b>	1,2	0,7	<b>1,8</b>	<b>15,4</b>	<b>17,6</b>
2001	11,7	2,4	0,1	<b>14,2</b>	1,2	1,0	<b>2,2</b>	<b>16,4</b>	<b>18,1</b>
2002	11,8	2,6	0,2	<b>14,6</b>	0,8	0,7	<b>1,5</b>	<b>16,1</b>	<b>18,6</b>
2003	12,2	2,4	0,0	<b>14,6</b>	0,6	0,5	<b>1,1</b>	<b>15,7</b>	<b>18,3</b>
2004	12,3	2,5	0,2	<b>15,0</b>	0,5	0,7	<b>1,2</b>	<b>16,1</b>	<b>18,9</b>
2005	12,8	2,7	0,1	<b>15,6</b>	0,7	1,0	<b>1,7</b>	<b>17,3</b>	<b>19,7</b>
2006	13,4	2,7	0,0	<b>16,1</b>	2,2	1,0	<b>3,2</b>	<b>19,3</b>	<b>19,3</b>
<b>Variação</b>	<b>3,6</b>	<b>0,4</b>	<b>0,0</b>	<b>3,9</b>	<b>2,1</b>	<b>0,5</b>	<b>2,6</b>	<b>6,5</b>	<b>4,7</b>
<b>Gastos Não-Tributários (% do PIB)</b>									
1995	0,9	0,6	2,4	<b>3,9</b>	1,2	1,0	<b>2,2</b>	<b>6,1</b>	<b>0,0</b>
1996	0,8	0,5	1,8	<b>3,0</b>	0,8	1,3	<b>2,1</b>	<b>5,1</b>	<b>0,0</b>
1997	0,5	0,6	2,1	<b>3,2</b>	1,3	0,6	<b>1,9</b>	<b>5,1</b>	<b>0,0</b>
1998	0,5	0,7	2,9	<b>4,1</b>	1,8	0,7	<b>2,5</b>	<b>6,6</b>	<b>0,0</b>
1999	0,4	0,7	3,8	<b>4,9</b>	2,2	0,8	<b>3,0</b>	<b>7,9</b>	<b>0,0</b>
2000	0,5	0,7	3,3	<b>4,5</b>	2,6	0,7	<b>3,3</b>	<b>7,8</b>	<b>0,0</b>
2001	0,3	0,7	4,0	<b>5,0</b>	3,0	1,3	<b>4,3</b>	<b>9,3</b>	<b>0,0</b>
2002	0,5	0,7	3,5	<b>4,6</b>	3,9	1,0	<b>4,8</b>	<b>9,4</b>	<b>0,0</b>
2003	0,3	0,4	3,9	<b>4,5</b>	4,0	0,8	<b>4,8</b>	<b>9,3</b>	<b>0,0</b>
2004	0,3	0,2	3,7	<b>4,2</b>	3,2	0,5	<b>3,7</b>	<b>7,9</b>	<b>0,0</b>
2005	0,3	0,3	4,1	<b>4,7</b>	1,6	0,4	<b>1,9</b>	<b>6,6</b>	<b>0,0</b>
2006	0,4	0,3	6,4	<b>7,2</b>	3,0	0,5	<b>3,4</b>	<b>10,6</b>	<b>0,0</b>
<b>Variação</b>	<b>-0,6</b>	<b>-0,3</b>	<b>4,1</b>	<b>3,3</b>	<b>1,8</b>	<b>-0,5</b>	<b>1,2</b>	<b>4,5</b>	<b>0,0</b>

Fonte: SIAFI, base de dados da Disoc/Ipea, Ipeadata (para o PIB) e SRFB (para a arrecadação). Elaborada pelo autor.

Nota: valores calculados, ano a ano, com base nos valores correntes resultantes da execução orçamentária e do PIB nominal fornecido pelo IBGE e disponibilizado no Ipeadata, sendo os dados para o cálculo da CTFL retirado dos estudos estatísticos disponibilizados pela SRFB ([www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)).

A expansão da participação das fontes tributárias, em 3,6 p.p. do PIB, no financiamento dos gastos sociais, coloca este gasto como sendo o primeiro, em termos relativos, a pressionar para o aumento da carga tributária no período estudado. No entanto, o aumento da arrecadação se dá, em grande parte, devido ao aumento das contribuições sociais, as quais são, a princípio, instituídas com a finalidade de financiar programas de proteção social.

Essa situação pode ser visualizada na tabela 11, que expõe a evolução da arrecadação líquida do governo federal, em p.p. do PIB, efetuada por intermédios das contribuições da seguridade social (CSS) e dos outros tributos (impostos, contribuições, FGTS, salário-educação, entre outros).

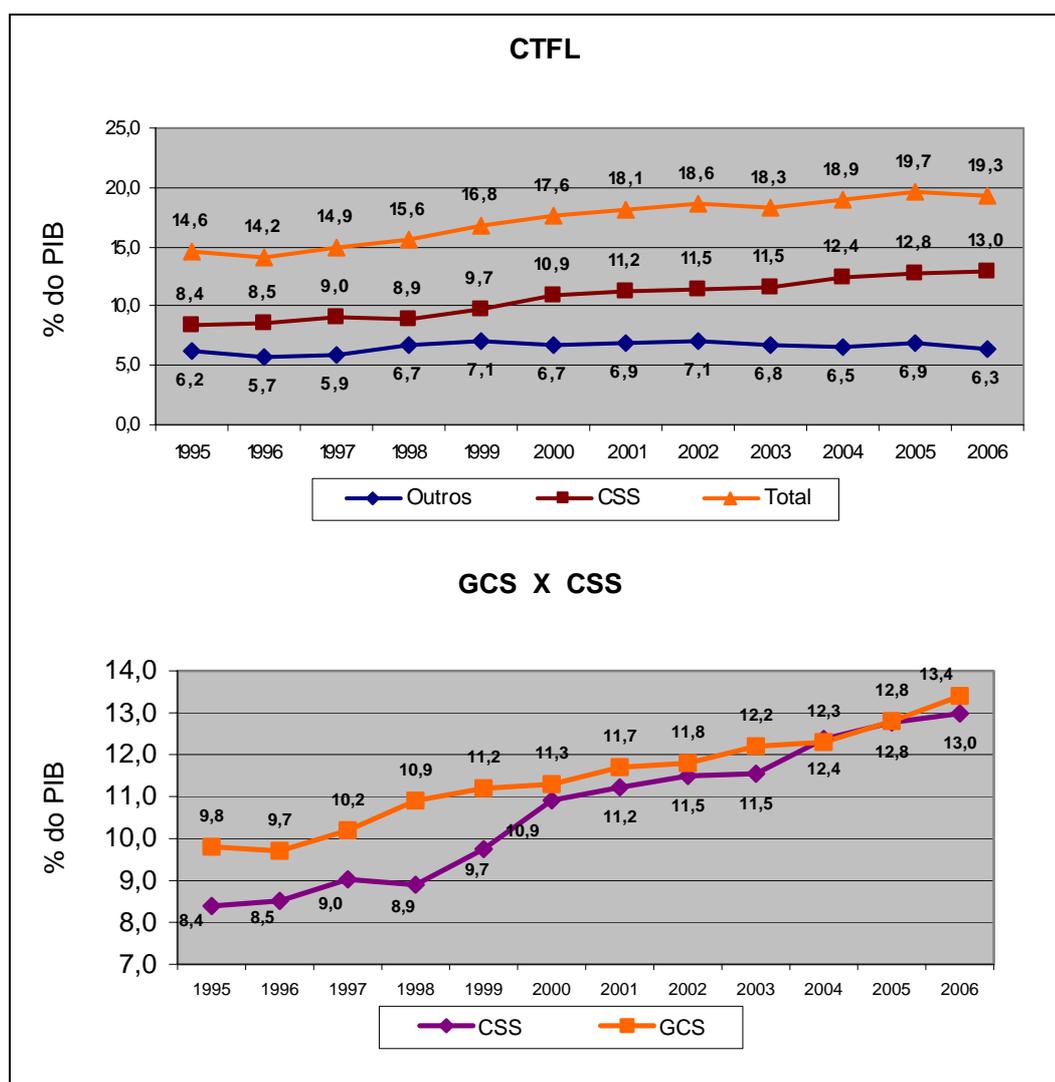
Tabela 11 – Composição da CTFL

Tributos (% do PIB)	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
CSS	8,4	8,5	9,0	8,9	9,7	10,9	11,2	11,5	11,5	12,4	12,8	13,0
Outros	6,2	5,7	5,9	6,7	7,1	6,7	6,9	7,1	6,8	6,5	6,9	6,3
<b>CTFL</b>	<b>14,6</b>	<b>14,2</b>	<b>14,9</b>	<b>15,6</b>	<b>16,8</b>	<b>17,6</b>	<b>18,1</b>	<b>18,6</b>	<b>18,3</b>	<b>18,9</b>	<b>19,7</b>	<b>19,3</b>

Fonte: Base de dados da Disoc/Ipea, Ipeadata (para o PIB) e SRFB (para a arrecadação). Elaborada pelo autor.

Nota: valores calculados, ano a ano, com base nos valores correntes resultantes do PIB nominal fornecido pelo IBGE e disponibilizado no Ipeadata, sendo os dados para o cálculo da CTFL retirado dos estudos estatísticos disponibilizados pela SRFB ([www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)).

Os recursos arrecadados com as CSS, a partir de 2004, praticamente se igualam ao montante dos gastos efetivos do governo federal na área social. Conforme se pode constatar no segundo gráfico do quadro 21.



Quadro 21 – Participação das CSS na CTFL / Dimensão Tributária

Fonte: SIAFI, base de dados da Disoc/Ipea, Ipeadata (para o PIB) e SRFB (para a arrecadação).  
Elaborada pelo autor.

No entanto, torna-se importante salientar, que os gastos correntes sociais (GCS), constantes desta pesquisa, foram apurados segundo a metodologia da Disoc/Ipea, que, conforme exposto no quadro 4, abrange uma quantidade de áreas sociais muito maior que as definidas, pela CF/1988 (grifo nosso), para serem cobertas com recursos do orçamento da seguridade social, conforme se pode observar a seguir:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à **saúde**, à **previdência** e à **assistência social**.

[...]

Art. 195. A seguridade social será **financiada por toda a sociedade**, de forma **direta e indireta**, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 2º - A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela **saúde**, **previdência social** e **assistência social**, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

Assim, a partir do momento que todos os programas e ações sociais, que vão muito além da saúde, da previdência e da assistência social, são custeados unicamente com recursos oriundos das CSS, significa que parcela dos recursos destinados originalmente à seguridade social está sendo desviada, por intermédio da DRU, para atender a necessidades que deveriam ser supridas pelo orçamento fiscal. Essa situação, segundo Castro et al. (2008), representa uma inversão do mandamento constitucional supracitado; pois as necessidades da seguridade social é que deveriam ser complementadas com recursos oriundos do orçamento fiscal, e não o contrário, como demonstra os resultados auferidos por este estudo.

Com o propósito de evidenciar os gastos correntes federais que mais pressionaram a CTFL, foi elaborada a tabela 12 que traz o detalhamento desses gastos, por tipo de despesa, segregando-os, ainda, entre os grupos financiados com recursos de origem tributária e os grupos financiados com recursos de origem não-tributária, conforme se pode observar a seguir.

Tabela 12 – Dinâmica dos Gastos Correntes da União por Tipo de Despesa / Dimensão Tributária

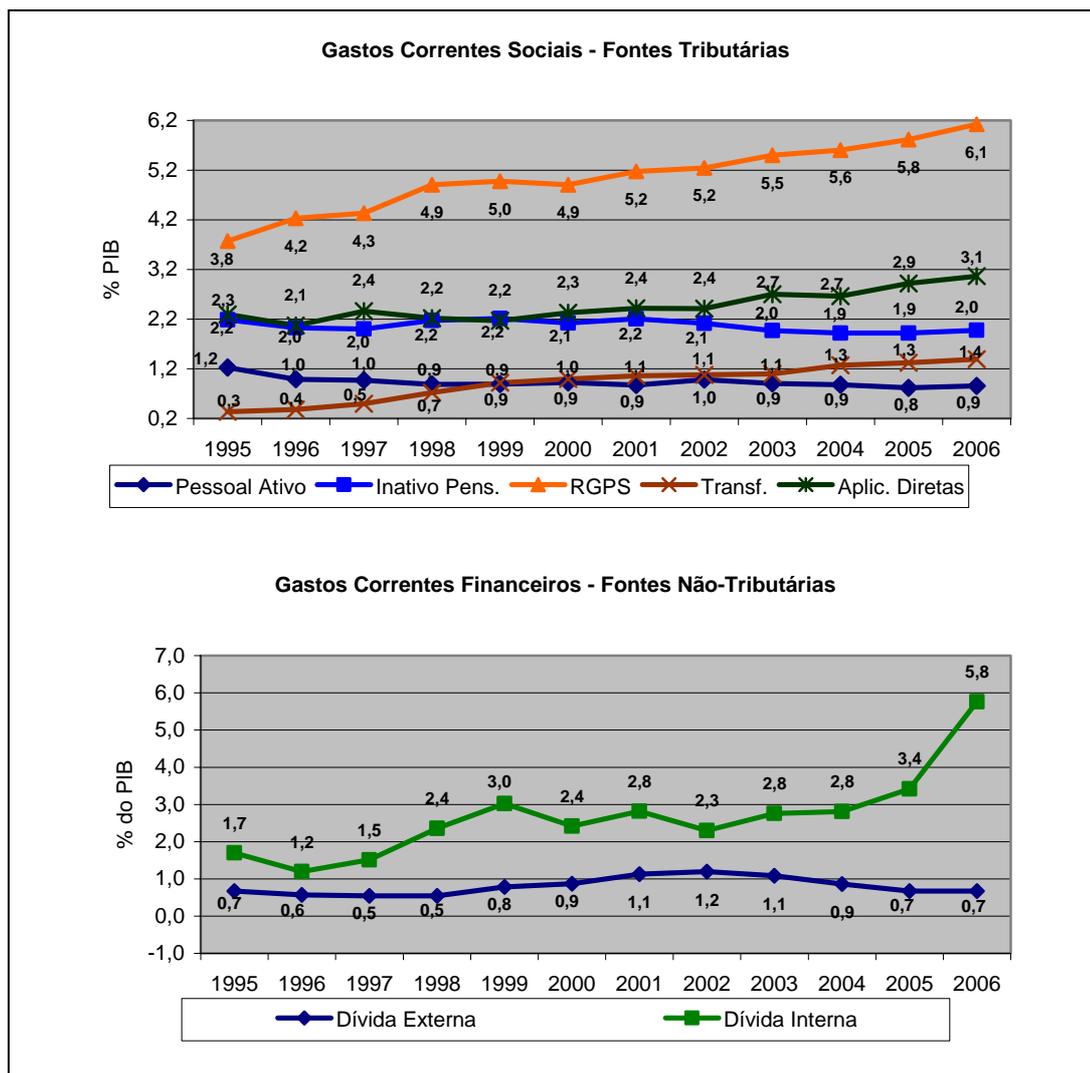
Ano	Gastos Correntes												Total	CTFL % PIB	
	Gastos Sociais						Gastos Não-Sociais				Gastos Financeiros				
	Pessoal Ativo	Inativo Pens.	RGPS	Transf.	Aplic. Diretas	Soma	Pessoal Ativo	Transf.	Aplic. Diretas	Soma	Dívida Externa	Dívida Interna			Soma
<b>Gastos Tributários (% do PIB)</b>															
1995	1,2	2,2	3,8	0,3	2,3	<b>9,8</b>	1,6	0,2	0,5	<b>2,4</b>	0,0	0,0	<b>0,0</b>	<b>12,2</b>	<b>14,6</b>
1996	1,0	2,0	4,2	0,4	2,1	<b>9,7</b>	1,5	0,2	0,5	<b>2,2</b>	0,0	0,5	<b>0,5</b>	<b>12,5</b>	<b>14,2</b>
1997	1,0	2,0	4,3	0,5	2,4	<b>10,2</b>	1,5	0,2	0,5	<b>2,2</b>	0,0	0,2	<b>0,2</b>	<b>12,6</b>	<b>14,9</b>
1998	0,9	2,2	4,9	0,7	2,2	<b>10,9</b>	1,6	0,2	0,5	<b>2,2</b>	0,0	0,2	<b>0,2</b>	<b>13,4</b>	<b>15,6</b>
1999	0,9	2,2	5,0	0,9	2,2	<b>11,2</b>	1,5	0,2	0,5	<b>2,1</b>	0,0	0,4	<b>0,4</b>	<b>13,8</b>	<b>16,8</b>
2000	0,9	2,1	4,9	1,0	2,3	<b>11,3</b>	1,6	0,2	0,5	<b>2,3</b>	0,0	0,0	<b>0,0</b>	<b>13,6</b>	<b>17,6</b>
2001	0,9	2,2	5,2	1,1	2,4	<b>11,7</b>	1,7	0,2	0,5	<b>2,4</b>	0,0	0,1	<b>0,1</b>	<b>14,2</b>	<b>18,1</b>
2002	1,0	2,1	5,2	1,1	2,4	<b>11,8</b>	1,7	0,2	0,7	<b>2,6</b>	0,0	0,2	<b>0,2</b>	<b>14,6</b>	<b>18,6</b>
2003	0,9	2,0	5,5	1,1	2,7	<b>12,2</b>	1,6	0,3	0,5	<b>2,4</b>	0,0	0,0	<b>0,0</b>	<b>14,6</b>	<b>18,3</b>
2004	0,9	1,9	5,6	1,3	2,7	<b>12,3</b>	1,5	0,4	0,6	<b>2,5</b>	0,1	0,1	<b>0,2</b>	<b>15,0</b>	<b>18,9</b>
2005	0,8	1,9	5,8	1,3	2,9	<b>12,8</b>	1,6	0,4	0,7	<b>2,7</b>	0,1	0,0	<b>0,1</b>	<b>15,6</b>	<b>19,7</b>
2006	0,9	2,0	6,1	1,4	3,1	<b>13,4</b>	1,7	0,3	0,7	<b>2,7</b>	0,0	0,0	<b>0,0</b>	<b>16,1</b>	<b>19,3</b>
Var.	<b>-0,4</b>	<b>-0,2</b>	<b>2,4</b>	<b>1,1</b>	<b>0,8</b>	<b>3,6</b>	<b>0,1</b>	<b>0,1</b>	<b>0,2</b>	<b>0,4</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>3,9</b>	<b>4,7</b>
<b>Gastos Não-Tributários (% do PIB)</b>															
1995	0,0	0,0	0,3	0,1	0,6	<b>0,9</b>	0,1	0,0	0,5	<b>0,6</b>	0,7	1,7	<b>2,4</b>	<b>3,9</b>	<b>0,0</b>
1996	0,0	0,0	0,1	0,1	0,6	<b>0,8</b>	0,0	0,1	0,4	<b>0,5</b>	0,6	1,2	<b>1,8</b>	<b>3,0</b>	<b>0,0</b>
1997	0,0	0,0	0,0	0,1	0,4	<b>0,5</b>	0,1	0,2	0,4	<b>0,6</b>	0,5	1,5	<b>2,1</b>	<b>3,2</b>	<b>0,0</b>
1998	0,0	0,0	0,0	0,1	0,4	<b>0,5</b>	0,0	0,3	0,4	<b>0,7</b>	0,5	2,4	<b>2,9</b>	<b>4,1</b>	<b>0,0</b>
1999	0,0	0,0	0,0	0,1	0,3	<b>0,4</b>	0,0	0,3	0,3	<b>0,7</b>	0,8	3,0	<b>3,8</b>	<b>4,9</b>	<b>0,0</b>
2000	0,0	0,0	0,0	0,1	0,3	<b>0,5</b>	0,0	0,3	0,3	<b>0,7</b>	0,9	2,4	<b>3,3</b>	<b>4,5</b>	<b>0,0</b>
2001	0,0	0,0	0,0	0,1	0,2	<b>0,3</b>	0,0	0,3	0,4	<b>0,7</b>	1,1	2,8	<b>4,0</b>	<b>5,0</b>	<b>0,0</b>
2002	0,0	0,0	0,0	0,1	0,3	<b>0,5</b>	0,0	0,3	0,3	<b>0,7</b>	1,2	2,3	<b>3,5</b>	<b>4,6</b>	<b>0,0</b>
2003	0,0	0,0	0,0	0,0	0,2	<b>0,3</b>	0,0	0,1	0,3	<b>0,4</b>	1,1	2,8	<b>3,9</b>	<b>4,5</b>	<b>0,0</b>
2004	0,0	0,0	0,0	0,1	0,2	<b>0,3</b>	0,0	0,0	0,2	<b>0,2</b>	0,9	2,8	<b>3,7</b>	<b>4,2</b>	<b>0,0</b>
2005	0,0	0,0	0,0	0,1	0,2	<b>0,3</b>	0,0	0,0	0,3	<b>0,3</b>	0,7	3,4	<b>4,1</b>	<b>4,7</b>	<b>0,0</b>
2006	0,0	0,0	0,0	0,1	0,2	<b>0,4</b>	0,0	0,0	0,3	<b>0,3</b>	0,7	5,8	<b>6,4</b>	<b>7,2</b>	<b>0,0</b>
Var.	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>-0,2</b>	<b>0,0</b>	<b>-0,4</b>	<b>-0,6</b>	<b>-0,1</b>	<b>0,0</b>	<b>-0,2</b>	<b>-0,3</b>	<b>0,0</b>	<b>4,1</b>	<b>4,1</b>	<b>3,3</b>	<b>0,0</b>

Fonte: SIAFI, base de dados da Disoc/Ipea, Ipeadata (para o PIB) e SRFB (para a arrecadação). Elaborada pelo autor.

Nota: valores calculados, ano a ano, com base nos valores correntes resultantes da execução orçamentária e do PIB nominal fornecido pelo IBGE e disponibilizado no Ipeadata, sendo os dados para o cálculo da CTFL retirado dos estudos estatísticos disponibilizados pela SRFB ([www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)).

Observa-se que a expansão das fontes tributárias no financiamento dos GCNS, com exceção das transferências voluntárias, é anulada pela diminuição da participação das fontes não-tributárias nesses gastos; pois decrescem na mesma proporção.

A pressão dos gastos sociais, para o aumento da carga tributária, acontece por intermédio dos gastos relacionados ao RGPS, com 2,4 p.p. do PIB; das transferências voluntárias, com 1,1 p.p. do PIB e das aplicações diretas, com 0,8 p.p. do PIB. Por outro lado, em função da própria queda de participação no produto nacional, os gastos com pessoal ativo, inativo e pensionista da União reduziram, conjuntamente, a pressão na CTFL em 0,6 p.p., conforme demonstra o primeiro gráfico do quadro 22.



Quadro 22 – Participação Relativa dos GCS e GCF / Dimensão Tributária

Fonte: SIAFI, base de dados da Disoc/Ipea, Ipeadata (para o PIB) e SRFB (para a arrecadação). Elaborada pelo autor.

Já a participação das fontes tributárias no pagamento dos GCF; ou seja, no pagamento de juros e encargos, tanto da dívida interna quanto da externa, foi praticamente insignificante no período de 1995 a 2006. Entretanto, o crescimento da participação das fontes não tributárias no financiamento desses gastos, conforme se pode observar no segundo gráfico do quadro anterior, deve-se quase que exclusivamente aos juros e encargos da dívida interna, cuja expansão atingiu 4,1 p.p. do PIB nesse período, representando um aumento de cerca de 240% em relação a 1995.

Em síntese, os resultados apresentados, nessa dimensão, permitem inferir que a responsabilidade por cerca de 60% do crescimento da CTFL cabe à expansão obtida pelas despesas correntes entre 1995 e 2006. A qual concentrou-se exclusivamente no Grupo 3 – Outras Despesas Correntes. Em função desse resultado, é possível aceitar a primeira hipótese proposta para este trabalho, haja vista que as despesas correntes expandiram-se, em boa parte, em cima de fontes tributárias, colaborando para o aumento da carga tributária federal.

No total, os GCF foram os que mais contribuíram para a expansão dos gastos correntes, porém isso se deu, em grande parte, com o financiamento de fontes não-tributárias. Assim sendo, nessa dimensão, não é possível aceitar a segunda hipótese proposta, uma vez que foram os GCS os que mais pressionaram a carga tributária no período pesquisado. No entanto, isso se deu por intermédio, quase que exclusivo, do aumento das CSS, o que confirma as afirmações de Castro et al. (2008) sobre os desvios, via DRU, de recursos do orçamento da seguridade social para o orçamento fiscal.

No tocante à terceira hipótese, também não é possível, nesta dimensão, aceitá-la; pois a menor participação na parcela dos gastos correntes federais, suportados por fontes tributárias, coube aos GCF e não aos GCNS, como se supunha inicialmente.

O destaque, em termos de gastos sustentados por fontes tributárias, ficou por conta, mais uma vez, do aumento dos gastos com a área previdenciária relacionada ao RGPS que aumentou em 2,4 p.p. a sua participação no PIB. No entanto, essa expansão vem acompanhada do aumento no número de benefícios concedidos, que cresceram cerca de 50% entre 1995 e 2006.

Do lado das despesas de capital, também é merecedor de destaque o gasto com a amortização da dívida pública, que aumentou a sua pressão na CTFL em 2,1 p.p. do PIB nesse mesmo período, o que pode ser parcialmente explicado pela implementação, em 2006, do Programa de Recompra de Títulos da Dívida Pública Mobiliária Federal externa (DPMFe).

Enfim, é inegável que os gastos sociais tiveram uma participação significativa na expansão dos gastos públicos federais nos últimos anos. Haja vista, que, tanto na dimensão fiscal, quanto na dimensão macroeconômica, ficaram atrás apenas dos gastos financeiros. No entanto, a prioridade governamental, dispensada a essa categoria de gasto, tem se refletido na melhora dos indicadores sociais do país, conforme se pode observar na tabela 13.

Tabela 13 – Indicadores Sociais

Indicadores Sociais	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Proporção de crianças de 7 a 14 anos que freqüentam a escola (%).	90,2	91,2	93,0	94,7	95,7	96,1	96,5	96,9	97,2	97,1	97,3	97,6
Anos médios de estudo da população de 15 anos ou mais de idade.	5,5	5,7	5,8	5,9	6,1	6,2	6,4	6,5	6,7	6,8	7,0	7,2
Taxa de analfabetismo da população de 15 anos ou mais de idade (%).	15,6	14,7	14,7	13,8	13,3	12,9	12,4	11,9	11,6	11,4	11,1	10,4
Mortalidade infantil (quantidade por mil).	39,4	37,2	31,9	30,4	28,4	26,8	25,6	24,3	23,6	22,6	21,2	-
Percentual de domicílios urbanos com esgotamento sanitário adequado (%).	70,9	74,2	73,5	75,0	75,7	75,7	75,8	76,7	77,4	77,9	78,8	79,4
Percentual de idosos de 60 anos ou mais que recebe aposentadoria ou pensão (%).	76,0	76,3	76,1	76,7	77,3	77,4	77,5	77,8	78,0	77,3	78,3	76,8
Índice de Gini	59,86	60,02	60,02	59,82	59,18	59,27	59,35	58,71	58,07	56,96	56,69	56,01
Razão 20/20: quanto os 20% mais ricos ganham mais que os 20% mais pobres.	28	30	29	28	27	27	28	25	25	23	22	21
Distribuição percentual das pessoas residentes em domicílios particulares permanentes com Renda Domiciliar Per Capita (RDPC) de até meio salário mínimo de 2006 (%).	41,5	41,1	40,8	40,1	41,9	41,1	40,4	40,1	41,8	39,6	37,2	31,5
Precariedade: ocupados sem carteira ou por conta própria sobre o total de ocupados (%).	51,5	51,5	51,4	51,9	52,6	51,6	50,6	50,9	50,3	50,0	49,4	48,4
Salário médio real do trabalho principal (preços de setembro de 2006).	819	846	817	832	768	770	771	748	693	690	719	774

Fonte: Base de dados da Disoc/Ipea, Ipeadata. Adaptado de Castro (2008).

É possível verificar, nessa tabela, a evolução dos indicadores em diversas áreas sociais, como na educação, por exemplo, cujo percentual de crianças, de 7 a 14 anos, que freqüentam a escola, cresceu 7,4 p.p., entre 1995 e 2006; bem como, os anos médios de

estudo da população acima dos 15 anos de idade, que saltou de 5,5 para 7,2 anos de escolaridade, e, a taxa de analfabetismo, dessa mesma faixa etária, diminuiu em 5,2 p.p. no mesmo período.

No tocante às áreas da saúde e de infra-estrutura social, constata-se, também, que houve uma melhora substancial nos índices de mortalidade infantil, e que houve um incremento no percentual de domicílios urbanos atendidos com esgoto sanitário adequado.

Houve, ainda, um avanço no processo de redistribuição de renda no país. Basta observar o desempenho demonstrado pelo Índice de Gini, que mede o padrão de distribuição de renda em uma população. Esse indicador apresenta uma escala que vai de 0 (zero) a 100 (cem), sendo zero a situação de completa igualdade de distribuição de renda e 1 (um) a situação de extrema desigualdade.

Na área trabalhista, constata-se que, depois de um período de queda do poder aquisitivo dos salários, este passa por um processo de franca recuperação de seu valor real. Por outro lado, há também um aumento progressivo no número de trabalhadores formais na economia.

Os indicadores sociais, por si só, podem não ser suficiente para explicar toda a expansão observada nos gastos públicos. Porém, são sinalizadores materiais incontestes dos resultados obtidos com a política social nos últimos anos. Ou seja, confirmam, a afirmação de Castro et al. (2008), que houve um aumento na abrangência e no número de programas e ações sociais nos últimos tempos, como algo sem precedentes na história brasileira.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho foi desenvolvido dentro de um contexto econômico permeado por discussões e polêmicas cada vez mais frequentes sobre a expansão dos gastos públicos e sobre o tamanho da participação do Estado na economia brasileira, especialmente no que se refere ao volume e à destinação dos gastos correntes do governo federal.

Assim, de forma geral, dimensionou-se e evidenciou-se o comportamento dos gastos da União, particularmente no que tange à categoria econômica corrente, no período que vai de 1995 a 2006, tendo como base os dados utilizados para a elaboração do Balanço Geral da União (BGU); bem como o conceito de despesa efetiva, que somente considera como tal os dispêndios realmente realizados pelo governo.

Os dados foram tratados em três dimensões: sob a ótica fiscal, comparando-se as categorias de despesas com o total dos gastos do governo federal; sob a ótica macroeconômica, verificando-se a evolução desses mesmos gastos em relação ao PIB; e finalmente, sob a ótica tributária, evidenciando a pressão que esses gastos exercem na carga tributária federal líquida (CTFL).

Os resultados obtidos indicam que os gastos federais expandiram-se consideravelmente entre 1995 e 2006. Em termos fiscais, aumentaram 134%, o que representou um crescimento de 45% a mais que o desempenho obtido pelo PIB nacional nesse período. Sendo que, para acompanhar esse comportamento expansionista das despesas públicas, foi necessário aumentar a CTFL em 4,7 p.p. do PIB, fazendo-a saltar de 14,6%, em 1995, para 19,3% do PIB, em 2006.

No entanto, a responsabilidade por essa expansão dos gastos da União não pode ser unicamente imputada às despesas correntes, como querem alguns, haja vista que, apesar do menor volume envolvido, em termos relativos, os gastos de capital cresceram a taxas bem

mais significativas que as auferidas pelas despesas correntes, sendo que, em ambos os casos, as despesas financeiras foram as que apresentaram os maiores índices de crescimento, tanto em relação aos gastos totais do governo (dimensão fiscal), quanto em relação ao PIB (dimensão macroeconômica), destacando-se o ano de 2006, quando esses gastos consumiram 39% dos recursos federais, alcançando a cifra de 11,7 % do PIB nacional.

Em termos tributários, no entanto, o destaque fica por conta das despesas correntes que ampliaram a sua participação em 3,9 p.p. do PIB, contra 2,6 p.p. das despesas de capital. Esse resultado superou o crescimento apresentado pela CTFL em 1,8 p.p., fazendo com que, especificamente em 2006, praticamente todos os recursos de fontes tributárias fossem consumidos. Esse resultado se deve, pelo menos parcialmente, à implementação do Programa de Recompra de Títulos da Dívida Pública Mobiliária Federal externa (DPMFe); pois, nesse ano, foram amortizados R\$ 122,7 bilhões contra R\$ 51,7 bilhões amortizados em 2005.

No que se refere às áreas de concentração de gastos, definidas na metodologia adotada neste trabalho, depois das despesas financeiras, que foram as que mais contribuíram relativamente para a expansão dos gastos públicos nos 12 anos abrangidos por esta pesquisa, ressalta-se a relevância dos gastos correntes sociais, tanto na dimensão fiscal quanto na macroeconômica, uma vez que esses são quase que totalmente financiados por fontes tributárias, o que lhes confere o título de gastos que mais pressionaram a CTFL nesse período.

No entanto, cabe observar que as fontes tributárias com maior expansão, entre 1995 e 2006, foram as contribuições da seguridade social (CSS), criadas com a função precípua de atender às necessidades inerentes às ações de seguridade sociais. O que se pôde inferir, porém, é que parcela desses tributos está sendo realocada para suprir deficiências do orçamento fiscal, invertendo, assim, o que dispõe o mandamento constitucional.

Em termos gerais, os gastos com menor prioridade na agenda governamental foram os investimentos e inversões financeiras, seguidos pelos gastos correntes não sociais, gastos

esses, em grande parte classificados como despesas discricionárias. Sendo que, a sua baixa prioridade pode ser justificada pela existência de um grande número de despesas vinculadas e obrigatórias, em sua grande maioria de caráter social e à utilização da política fiscal como âncora da política monetária, concedendo, ao superávit primário o status de despesa obrigatória. Ou seja, os ajustes fiscais, necessários à correção dos rumos da economia, são mais facilmente realizados contendo-se as despesas discricionárias.

Dentre os tipos de gastos analisados, destacam-se, tanto pelo volume de recursos envolvidos quanto pelo comportamento expansionista, os gastos atinentes ao Regime Geral da Previdência Social (RGPS) e os relacionados às transferências voluntárias, que mantiveram, nas três dimensões analisadas, crescimentos substanciais e consistes durante todo o período da série temporal.

Os gastos com pessoal e encargos sociais, que, na dimensão fiscal, demonstraram ter conseguido um aumento real de 31%, nos 12 anos abrangidos por esta pesquisa, na dimensão macroeconômica, no entanto, verifica-se que esse crescimento não foi suficiente para manter o mesmo patamar de 1995, perdendo 11% em relação ao desempenho obtido pelo PIB nesse mesmo período, apesar do aumento de 13% na quantidade do efetivo pago. Esse comportamento contraria a percepção geral de que a expansão dos gastos federais se deve, exclusivamente, ao aumento das despesas com o funcionalismo público.

Enfim, imputar simplesmente às despesas correntes a responsabilidade por todos os problemas fiscais, enfrentados pelo governo federal, sem que haja uma análise mais profunda dos tipos de gastos, sociais, financeiros e não-sociais, suportados por essa categoria de despesa, não coaduna com a complexidade dos fatores envolvidos; pois, se de um lado tem-se o aumento dos gastos correntes sociais, que se dá em função da expansão considerável das políticas sociais; de outro, tem-se o crescimento vertiginoso dos gastos com juros e encargos da dívida pública.

No meio disso, pressionado por essas duas forças expansionistas, está a área não-social e não-financeira, representada pelas funções de Estado e pelos investimentos públicos, que sofrem com a baixa prioridade na distribuição dos escassos recursos do tesouro nacional. Assim, esse trabalho, com a evidenciação dos gastos públicos federais, mais especificamente dos gastos correntes efetivamente realizados, no período de 1995 a 2006, pretendeu acrescentar, às discussões, o fato de que não se pode fazer conjeturas sobre essa categoria de gastos sem levar em consideração todos os tipos de forças envolvidas, sejam elas sociais, não-sociais e, principalmente, financeiras.

Finalmente, em virtude da amplitude e da complexidade dos assuntos relacionados a qualquer área das finanças públicas, e o tema tratado nesta pesquisa não foge à regra, ficam algumas sugestões para o desenvolvimento de trabalhos que possam complementar, ou até mesmo esclarecer de forma mais detalhada, tópicos aqui abordados de forma menos aprofundada, por não serem o foco deste estudo, a saber: determinantes e perspectivas do RGPS, causas e conseqüências do crescimento das transferências voluntárias, solvência da dívida pública, reflexos da ampliação da função distributiva do Estado, entre outras.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Mansueto; GIAMBIAGI, Fábio; PESSOA, Samuel. Expansão e dilemas no controle do gasto público federal. **Boletim de conjuntura/IPEA**, Brasília, nº 73, p. 89-98, jun. 2006.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

ARAUJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. São Paulo: Saraiva, 2004.

AZEVEDO, Maria Thereza Lopes de; LIMA, Manuel Messias Pereira; LIMA, Ana Luiza Pereira. **Introdução à contabilidade pública**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2004.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 16 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 16 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 04 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\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 20 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os sistemas de planejamento e de orçamento federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal e de controle interno do poder executivo federal, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm)>. Acesso em: 20 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986, do Senado Federal. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=130053>>. Acesso em 05 de agosto de 2008.

BRASIL. Portaria Interministerial nº 163, de 04 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. Disponível em:

<[http://www.planejamento.gov.br/orcamento/conteudo/legislacao/portarias/portaria\\_interministerial\\_163\\_4\\_04\\_01.htm](http://www.planejamento.gov.br/orcamento/conteudo/legislacao/portarias/portaria_interministerial_163_4_04_01.htm)>. Acesso em: 03 de agosto de 2007.

\_\_\_\_\_. Portaria do Ministério do Orçamento e Gestão nº 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 no 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.planejamento.gov.br/orcamento/conteudo/legislacao/portarias/portaria\\_42\\_14\\_04\\_99.htm](http://www.planejamento.gov.br/orcamento/conteudo/legislacao/portarias/portaria_42_14_04_99.htm)>. Acesso em: 16 nov. 2007.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual técnico de orçamento - MTO**. Versão 2009. Brasília, 2008.

\_\_\_\_\_. Secretaria do tesouro Nacional. **Portal SIAFI**. Conheça o SIAFI: principais atribuições. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/SIAFI/atribuicoes\\_03.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/SIAFI/atribuicoes_03.asp)> Acesso em: 04 de agosto de 2008.

BUGARIM, Maria Clara Cavalcante. Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. In: SEMINÁRIOS REGIONAIS E NACIONAL. Disponível em:

<[http://www.cfc.org.br/uparq/seminario\\_Regio\\_nacio.pdf](http://www.cfc.org.br/uparq/seminario_Regio_nacio.pdf)>. Acesso em: 05 ago. 2008.

BURKHEAD, Jessé. **Orçamento público**. Tradução de Margaret Hanson Costa. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971.

\_\_\_\_\_. MINER, Jerry. *Public expenditure*. London: Macmillan Press LTD, 1971.

CARDOSO Jr, José Celso; COSTANZI, Rogério Nagamine. Política monetária e desenvolvimento social. **Boletim de políticas sociais – acompanhamento e análise/Ipea**, Brasília, nº 93, p. 185-192, fev. 2005.

CASTRO, Domingos Poubel. Ajustando o foco da contabilidade pública. **Revista brasileira de contabilidade**, Brasília, nº 16, p. 69-83, jan./fev. 2005.

\_\_\_\_\_. GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade pública no governo federal: guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do Excel**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTRO, Jorge Abrahão et al. **Análise da evolução e dinâmica do gasto social federal: 1995-2001**. Texto para discussão nº 988, Brasília: Ipea, 2003.

\_\_\_\_\_. et al. Por que crescem as despesas correntes do governo federal? Delimitando o impacto da expansão das políticas sociais no período 1995-2005. In: FAGNANI, Eduardo; HENRIQUE, Wilnês; LÚCIO, Clemente Ganz (Org.). **Debates contemporâneos, economia social e do trabalho, 4**: Previdência social: como incluir os excluídos? Uma agenda voltada para o desenvolvimento econômico com distribuição de renda. São Paulo: Ltr, 2008

CASTRO, Jorge Abrahão et al. **Gasto social e política macroeconomia**: trajetória e tensões no período 1995 – 2005. Texto para discussão nº 1.324, Brasília: Ipea, 2008.

COMISSION ECONÔMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE. *El gasto social em América Latina: balance de uma década. Panorama social de América Latina 2000-2001*, Santiago, capítulo IV, p. 113-143, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público**. In: SEMINÁRIOS REGIONAIS E NACIONAL. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/uparq/seminario\\_Regio\\_nacio.pdf](http://www.cfc.org.br/uparq/seminario_Regio_nacio.pdf)>. Acesso em: 05 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 774, de 16 de dezembro de 1994. Aprova o apêndice à resolução sobre os princípios fundamentais de Contabilidade. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade**. Brasília: CFC, 2006.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 1.028, de 15 de abril de 2005. Altera os artigos 7º e 9º da Resolução CFC nº 751/93, que dispõe sobre as normas brasileiras de contabilidade. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1028.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1028.doc)>. Acesso em: 05 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 1.111, de 29 de novembro de 2007. Aprova o apêndice II da Resolução CFC nº 750/93, a qual trata dos princípios fundamentais de contabilidade, versando sobre a interpretação dos princípios fundamentais de contabilidade sob a perspectiva do setor público. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1111.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1111.doc)>. Acesso em: 27 Jan. 2008.

DELFIN NETTO, Antonio; GIAMBIAGI, Fábio. O Brasil precisa de uma agenda de consenso. **Boletim de conjuntura/Ipea**, Brasília, nº 71, p. 89-98, dez. 2005.

FEIJÓ, Paulo Henrique; PINTO, Liane Ferreira; MOTA, Francisco Glauber Lima. **Curso de Siafi**: uma abordagem prática da execução orçamentária e financeira. Brasília: 2006.

FELGUEIRAS, José Antonio. **Contabilidade pública**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

FERNANDES, Maria Alice. **A mensuração do gasto público social**: a metodologia desenvolvida na Diretoria de Estudos e Políticas Sociais do Ipea. Brasília: Ipea, maio 2000.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da contabilidade. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves. **Contabilidade pública**: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves. **Contabilidade pública**: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LOPREATO, Francisco Luiz C. Finanças públicas: a marcha continua. **Política econômica em foco**, boletim semestral do centro de conjuntura e política econômica do Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas – Unicamp, Campinas, nº 5, p. 103-117, nov. 2004/abr. 2005. Disponível em: < [http://www.eco.unicamp.br/asp-scripts/boletim\\_cecon/boletim5/SecaoIV\\_Financas\\_Publicas.pdf](http://www.eco.unicamp.br/asp-scripts/boletim_cecon/boletim5/SecaoIV_Financas_Publicas.pdf)>. Acesso em: 14 jul. 2008.

\_\_\_\_\_. Política fiscal: um pouco mais do mesmo. **Política econômica em foco**, boletim semestral do centro de conjuntura e política econômica do Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas – Unicamp, Campinas, nº 6, p. 100-111, maio/out. 2005. Disponível em: < [http://www.eco.unicamp.br/asp-scripts/boletim\\_cecon/boletim6/SecaoIV.pdf](http://www.eco.unicamp.br/asp-scripts/boletim_cecon/boletim6/SecaoIV.pdf)>. Acesso em: 14 jul. 2008.

MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A lei 4.320 comentada**. 31. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custos**: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. 2002. 233 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1979.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças públicas**: a política orçamentária no Brasil. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

\_\_\_\_\_. **Manual de gestão pública contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada à administração pública**. 6. ed. Brasília: VESTCON, 2002.

MUSGRAVE, Richard A. *The theory of public finance: a study in public economy*. New York: McGraw-Hill Book Company, Inc., 1959.

\_\_\_\_\_. MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas**: teoria e prática. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. Rio de Janeiro: Campus. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC**: custeio baseado em atividades. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade internacional**. 1. ed. 3. reimpressão. São Paulo: Atlas, 2006.

PAIVA, Paulo Roberto de. **Contabilidade ambiental**: evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção. 1. ed. – 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.

PEACOCK, Alan T.; WISEMAN, Jack. *The growth of public expenditure in the United Kingdom*. London: George Allen & Unwin Ltd, 1967.

PEDERIVA, João Henrique. Accountability no setor público. **Revista UnB Contábil** - Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília, Brasília: Paralelo 15, v. 1, n. 2, segundo semestre de 1998.

PERES, Lázaro Borges; OLIVEIRA, Elmo Porfírio de; GOMES, Manuel Barbosa. **Contabilidade pública**: ensaios de contabilidade orçamentária. Florianópolis: Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina, 1997.

PIRES JUNIOR, José Antônio Meyer. **A utilização estratégica da execução de transferências voluntárias pelo poder executivo federal**. 2003. 138 f. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Programa de Pós-Graduação em Economia – Departamento de Economia da Universidade de Brasília, Brasília, 2003.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio et al. **Contabilidade pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 3. ed. Revista e ampliada. São Paulo: Atlas, 1992.

\_\_\_\_\_. TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 7. ed. Revista, ampliada e atualizada até fevereiro de 2002. São Paulo: Atlas, 2002.

REZENDE, Fernando Antonio. **Finanças públicas**. 2. ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.

\_\_\_\_\_. CUNHA, Armando Moreira da. **Disciplina fiscal e qualidade do gasto público**: fundamentos da reforma orçamentária. 1. ed. Rio de Janeiro: FGV: 2005.

RIANI, Flávio. **Economia do setor público**: uma abordagem, introdutória. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; TRISTÃO, Gilberto. **Contabilidade básica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Romildo Araújo. **Evolução e dinâmica dos gastos do governo federal brasileiro no período 1995-2005**. 2007. 92 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa Multiinstitucional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2007.

SILVEIRA Jr., Aldery; TRISTÃO, Gilberto. SIAFI: realidade e perspectiva. v.14, n. 1, p. 31-49, set./dez. 1993. **Revista ABOP**, n. de capa 34, Brasília –DF, 1993.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

STEVENSON, William J. **Estatística aplicada à administração**. Tradução de Alfredo Alves de Farias. São Paulo: Harper & Row do Brasil, 1981.