

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS – FCE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS**

IDRALEV SAMUEL DOS SANTOS CUSTÓDIA

DESPESAS DE PESSOAL E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL:

Evolução e Método de Cálculo

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado em cumprimento às
exigências do Curso de Ciências
Contábeis para obtenção do diploma
de graduação.

Orientador: Prof. Roberto Pesavento

**PORTO ALEGRE
2010**

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	4
2. ORIGEM DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	5
3 REFERENCIAL TEÓRICO.....	6
3.1 Conceitos.....	6
3.1.1 Receita Pública.....	7
3.1.2 Despesa Pública.....	8
3.1.3 Receita Corrente Líquida.....	9
3.1.4 Orçamento Público – Contextualização.....	10
3.1.5 Lei de Responsabilidade Fiscal.....	12
4. ANÁLISE DOS DADOS.....	15
4.1 Despesa com Pessoal.....	16
4.2 Receita Corrente Líquida.....	16
4.3 Relação da Receita Corrente Líquida e Despesa com Pessoal.....	17
5. ANÁLISE FINAL.....	18
6. CONCLUSÕES.....	20
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	22
8. ANEXOS.....	23

RESUMO

Este trabalho estuda o efeito dos indicadores previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) sobre a despesa com pessoal da União. De modo particular, avalia a situação fiscal da União e a variação dos dispêndios nos últimos cinco anos, tomando por base os Relatórios de Gestão Fiscal (anexos I a V). Em relação à situação fiscal, comprova-se que ainda que os gastos estejam dentro dos limites estabelecidos na LRF, pode-se ter num momento futuro problemas de déficit corrente.

ABSTRACT

This work studies the effect of indicators provided in the Fiscal Responsibility Law (LRF) on the personnel expenditure of the Union. In particular, assesses the fiscal situation of the Union and variation of expenditures in the last five years, based on the Management Reports Fiscal (Annexes I to V). Regarding the tax situation, proves that even if the expenses are within the boundaries set by the LRF can be taken at a future point deficit problems running.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo a apresentação e análise da evolução das Despesas com Pessoal da União, bem como comparar formas de cálculo do limite da despesa pública brasileira com países já considerados desenvolvidos. Com efeito, no caso brasileiro ganha destaque a Lei de Responsabilidade Fiscal, tendo em vista ela ser o norte para a apuração dos dispêndios públicos.

Dando substrato ao trabalho foram utilizados o Manual da Despesa Pública, da Secretaria do Tesouro Nacional; a obra Contabilidade Pública, de Roberto B. Piscitelli, a Lei Complementar federal 101/ 2000; a Lei federal 4.320/1964; Direito Administrativo, de Marcelo Alexandrino; Administração Financeira e Orçamentária, de Sergio Jund; pesquisas nos sites da Receita Federal, Secretaria do Tesouro Nacional, Tribunal de Contas da União, ONU e Portal da Transparência.

A Lei Complementar federal n 101, de 04 de maio de 2000, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Neste trabalho, buscaremos verificar qual o reflexo da forma de cálculo do limites percentuais da despesa pública com pessoal civil da União sobre a Receita Corrente Líquida.

Trata-se, pois, de uma pesquisa exploratória, com estudo de caso concreto no Governo Federal sobre o comportamento da Despesa com Pessoal Civil em relação à Receita Corrente Líquida, tema esse encontrado em bibliografia especializada e dados divulgados pela Secretaria do Tesouro Nacional, órgão do Ministério da Fazenda.

2. ORIGEM DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Observando e analisando um pouco da história econômica, é fácil perceber que, durante boa parte dela, verificam-se o descaso e desmandos por parte de muitos gestores da administração pública em nosso país, além de verdadeiros indicadores de distorções das atribuições do Estado, numa sociedade democrática em que observamos clara tendência à apropriação privada do patrimônio público.

Nesse contexto, visando a reforma do Estado que vem ocorrendo em vários países nas últimas décadas, é que surge a Lei de Responsabilidade Fiscal tendo como diretriz a substituição da administração pública burocrática pela gerencial e, desta forma, aumentando a eficiência na prestação dos serviços à sociedade, incentivando o crescimento e desenvolvimento econômico e social do país. Dessa maneira é que foi elaborada a Lei de Responsabilidade Fiscal no Brasil, que com algumas alterações, guarda similaridades com leis de outros países, tais como, Nova Zelândia, Argentina, Estados Unidos, Peru, México e Grã-Bretanha. (fonte: www.enap.gov.br)

Em nosso país, tal matéria encontra amparo constitucional no artigo 24 que trata da competência concorrente para legislar sobre o direito financeiro, bem como pelos artigos 163 e 165, parágrafo 9º, que determina à lei complementar a regulamentação da matéria financeira.

Dessa forma, nasce a questão da aplicabilidade da Lei Complementar n.º101/2000 aos Estados, ao Distrito federal e aos Municípios, pois a União limitar-se-á estabelecer regras gerais no âmbito da legislação concorrente, conforme disposto no artigo 24, parágrafo 1º, da CRFB. Cabe destacar que o presente trabalho discorrerá sobre a aplicação do tema ao governo federal.

3. REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 Conceitos

Considerando a utilização de alguns termos mais técnicos, aplicados ao Direito Financeiro, são apresentados a seguir alguns conceitos como forma de melhorar a compreensão do trabalho.

3.1.1 Receita Pública

Conforme preceitua o Manual da Receita Pública, da Secretaria do Tesouro Nacional, Receita Pública é uma derivação do conceito contábil de Receita agregando outros conceitos utilizados pela administração pública em virtude de suas peculiaridades. No entanto, essas peculiaridades não interferem nos resultados contábeis regulamentados pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, por meio dos Princípios Fundamentais, até porque, a macro missão da contabilidade é atender a todos os usuários da informação contábil, harmonizando conceitos, princípios, normas e procedimentos às particularidades de cada entidade.

Desse modo, Receitas Públicas são todas as entradas de caráter não devolutivo auferidas pelo poder público, em qualquer esfera governamental, para alocação e cobertura das despesas públicas. Assim, todo o ingresso orçamentário constitui uma receita pública, pois tem como finalidade atender às despesas públicas.

Nesse sentido temos:

“Receita pública é "a entrada que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo". Aliomar Baleeiro (1996; p. 54)

Observando a Lei nº 4.320/64, percebe-se que ela regulamenta os ingressos de disponibilidades de todos os entes da federação classificando-os em dois grupos: orçamentários e extra-orçamentários. Os ingressos orçamentários são aqueles pertencentes ao ente público arrecadados exclusivamente para aplicação em programas e ações governamentais. Estes ingressos são denominados Receita Pública.

Os ingressos extra-orçamentários são aqueles pertencentes a terceiros arrecadados pelo ente público exclusivamente para fazer face às exigências contratuais pactuadas para posterior devolução. Estes ingressos são denominados recursos de terceiros.

3.1.2 Despesa Pública

Inúmeros são os conceitos encontrados para despesa pública. Todavia, como forma simplificada e introdutória às definições mais complexas que serão mostradas podemos conceituar despesa pública como uma parte do orçamento seccionada ao custeio de determinado setor administrativo que cumprirá uma função ou atribuição governamental.

Corroborando neste aspecto, temos

"o conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos" . Aliomar Baleeiro (1996, p. 65)

Utilizando o Manual da Despesa Nacional, da Secretaria do Tesouro Nacional, objetivamente ao conceito em tela, têm-se duas classificações pertinentes para a Despesa Pública: quanto aos destinatários dos recursos e quanto ao impacto na situação líquida patrimonial.

Quanto às entidades destinatárias do orçamento, tem-se a Despesa Orçamentária Pública, sendo aquela executada por entidades públicas e que depende de autorização legislativa para sua realização, por meio da Lei Orçamentária Anual ou de Créditos Adicionais, pertencendo ao exercício financeiro da emissão do empenho.

No que tange à classificação quanto ao impacto na situação líquida patrimonial, há duas subdivisões:

- Despesa Orçamentária Efetiva: aquela que, no momento da sua realização, ocasiona uma redução do patrimônio do ente, sendo, portanto fato contábil modificativo diminutivo. Normalmente, a Despesa Orçamentária Efetiva coincide com a Despesa Corrente. Contudo, deve ser destacado que existem despesas correntes não-efetivas como, atuando somente em contas patrimoniais representando somente um fato permutativo. Pode ser citado, por exemplo, a despesa com a aquisição de materiais para estoque.

- Despesa Orçamentária Não-Efetiva: aquela que, no momento da sua realização, não ocasiona uma redução do patrimônio do ente e constitui fato contábil permutativo. Neste caso,

além da despesa orçamentária registra-se concomitantemente conta de variação ativa para anular o efeito dessa despesa sobre o patrimônio líquido da entidade. Em geral, a despesa não-efetiva coincide com a despesa de capital. Entretanto, novamente deve-se ter o cuidado com conceitos absolutos, haja vista existir despesa de capital que é efetiva como, por exemplo, as transferências de capital que causam decréscimo patrimonial e, por isso, classificam-se como despesa efetiva.

- Grupo de Natureza da Despesa: é um agregador de elementos de despesa com as mesmas características quanto ao objeto de gasto, dividido em 8 (oito) grupos, dos quais abordaremos especificamente o primeiro, conforme discriminado a seguir:

1 – Pessoal e Encargos Sociais: despesas orçamentárias de natureza remuneratória decorrente do efetivo exercício de cargo, emprego ou função de confiança no setor público, do pagamento dos proventos de aposentadorias, reformas e pensões, das obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de salários, contribuição a entidades fechadas de previdência, outros benefícios assistenciais classificáveis neste grupo de despesa, bem como soldo, gratificações, adicionais e outros direitos remuneratórios, pertinentes a este grupo de despesa, previstos na estrutura remuneratória dos militares, e ainda, despesas com o ressarcimento de pessoal requisitado, despesas com a contratação temporária para atender a necessidade de excepcional interesse público e despesas com contratos de terceirização de mão-de-obra que se refiram à substituição de servidores e empregados públicos, em atendimento ao disposto no artigo 18, § 1º, da Lei Complementar nº 101/2000.

3.1.3 Receita Corrente Líquida

No contexto da União, a receita corrente líquida, mais conhecida como RCL, consiste no somatório das receitas:

a) tributárias: de acordo com o art 3º do Código Tributário Nacional (CTN), tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. As receitas tributárias (receita derivada) são compostas pelas receitas definidas como tributos pelo CTN (impostos, taxas e contribuições de melhoria).

b) de contribuições: As contribuições arrecadadas pelo poder público podem ser divididas em fiscais e parafiscais. As contribuições fiscais são arrecadadas para utilização em fins

específicos, como é o caso da CPMF, cujo produto da arrecadação é destinado à saúde, previdência social e Fundo de Combate à Pobreza.

Já as contribuições parafiscais ou especiais são arrecadas pela administração fiscal para órgãos de representação e defesa de interesses profissionais, podendo ser administradas por entidades governamentais ou não governamentais e não estão previstas no CTN. Como exemplo de contribuições parafiscais temos as do Sistema S (Senar, Sesi, Senai, Senac, Sest, Senat, Sebrae, entre outros). As contribuições ainda podem ser divididas em sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais.

c) patrimoniais: é a receita originária relacionada ao resultado financeiro oriundo da exploração do patrimônio poder público, sendo proveniente de receitas imobiliárias (aluguéis, arrendamentos, taxas de ocupação de imóveis, entre outros), receitas de valores mobiliários (juros, rendimentos de aplicações financeiras, etc) e receitas de concessões e permissões (outorga de serviços de telecomunicações, de transportes, etc).

d) agropecuárias: receita oriunda de produtos de origem vegetal, animal e derivados, isto é, receitas advindas de produtos agrícolas, da pecuária, criação de animais de pequeno porte e das atividades de transformação ou beneficiamento de produtos agropecuários, entre outros.

e) industriais: é a receita proveniente da venda de mercadorias ou serviços relacionados a atividades industriais, como, por exemplo, de construção civil, de extração mineral, de transformação, etc.

f) de serviços: receita de serviço é aquela advinda da prestação de serviços de transporte, de comunicação, portuários, de saúde, de inspeção, de fiscalização, comerciais, financeiros, judiciários, etc.

g) transferências correntes: são as receitas provenientes de outros órgãos ou entidades, que são transferidos a entidade recebedora e utilizados em despesas correntes.

h) outras receitas também correntes: são recursos provenientes de outras origens não classificáveis em nenhuma das categorias expostas acima, mas que são considerados receitas correntes.

Destas receitas são deduzidos os seguintes valores:

a.1) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos a qualquer título, bem como das contribuições sociais do trabalhador e dos demais segurados da previdência social. Também é deduzida a arrecadação decorrente do PIS e PASEP;

b.1) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;

3.1.4 O Orçamento Público - Contextualização

A partir da Constituição de 1988, o orçamento público passou a ser orientado por um novo conjunto de normas, até certo ponto complexas, para regulamentar o seu processo decisório. O principal objetivo dessas inovações foi criar um sistema de coordenação e planejamento de longo prazo, cisando o aspecto estratégico da gestão. Foram criados três instrumentos institucionais responsáveis pela regulamentação, planejamento e distribuição dos recursos federais: o Plano Plurianual - PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e a Lei Orçamentária Anual - LOA.

O Executivo toma por base as metas e diretrizes estabelecidas pelo PPA e pela LDO para elaborar o Projeto de Lei Orçamentária. Este projeto de orçamento estima o total das receitas e fixa as despesas para o exercício fiscal subsequente, ou seja, a proposta detalha programas e atividades específicas que devem estar de acordo com os dois instrumentos mencionados. O presidente da República está obrigado a enviar para o Congresso o PLO até 30 de agosto e o prazo que este tem para emendar e aprovar o projeto se estende até 15 de dezembro. O exame da proposta é realizado pela Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização - CMPOF, sendo em seguida apreciado pelas duas Casas do Congresso. O PLO, posteriormente, é devolvido ao Executivo para sanção, com ou sem vetos.

A Lei Orçamentária Anual é composta de três orçamentos diferentes: fiscal, da seguridade social e de investimentos das estatais. O orçamento fiscal abrange impostos e as despesas de toda a administração pública, incluindo os três Poderes e as fundações mantidas pelo Estado. O orçamento da seguridade social corresponde à ação do governo em três setores: saúde, previdência e assistência social. Por último, o orçamento de investimentos das estatais é responsável pelo montante total das receitas de capital (de origem não fiscal) a ser investido pelos órgãos públicos.

Como será mostrado adiante, a rubrica "investimentos", constante nos três orçamentos, é um dos componentes mais importantes do orçamento federal, porque é basicamente aqui que se dá a participação dos parlamentares com a apresentação de emendas individuais e coletivas. A participação dos congressistas depende, portanto, da disponibilidade de recursos de investimentos, os quais se baseiam nas receitas de capital.

O Executivo é responsável pela coordenação e elaboração da Proposta de Orçamento Anual - POA, mais especificamente, compete à Secretaria de Orçamento Federal - SOF, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, a coordenação e detalhamento da POA. A SOF estima o total de receitas e despesas de cada ministério (pessoal, contribuições previdenciárias, dívidas etc.), do Legislativo e do Judiciário.

Na sequência, define os parâmetros para todas as demais despesas, inclusive operacionais e de investimentos, além de especificar os limites de despesas para cada programa que cada um dos órgãos públicos se propõe a desenvolver. Após considerar esses limites orçamentários, cada ministério e órgão público devolve seu projeto à SOF, que fica com a responsabilidade de consolidar tudo em uma proposta única, o PLO, que é então encaminhado ao Congresso.

Há três tipos de créditos adicionais: suplementares, especiais e extraordinários. Os créditos suplementares reforçam as alocações orçamentárias já incluídas na LOA quando o montante original de recursos é insuficiente para concluir o projeto. Se essa mudança está dentro dos limites estabelecidos pela LOA, os créditos suplementares significam basicamente uma redistribuição de recursos sem implicar novas despesas.

Os créditos especiais destinam-se a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica. Quanto aos créditos extraordinários, estes destinam-se a despesas urgentes e imprevisíveis, tais como guerra ou calamidade pública.

Tais créditos serão necessários quando houver mudança desejada pelo Executivo que ultrapassa o limite autorizado pela LOA, ou se corresponde a uma atividade ou projeto inteiramente novos, isto é, um gasto não associado a uma alocação orçamentária, é necessário que se crie um crédito especial. Nesse caso, é preciso enviar ao Congresso um novo projeto de lei que, por sua vez, deve ser aprovado pela Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização.

3.1.5 Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de quatro de maio de 2000) destina-se a regulamentar a Constituição Federal, na parte da Tributação e de Orçamento, cujas normas gerais de finanças públicas devem ser observadas pelos três níveis de governo: Federal, Estadual e Municipal. Seus dispositivos estão direcionados às atividades financeiras e à gestão fiscal responsável.

Impera ressaltar importante novidade inserida na LRF, em relação às leis anteriores de limites para despesas com pessoal, é que os poderes e as três esferas de governo estão envolvidos nos limites. Portanto, torna-se imprescindível o esclarecimento dos envolvidos na administração pública quanto às imposições legais é sob risco de sofrerem penalidades diversas. Nos municípios, estão envolvidos o Prefeito, os Vereadores, os Secretários Municipais, entre outros profissionais do controle e gestão públicos.

A apuração das despesas total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência. De acordo com o Artigo 20, I, os gastos com pessoal da União não poderão ser superiores a 50% da receita corrente líquida, sendo esse percentual dividido entre os poderes da seguinte forma:

- 2,5% para o Legislativo, incluindo o Tribunal de Contas da União;
- 6% para o Poder Judiciário;
- 40,9% para o poder Executivo;
- 0,6% para o Ministério Público da União;

Ademais, o fundamento da Lei de Responsabilidade Fiscal está contido no art. 169 da Constituição Federal, visando atender o que expressam a intenção do legislador de promover uma administração financeira eficiente, atendendo ao critério de maior transparência na gestão do gasto público, de modo que os mecanismos de mercado e processo político sirvam como instrumento de controle e de punição daqueles que não tem responsabilidade na administração da coisa pública.

3.1.5.1 Restrições

A Lei de Responsabilidade Fiscal trata ainda do controle da despesa total com pessoal, estabelecendo que é nulo de pleno direito o ato que provoque aumento da despesa com pessoal e não apresente estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subseqüentes e a declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias e que não atenda às regras para criação de despesa obrigatória de caráter continuado ou ainda, que não atenda ao limite legal de comprometimento aplicado às despesas com pessoal inativo.

Também é nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão. A verificação do cumprimento dos limites da despesa com pessoal será realizada ao final de cada quadrimestre e se a despesa total com pessoal exceder a 95% do limite, são vedados ao Poder ou órgão que houver incorrido no excesso:

- concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão da remuneração em data-base;
- criação de cargo, emprego ou função;
- alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;
- provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;
- contratação de hora extra, salvo no caso de convocação extraordinária do Congresso Nacional e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

Quando a despesa total com pessoal ultrapassar os limites definidos na LRF, sem prejuízo das medidas previstas acima, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências:

- redução das despesas com cargos em comissão e de confiança em pelo menos 20% (extinção ou redução de salário e redução da carga horária, este último é facultativo);
- exoneração de servidores estáveis.

Caso não se alcance a redução da despesa no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá:

- receber transferências voluntárias;
- obter garantia, direta ou indireta, de outro ente;
- contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

Estas restrições aplicam-se imediatamente se a despesa total com pessoal exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato. Entretanto, devem ser destacados duas exceções presentes nas restrições supracitadas que, não mensurados e aplicadas corretamente, podem gerar distorções e problemas no que tange ao controle da despesa com pessoal, quais sejam: a revisão prevista no inciso X do artigo 37 da Carta Magna e a concessão para contratar operação de crédito destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária.

O primeiro ponto deve ser observado principalmente por relacionar-se diretamente com o crescimento do quadro de servidores, e obviamente deve ser considerado na hora de se efetivarem contratações. Não obstante, quanto maior o número de servidores maior será o valor a ser dispendido anualmente com a vantagens concedidas.

O segundo aspecto, embora não esteja intimamente ligado ao contexto da despesa de pessoal, é uma exceção que pode vir a afetar também o volume de contratações num segundo momento. Isto porque à medida que se realizam operações de crédito para refinanciamento da dívida mobiliária, estando as contas já em situação descompassado fiscal, a necessidade de um superávit primário fará com que se tenha exíguos recursos em investimentos e gastos necessários ao desenvolvimento econômico e ao bom funcionamento da máquina pública.

4. ANÁLISE DOS DADOS

4.1. Despesa com pessoal

Em análise horizontal, apresentaremos a evolução da despesa pública com Pessoal da União, referente aos cinco últimos exercícios.

Tabela I - Gastos com pessoal da União

Ano	Valores em milhares R\$	Variação % base 2005	Variação % base ano ant
2005	82.941.149	0	0
2006	96.163.307	16	16
2007	102.719.990	24	7
2008	120.279.963	45	17
2009	136.194.075	64	13

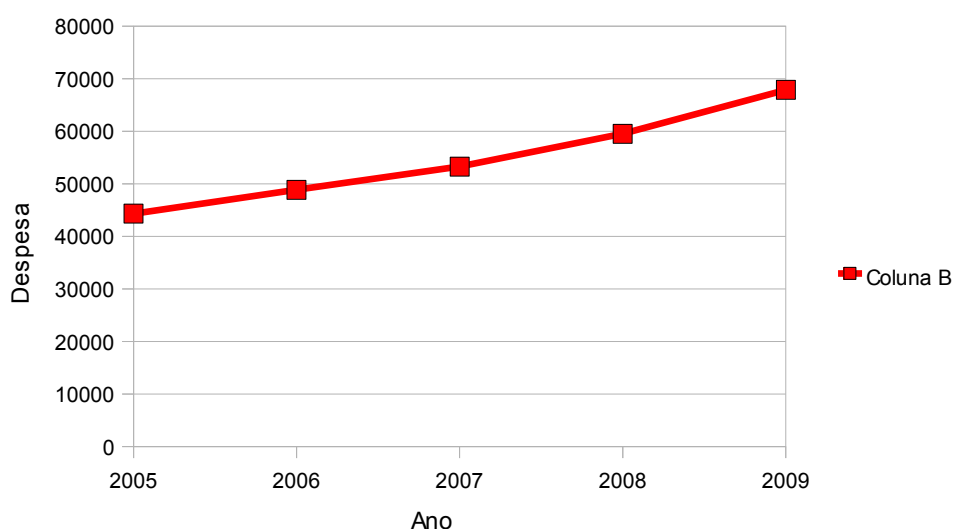
Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

A tabela I apresenta o comportamento da despesa com pessoal civil da união no período compreendido entre 2005 e 2009. Analisando o quadro, percebe-se claramente que um crescimento acentuado nos referidos gastos. Inúmeros são os motivos que contribuíram para tal cenário, destacando-se principalmente o aumento do número de servidores públicos, bem como os ajustes salariais concedidos.

Com efeito, deve-se destacar que o presente trabalho tem como foco a evolução, pura e simples, dos gastos com pessoal para fins de comparação com o desenvolvimento da Receita Corrente Líquida. Ou seja, a análise dos motivos de crescimento da Despesa, bem como da Receita não serão objeto deste trabalho.

No aspecto do planejamento, da previsão, indispensável atentar que tais gastos realizados hoje, terão reflexos em um momento futuro, principalmente sobre despesas com inativos. Considerando o crescimento do valor dispendido com inativos, ocasionado principalmente pelas incertezas no regime de previdência, gerando dúvidas e incertezas nos proventos dos aposentados. Esclarecendo tal relevância, temos o gráfico abaixo demonstrando tal crescimento:

Gráfico I - Despesas com Inativos - Valores em milhares R\$



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

O gráfico demonstra crescimento da despesa com inativo, passando de R\$ 44.327 em 2005, para R\$ 67.873 em 2009. Ou seja, variação de mais de 53% com tais gastos. Considerando o valor da despesa total com pessoal, isso representa conforme os Relatórios de Gestão de Fiscal, em todos os anos, quase metade dos dispêndios com pessoal. Isto posto, cabe a reflexão da importância em se planejar contratações e ajustes salariais sem prejuízos à gestão fiscal. Obviamente, não se está criticando contratações que o governo realize, uma vez que serviço público prescinde de um quadro adequado para bem desenvolver e atender a população. O que se almeja é mostrar que não há decisões isoladas no que concerne a gastos, mas sim reflexos conjuntos, interligados. Com efeito, reflete quão importante é o planejamento orçamentário e a qualidade do gasto.

4.2 Receita Corrente Líquida

Em análise horizontal, apresentaremos a evolução da Receita Corrente Líquida da União no último quinquênio.

Tabela II - Receita Corrente Líquida da União

Ano	Valores R\$ milhares	tVariação % base 2005	Variação % base ano ant
2005	303.015.775	-	-
2006	344.731.433	13,77	13,77
2007	386.681.857	27,61	12,16
2008	428.563.288	41,43	10,83
2009	437.199.421	44,28	2,06

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

A partir da inferência da tabela percebe-se claramente que a Receita Corrente Líquida é crescente. Boa parte desse crescimento se deve ao incremento na arrecadação, seja pelo crescimento econômico, seja pela eficiência na fiscalização. Contudo, o período de 2008-2009 evidencia também o inverso.

Logo, tem-se que queda na arrecadação e a retração econômica comprometem muito a Receita Corrente Líquida. Impera ressaltar que tal queda é oriunda da crise global ocorrida em 2008, com início no Estados Unidos, particularmente no seu setor imobiliário, alastrando -se em seguida aos demais setores da economia americana. A isso some-se o fato de o Brasil ter, como forma de manter o consumo no mercado interno, reduzido alíquotas do IPI, o que contribuiu consideravelmente para queda na arrecadação.

4.3 Relação da Relação Receita Corrente Líquida x Despesa com Pessoal

Quadro III - Receita Corrente Líquida da União x Despesa com Pessoal

Ano	Valores Despesa R\$ milhares	Valores RCL R\$ milhares	Variação Despesa % base ano anterior	Variação RCL % base ano anterior
2005	94.068.469	303.015.775	-	-
2006	107.053.271	344.731.433	13,8	13,7
2007	117.831.531	386.681.857	10	12,1
2008	134.153.597	428.563.288	13,8	10,8
2009	165.833.741	437.199.421	23,6	2,06

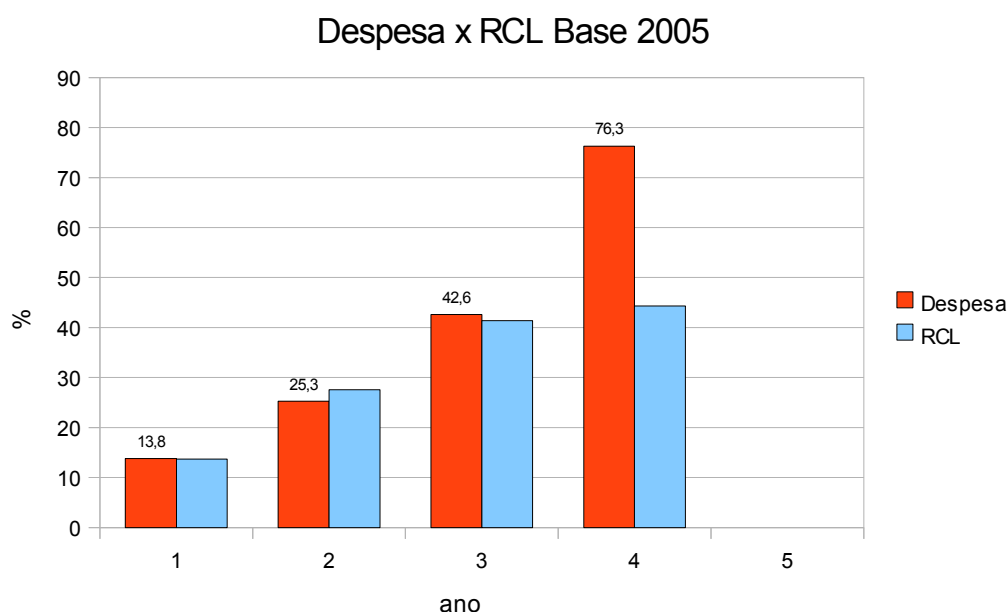
Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

Comparando-se as variações ocorridas na Despesa com Pessoal e na RCL, constata-se que há um crescimento da Despesa de Pessoal maior do que o crescimento da RCL, exceção feita ao ano de 2007, quando a RCL cresceu mais do que a Despesa com Pessoal. Merece especial atenção o ano de 2009, haja vista o crescimento pífio ocorrido na RCL.

Conforme já explicado anteriormente, 2009 foi o ano em que se buscou uma recuperação da economia, incentivando alguns setores econômicos em detrimento da arrecadação. Todavia, os gastos com pessoal não poderiam ter aumentado de forma tão desproporcional. Isso reflete que mesmo existindo índices que limitem gastos, eles permitem desajustes nas contas. Prova disso é

o descompasso havido entre tais indicadores, tendo a RCL em 2009 crescido pouco mais de 2% diante de quase 24% da despesa com pessoal.

A partir dos quadros I e II, tendo como base das receitas e despesas o ano de 2005, pode-se também verificar que as despesas têm crescimento superior ao da RCL.



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

Ademais, números simplesmente colocados no texto da lei não proporcionam melhoras efetivas na gestão pública. Há, sim, a necessidade de analisar tais dados e das interpretações feitas chegar a conclusões que permitam conduzir as finanças de forma responsável e coerente com a realidade econômica nacional.

5. ANÁLISE FINAL

Inúmeras são às vezes em que se ouve dizer que os gastos com pessoal do governo federal estão elevados, sem, contudo se ter efetivamente o que ocorre e o que implica gastos elevados em contraste à precariedade no atendimento do serviço público prestados. O que se pretende é esclarecer o quão realmente evoluíram as despesas com pessoal e compara formas de limitação da despesa, ou até mesmo mudanças nos limites percentuais existentes entre os poderes, haja vista que tais percentuais forma estabelecidos no ano de 2000, podendo já estar defasados com a realidade atual.

Além disso, a Receita Corrente Líquida é o principal indicador de disponibilidade financeira do Estado após a sanção da Lei Complementar 101 (LRF), e todos os limites definidos para o conceito de responsabilidade fiscal dela derivam. Contudo, percebe-se que no período analisado, entre 2005 e 2009, Receita Corrente Líquida da União evoluiu em patamares superiores a qualquer outro indicador, uma vez que além de trazer implícito a variação inflacionária e o crescimento econômico também incorpora o aumento da carga tributária e a melhora da eficiência na arrecadação.

Cabe ainda ressaltar que conforme preceitua o § 1º do Art. 19, na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas:

I - de indenização por demissão de servidores ou empregados;

II - relativas a incentivos à demissão voluntária;

III - derivadas da aplicação do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição;

IV - decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração a que se refere o § 2º do art. 18;

V - com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União na forma dos incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e do art. 31 da Emenda Constitucional nº 19;

Dentro desse contexto, a análise que se faz necessária diz respeito aos valores que são deduzidos, fazendo com que o valor da despesa de pessoal a preços correntes seja um e, a valores ajustados, ou seja, descontados conforme o artigo 19 da LRF, seja outro. Porém, o desembolso será efetuado, e particularmente acerca dos incisos I, II e V, relacionam-se diretamente com crescimento do quadro de funcionários, tendo por conseguinte, maior gasto com pessoal.

Tabela IV – Relação Despesa com Pessoal x Valores Descontados(art. 19 LRF),

Ano	Valores Despesa com Pessoal em milhares R\$	Valores Despesa com Descontadas em milhares R\$	Variação % base ano 2005
2005	82.941.149	17.158	0
2006	96.163.307	18.848	10
2007	102.719.990	22.849	33
2008	120.279.963	23.111	35
2009	136.194.075	29.639	72

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

6. CONCLUSÕES

A Lei de Responsabilidade Fiscal proporciona uma mudança cultural e institucional na administração dos recursos da sociedade através do equilíbrio das contas públicas. Assim, por força dos deveres jurídicos trazidos pela Lei Complementar N° 101/2000, os gestores públicos ficam subordinados as normas estabelecidas pela lei onde a violação desses deveres à responsabilidade, acarretará prestação consubstanciada em sanções institucionais e contra os próprios sujeitos que servem ao poder público.

O texto legal é nítido face ao seu caráter obrigacional, uma vez que sua natureza jurídica não é modificada ante a seu conjunto orgânico como norma geral pois está atrelada as finanças públicas. Portanto, a norma jurídica da Lei de Responsabilidade Fiscal é de caráter financeiro, não devendo-lhe ser atribuída à inconstitucionalidade formal, tendo em vista uma eventual inobservância a princípios decorrentes da competência legislativa concorrente, inserida no artigo 24 da Constituição Federal.

Destarte, as leis complementares, embora complementem a Constituição Federal, nem sempre pertencem ao direito constitucional, porque sua função complementar, por mais que seja de caráter fundamental, refere-se ao conteúdo das normas integradas e da natureza desse conteúdo retiram sua própria natureza.

Assim, a lei em comento, por maior que seja a ambiguidade do seu artigo 1º, é norma de caráter financeiro que visa regulamentar o artigo 163 da Constituição Federal, tendo por finalidade estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Sob esse aspecto observa Pereira (2009, p.320),

“a Lei de Responsabilidade Fiscal apresenta-se como um código de conduta para os administradores públicos de todo o país, nos três poderes e nas três esferas de governo, União, estados e municípios”, logo, os gestores passaram a ter que realizar uma gestão financeira e orçamentária mais eficiente, eficaz e transparente (...)”

Nesse prisma, mais do que um código de condutas o que se extrai do instrumento normativo denominado Lei de Responsabilidade Fiscal, é que este é aplicável a todos os entes da federação indistintamente, constituindo-se em um verdadeiro código de obrigações ante a postura danosa de gestores que administram os cofres públicos gastando mais do que arrecadam, deixando dívidas para seus sucessores e assumindo compromissos que tem ciência, de aviso prévio, não poderão executar.

O que se objetiva, portanto, é limitar a evolução da despesa com pessoal aos patamares de crescimento da Receita Corrente Líquida, evitando que a geração de caixa do governo seja prejudicada por aumento desproporcionais da despesa, prejudicando em determinados momentos o cumprimento da lei de responsabilidade fiscal e, por consequência, a administração como um geral.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito Administrativo*. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. rev. atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

BRASIL. *Lei Complementar nº 101*, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal.

BRASIL. *Lei 4.320*, de 17 de março de 1964, Dispõe sobre as Normas Gerais de Direito Financeiro

BRASIL. Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008, *Manual da Despesa Nacional*.

BRASIL. Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008, *Manual da Receita Nacional*.

JUND, Sergio. *Administração Financeira e Orçamentária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

PEREIRA, José Matias. *Finanças Públicas: A Política Orçamentária no Brasil*. 4ªed. São Paulo: Atlas, 2009.

PISCITELLI, Roberto B. *Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira e pública*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

8. TABELAS

Tabela I – Gastos com Pessoal da União (2005-2009)

Tabela II – Receita Corrente Líquida da União (2005-2009)

Tabela III – Relação da Receita Corrente Líquida com a Despesa com Pessoal (2005-2009)

Tabela IV – Relação da Despesa com Pessoal com Valores Descontados, (art. 19 LRF) – (2005-2009)

9. GRÁFICOS

Gráfico I – Despesa com Inativos

Gráfico II – Despesa com Pessoal e Receita Corrente Líquida – Base (2005-2008)

ANEXO I – RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL 2005 CONSOLIDADO



MINISTÉRIO DA FAZENDA



UNIÃO
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL CONSOLIDADO
DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
JANEIRO/2005 A DEZEMBRO/2005

LRF, art. 55, inciso I, alínea "a" - Anexo I	R\$ milhares
DESPESA COM PESSOAL	DESPESA LIQUIDADADA
	jan/2005 a dez/2005
DESPESA LIQUIDA COM PESSOAL (I)	76.896.384
Pessoal Ativo	49.727.257
Pessoal Inativo e Pensionistas	44.327.340
(-) Despesas não Computadas (art. 19, § 1º da LRF)	17.158.213
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	52.562
Decorrentes de Decisão Judicial	3.913.802
Despesas de Exercícios Anteriores	2.482.518
Inativos com Recursos Vinculados	10.687.162
Convocação Extraordinário do Poder Legislativo	22.169
OUTRAS DESPESAS DE PESSOAL DECORRENTES DE CONTRATOS DE TERCEIRIZAÇÃO (art. 18, § 1º da LRF) (II)	13.864
REPASSES PREVIDENCIÁRIOS AO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (III)	6.030.901
Contribuições Patronais	6.030.901
TOTAL DA DESPESA COM PESSOAL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LIMITE - TDP (IV) = (I + II + III)	82.941.149
RECEITA CORRENTE LIQUIDA - RCL (V)	303.015.775
% do TOTAL DA DESPESA COM PESSOAL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LIMITE - TDP sobre a RCL [(IV / V) x 100]	27,37%
LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) - 50%	114.842.979
LIMITE PRUDENCIAL (§ único, art. 22 da LRF) - 47,5%	109.115.981

FONTE: SIAFI - STN/CONT/GEINC

Notas:

- O limite máximo do Poder Executivo é de 50%.

LÍSCIO FÁBIO DE BRASIL CAMARGO
Secretário-Adjunto do Tesouro Nacional

ANEXO II – RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL 2006 CONSOLIDADO



UNIÃO
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL CONSOLIDADO
DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DA DESPESA COM PESSOAL
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
JANEIRO/2006 A DEZEMBRO/2006

LRF, art. 55, inciso I, alínea "a" - Anexo I	R\$ milhares	
	DESPESA COM PESSOAL	DESPESA LIQUIDADADA
		jan/2006 a dez/2006
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)		115.011.918
Pessoal Ativo		66.133.036
Pessoal Inativo e Pensionistas		48.864.228
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (art. 18, § 1º da LRF)		14.654
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (art. 19, § 1º da LRF) (II)		18.848.611
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária		47.850
Decorrentes de Decisão Judicial		4.863.195
Despesas de Exercícios Anteriores		2.191.044
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados		11.689.914
Convocação Extraordinária (inciso II, § 6º, art. 57 da CF)		56.608
REPASSES PREVIDENCIÁRIOS AO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (III)		0
Contribuições Patronais		0
TOTAL DA DESPESA COM PESSOAL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LIMITE - TDP (IV) = (I - II + III)		96.163.307
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)		344.731.433
% do TOTAL DA DESPESA COM PESSOAL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LIMITE - TDP sobre a RCL (IV / V) * 100		27,90%
LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) - 50%		172.365.717
LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único, art. 22 da LRF) - 47,5%		163.747.431

Fonte: SIAFI - STN/CCONT/GEINC

TARCÍSIO JOSÉ MASSOTE DE GODOY
Secretário do Tesouro Nacional, Interino

ANEXO III – RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL 2007 CONSOLIDADO



MINISTÉRIO DA FAZENDA



UNIÃO
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL CONSOLIDADO
DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DA DESPESA COM PESSOAL
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
JANEIRO A DEZEMBRO DE 2007

RGF - Anexo I (LRF, art. 55, inciso I, alínea "a")

R\$ milhares

DESPESA COM PESSOAL	DESPESAS EXECUTADAS	
	LIQUIDADAS	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	125.569.237	1.308.526
Pessoal Ativo	72.280.580	980.389
Pessoal Inativo e Pensionistas	53.287.849	327.985
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (art. 18, § 1º da LRF)	808	153
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (art. 19, § 1º da LRF) (II)	22.849.247	599.086
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	103.583	6.446
Decorrentes de Decisão Judicial	3.873.012	296.973
Despesas de Exercícios Anteriores	2.344.068	193.212
Inativos com Recursos Vinculados	16.528.584	102.455
Convocação Extraordinária (inciso II, § 6º, art. 57 da CF)	0	0
TOTAL DA DESPESA COM PESSOAL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LIMITE - TDP (III) = (I - II)	102.719.990	709.440
RECEITA CORRENTE LIQUIDA - RCL (IV)	386.681.857	
% do TOTAL DA DESPESA COM PESSOAL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LIMITE - TDP sobre a RCL (V) = (III / IV) * 100	26,75%	
LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) - 50%	193.340.929	
LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único, art. 22 da LRF) - 47,5%	183.673.882	

Fonte: SIAFI - STN/CONT/GEINC

Nota: Durante o exercício, somente as despesas liquidadas são consideradas executadas. No encerramento do exercício, as despesas não liquidadas inscritas em restos a pagar não processados são também consideradas executadas. Dessa forma, para maior transparência, as despesas executadas estão segregadas em:

- a) Despesas liquidadas, consideradas aquelas em que houve a entrega do material ou serviço, nos termos do art. 63 da Lei nº 4.320/64;
- b) Despesas empenhadas mas não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar não processados, consideradas liquidadas no encerramento do exercício, por força do art. 35, inciso II da Lei nº 4.320/64.

ANEXO IV – RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL 2008 CONSOLIDADO



MINISTÉRIO DA FAZENDA



UNIÃO
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL CONSOLIDADO
DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DA DESPESA COM PESSOAL
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
JANEIRO A DEZEMBRO DE 2008

RGF - Anexo I (LRF, art. 55, inciso I, alínea "a")

R\$ milhares

DESPESA COM PESSOAL	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 Meses)	
	LIQUIDADAS (a)	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (b)
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	143.391.207	1.092.467
Pessoal Ativo	83.851.970	786.944
Pessoal Inativo e Pensionistas	59.538.508	305.483
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	729	40
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º do art. 19 da LRF) (II)	23.111.244	297.541
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	100.504	9.702
Decorrentes de Decisão Judicial	4.864.464	32.916
Despesas de Exercícios Anteriores	2.513.584	239.928
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	15.632.691	14.995
Convocação Extraordinária (inciso II do § 6º do art. 57 da CF)	0	0
DESPESA LIQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	120.279.963	794.926
DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	121.074.890	
APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL	VALOR	
RECEITA CORRENTE LIQUIDA - RCL (V)	428.563.288	
% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV / V) * 100	28,25%	
LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - 50%	214.281.644	
LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - 47,5%	203.567.562	

FONTE: SIAFI - STN/CCONT/GEINC

Nota: Durante o exercício, somente as despesas liquidadas são consideradas executadas. No encerramento do exercício, as despesas não liquidadas inscritas em restos a pagar não processados são também consideradas executadas. Dessa forma, para maior transparência, as despesas executadas estão segregadas em:

a) Despesas liquidadas: consideradas aquelas em que houve a entrega do material ou serviço, nos termos do art. 63 da Lei nº 4.320/64;

ANEXO V – RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL 2009 CONSOLIDADO



MINISTÉRIO DA FAZENDA



UNIÃO
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL CONSOLIDADO
DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DA DESPESA COM PESSOAL
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
JANEIRO A DEZEMBRO DE 2009

RCF - Anexo I (LRF, art. 53, inciso I, alínea "a")	R\$ milhares	
DESPESA COM PESSOAL	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 Meses)	
	LIQUIDADAS (a)	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (b)
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	165.833.741	1.232.518
Pessoal Ativo	97.961.314	905.144
Pessoal Inativo e Pensionistas	67.872.384	327.366
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	43	8
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º do art. 19 da LRF) (II)	29.639.666	442.770
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	144.890	3.498
Decorrentes de Decisão Judicial	7.003.250	180.805
Despesas de Exercícios Anteriores	1.410.092	250.315
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	21.081.434	8.152
Convocação Extraordinária (inciso II do § 6º do art. 57 da CF)	0	0
DESPESA LIQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	136.194.075	789.748
DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	136.983.823	
APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL	VALOR	
RECEITA CORRENTE LIQUIDA - RCL (V)	437.199.421	
% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV / V) * 100	31,33%	
LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - 50%	218.599.711	
LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - 47,5%	207.669.725	

FORNE: SIAFI - STN/CCONT/GEINC

Nota: Durante o exercício, somente as despesas liquidadas são consideradas executadas. No encerramento do exercício, as despesas não liquidadas inscritas em restos a pagar não processados são também consideradas executadas. Dessa forma, para maior transparência, as despesas executadas estão separadas em: