

Elaboração do Orçamento Público Enfoque no Orçamento Municipal

Por
José Wellington da Silva

Fortaleza
Junho/2016



“O Orçamento deve ser equilibrado, o Tesouro Público deve ser reposto, a dívida pública deve ser reduzida, a arrogância dos funcionários públicos deve ser moderada e controlada, e a ajuda a outros países deve ser eliminada, para que Roma não vá à falência.

As pessoas devem novamente aprender a trabalhar, em vez de viver às custas do Estado “.

Marco Túlio Cícero
Ano 55 AC



O que é Planejar?

Planejar é o contrário de improvisar

Para que se Planejar?

- Estabelecer prioridades.
- Otimizar recursos.
- Se programar no tempo e no espaço.
- Se definir como se alcançar os objetivos pretendidos.
- Se estabelecer atribuições e responsabilidades.
- Imprimir transparência na gestão.



Planejamento e Responsabilidade Fiscal

A população pede:

mais serviços, de melhor qualidade

A população quer saber:

em que se gastará o dinheiro público, quanto será gasto, qual será o resultado

A população cobra:

em que se gastou, quanto custou cada ação, quais os resultados



Instrumentos de Planejamento

Elementos básicos no Sistema de Orçamentação

- Plano Plurianual;
- Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- Lei Orçamentária Anual.



- Planejamento: ferramenta indispensável ao administrador público responsável
- Lei de Responsabilidade Fiscal
 - Integra os instrumentos de planejamento: PPA, LDO e LOA
 - Compromete a execução orçamentária e planejamento
 - Integra a execução orçamentária à financeira



PLANEJAMENTO DE LONGO PRAZO

Plano Estratégico: PDDU

instrumento que estabelece política de desenvolvimento, assegurando o atendimento das necessidades dos cidadãos quanto à qualidade de vida, à justiça social e ao desenvolvimento das atividades econômicas.

PLANEJAMENTO DE MÉDIO PRAZO

Plano Plurianual

materializa as políticas Públicas estabelecidas no Plano de Longo Prazo, traduzindo-as em Programas a serem implementados num período de 4 anos.

PLANEJAMENTO DE CURTO PRAZO

Lei de Diretrizes Orçamentárias

formula diretrizes e estabelece metas para a elaboração do orçamento

Orçamento Anual

estabelece a ação do governo pelo período de um ano, traduzida em Projetos Atividades e Metas, em função do recursos disponíveis para materialização das políticas públicas.



O que é um Plano Plurianual?

Instrumento de **Planejamento** onde o Governo Municipal se compromete, por um período de 04 anos, a implementar, de forma regionalizada, um plano de investimentos prioritários voltados ao crescimento do Município.



O que é um Plano Plurianual?

É um plano de **investimento** regionalizado que reúne diretrizes, objetivos e metas da administração pública.

É um **Instrumento de gestão**, na medida em que organiza a proposta do Governo em programas, ações e produtos, propiciando visibilidade pública e permitindo o seu monitoramento e avaliação.

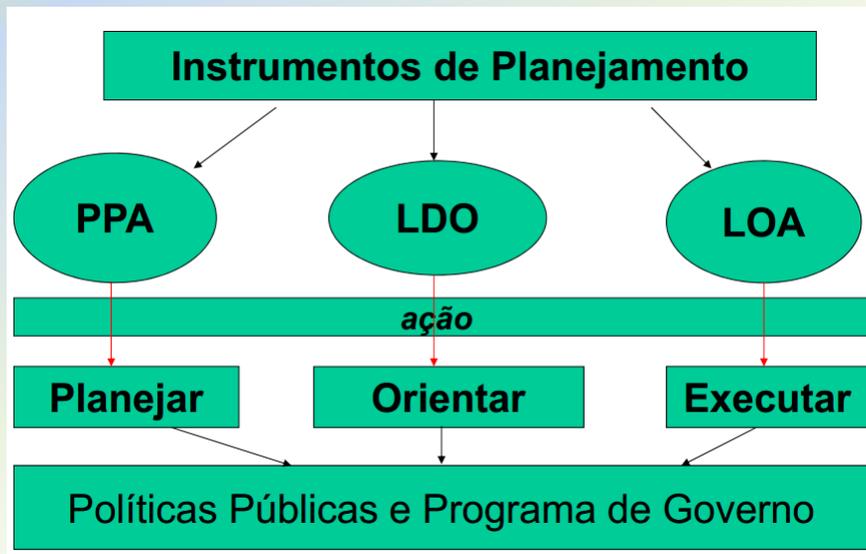
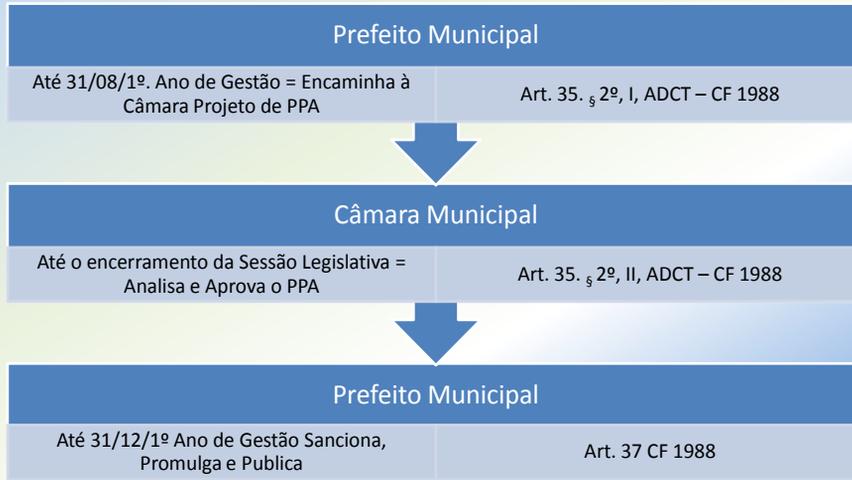


A Gestão e o Planejamento

Gestão 2009-2012		Gestão 2013-2016			Gestão 2017-2020
PPA 2010-2013		PPA 2014-2017			
LDO 2013	LDO 2014	LDO 2015	LDO 2016	LDO 2017	LDO 2018
LOA 2013	LOA 2014	LOA 2015	LOA 2016	LOA 2017	LOA 2018



Cronograma Plano Plurianual



Exigência Legal

- Na Constituições Federal – art. 165 e art. 35 dos ADCT;
- Na Constituição Estadual;
- Na Lei de Responsabilidade Fiscal – art. 5º; art. 16 e art. 63
- Na Lei Federal 10.157/2001 - Estatuto da Cidade –
Instituindo o Plano Diretor dos Municípios – art. 40;
- Na Lei Orgânica do Município;
- Na Instrução Normativa No. 03/2000 do Tribunal de Contas
dos Municípios do Estado do Ceará.



Exigência Legal

Constituição Federal, Art.165

§1º Conteúdo do PPA: Diretrizes, objetivos e metas p/despesas de capital e outras delas decorrentes; despesas dos programas de duração continuada

§9º Lei complementar disporá sobre o exercício financeiro, vigência, prazos, elaboração e organização do PPA, da LDO e da LOA



Exigência Legal

Constituição Federal, Art.166

Emendas ao Projeto da LOA só podem ser aprovadas se forem compatíveis com PPA e LDO

Constituição Federal, Art.167

Investimento com execução superior a um exercício financeiro só pode ser iniciado se incluído no PPA => crime de responsabilidade



Exigência Legal

Lei de Responsabilidade Fiscal

Despesas para a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental

- Deverão ser compatíveis com PPA e LDO, além de adequadas à LOA
- Caso contrário: serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público



Como Deve ser Concebido?

Alinhado com Planos Estratégicos de Longo Prazo:
Nacionais, Regionais, Estaduais e com base no Plano Diretor do Município

Com responsabilidade pública de construção coletiva, tomando por referencia a transversalidade
- Um problema não poderá ser visto e resolvido pela atuação de um único órgão

Com responsabilidade política de participação da Sociedade, para ampliar a sintonia entre o governo municipal e o cidadão, visando adequar o programa de trabalho às necessidades da população.



Como Deve ser Concebido?

Com responsabilidade técnica de monitorar e avaliar os resultados dos programas finalísticos estabelecidos

Com responsabilidade de potencializar as áreas dinâmicas e reduzir as desigualdades

Com responsabilidade de utilizar as parcerias do Governo Federal, Estadual e Iniciativa Privada como estratégia para fomentar o desenvolvimento



Roteiro de Elaboração do Plano Plurianual

- **Elaboração**
 - Coordenação pela Secretaria responsável pelo Planejamento;
 - Envolvimento dos órgãos setoriais e da sociedade;
 - Projeção das Receitas e Despesas obrigatórias e cálculo do resíduo para Investimento;
 - Audiência Pública para eleição dos Programas e Ações Prioritárias;
 - Estruturação, pela Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Econômico, do Projeto de PPA.



- Apresentação ao Legislativo
 - Mensagem, Projeto de Lei e Anexos.
- Implementação
 - Metas prioritárias na LDO
 - Alocação de recursos nos Orçamentos Anuais.
- Acompanhamento e Avaliação
 - Mensuração dos resultados alcançados.
- Revisão e Atualização
 - Alteração do plano com autorização legislativa.



CICLO DO PLANO PURI ANUAL

Está resumido em três fases distintas:

ELABORAÇÃO – Inicia-se no começo do Mandato do candidato eleito. Tem por objetivo organizar em programas todas as ações do governo que serão implementadas no período de vigência do PPA, segundo as orientações do governo.

EXECUÇÃO – Inicia-se com a Execução Orçamentária do segundo ano do mandato e visa atingir os objetivos propostos na fase de elaboração.

AVALIAÇÃO – Realizada ao final de cada exercício e encaminhada à Câmara Municipal. Tem por objetivo identificar os resultados atingidos e e os obstáculos que impediram a execução do que fora planejado, propiciando o aperfeiçoamento do plano.



Lei de Diretrizes Orçamentárias

Lei de Diretrizes Orçamentárias

- Criada pela Constituição Federal de 1988;
- A LDO prepara a base em que o Orçamento irá ser elaborado e executado;
- Funciona como elo de ligação entre o PPA e o Orçamento.



Atribuições LDO pela CF 1988

- Estabelecimento de metas;
- Disporá sobre alterações na Legislação Tributária;
- Disporá sobre modificações na estrutura e política de pessoal;



Lei de Diretrizes Orçamentárias

Demais Atribuições (LRF)

- Equilíbrio entre receitas e despesas;
- controle sobre o endividamento (desde o empenho);
- destino de recursos das operações de crédito;
- condições para transferência de recursos a entes públicos e privados;
- definição de limites de expansão da DOCC;
- Disposições sobre renúncia de receita.



Anexos à LDO

Anexo de Metas Fiscais:

- Avaliação das metas do exercício anterior;
- Previsão de receitas e despesas para o próximo exercício e os dois seguintes;
- Avaliação do Patrimônio Líquido;
- Avaliação das Metas de Resultado Primário e Nominal;
- Compensação de Renúncia de Receita;
- Expansão das Despesas obrigatórias de caráter continuado.



Anexos à LDO

Anexo de Riscos Fiscais

O § 3o do art. 4o da LRF, transcrito a seguir, determina o que deverá conter no Anexo de Riscos Fiscais.

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

- Princípio da Prudência;
- Passivos Contingentes;
- Situações de Risco que possam afetar a execução orçamentária;
- Definições de medidas a serem tomadas.



Anexos à LDO

Manual de Demonstrativos Fiscais

Secretaria do Tesouro Nacional

6ª edição - Atualizada de acordo com as portarias:

Portaria nº 10, de 07 de janeiro de 2015, Portaria nº 163, de 23 de março de 2015 e Portaria nº 275, de 13 de maio de 2016, todas da Secretaria do Tesouro Nacional.

- Anexo de Metas Fiscais;
- Anexo de Riscos Fiscais;
- Relatório Resumido da Execução Orçamentária;
- Relatório de Gestão Fiscal.



Modelo Anexo de Riscos Fiscais

LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS			
ANEXO DE RISCOS FISCAIS			
DEMONSTRATIVO DE RISCOS FISCAIS E PROVIDÊNCIAS			
Exercício Financeiro de 2016			
ARF (LRF, art 4º, § 3º)		R\$ 1,00	
PASSIVOS CONTINGENTES		PROVIDÊNCIAS	
Descrição	Valor	Descrição	Valor
Demandas Judiciais	2.500.000,00	Anulação da Reserva de Contingência	1.000.000,00
Dívidas em Processo de Reconhecimento	1.000.000,00	Anulação de Dotações Orçamentárias	3.500.000,00
Outros Passivos Contingentes	1.000.000,00		
SUBTOTAL	4.500.000,00	SUBTOTAL	4.500.000,00
DEMAIS RISCOS FISCAIS PASSIVOS		PROVIDÊNCIAS	
Descrição	Valor	Descrição	Valor
Frustração de Arrecadação	600.000,00	Limitação de Dotações Orçamentárias	1.000.000,00
Discrepância de Projeções:	100.000,00		
Outros Riscos Fiscais	300.000,00		
SUBTOTAL	1.000.000,00	SUBTOTAL	1.000.000,00
TOTAL	5.500.000,00	TOTAL	5.500.000,00

FONTES: Dados contábeis consolidados e Projeções conforme o Manual de Demonstrativos Fiscais 6a Ed.



Modelo Anexo de Metas Fiscais

LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
METAS ANUAIS
Exercício Financeiro de 2016

AMF - Demonstrativo 1 (LRF, art. 4º, § 1º) R\$ 1,00

ESPECIFICAÇÃO	2016			2017			2018		
	Valor Corrente	Valor Constante	% PIB (a / PIB) x 100	Valor Corrente	Valor Constante	% PIB (b / PIB) x 100	Valor Corrente	Valor Constante	% PIB (c / PIB) x 100
	(a)			(b)			(c)		
Receita Total	230.000.000,00	230.000.000,00	27,79%	246.000.000,00	235.406.698,56	28,31%	260.000.000,00	238.089.787,32	28,50%
Receitas Primárias (I)	224.000.000,00	224.000.000,00	27,07%	242.000.000,00	231.578.947,37	27,85%	254.000.000,00	232.595.407,61	27,84%
Despesa Total	230.000.000,00	230.000.000,00	27,79%	246.000.000,00	235.406.698,56	28,31%	260.000.000,00	238.089.787,32	28,50%
Despesas Primárias (II)	222.500.000,00	222.500.000,00	26,89%	241.500.000,00	231.100.478,47	27,79%	252.000.000,00	230.763.947,71	27,62%
Resultado Primário (III) = (I - II)	1.500.000,00	1.500.000,00	0,18%	500.000,00	478.468,90	0,06%	2.000.000,00	1.831.459,90	0,22%
Resultado Nominal	-5.000.000,00	-5.000.000,00	-0,60%	-6.000.000,00	-5.741.626,79	-0,69%	-8.000.000,00	-7.325.839,61	-0,88%
Dívida Pública Consolidada	35.000.000,00	35.000.000,00	4,23%	38.000.000,00	36.363.636,36	4,37%	33.000.000,00	30.219.088,39	3,62%
Dívida Consolidada Líquida	-10.000.000,00	-10.000.000,00	-1,21%	-5.000.000,00	-4.784.689,00	-0,58%	-8.000.000,00	-7.325.839,61	-0,88%
Receitas Primárias advindas de PPP (IV)	0,00	0,00	0,00%	0,00	0,00	0,00%	0,00	0,00	0,00%
Despesas Primárias geradas por PPP (V)	0,00	0,00	0,00%	0,00	0,00	0,00%	0,00	0,00	0,00%
Impacto do saldo das PPP (VI) = (IV-V)	0,00	0,00	0,00%	0,00	0,00	0,00%	0,00	0,00	0,00%

FONTE: Dados contábeis consolidados e Projeções conforme o Manual de Demonstrativos Fiscais 6a Ed.

VARIÁVEIS CONSIDERADAS	2016	2017	2018
Produto Interno Bruto (% Crescimento)		0,80%	2,00%
Metas de Inflação (IPCA)		4,50%	4,50%
Previsão PIB Município	827.547.319,91	868.924.685,90	912.370.920,20



Modelo Anexo de Metas Fiscais

LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
AVALIAÇÃO DO CUMPRIMENTO DAS METAS FISCAIS DO EXERCÍCIO ANTERIOR
Exercício Financeiro de 2016

AMF - Demonstrativo 2 (LRF, art. 4º, §2º, inciso I) R\$ 1,00

ESPECIFICAÇÃO	Metas Previstas em 2014	% PIB	Metas Realizadas em 2014	% PIB	Variação	
					Valor (c) = (b-a)	% (c/a) x 100
	(a)		(b)			
Receita Total	160.000.000,00	21,46%	176.604.329,76	23,69%	16.604.329,76	1037,77%
Receitas Primárias (I)	158.170.000,00	21,22%	175.104.280,70	23,49%	16.934.280,70	1070,64%
Despesa Total	190.000.000,00	25,49%	196.477.220,80	26,36%	6.477.220,80	340,91%
Despesas Primárias (II)	185.821.000,00	24,93%	194.456.498,93	26,08%	8.635.498,93	464,72%
Resultado Primário (III) = (I-II)	-27.651.000,00	-3,71%	-19.352.218,23	-2,60%	8.298.781,77	-3001,26%
Resultado Nominal	-4.000.000,00	-0,54%	-5.455.875,11	-0,73%	-1.455.875,11	3639,69%
Dívida Pública Consolidada	26.000.000,00	3,49%	36.822.919,03	4,94%	10.822.919,03	4162,66%
Dívida Consolidada Líquida	-5.000.000,00	-0,67%	-33.683.573,12	-4,52%	-28.683.573,12	57367,15%

FONTE: Dados contábeis consolidados e Projeções conforme o Manual de Demonstrativos Fiscais 6a Ed.

VARIÁVEIS CONSIDERADAS	2014
Previsão PIB Município	745.489.367,01



Modelo Anexo de Metas Fiscais

LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
METAS FISCAIS ATUAIS COMPARADAS COM AS FIXADAS NOS TRÊS EXERCÍCIOS ANTERIORES
Exercício Financeiro de 2016

AMF – Demonstrativo 3 (LRF, art.4º, §2º, inciso II)

R\$ 1,00

ESPECIFICAÇÃO	VALORES A PREÇOS CORRENTES											
	2013	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%	2018	%	
Receita Total	166.970.982,55	176.604.329,76	0,00%	210.000.000,00	18,91%	230.000.000,00	9,52%	246.000.000,00	6,96%	260.000.000,00	5,69%	
Receitas Primárias (I)	166.008.421,48	175.104.280,70	0,00%	206.990.000,00	18,21%	224.000.000,00	8,22%	242.000.000,00	8,04%	254.000.000,00	4,96%	
Despesa Total	173.278.703,75	196.477.220,80	0,00%	236.000.000,00	20,12%	230.000.000,00	-2,54%	246.000.000,00	6,96%	260.000.000,00	5,69%	
Despesas Primárias (II)	171.106.585,40	194.456.498,93	0,00%	233.360.000,00	20,01%	222.500.000,00	-4,65%	241.500.000,00	8,54%	252.000.000,00	4,35%	
Resultado Primário (III) = (I - II)	-5.088.163,92	-19.352.218,23	0,00%	-26.370.000,00	36,30%	1.500.000,00	-105,69%	500.000,00	-46,67%	2.000.000,00	300,00%	
Resultado Nominal	-4.521.528,55	-5.455.875,11	0,00%	-4.325.000,00	-20,73%	-5.000.000,00	15,61%	-6.000.000,00	20,00%	-8.000.000,00	33,33%	
Dívida Pública Consolidada	26.958.423,18	36.822.919,03	0,00%	34.900.000,00	-5,22%	35.000.000,00	0,29%	38.000.000,00	8,57%	33.000.000,00	-13,16%	
Dívida Consolidada Líquida	-28.712.871,40	-33.683.573,12	0,00%	-16.000.000,00	-52,50%	-10.000.000,00	-37,50%	-5.000.000,00	-50,00%	-8.000.000,00	60,00%	

ESPECIFICAÇÃO	VALORES A PREÇOS CONSTANTES											
	2013	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%	2018	%	
Receita Total	200.570.135,94	192.856.343,21	25,87%	219.450.000,00	27,92%	230.000.000,00	27,79%	235.406.698,56	27,09%	238.089.787,32	36,10%	
Receitas Primárias (I)	199.413.881,11	191.218.252,13	25,65%	216.304.500,00	27,52%	224.000.000,00	27,07%	231.578.947,37	26,65%	232.595.407,61	25,49%	
Despesa Total	208.147.144,11	214.558.037,04	28,78%	246.620.000,00	31,38%	230.000.000,00	27,79%	235.406.698,56	27,09%	238.089.787,32	26,10%	
Despesas Primárias (II)	205.557.953,41	212.351.358,24	28,48%	243.861.200,00	31,03%	222.500.000,00	26,89%	231.100.478,47	26,60%	230.763.947,71	25,29%	
Resultado Primário (III) = (I - II)	-6.124.072,30	-21.133.106,11	-2,83%	-27.556.500,00	-3,51%	1.500.000,00	0,18%	4.784.689,90	0,06%	1.831.459,90	0,20%	
Resultado Nominal	-5.431.384,44	-5.957.952,02	-0,80%	-4.519.625,00	-0,58%	-5.000.000,00	-0,60%	-5.741.626,79	-0,66%	-7.325.839,61	-0,80%	
Dívida Pública Consolidada	32.383.199,28	40.211.548,15	5,39%	36.470.500,00	4,64%	35.000.000,00	4,23%	36.363.636,36	4,18%	30.219.088,39	3,31%	
Dívida Consolidada Líquida	-34.490.690,73	-36.783.303,94	-4,93%	-16.720.000,00	-2,13%	-10.000.000,00	-1,21%	-4.784.689,00	-0,55%	-7.325.839,61	-0,80%	

FONTE: Dados contábeis consolidados e Projeções conforme o Manual de Demonstrativos Fiscais 6a Ed.

VARIÁVEIS CONSIDERADAS	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Produto Interno Bruto (Y Crescimento)	0,90%	0,10%	0,50%	0,80%	2,00%	2,20%
Metas de Inflação (IPCA)	2,00%	10,00%	4,50%	4,50%	4,50%	4,50%
Previsão PIB Município	705.287.953,65	745.489.367,01	785.894.890,70	827.547.319,91	868.924.685,90	912.370.920,20



Modelo Anexo de Metas Fiscais

LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
EVOLUÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Exercício Financeiro de 2016

AMF - Demonstrativo 4 (LRF, art.4º, §2º, inciso III)

R\$ 1,00

PATRIMÔNIO LÍQUIDO	2014	%	2013	%	2012	%
Patrimônio/Capital	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Reservas	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Resultado Acumulado	134.438.042,99	100,00%	98.706.376,29	100,00%	84.031.347,31	100,00%
TOTAL	134.438.042,99	100,00%	98.706.376,29	100,00%	84.031.347,31	100,00%

REGIME PREVIDENCIÁRIO

PATRIMÔNIO LÍQUIDO	2014	%	2013	%	2012	%
Patrimônio	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Reservas	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Resultado Acumulado	33.407.152,89	100,00%	36.822.919,03	100,00%	26.958.423,18	100,00%
TOTAL	33.407.152,89	100,00%	36.822.919,03	100,00%	26.958.423,18	100,00%

FONTE: Dados contábeis consolidados e Projeções conforme o Manual de Demonstrativos Fiscais 6a Ed.



Modelo Anexo de Metas Fiscais

LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
ORIGEM E APLICAÇÃO DOS RECURSOS OBTIDOS COM A ALIENAÇÃO DE ATIVOS
Exercício Financeiro de 2016

R\$ 1,00

AMF - Demonstrativo 5 (LRF, art. 4º, §2º, inciso III)

RECEITAS REALIZADAS	2014 (a)	2013 (b)	2012 (c)
RECEITAS DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE ATIVOS (I)	0,00	0,00	78.680,00
Alienação de Bens Móveis	0,00	0,00	78.680,00
Alienação de Bens Imóveis	0,00	0,00	0,00
DESPESAS EXECUTADAS	2014 (d)	2013 (e)	2012 (f)
APLICAÇÃO DOS RECURSOS DA ALIENAÇÃO DE ATIVOS (II)	0,00	0,00	78.680,00
DESPESAS DE CAPITAL	0,00	0,00	78.680,00
Investimentos	0,00	0,00	78.680,00
Inversões Financeiras	0,00	0,00	0,00
Amortização da Dívida	0,00	0,00	0,00
DESPESAS CORRENTES DOS REGIMES DE PREVIDÊNCIA	0,00	0,00	0,00
Regime Geral de Previdência Social	0,00	0,00	0,00
Regime Próprio de Previdência dos Servidores	0,00	0,00	0,00
SALDO FINANCEIRO	2014 (g) = ((Ia - II d) + III h)	2013 (h) = ((Ib - II e) + III i)	2012 (j) = (Ic - II f)
VALOR (III)	0,00	0,00	0,00

FONTE: Dados contábeis consolidados e Projeções conforme o Manual de Demonstrativos Fiscais 6a Ed.



Modelo Anexo de Metas Fiscais

LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
ESTIMATIVA E COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA
Exercício Financeiro de 2016

R\$ 1,00

AMF - Demonstrativo 7 (LRF, art. 4º, § 2º, inciso V)

TRIBUTO	MODALIDADE	SETORES/ PROGRAMAS/ BENEFICIÁRIO	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA			COMPENSAÇÃO
			2016	2017	2018	
ISS	Isenção	Atração de Empresas Prestadoras de Serviços	600.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00	Crescimento nas Fontes de Receita Cota Parte do
IPTU	Isenção	Atração de Indústrias	200.000,00	400.000,00	500.000,00	FPM e Cota Parte do ICMS
Taxas	Redução	Atração de Indústrias	100.000,00	200.000,00	200.000,00	
TOTAL			900.000,00	1.600.000,00	1.700.000,00	-

FONTE: Dados contábeis consolidados e Projeções conforme o Manual de Demonstrativos Fiscais 6a Ed.



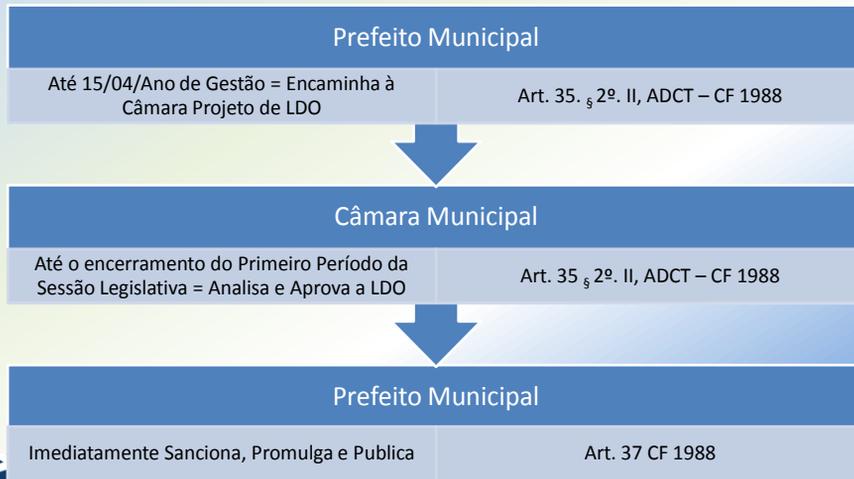
Modelo Anexo de Metas Fiscais

LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS ANEXO DE METAS FISCAIS MARGEM DE EXPANSÃO DAS DESPESAS OBRIGATÓRIAS DE CARÁTER CONTINUADO Exercício Financeiro de 2016	
AMF - Demonstrativo 8 (LRF, art. 4º, § 2º, inciso V)	
R\$ 1,00	
EVENTOS	Valor Previsto para 2016
Aumento Permanente da Receita	20.000.000,00
(-) Transferências Constitucionais	0,00
(-) Transferências ao FUNDEB	0,00
Saldo Final do Aumento Permanente de Receita (I)	20.000.000,00
Redução Permanente de Despesa (II)	100.000,00
Margem Bruta (III) = (I-II)	20.100.000,00
Saldo Utilizado da Margem Bruta (IV)	8.000.000,00
Novas DOCC	8.000.000,00
Novas DOCC geradas por PPP	0,00
Margem Líquida de Expansão de DOCC (V) = (III-IV)	12.100.000,00

FONTE: Dados contábeis consolidados e Projeções conforme o Manual de Demonstrativos Fiscais 6a Ed.



Cronograma Lei de Diretrizes Orçamentárias

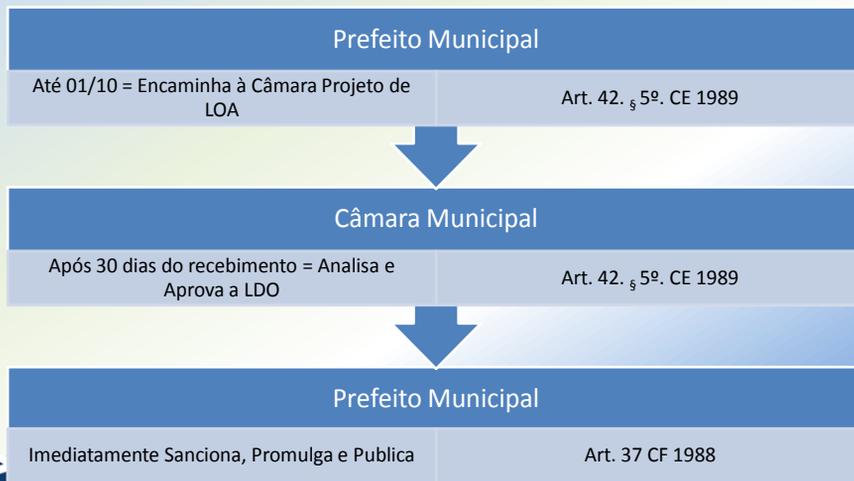


Lei Orçamentária Anual

- Previsão de Receitas e Fixação de Despesas;
- Divisão (art. 165 C.F.):
 - Orçamento Fiscal;
 - Orçamento de Investimento das Estatais;
 - Orçamento da Seguridade Social.
- Prazos.



Cronograma Lei Orçamentária Anual



Lei Orçamentária Anual

Princípios Orçamentários – MCASP – Parte I - PCO

- Princípio da Unidade – art. 2o. Lei No. 4320/1964;
- Princípio da Universalidade – art. 2o. Lei No. 4320/1964;
- Princípio do Equilíbrio - LRF;
- Princípio da Exclusividade - § 8º do art. 165 da Constituição Federal;
- Princípio do Orçamento Bruto - art. 6º da Lei nº 4.320/ 1964;



Lei Orçamentária Anual

Princípios Orçamentários – MCASP – Parte I - PCO

- Princípio da Anualidade/Periodicidade - art. 34 da Lei nº 4.320/1964;
- Princípio da Legalidade – art. 37 e 165 – CF.1988;
- Princípio da Publicidade – art. 37 – CF.1988;
- Princípio da Transparência - arts. 48, 48-A e 49 da LRF;
- Princípio da Não Vinculação das Receitas de Impostos – Art. 167, IV da CF 1988.



Resumo

PPA: Programas compostos por ações
Ações têm metas para os 4 anos



LDO: Define diretrizes para elaboração e execução do orçamento
Apresenta as metas para cada ano



LOA: Elaborada conforme diretrizes da LDO
Reserva recursos para as metas do ano



Reserva de Contingência

- Reserva de Contingência com base na RCL:
- art. 5º da LRF;
- forma de utilização definida na LDO;
- suporte a passivos contingentes e eventos fiscais imprevistos;
- anulação da Reserva de Contingência.



Vedações Constitucionais

Constituição Federal, Art. 167

- início de programas sem incluir na LOA;
- despesas superiores aos créditos;
- operações de crédito superiores às despesas de capital;
- vinculação de receitas de impostos a determinadas despesas, exceção com a educação, saúde, repartições de receitas e garantias a ARO;



Vedações Constitucionais

Constituição Federal, Art. 167

- créditos adicionais suplementares e especiais sem autorização legislativa e sem indicação da fonte de recursos;
- transposição, transferência ou remanejamento de recursos entre órgãos, sem autorização legislativa;
- concessão e utilização de créditos ilimitados;
- uso, sem autorização específica de recurso do orçamento fiscal ou da seguridade para cobrir déficits de empresas.



Vedações Constitucionais

Constituição Federal, Art. 167

- instituição de fundos sem autorização específica;
- uso de transferência voluntária e de recursos de operações de crédito, inclusive ARO, para pagamento de pessoal;
- início de investimento de duração superior a um exercício financeiro, sem inclusão no PPA;
- a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais previdenciárias, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social.



Créditos Adicionais

Mecanismos de ajuste do Orçamento durante sua execução.

Tipos

- Suplementares
- Especiais
- Extraordinários



Créditos Adicionais

Finalidades - Lei 4.320/64, art. 41

Suplementares

Reforço de dotações já existentes

Especiais

Criação de novos elementos, ações, programas e até unidades não fixados pela LOA

Extraordinários

Atender despesas imprevisíveis e urgentes decorrente de guerra, calamidade pública, etc. art. 167, § 3º da C.F.



Créditos Adicionais

Autorização e Abertura - Lei 4.320/64, art. 42 e 43

Exposição de motivos

Suplementares

Autorização prévia, inclusive pela LOA

Especiais

Autorização prévia, por lei específica

Extraordinários

Independente de autorização prévia, com remessa imediata ao Poder Legislativo



Créditos Adicionais

Vigência

Lei 4.320/64, artigo 45,
Constituição Federal - Artigo 167 § 2º

Suplementares

restrito ao exercício financeiro, jamais podendo ser prorrogado

Especiais e Extraordinários

exercício financeiro, podendo ser prorrogado (art. 167 § 2o.)



Créditos Adicionais

Requisitos para Reabertura

- Ser especial ou extraordinário;
- Ser autorizado ou aberto, nos quatro últimos meses do exercício financeiro;
- Autorização em lei.



Créditos Adicionais

Fontes de Recurso - Art. 43, § 1º, da Lei nº. 4.320/64.

- Anulação total ou parcial de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais;
- Operações de Crédito (exceto ARO);
- Superavit Financeiro apurado no Balanço Patrimonial do Exercício Anterior, deduzido do saldo dos créditos transferidos e das operações de crédito;
- Excesso de Arrecadação, deduzidos dos créditos extraordinários.



Receita Pública

Definição

Todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, podendo ou não ser vinculada à execução do orçamento.

Orçamentárias X Extraorçamentárias



Receitas Extraorçamentárias

- Aquelas que não foram previstas no Orçamento, por não pertencerem ao ente que está arrecadando, uma vez que se tratam de um mero ingresso, que temporariamente ficará junto às disponibilidades da administração, sem de fato, pertencê-la.
- Exemplos:
 - Consignações Previdenciárias (para o RGPS ou RPPS);
 - Pensão Alimentícia;
 - Cauções de Licitação;
 - Contribuições Sindicais, etc.



Receitas Orçamentárias

- São disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício orçamentário e constituem elemento novo para o patrimônio público;
- fontes de recursos utilizadas pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade;
- Essas receitas pertencem ao Estado, transitam pelo patrimônio do Poder Público, aumentam-lhe o saldo financeiro, e, via de regra, por força do princípio orçamentário da universalidade, estão previstas na Lei Orçamentária Anual – LOA;



Receitas Orçamentárias

- Embora haja obrigatoriedade de a LOA registrar a previsão de arrecadação, a mera ausência formal do registro dessa previsão, não lhes retira o caráter de orçamentárias, haja vista o art. 57 da Lei nº 4.320, de 1964, determinar que: classificar-se como receita orçamentária:

Toda receita arrecadada que porventura represente ingressos financeiros orçamentários, inclusive se provenientes de operações de crédito, exceto: operações de crédito por antecipação de receita – AROS, emissões de papel moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.



Classificação da Receita Orçamentária por Natureza

A natureza de receita é a menor célula de informação no contexto orçamentário para as receitas públicas

A fim de possibilitar identificação detalhada dos recursos que ingressam nos cofres públicos, esta classificação é formada por um código numérico de 8 dígitos que subdivide-se em seis níveis:

Categoria Econômica, Origem, Espécie, Rubrica, Alínea e Subalínea:



Classificação da Receita Orçamentária por Natureza

C	O	E	R	AA	SS
Categoria Econômica	Origem	Espécie	Rubrica	Alínea	Subalínea

- **Categoria Econômica:**

- **Receitas Correntes:** são arrecadadas dentro do exercício financeiro, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado, em geral com efeito positivo sobre o Patrimônio Líquido e constituem instrumento para financiar os objetivos definidos nos programas e ações orçamentários, com vistas a satisfazer finalidades públicas.
- **Receitas de Capital:** também aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e são instrumentos de financiamento dos programas e ações orçamentários, a fim de se atingirem as finalidades públicas. Porém, de forma diversa das Receitas Correntes, as Receitas de Capital em geral não provocam efeito sobre o Patrimônio Líquido



Classificação da Receita Orçamentária por Natureza

- **Operações Intraorçamentárias:**

- são aquelas realizadas entre órgãos e demais entidades da Administração Pública integrantes do orçamento fiscal e do orçamento da seguridade social do mesmo ente federativo;
- não representam novas entradas de recursos nos cofres públicos do ente, mas apenas movimentação de receitas entre seus órgãos;
- As receitas intraorçamentárias são a contrapartida das despesas classificadas na Modalidade de Aplicação “91 – Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes do OFSS”;
- possibilitam anulação do efeito da dupla contagem na consolidação das contas governamentais.



Classificação da Receita Orçamentária por Natureza

Assim sendo, a codificação da Receita por Categoria Econômica será:

Categoria Econômica da Receita	
1. Receitas Correntes	2. Receitas de Capital
7. Receitas Correntes Intraorçamentárias	8. Receitas de Capital Intraorçamentárias



Classificação da Receita Orçamentária por Natureza

- Origem: Detalhamento das Categorias Econômicas “Receitas Correntes” e “Receitas de Capital”, com vistas a identificar a natureza da procedência das receitas no momento em que ingressam no Orçamento Público.
- Os códigos da Origem para as receitas correntes e de capital, de acordo com a Lei nº 4.320/1964, são:

Origem da Receita	
1 Receitas Correntes	2 Receitas de Capital
7 Receita Correntes Intraorçamentárias	8 Receitas de Capital Intraorçamentárias
1 Receita Tributária ⁹	1 Operações de Crédito
2 Receita de Contribuições ¹⁰	2 Alienação de Bens
3 Receita Patrimonial	3 Amortização de Empréstimos
4 Receita Agropecuária	4 Transferências de Capital
5 Receita Industrial	5 Outras Receitas de Capital
6 Receita de Serviços	
7 Transferências Correntes	
9 Outras Receitas Correntes	



Classificação da Receita Orçamentária por Natureza

- **Espécie:** É o nível de classificação vinculado à Origem que permite qualificar com maior detalhe o fato gerador das receitas.

Por exemplo, dentro da Origem Receita Tributária, identifica-se as espécies “Impostos”, “Taxas” e “Contribuições de Melhoria”.

- **Rubrica:** Agrega determinadas espécies de receitas cujas características próprias sejam semelhantes entre si; dessa forma, detalha a espécie, por meio da especificação dos recursos financeiros que lhe são correlatos.

Por exemplo, a rubrica “Impostos sobre o Patrimônio e a Renda” corresponde ao detalhamento da Espécie “Impostos”.



Classificação da Receita Orçamentária por Natureza

- **Alínea** é o detalhamento da Rubrica e exterioriza o “nome” da receita que receberá o registro pela entrada de recursos financeiros.

Por exemplo, a alínea “Impostos sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza” corresponde ao detalhamento da Rubrica “Impostos sobre o Patrimônio e a Renda”.

- **Subalínea** constitui o nível mais analítico da receita, utilizado quando há necessidade de se detalhar a Alínea com maior especificidade.

Por exemplo, a subalínea “Pessoas Físicas” é detalhamento da Alínea “Impostos sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”.



Classificação da Receita Orçamentária por Natureza

C	Categoria Econômica	1	Receita Corrente
O	Origem	1	Receita Tributária
E	Espécie	1	Impostos
R	Rubrica	2	Impostos sobre o Patrimônio e a Renda
AA	Alínea	04	Impostos sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
SS	Subalínea	10	Pessoas Físicas



Tabela Resumo das Classificações de Receitas Correntes

Categoria Econômica, Origens e Espécies das Receitas Correntes					
Categoria Econômica	Origem	Espécie	Código		
1. Receitas Correntes 7. Receitas Correntes Intraorçamentárias	1. Receita Tributária	1. Impostos	De 1110.00.00 até 1119.99.99		
		2. Taxas	De 1120.00.00 até 1129.99.99		
		3. Contribuições de Melhoria	De 1130.00.00 até 1139.99.99		
	2. Receita de Contribuições ¹⁾	1. Sociais	De 1210.00.00 até 1219.99.99		
		2. Econômicas	De 1220.00.00 até 1229.99.99		
		3. Iluminação Pública	De 1230.00.00 até 1239.99.99		
	3. Receita Patrimonial	1. Imobiliárias	1. Imobiliárias	De 1310.00.00 até 1319.99.99	
			2. Valores Mobiliários	De 1320.00.00 até 1329.99.99	
			3. Concessões/Permissões	De 1330.00.00 até 1339.99.99	
		2. Outras	4. Compensações Financeiras	De 1340.00.00 até 1349.99.99	
			5. Exploração de Bens Públicos	De 1350.00.00 até 1359.99.99	
			6. Cessão de Direitos	De 1360.00.00 até 1369.99.99	
			9. Outras	De 1390.00.00 até 1399.99.99	
			4. Receita Agropecuária	1. Produção Vegetal	De 1410.00.00 até 1419.99.99
				2. Produção Animal	De 1420.00.00 até 1429.99.99
	9. Outras	De 1490.00.00 até 1499.99.99			
	5. Receita Industrial	1. Indústria Mineral	1. Indústria Mineral	De 1510.00.00 até 1519.99.99	
			2. Indústria De Transformação	De 1520.00.00 até 1529.99.99	
		3. Outras	3. Indústria De Construção	De 1530.00.00 até 1539.99.99	
			9. Outras	De 1590.00.00 até 1599.99.99	
	6. Receita de Serviços	0. Serviços	De 1600.00.00 até 1600.99.99		



Tabela Resumo das Classificações de Receitas Correntes

Categoria Econômica, Origens e Espécies das Receitas Correntes			
Categoria Econômica	Origem	Espécie	Código
1. Receitas Correntes 7. Receitas Correntes Intraorçamentárias	7. Transferências Correntes	2. Intergovernamentais	De 1720.00.00 até 1729.99.99
		3. Instituições Privadas	De 1730.00.00 até 1739.99.99
		4. Do Exterior	De 1740.00.00 até 1749.99.99
		5. De Pessoas	De 1750.00.00 até 1759.99.99
		6. Convênios	De 1760.00.00 até 1769.99.99
		7. Combate à Fome	De 1770.00.00 até 1779.99.99
		9. Outras Receitas Correntes	1. Multas e Juros de Mora
	2. Indenizações e Restituições		De 1920.00.00 até 1929.99.99
	3. Dívida Ativa		De 1930.00.00 até 1939.99.99
	4. Amortização do Déficit Atuarial do RPPS		De 1940.00.00 até 1949.99.99
	5. Compensações ao RGPS		De 1950.00.00 até 1959.99.99
	9. Diversas		De 1990.00.00 até 1999.99.99
	3. Instituições Privadas		De 2430.00.00 até 2439.99.99
	4. Do Exterior		De 2440.00.00 até 2449.99.99
	5. De Pessoas		De 2450.00.00 até 2459.99.99
	6. De Outras Instituições Públicas		De 2460.00.00 até 2460.99.99
	7. Convênios		De 2470.00.00 até 2479.99.99
	8. Combate à Fome	De 2480.00.00 até 2489.99.99	

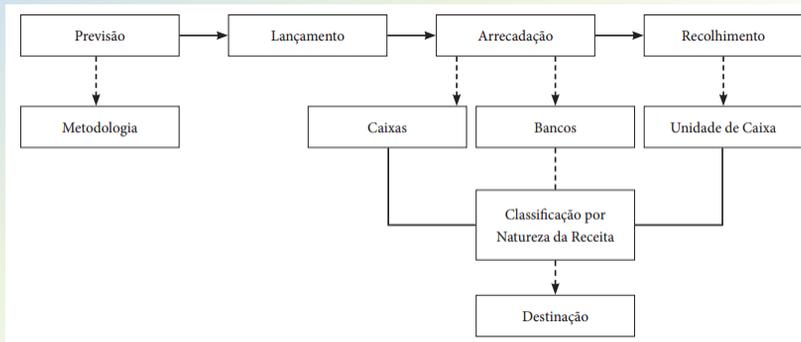


Tabela Resumo das Classificações de Receitas de Capital

Categoria Econômica, Origens e Espécies das Receitas de Capital			
Categoria Econômica	Origem	Espécie	Código
2. Receitas de Capital 8. Receitas de Capital Intraorçamentárias	1. Operações de Crédito	1. Internas (espécie)	De 2110.00.00 até 2119.99.99
		2. Externas (espécie)	De 2120.00.00 até 2129.99.99
	2. Alienação de Bens	1. Bens Móveis	De 2210.00.00 até 2219.99.99
2. Bens Imóveis		De 2220.00.00 até 2229.99.99	
2. Receitas de Capital 8. Receitas de Capital Intraorçamentárias	3. Amortização de Empréstimos	0. Amortizações	De 2300.00.00 até 2300.99.99
	4. Transferências de Capital	2. Intergovernamentais	De 2420.00.00 até 2429.99.99
		3. Instituições Privadas	De 2430.00.00 até 2439.99.99
		4. Do Exterior	De 2440.00.00 até 2449.99.99
		5. De Pessoas	De 2450.00.00 até 2459.99.99
		6. De Outras Instituições Públicas	De 2460.00.00 até 2460.99.99
		7. Convênios	De 2470.00.00 até 2479.99.99
		8. Combate à Fome	De 2480.00.00 até 2489.99.99
		5. Outras Receitas de Capital	2. Integralização Do Capital
	3. Resultado do BCB		De 2530.00.00 até 2539.99.99
	4. Remuneração Disponibilidades do TN		De 2540.00.00 até 2549.99.99
	5. Dívida Ativa da Amortização de Empréstimos e Financiamentos		De 2550.00.00 até 2550.99.99
	6. Dívida Ativa da Alienação de Estoques de Café		De 2560.00.00 até 2560.99.99
	7. Detentores de Títulos do Tesouro Resgatados		De 2570.00.00 até 2570.99.99
	8. Certificados de Potencial Adicionais de Construção		De 2580.00.00 até 2580.99.99
9. Outras	De 2590.00.00 até 2599.99.99		



Estágios da Receita Orçamentária



Regime Orçamentário e Regime Contábil

Regimes da Contabilidade Aplicada ao Setor Público					
Regime Orçamentário			Regime Contábil (Patrimonial)		
Receita Orçamentária	Arrecadação	Lei nº 4.320/1964 art. 35	Variação Patrimonial Aumentativa	Competência	Resolução CFC nº 750/1993

Regimes da Contabilidade Aplicada ao Setor Público					
Regime Orçamentário			Regime Contábil (Patrimonial)		
Despesa Orçamentária	Empenho	Lei nº 4.320/1964 art. 35	Variação Patrimonial Diminutiva	Competência	Resolução CFC nº 750/1993

Transferências Correntes

Transferências da União para os Estados e Municípios		
Especificação	Distribuição	Fundamentação
Imposto de Renda Arrecadado pela União, Deduzido o IR Fonte retido pelos Estados e Municípios	21,5% para o FPE 22,5% para o FPM 3,0% para os Programas de Financiamento do Setor Produtivo (FNE, FCO e FNO)	Art. 159, I, a – CF Art. 159, I, b – CF Art. 159, I, c – CF
Imposto Sobre Produtos Industrializados	21,5% para o FPE 22,5% para o FPM 10,0% para os Estados Exportadores 3,0% para os Programas de Financiamento do Setor Produtivo (FNE, FCO e FNO)	Art. 159, I, a – CF Art. 159, I, b – CF Art. 159, II – CF Art. 159, I, c – CF



Transferências Correntes

Transferências da União para os Estados e Municípios		
Especificação	Distribuição	Fundamentação
Imposto Territorial Rural	50% para o Município de origem	Art. 158, II – CF
Imposto Sobre Operações Financeiras S/ Ouro	30% para o Estado de Origem 70% para o Município de Origem	Art. 153, § 5º - CF
Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico	25% para os Estados	Art. 159, III – CF
Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes e Comunicações	25% para os Municípios	Art. 158, III – CF
Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores	50% para o Município de Origem	Art. 158, III – CF



Transferências Correntes

Transferências da União para os Estados e Municípios		
Especificação	Distribuição	Fundamentação
Cota Parte do Fundo de Compensação do Imposto Sobre Produtos Industrializados – Estados Exportadores	25% para os Municípios do respectivo estado	Art. 159, § 3º - CF
Cota Parte da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico	25% para os Municípios do respectivo estado	Art. 159, § 4º - CF



Receita Pública na Lei de Responsabilidade Fiscal

Renúncia de Receita

Anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção de caráter não geral, alteração na alíquota ou modificação de base de cálculo que implique na redução discriminada de tributos. Tratamento diferenciado entre contribuintes.

- Estimativa do impacto orçamentário;
- LDO e Anexo de Metas Fiscais;
- Demonstrativo de que foi considerada na Estimativa da Receita na LOA e apresentação da forma de compensação;

Não se aplica a:

- alterações de alíquotas de II, IE, IPI e IOF
- cancelamento de débito cujo montante seja inferior aos custos de cobrança.



Receita Pública na Lei de Responsabilidade Fiscal

Receita Corrente Líquida

Termômetro para o verificação do cumprimento de limites de gastos com:

- Pessoal;
- Endividamento;
- Operações de Crédito.

Calcula-se somando as receitas efetivamente arrecadadas no mês em referência, adicionando-se às dos 11 (onze) meses imediatamente anteriores.

Excludentes e duplicidades.



Receita Corrente Líquida - União

(+)	Receita Corrente Total
(-)	Transferências Constitucionais e Legais: <ul style="list-style-type: none"> - 50% da Arrecadação do ITR (art. 158, II, da C.F. 1988); - 47% da Arrecadação do IR e IPI (líquidos) (art. 159, II, da C.F. 1988); - 10% da Arrecadação do IPI-Exportação (art. 159, II, da C.F. 1988); - 20% da Arrecadação dos Impostos instituídos pela União em decorrência do Art. 154, I, da C.F. 1988.
(-)	Contribuições mencionadas nos artigos 196, I alínea "a" e II e 239 da C.F. 1988: <ul style="list-style-type: none"> - Contribuições do empregador para o Regime Geral de Previdência Social, sobre folha de pagamento e rendimentos do trabalho (art. 195, I, alínea "a"); - Contribuição do trabalhador e demais segurados do RGPS (art. 195, II); - Contribuição para o PIS/PASEP (art. 239 da C.F. 1988).
(-)	Parcela da contribuição dos servidores para o financiamento do Sistema Próprio de Seguridade Social
(-)	Parcela recebida da compensação financeira entre regimes, conforme art. 201, § 9º da C.F. 1988
(-)	Complementação da União ao Fundeb, nos termos do art. 60, § 3º do ADCT, da C.F. 1988
(-)	Valores pagos por conta da Lei Complementar N° 87/96 (Lei Kandir)
(=)	Receita Corrente Líquida da União



Receita Corrente Líquida - Estados

(+)	Receita Corrente Total
(-)	Transferências Constitucionais: -50% da Arrecadação do IPVA (art. 158, III, da C.F. 1988); -25% da Arrecadação do ICMS (art. 158, IV, da C.F. 1988); -25% da Arrecadação do IPI-Exportação (art. 159, § 3º, da C.F. 1988).
(-)	Parcela da contribuição dos servidores para o financiamento do Sistema Próprio de Seguridade Social
(-)	Parcela recebida da compensação financeira entre regimes, conforme art. 201, § 9º da C.F. 1988
(-)	Deduções da Receita para a Formação do Fundeb -20% da Arrecadação do ICMS, FPE, IPI-Exportação, Transferência Financeira da Lei Comp. Nº. 87/96.
(-)	Nos casos específicos dos Estados do Amapá e Roraima, bem como no Distrito Federal, os recursos recebidos da União para o atendimento de despesas de que trata o art. 19, § 1º, do Art. 19 da LRF
(=)	Receita Corrente Líquida do Estado



Receita Corrente Líquida - Municípios

(+)	Receita Corrente Total
(-)	Nos casos específicos dos Municípios que possuem Sistema Próprio de Seguridade Social, as parcelas da contribuição dos servidores.
(-)	Parcela recebida da compensação financeira entre regimes, conforme art. 201, § 9º da C.F. 1988
(-)	Deduções da Receita para a Formação do Fundeb -20% da Arrecadação do FPM, ITR, ICMS, IPVA, IPI-Exportação, Transferência Financeira da Lei Comp. Nº. 87/96.
(=)	Receita Corrente Líquida do Município



Despesa Pública

Despesa Pública é todo ato emanado da autoridade competente que deve ser finalizado com um desembolso.

De acordo com o Vínculo:

- Orçamentária: toda transação que depende de autorização legislativa, na forma de consignação de dotação orçamentária, para ser efetivada;
- Extraorçamentária: é aquele que não consta na lei orçamentária anual, compreendendo determinadas saídas de numerários decorrentes de depósitos, pagamentos de restos a pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita e recursos transitórios.



Despesa Pública e a LRF

- Criação ou expansão da ação governamental:
- estimativa do impacto orçamentário (3 exercícios);
- Declaração do ordenador que está adequado ao PPA, LDO e LOA.
- Condição prévia para:
 - empenho e licitação;
 - Desapropriação de imóveis urbanos
 - Art. 15 – Despesa que não se adequem a esses requisitos serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público



Despesa Extraorçamentárias

i. Saídas compensatórias no ativo e no passivo financeiro – representam desembolsos de recursos de terceiros em poder do ente público, tais como:

- Devolução dos valores de terceiros (cauções/depósitos) – a caução em dinheiro constitui uma garantia fornecida pelo contratado e tem como objetivo assegurar a execução do contrato celebrado com o poder público. Ao término do contrato, se o contratado cumpriu com todas as obrigações, o valor será devolvido pela administração pública. Caso haja execução da garantia contratual, para ressarcimento da Administração pelos valores das multas e indenizações a ela devidos, será registrada a baixa do passivo financeiro em contrapartida a receita orçamentária.
- Recolhimento de Consignações / Retenções – são recolhimentos de valores anteriormente retidos na folha de salários de pessoal ou nos pagamentos de serviços de terceiros;
- Pagamento das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (ARO) – conforme determina a LRF, as antecipações de receitas orçamentárias para atender a insuficiência de caixa deverão ser quitadas até o dia 10 de dezembro de cada ano. Tais pagamentos não necessitam de autorização orçamentária para que sejam efetuados;
- Pagamentos de Salário-Família, Salário-Maternidade e Auxílio-Natalidade – os benefícios da Previdência Social adiantados pelo empregador, por força de lei, têm natureza extraorçamentária e, posteriormente, serão objeto de compensação ou restituição.

ii. Pagamento de restos a pagar – são as saídas para pagamentos de despesas empenhadas em exercícios anteriores.



Classificação da Despesa Orçamentária

Existem diversas formas de se classificar as Despesas que devem ser fixadas através da Lei Orçamentária:

- Classificação Institucional;
- Classificação Funcional;
- Classificação por Estrutura Programática;
- Classificação por Natureza Econômica.



Classificação Institucional

- Classificação mais antiga da despesa pública
- reflete a estrutura de alocação dos créditos orçamentários e está estruturada em dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária.
 - unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações pró- prias (art. 14 da Lei nº 4.320/1964).
 - Os órgãos orçamentários, por sua vez, correspondem a agrupamentos de unidades orçamentárias. As dotações são consignadas às unidades orçamentárias, responsáveis pela realização das ações.
- Codificação local
- Atribuição de responsabilidades
- Vantagens e Desvantagens
 - Comparação x rivalidades
 - Inútil para planejamento isoladamente
 - Identificação do responsável



Classificação Funcional

- Identifica com exatidão a função de governo e a subfunção:
- “Em qual área o Governo está fazendo?”
- Função: maior nível de agregação das diversas áreas de atuação do setor público. A função quase sempre se relaciona com a missão institucional do órgão, por exemplo, cultura, educação, saúde, assistência social, que de modo geral, guarda relação com os respectivos órgãos.
- Subfunção: representa um nível de agregação imediatamente inferior à função e deve evidenciar cada área da atuação governamental, por intermédio da agregação de determinado subconjunto de despesas e identificação da natureza básica das ações que se aglutinam em torno das funções.

- Portaria MOG No. 42/1999:



FUNÇÕES	SUBFUNÇÕES
01 - Legislativa	031 - Ação Legislativa 032 - Controle Externo
02 - Judiciária	061 - Ação Judiciária 062 - Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário
03 - Essencial à Justiça	091 - Defesa da Ordem Jurídica 092 - Representação Judicial e Extrajudicial
04 - Administração	121 - Planejamento e Orçamento 122 - Administração Geral 123 - Administração Financeira 124 - Controle Interno 125 - Normatização e Fiscalização 126 - Tecnologia da Informação 127 - Ordenamento Territorial 128 - Formação de Recursos Humanos 129 - Administração de Receitas 130 - Administração de Concessões 131 - Comunicação Social
05 - Defesa Nacional	151 - Defesa Área 152 - Defesa Naval 153 - Defesa Terrestre
06 - Segurança Pública	181 - Policiamento 182 - Defesa Civil 183 - Informação e Inteligência
07 - Relações Exteriores	211 - Relações Diplomáticas 212 - Cooperação Internacional



08 - Assistência Social	241 - Assistência ao Idoso 242 - Assistência ao Portador de Deficiência 243 - Assistência à Criança e ao Adolescente 244 - Assistência Comunitária
09 - Previdência Social	271 - Previdência Básica 272 - Previdência do Regime Estatutário 273 - Previdência Complementar 274 - Previdência Especial
10 - Saúde	301 - Atenção Básica 302 - Assistência Hospitalar e Ambulatorial 303 - Suporte Profilático e Terapêutico 304 - Vigilância Sanitária 305 - Vigilância Epidemiológica 306 - Alimentação e Nutrição
11 - Trabalho	331 - Proteção e Benefícios ao Trabalhador 332 - Relações de Trabalho 333 - Empregabilidade 334 - Fomento ao Trabalho
12 - Educação	361 - Ensino Fundamental 362 - Ensino Médio 363 - Ensino Profissional 364 - Ensino Superior 365 - Educação Infantil 366 - Educação de Jovens e Adultos 367 - Educação Especial



13 - Cultura	391 - Patrimônio Histórico, Artístico e Arqueológico 392 - Difusão Cultural
14 - Direitos da Cidadania	421 - Custódia e Reintegração Social 422 - Direitos Individuais, Coletivos e Difusos 423 - Assistência aos Povos Indígenas
15 - Urbanismo	451 - Infra-Estrutura Urbana 452 - Serviços Urbanos 453 - Transportes Coletivos Urbanos
16 - Habitação	481 - Habitação Rural 482 - Habitação Urbana
17 - Saneamento	511 - Saneamento Básico Rural 512 - Saneamento Básico Urbano
18 - Gestão Ambiental	541 - Preservação e Conservação Ambiental 542 - Controle Ambiental 543 - Recuperação de Áreas Degradadas 544 - Recursos Hídricos 545 - Meteorologia
19 - Ciência e Tecnologia	571 - Desenvolvimento Científico 572 - Desenvolvimento Tecnológico e Engenharia 573 - Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico
20 - Agricultura	601 - Promoção da Produção Vegetal 602 - Promoção da Produção Animal 603 - Defesa Sanitária Vegetal 604 - Defesa Sanitária Animal 605 - Abastecimento 606 - Extensão Rural 607 - Irrigação
21 - Organização Agrária	631 - Reforma Agrária 632 - Colonização



21 - Organização Agrária	631 - Reforma Agrária 632 - Colonização
22 - Indústria	661 - Promoção Industrial 662 - Produção Industrial 663 - Mineração 664 - Propriedade Industrial 665 - Normalização e Qualidade
23 - Comércio e Serviços	691 - Promoção Comercial 692 - Comercialização 693 - Comércio Exterior 694 - Serviços Financeiros 695 - Turismo
24 - Comunicações	721 - Comunicações Postais 722 - Telecomunicações
25 - Energia	751 - Conservação de Energia 752 - Energia Elétrica 753 - Petróleo 754 - Alcool
26 - Transporte	781 - Transporte Aéreo 782 - Transporte Rodoviário 783 - Transporte Ferroviário 784 - Transporte Hidroviário 785 - Transportes Especiais
27 - Desporto e Lazer	811 - Desporto de Rendimento 812 - Desporto Comunitário 813 - Lazer
28 - Encargos Especiais	841 - Refinanciamento da Dívida Interna 842 - Refinanciamento da Dívida Externa 843 - Serviço da Dívida Interna 844 - Serviço da Dívida Externa 845 - Transferências 846 - Outros Encargos Especiais



Classificação Funcional

Encargos Especiais

despesas às quais não se possa associar um bem ou serviço a ser gerado no processo produtivo corrente

Representa uma agregação neutra.

Exemplos:

dívidas, ressarcimentos, indenizações e outras afins.



Classificação por Estrutura Programática

Programas de Trabalho

- 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, visando à solução de um problema ou ao atendimento de determinada necessidade ou demanda da sociedade.
- Plano Plurianual.



Classificação por Estrutura Programática

Projetos:

- Objetivos Concretos, avalia-se física e concretamente;
- limitado no tempo;
- representa aperfeiçoamento, modernização, ou implantação de nova ação governamental;
- pode resultar em uma nova atividade ou na expansão de uma já existente.

Atividades:

- Objetivos avaliados de forma quantitativa e/ou qualitativa
- contínuo e por prazo indeterminado
- manutenção da ação governamental e operação dos serviços públicos já existentes.

Operações Especiais:

- Não contribuem para a manutenção ou aperfeiçoamento das ações do governo;
- Não resultam em um produto final, na forma de bem ou serviço.



Classificação por Natureza da Despesa

- Categoria Econômica – Lei No. 4320/1964
- Grupo de Natureza de Despesa – Portaria Interministerial No. 163/2001
- Modalidade de Aplicação – Portaria Interministerial No. 163/2001
- Elemento de Despesa – Portaria Interministerial No. 163/2001



Classificação Econômica

Esta classificação está respaldada no art. 12 da Lei Nº. 4.320/64:

Despesas Correntes

São os dispêndios que se destinam à manutenção da máquina administrativa estatal, são gastos de natureza operacional para o funcionamento do poder público. Não provocam aumento no patrimônio da entidade executora da despesa.

Despesas de Capital

São gastos realizados pela entidade pública, cujo propósito é criar novos bens de capital ou mesmo adquirir bens de capital já em uso, como é o caso dos investimentos e inversões financeiras, respectivamente, que em geral, constituem incorporações ao patrimônio público, ou ainda, a quitação de dívida fundada.

Categoria Econômica	
3	Despesas Correntes
4	Despesas de Capital



Grupos de Natureza de Despesa

É um agregador de elementos de despesa com as mesmas características quanto ao objeto de gasto, conforme discriminado a seguir:

Grupo de Natureza da Despesa	
1	Pessoal e Encargos Sociais
2	Juros e Encargos da Dívida
3	Outras Despesas Correntes
4	Investimentos
5	Inversões Financeiras
6	Amortização da Dívida



Grupos de Natureza de Despesa

1 - Pessoal e Encargos Sociais:

Despesas orçamentárias com pessoal ativo e inativo e pensionistas, relativas a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência, conforme estabelece o caput do art. 18 da Lei Complementar nº 101, de 2000.

2 – Juros e Encargos da Dívida:

Despesas orçamentárias com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária.

3 – Outras Despesas Correntes:

Despesas orçamentárias com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, além de outras despesas da categoria econômica “Despesas Correntes” não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa.



Grupos de Natureza de Despesa

4 – Investimentos:

Despesas orçamentárias com softwares e 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 orçamentárias com a aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização; aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; e com a constituição ou aumento do capital de empresas, além de outras despesas classificáveis neste grupo.

6 – Amortização da Dívida:

Despesas orçamentárias com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária.



Modalidades de Aplicação

- A modalidade de aplicação tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades.
- Indica se os recursos serão aplicados diretamente pela unidade detentora do crédito ou mediante transferência para entidades públicas ou privadas.
- A modalidade também permite a eliminação de dupla contagem no orçamento.



Modalidades de Aplicação

Modalidade de Aplicação	
20	Transferências à União
22	Execução Orçamentária Delegada à União
30	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
31	Transferências a Estados e ao Distrito Federal - Fundo a Fundo
32	Execução Orçamentária Delegada a Estados e ao Distrito Federal
35	Transferências Fundo a Fundo aos Estados e ao Distrito Federal à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012
36	Transferências Fundo a Fundo aos Estados e ao Distrito Federal à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012
40	Transferências a Municípios
41	Transferências a Municípios - Fundo a Fundo
42	Execução Orçamentária Delegada a Municípios
45	Transferências Fundo a Fundo aos Municípios à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012
46	Transferências Fundo a Fundo aos Municípios à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012
50	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
60	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
67	Execução de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP



Modalidades de Aplicação

Modalidade de Aplicação	
70	Transferências a Instituições Multigovernamentais
71	Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio
72	Execução Orçamentária Delegada a Consórcios Públicos
73	Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012
74	Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012
75	Transferências a Instituições Multigovernamentais à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012
76	Transferências a Instituições Multigovernamentais à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012
80	Transferências ao Exterior
90	Aplicações Diretas
91	Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
93	Aplicação Direta Decorrente de Operação de Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com Consórcio Público do qual o Ente Participe
94	Aplicação Direta Decorrente de Operação de Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com Consórcio Público do qual o Ente Não Participe
95	Aplicação Direta à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012
96	Aplicação Direta à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012
99	A Definir



Elementos de Despesa

- Tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros que a administração pública utiliza para a consecução de seus fins.
- A descrição dos elementos pode não contemplar todas as despesas a eles inerentes, sendo, em alguns casos, exemplificativa.



Elementos de Despesa

Elementos de Despesa	
01	Aposentadorias do RPPS, Reserva Remunerada e Reformas dos Militares
03	Pensões do RPPS e do Militar
04	Contratação por Tempo Determinado
05	Outros Benefícios Previdenciários do Servidor ou do Militar
06	Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso
07	Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência
08	Outros Benefícios Assistenciais do Servidor ou do Militar
10	Seguro Desemprego e Abono Salarial
11	Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil
12	Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Militar
13	Obrigações Patronais
14	Diárias – Civil
15	Diárias – Militar
16	Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil
17	Outras Despesas Variáveis – Pessoal Militar
18	Auxílio Financeiro a Estudantes
19	Auxílio-Fardamento
20	Auxílio Financeiro a Pesquisadores
21	Juros sobre a Dívida por Contrato
22	Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato
23	Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária
24	Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária
25	Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita
26	Obrigações decorrentes de Política Monetária
27	Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares
28	Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos
29	Distribuição de Resultado de Empresas Estatais Dependentes



Elementos de Despesa

Elementos de Despesa	
30	Material de Consumo
31	Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras
32	Material, Bem ou Serviço para Distribuição Gratuita
33	Passagens e Despesas com Locomoção
34	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização
35	Serviços de Consultoria
36	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física
37	Locação de Mão-de-Obra
38	Arrendamento Mercantil
39	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica
41	Contribuições
42	Auxílios
43	Subvenções Sociais
45	Subvenções Econômicas
46	Auxílio-Alimentação
47	Obrigações Tributárias e Contributivas
48	Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas
49	Auxílio-Transporte
51	Obras e Instalações
52	Equipamentos e Material Permanente



Elementos de Despesa

Elementos de Despesa	
53	Aposentadorias do RGPS - Área Rural
54	Aposentadorias do RGPS - Área Urbana
55	Pensões do RGPS - Área Rural
56	Pensões do RGPS - Área Urbana
57	Outros Benefícios do RGPS - Área Rural
58	Outros Benefícios do RGPS - Área Urbana
59	Pensões Especiais
61	Aquisição de Imóveis
62	Aquisição de Produtos para Revenda
63	Aquisição de Títulos de Crédito
64	Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado
65	Constituição ou Aumento de Capital de Empresas
66	Concessão de Empréstimos e Financiamentos
67	Depósitos Compulsórios
70	Rateio pela participação em Consórcio Público
71	Principal da Dívida Contratual Resgatado
72	Principal da Dívida Mobiliária Resgatado
73	Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada
74	Correção Monetária ou Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada
75	Correção Monetária da Dívida de Operações de Crédito por Antecipação de Receita
76	Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado
77	Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado



Elementos de Despesa

Elementos de Despesa	
81	Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas
82	Aporte de Recursos pelo Parceiro Público em Favor do Parceiro Privado Decorrente de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP
83	Despesas Decorrentes de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP, exceto Subvenções Econômicas, Aporte e Fundo Garantidor
84	Despesas Decorrentes da Participação em Fundos, Organismos, ou Entidades Assemelhadas, Nacionais e Internacionais
91	Sentenças Judiciais
92	Despesas de Exercícios Anteriores
93	Indenizações e Restituições
94	Indenizações e Restituições Trabalhistas
95	Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo
96	Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado
97	Aporte para Cobertura do Déficit Atuarial do RPPS
98	Compensações ao RGPS



Orientação para a Classificação Quanto à Natureza da Despesa

1º passo: Identificar se o registro do fato é de caráter orçamentário ou extraorçamentário.

2º Passo – Identificar a categoria econômica da despesa orçamentária, verificando se é uma despesa corrente ou de capital:

- 3 – Despesas Correntes; ou
- 4 – Despesas de Capital.

3º Passo – Observada a categoria econômica da despesa, o próximo passo é verificar o grupo de natureza da despesa orçamentária

- 1 – Pessoal e Encargos Sociais;
- 2 – Juros e Encargos da Dívida;
- 3 – Outras Despesas Correntes;
- 4 – Investimentos;
- 5 – Inversões Financeiras; ou
- 6 – Amortização da Dívida.



Orientação para a Classificação Quanto à Natureza da Despesa

4º Passo – Por fim, far-se-á a identificação do elemento de despesa, ou seja, o objeto fim do gasto. Normalmente, os elementos de despesa guardam correlação com os grupos, mas não há impedimento para que alguns elementos típicos de despesa corrente estejam relacionados a um grupo de despesa de capital.

Grupo de Natureza de Despesa	Elemento de Despesa
1 – Pessoal e Encargos Sociais	01 – Aposentadorias do RPPS, Reserva Remunerada e Reformas dos Militares 03 – Pensões do RPPS e do Militar 04 – Contratação por Tempo Determinado 05 – Outros Benefícios Previdenciários do Servidor ou do Militar 11 – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil 13 – Obrigações Patronais 16 – Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil 17 – Outras Despesas Variáveis – Pessoal Militar
2 – Juros e Encargos da Dívida	21 – Juros sobre a Dívida por Contrato 22 – Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato 23 – Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária 24 – Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária



Orientação para a Classificação Quanto à Natureza da Despesa

Grupo de Natureza de Despesa	Elemento de Despesa
3 - Outras Despesas Correntes	30 - Material de Consumo 32 - Material, Bem ou Serviço para Distribuição Gratuita 33 - Passagens e Despesas com Locomoção 35 - Serviços de Consultoria 36 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física 37 - Locação de Mão-de-Obra 38 - Arrendamento Mercantil 39 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
4 - Investimentos	30 - Material de Consumo 33 - Passagens e Despesas com Locomoção 51 - Obras e Instalações 52 - Equipamentos e Material Permanente 61 - Aquisição de Imóveis
5 - Inversões Financeiras	61 - Aquisição de Imóveis 63 - Aquisição de Títulos de Crédito 64 - Aquisição de Títulos Representativos Capital já Integralizado
6 - Amortização da Dívida	71 - Principal da Dívida Contratual Resgatado 72 - Principal da Dívida Mobiliária Resgatado 73 - Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada



Agradecimentos

Primeiramente e Sempre, a Deus, que nos permite a vida;
A todos os presentes.
Muito obrigado!

Contador José Wellington da Silva
wellington@alfacons.com.br
Conselheiro Suplente CRCCE
Diretor da Alfa Contabilidade

