



**ORÇAMENTO
PÚBLICO & GESTÃO
FISCAL**

Omar P. Dias – Conselheiro Substituto do TCE-RO

Características

- **Antecedência**
- **Diagnóstico de situação**
- **Identificação de necessidades**
- **Definição de objetivos**
- **Quantificação de metas, custos, prazos e recursos**
- **Integração**
- **Avaliação dos resultados**

Integração de Políticas, Planos e Orçamentos

POLÍTICAS PÚBLICAS/PLANO ESTRATÉGICO – XX ANOS

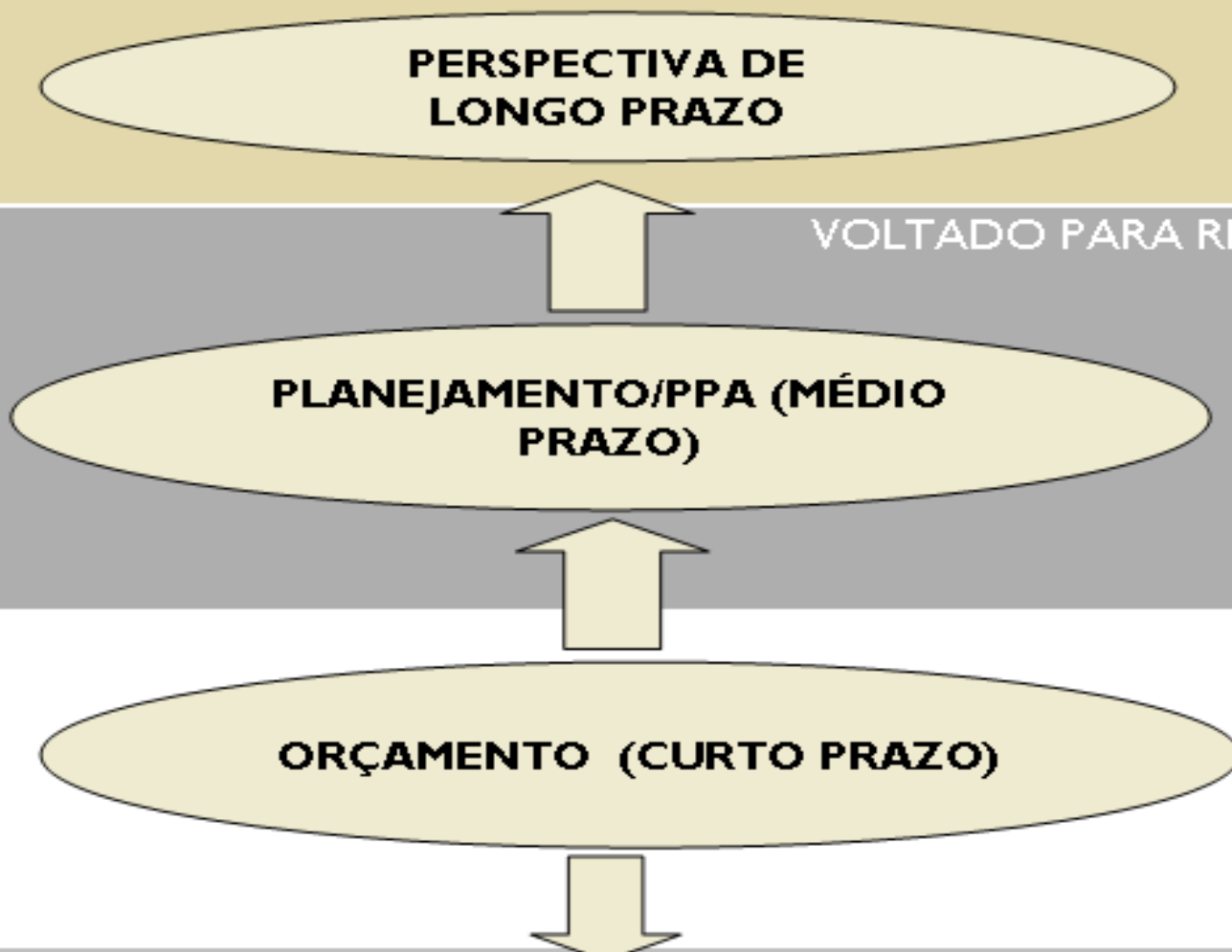
PERSPECTIVA DE
LONGO PRAZO

VOLTADO PARA RESULTADOS

PLANEJAMENTO/PPA (MÉDIO
PRAZO)

ORÇAMENTO (CURTO PRAZO)

DESTINATÁRIOS DAS POLÍTICAS PÚBLICAS
(PESSOAS, EMPRESAS, CIDADES, ETC)



Instrumentos do Processo de Planejamento e Orçamentação na área pública

O Plano Plurianual (PPA)

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e

A Lei Orçamentária Anual (LOA)

Desses três, o principal instrumento de planejamento é o **PPA**, haja vista que a própria Constituição estatui que os demais planos (§4º do art. 165) e orçamentos (§7º do art. 165) devem ser elaborados em consonância com o Plano Plurianual.

Planejamento e Orçamento Governamental

(Artigo 165 da Constituição Federal)



PPA - Lei do Plano Plurianual

Vigência: 4 anos (início no 2º ano de mandato)

Conteúdo: Diretrizes, objetivos e metas para despesa de capital e para as relativas aos programas de duração continuada.

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

Vigência anual

Conteúdo: metas e prioridades a serem contempladas no Orçamento; orienta a elaboração do orçamento; alterações na legislação tributária; metas fiscais.

LOA - Lei Orçamentária Anual

Vigência anual

Prevê receitas e fixa as despesas, obedecendo o planejamento traçado.

Plano Plurianual - PPA

- Conforme §1º do art. 167 da CF, **nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no PPA**, ou em lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

O Planejamento como Pressuposto da Gestão Fiscal Responsável

Consta do §1º do Art. 1º da LRF:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas...

Programando o PPA para uma Gestão Fiscal Responsável

Com a LRF o planejamento adquire novo enfoque e sua elaboração requer mais responsabilidade; os planos devem ser mais efetivos, forçando-os a atingir resultados e metas fiscais.

O PPA, LDO e LOA – precisam manter estreita sintonia; devem as ações entendidas como prioritárias, estarem contempladas na execução do planejamento. As metas fiscais devem ser compatíveis entre os instrumentos.

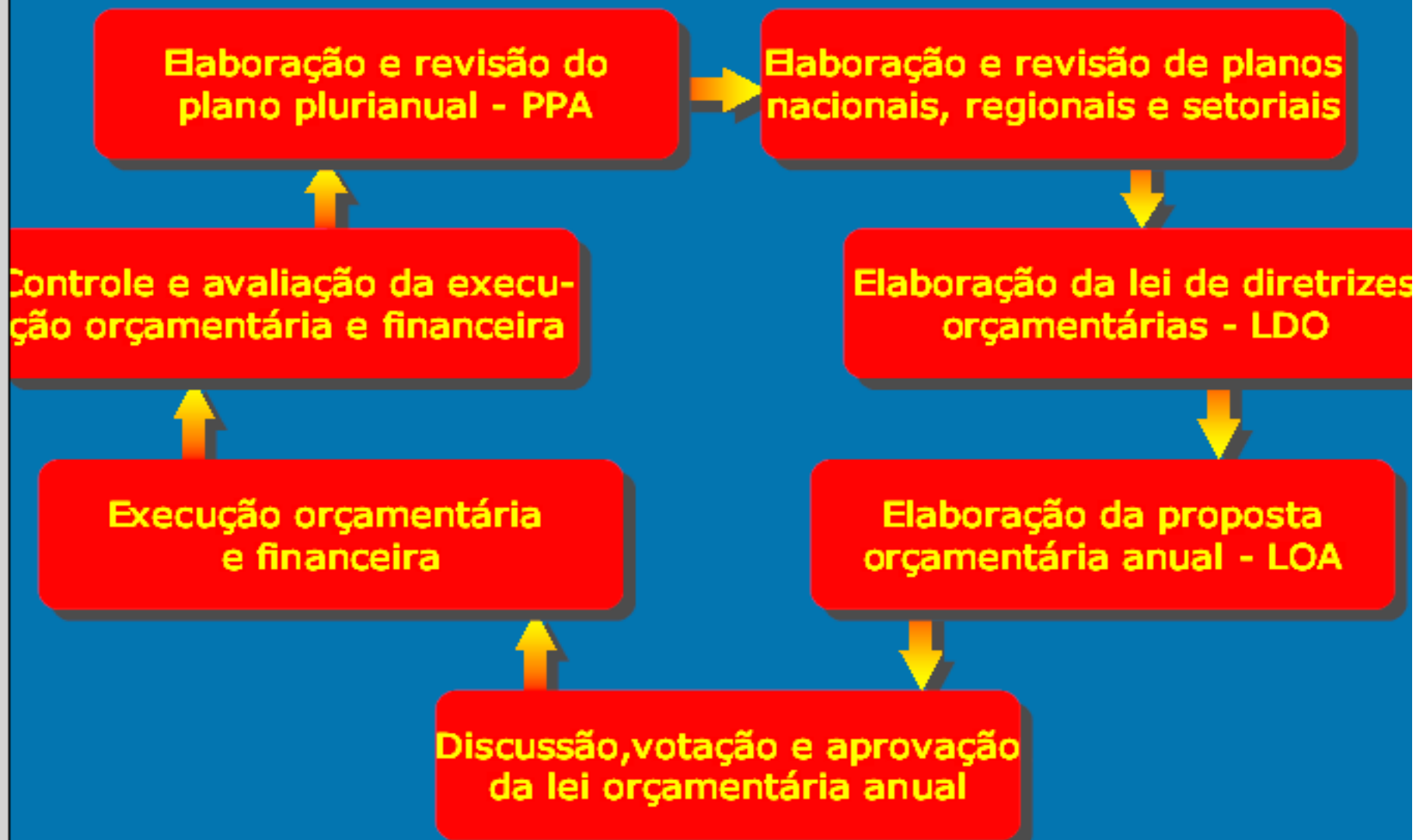
No PPA há de ter os objetivos da política fiscal, com base em estimativas de evolução de suas receitas, gastos, resultados primários, endividamento e patrimônio público.

Leis Orçamentárias : Leis de Rito Especial

O Executivo tem prazos constitucionais para enviar os projetos do PPA/LDO/LOA e o Legislativo para devolvê-los para sanção.

**(Orçamento Misto. Elaboração pelo Executivo.
Aprovação pelo Legislativo)**

Ciclo integrado de planejamento e orçamento



PRAZOS

União (CF, ADCT, art. 35, §2º, I, II e III)

Projeto de Lei	Envio ao Legislativo	Devolução
PPA	Até 31/08	Até 22/12
LDO	Até 15/04	Até 17/07
LOA	Até 31/08	Até 22/12

Estado de Rondônia (CE art. 135, §3º, I,II e III e §4º I e II)

Projeto de Lei	Envio ao Legislativo	Devolução
PPA	Até 30/08 1º ano de mandato	Até 15/10 1º ano de mandato
	Até 15/09 não sendo o 1º ano de mandato	Até 15/12 não sendo o 1º ano de mandato
LDO	Até 15/05 1º ano de mandato	Até 30/06 1º ano de mandato
	Até 15/04 não sendo o 1º ano de mandato	Até 30/06 não sendo o 1º ano de mandato
LOA	Até 30/10 1º ano de mandato	Até 15/12 1º ano de mandato
	Até 15/09 não sendo o 1º ano de mandato	Até 15/12 não sendo o 1º ano de mandato

Conteúdo:

Diretrizes: As políticas, os macro-objetivos, as orientações gerais.

Objetivos: Discriminação dos resultados que se pretende alcançar com a execução dos Programas (exemplos: melhorar a qualidade do ensino, ampliar a infraestrutura urbana).

Metas: Especificação e quantificação física e financeira dos objetivos definidos (Construir 5 escolas de 500 m² a um custo de R\$ 350 unitário).

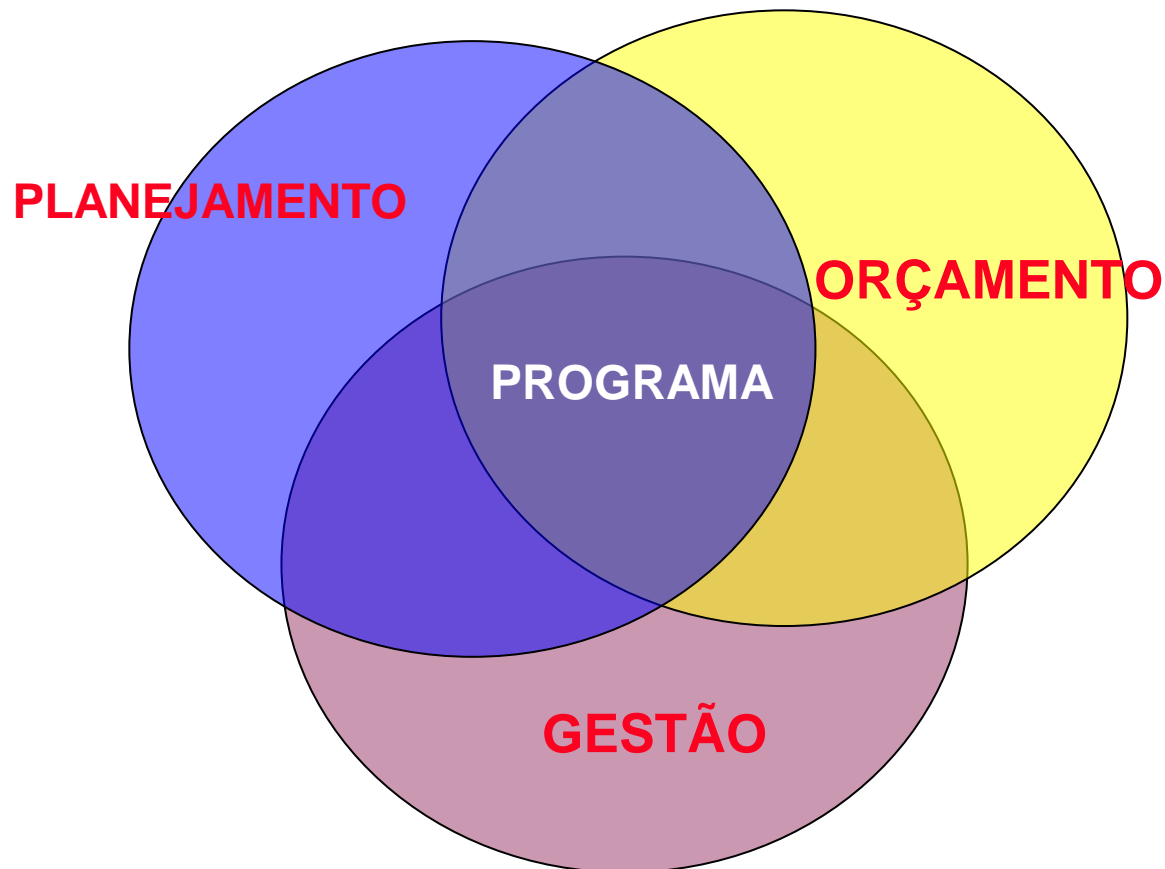
Conteúdo DO PPA (continuação):

Despesa de Capital: Despesas com investimentos. Aquelas relativas a adquirir ou constituir bens de capital (móveis/imóveis). Contribuirão para a produção ou geração de novos bens ou serviços.

Outras Despesas Decorrentes: Despesas decorrentes dos investimentos, ou seja, operação e manutenção. (exemplos: pessoal, material de consumo, móveis e equipamentos, etc).

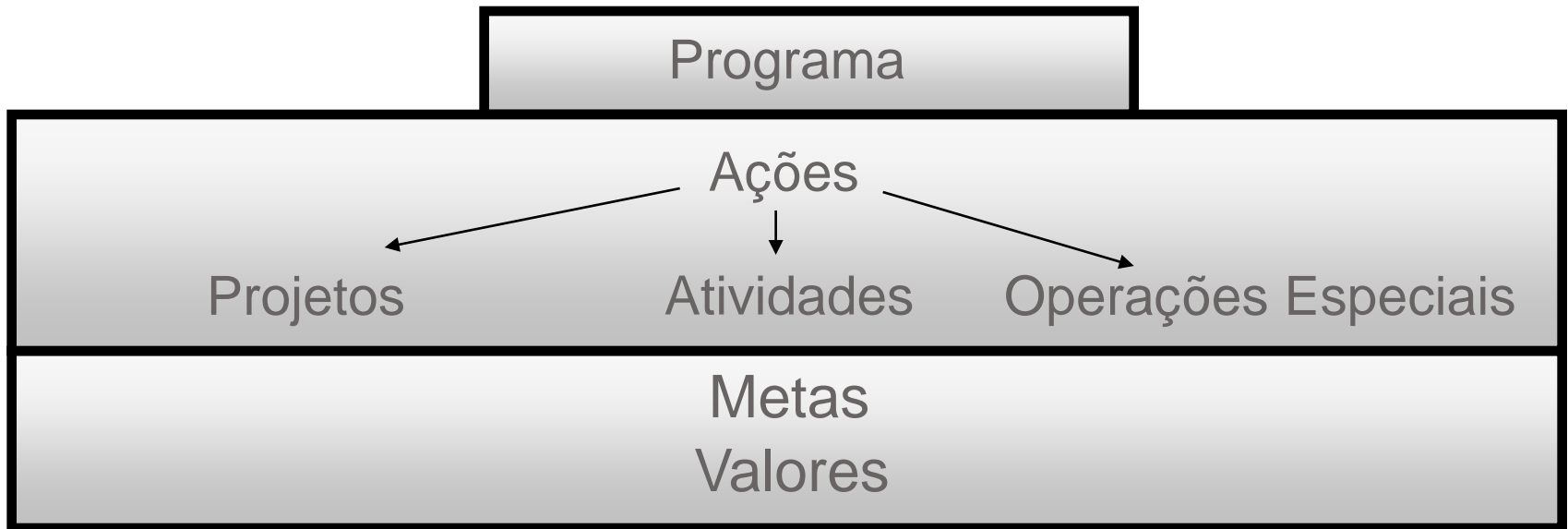
Programas de Duração Continuada: Programas cuja execução ultrapassa um exercício financeiro. Geralmente uma Despesa Corrente. (exemplos: serviço de informática, distribuição de medicamentos, etc.).

PROGRAMA - elemento central da integração do planejamento, orçamento e gestão



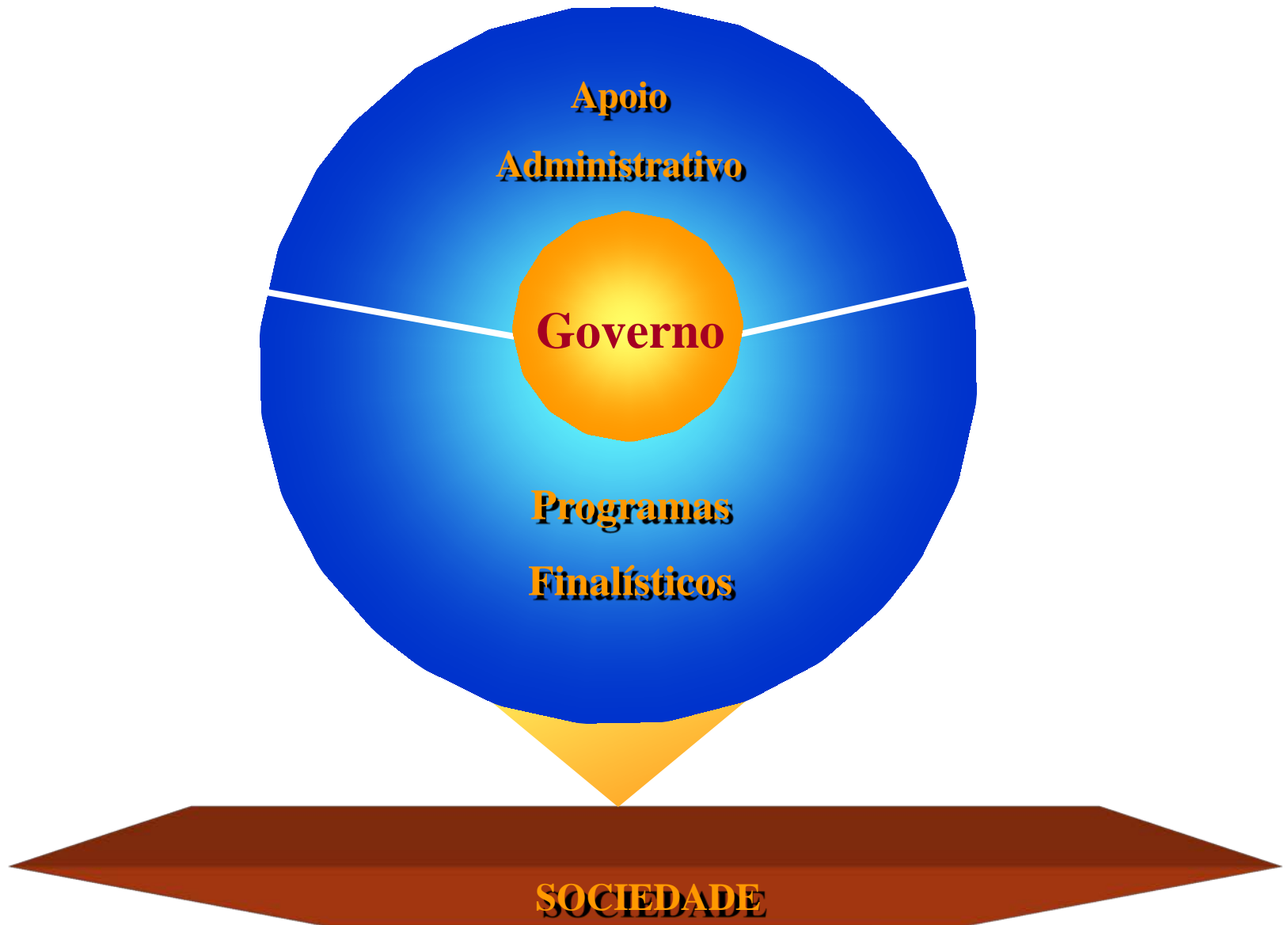
O que é programa?

- ✓ Instrumento de organização da Ação Governamental

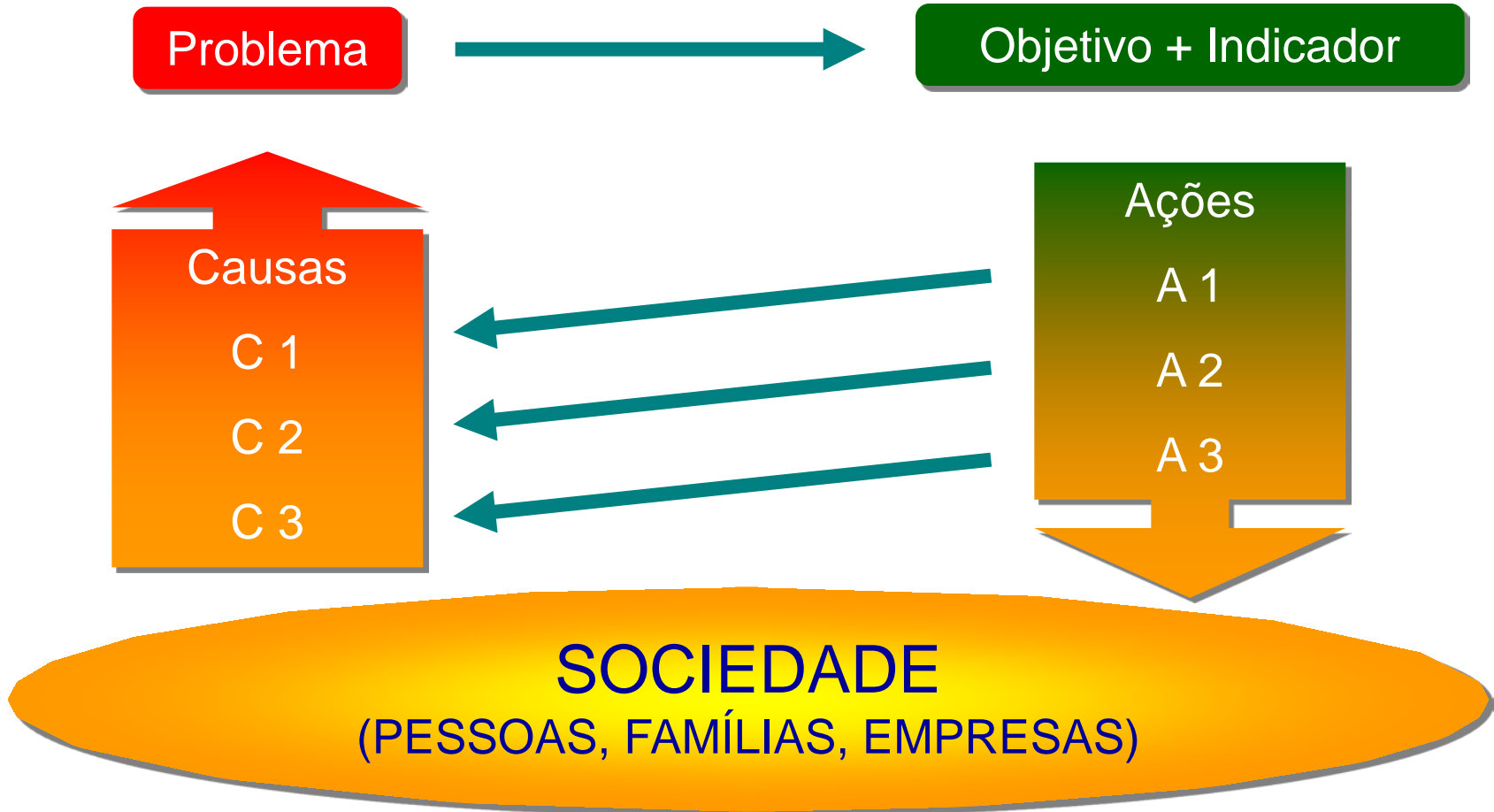


- ✓ Cada programa identifica as AÇÕES necessárias para atingir os seus OBJETIVOS, sob forma de PROJETOS, ATIVIDADES e OPERAÇÕES ESPECIAIS, especificando os respectivos VALORES e METAS.

Planejamento-Orçamento Público



○ Programa Orientado a Resultados



Atributos do Programa, Conforme a IN 09/TCER/03

- a) Denominação do Programa;
- b) Objetivo do Programa;
- c) Meta do programa;
- d) Montante do dispêndio orçamentário/financeiro para a realização do Programa;
- e) Duração do Programa;
- f) Ações Governamentais – Produto, unidade de medida, metas física/financeira, classif. orçamentária.

Atributos do Programa, Conforme a IN 09/TCER/03

g) Responsabilidades Gerenciais (Participação Setorial/Multisetorial – órgãos responsáveis pelo Programa Governamental);

h) Principais Externalidades ao Programa (efeitos estratégicos esperados, impactos; repercussões financeiras, orçamentárias e patrimoniais).

i) Classificação completa da despesa: Institucional, Funcional, Programática e por Elemento.

Modelo formulário Programa PPA

Programa (Dados ref. Ao Programa)

Órgão Responsável:
Unidade Orçamentária:
Função:
Subfunção:
Programa:
Objetivo:
Público Alvo:
Justificativa:
Principais Externalidades:
Tipo (finalístico ou de apoio administrativo):
Classificação Orçamentária:
Gerente:
Horizonte Temporal: **Início:** **Término:**

Total do Programa por Fonte de Recursos (Dados Financeiros em R\$)	2010	2011	2012	2013	TOTAL
100.0 - Recursos Ordinários (exemplo)					
100.4 - Recursos Ordinários - Contrapartida - Convênios (exemplo)					

INDICADORES DO PROGRAMA

INDICADOR	Índice mais Recente	Data de Apuração	Índice Esperado ao Longo do PPA				Fonte / Base Geográfica de Apuração do Índice / Periodicidade Fórmula de Cálculo
			2010	2011	2012	2013	

Processo de Elaboração do PPA/Programas



Passos

1º. O órgão central de planejamento estabelece diretrizes e orientações (geralmente adota-se manual com instruções) para a formulação de programas por parte das unidades setoriais, fornecendo, inclusive, um modelo completo da estrutura de um programa.

As diretrizes de governo servem de base aos programas.

Nesta fase, já foram feitas as projeções de receitas e demais prognósticos, para fins de compatibilização de gastos.

2º. As unidades setoriais formulam os programas (antigos e novos).

3º. O órgão central de planejamento faz os ajustes necessários e consolida as propostas e elabora a proposta final.

4º. Elaboração do projeto de lei do PPA juntamente com todos os anexos que formam o conjunto de programas, para remessa ao Legislativo e ao Tribunal de Contas (TCE-RO).

Sobre a Previsão de receitas e despesas do Plano

Como fazer o levantamento das receitas que financiarão o PPA?

Através de projeções de receitas ao longo do período de vigência do Plano, tudo feito com base nas arrecadações dos últimos exercícios e efeito inflacionário.

Como prevê valores para despesas constantes de uma programação de 4 anos?

Feito com base em um levantamento prévio de preços.

O PPA se manteria todo a preços constantes? Qual a forma de correção?

As despesas devem ser corrigidas, tomando por base um indexador, de preferência oficial.

.As memórias de cálculo devem servir de suporte ao levantamento.

LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS

A LDO é o elo entre o PPA e os orçamentos anuais, compatibilizando as diretrizes do plano às estimativas das disponibilidades financeiras

A LDO é o meio mais importante de planejar a contenção do déficit e da dívida. Ela tem novas e importantes funções, agregando regras de planejamento que convergem para o equilíbrio entre receitas e despesas .

A LDO deverá indicar os procedimentos que serão adotados para promover a desejada convergência entre objetivos e metas, caso haja desvio da trajetória (possibilidade da limitação de empenho, por exemplo).

CONTEÚDO DA LDO

Conforme a Constituição (art. 165, §2º):

- ✓ Compreenderá as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente.
- ✓ orientará a elaboração da lei orçamentária anual;
- ✓ disporá sobre as alterações na legislação tributária; e
- ✓ estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (somente para os entes que têm instituições financeiras).

CONTEÚDO DA LDO

Outras regulamentações da LDO conforme a CF/88

- ✓ Parâmetros para a elaboração das propostas orçamentárias dos Poderes Legislativo, Judiciário e do Ministério Público (art. 99, §1º, 127, §3º);
- ✓ Autorização para a concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, para a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como para a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta e indireta (Art. 169, §1º, II, da CF).

CONTEÚDO DA LDO

Conforme a LRF

- ✓ Equilíbrio entre receitas e despesas (Art. 4º, I, a)
- ✓ Critérios e forma de limitação de empenho, a serem efetivados na hipótese de risco de não-cumprimento das metas fiscais ou de ultrapassagem do limite da dívida consolidada (Art. 4º, I, b)
- ✓ Normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos (Art. 4º, I, e)
- ✓ Condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas (Art.4º, I, f).

CONTEÚDO DA LDO

Conforme a LRF

✓ Anexo de Metas Fiscais (Art. 4º, §1º), o qual conterá:

I – Demonstrativo das metas anuais;

II – Demonstrativo da avaliação do cumprimento das metas fiscais do exercício anterior;

III – Demonstrativo das metas fiscais atuais comparadas com as fixadas nos três exercícios anteriores;

IV – Demonstrativo da evolução do patrimônio líquido;

V – Demonstrativo da origem e aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;

VI – Demonstrativo da avaliação da situação financeira e atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos;

VII – Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita;

VIII – Demonstrativo da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

O RIGOR NA ELABORAÇÃO DO ANEXO DE METAS FISCAIS

No momento da publicação da LDO (e do AMF), **o administrador estará assumindo um compromisso público no alcance das metas**, e conseqüentemente, **ser buscado ao longo do exercício, mesmo que para isso tenha que recorrer à limitação de empenho** prevista no art. 9º da LRF.

O cumprimento das metas deve ser acompanhado com base nas informações divulgadas no RREO e RGF.

Elaboração do Anexo de Metas Fiscais

O Anexo de Metas Fiscais deve ser elaborado pelo Executivo, abrangendo tanto o Poder Executivo quanto os Poderes Legislativo e Judiciário.

Abrangerá os órgãos da Administração Direta dos Poderes, e entidades da Administração Indireta.

Na elaboração do AMF, deverão ser observados os critérios e orientações constantes no Manual de Demonstrativos Fiscais, 5ª edição, aprovado pela Portaria STN nº 462/2009 (válido para 2010).

Obs: já foi publicada a Portaria STN Nº 637/2012, que aprova a 5ª ed. Do Manual de Demonstrativos Fiscais, válido a partir de 2013.

CONTEÚDO DA LDO

Conforme a LRF (continuação)

- ✓ Anexo de Riscos Fiscais (Art. 4º, §3º)
- ✓ Regulamentação sobre a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso (Art. 9º)
- ✓ Forma de utilização e montante da reserva de contingência a integrar a lei orçamentária anual (Art. 5º, III)
- ✓ Regulamentação sobre concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita (Art.14)

No AMF serão estabelecidas **metas anuais**, em valores correntes e constantes, relativas a **receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública**, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes

Exemplo de Preenchimento – Metas Anuais

AMF – Demonstrativo I (LRF, art. 4º, § 1)

R\$ milhares

ESPECIFICAÇÃO	2012			2013			2014		
	Valor Corrente (a)	Valor Constante	% PIB (a / PIB) x 100	Valor Corrente (b)	Valor Constante	% PIB (b / PIB) x 100	Valor Corrente (c)	Valor Constante	% PIB (c / PIB) x 100
Receita Total	125.500	118.396	0,097	137.200	121.534	0,102	157.830	131.273	0,113
Receitas Primárias (I)	120.500	113.679	0,093	134.200	118.877	0,099	154.330	128.362	0,110
Despesa Total	125.500	118.396	0,097	137.200	121.534	0,102	157.830	131.273	0,113
Despesas Primárias (II)	70.000	66.038	0,054	78.000	69.094	0,058	88.550	73.651	0,063
Resultado Primário (III) = (I – II)	50.500	47.642	0,039	56.200	49.783	0,042	65.780	54.712	0,047
Resultado Nominal	(1.000)	(943)	0,001	(1.000)	(886)	0,001	(1.000)	(832)	0,001
Dívida Pública Consolidada	40.000	37.736	0,031	38.000	33.661	0,028	37.000	30.774	0,026
Dívida Consolidada Líquida	11.000	10.377	0,008	10.000	8.858	0,007	9.000	7.486	0,006

FONTE: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mmm/aaaa> e hora de emissão <hhh e mmm>

Nota: O cálculo das metas foi realizado considerando-se o seguinte cenário macroeconômico:

VARIÁVEIS	2012	2013	2014
PIB real (crescimento % anual)	3,5	3,5	3,5
Taxa real de juro implícito sobre a dívida líquida do Governo (média % anual)	6,00	5,50	5,00
Câmbio (R\$/US\$ – Final do Ano)	3,1	3,2	3,3
Inflação Média (% anual) projetada com base em índice oficial de inflação	6,0	6,5	6,5
Projeção do PIB do Estado – R\$ milhares	130.000.000	135.000.000	140.000.000

Por que apurar resultado Primário?

Objetivo

Avaliar a sustentabilidade da política fiscal, ou seja, a capacidade dos governos em gerar receitas em volume suficiente para pagar as suas contas usuais (despesas correntes e investimentos), sem que seja comprometida sua capacidade de administrar a dívida existente.



Resultado Primário do Governo Central

(Resultado final da previdência social + tesouro nacional)

Obrigatoriedade Legal

Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/00

Art. 53. Acompanharão o Relatório Resumido demonstrativos relativos a:

...

III - resultados nominal e primário;



Periodicidade

Até 30 (trinta dias) após o encerramento de cada bimestre.

Responsabilidade de Publicação

O poder Executivo de cada ente da federação.

Objetivo

2010 2011
Dar transparência para uma melhor avaliação do impacto da política fiscal em execução pelo ente da Federação.



Política Fiscal abrange a administração das receitas, do orçamento e da despesa pública, assim como dos ativos e passivos. Ou seja a política fiscal está **relacionada à tributação**, aos impostos ou tarifas obrigatórias **e ao gasto público**.



Estadísticas Fiscais

Existem diversos cálculos que podem ser utilizados para o apuração do Resultado Fiscal do

Nessa metodologia, assume-se que a **Dívida Líquida** de financiamento do governo, em um determinado período, pode ser representada pelo déficit de caixa, consideradas ainda as necessidades de ampliação da dívida para financiamento deste déficit.

Resultado Primário

$$\text{NFSP} = \text{Variação da Dívida Líquida} - \text{Resultado Nominal}$$

Exemplo

Necessidade de Financiamento do Setor Público

Resultado Primário e Resultado Nominal

“O exemplo de casa”

+ 1.000	Salário
(400)	Aluguel
(200)	Alimentação
(200)	Outras despesas
<hr/>	
200	Resultado Primário
(250)	(+/-) Juros
<hr/>	
(50)	Resultado Nominal

Resultado Primário

É um indicativo do grau de dificuldades que o governo terá para financiar suas despesas, ou para manter a economia sob controle.



Aumento de
Impostos

Diminuição dos
investimentos
Públicos



Fonte: STN

Conceito do Resultado Primário

De acordo com Manual de Demonstrativos Fiscais:

Resultado primário representa a diferença entre as receitas e as despesas primárias.



O que são
receitas e
despesas
primárias?

Entendendo os Gastos do Governo

Gastos Totais do Governo



**DESPESAS
CORRENTES**

**DESPESAS
DE
CAPITAL**

DESPESAS PÚBLICAS

**Fonte Primária /
Não Financeira**

**Fonte Não Primária /
Financeira**

Fonte: STN



Receitas



**Fonte Primária /
Não Financeira**

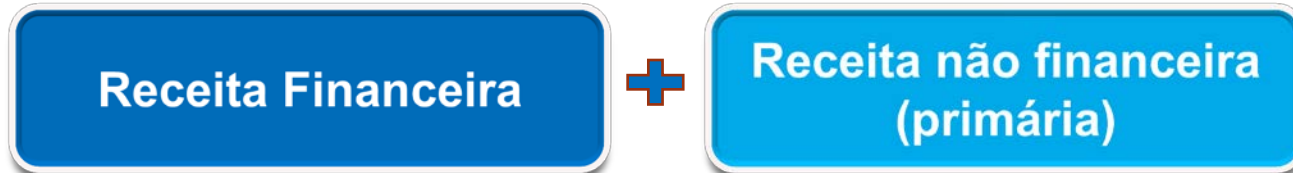
Qualquer receita que o governo obtenha e não amplie sua dívida ou não diminua seus ativos

**Fonte Não Primária /
Financeira**

Receita que o governo obtém através do endividamento público ou da diminuição do Ativo Imobilizado.

Receita Primária

Receita Total



Receita primária = Receita total – Receita financeira

Despesa



**Despesa Primária /
Não Financeira**

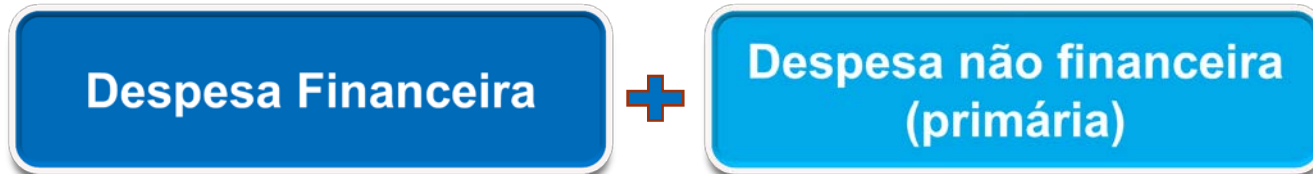
Conjunto de gastos que possibilita a oferta de serviços públicos à sociedade, deduzidas às despesas financeiras.

**Despesa Não Primária
/ Financeira**

Conjunto com operações financeiras tais como empréstimos, concessão de empréstimos, amortizações e juros.

Despesa Primária

Despesa Total



$$\text{Despesa Primária} = \text{Despesa Total} - \text{Despesa Financeira}$$

Resultado Primário - RP

**RESULTADO
PRIMÁRIO**

=

**RECEITAS
PRIMÁRIAS / NÃO
FINANCEIRAS**

-

**DESPESAS
PRIMÁRIAS / NÃO
FINANCEIRAS**



receitas
arrecadadas
no exercício

-

receitas de
operações de
crédito

-

receitas de
privatização

-

receitas de
aplicações
financeiras

total de despesas

-

despesas com juros
e amortização da
dívida

+

despesas de
concessão de
empréstimos com
retorno garantido
ao ente federado

Demonstrativo do Resultado Primário – 1º Parte - Receitas

DEMONSTRATIVO DO RESULTADO PRIMÁRIO - ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E MUNICÍPIOS

<u>RECEITAS PRIMÁRIAS</u>	PREVISÃO ATUALIZADA	RECEITAS REALIZADAS		
		No Bimestre	Até o Bimestre/ Até o Bimestre/	Até o Bimestre/
RECEITAS PRIMÁRIAS CORRENTES (I)				
Receitas Tributárias		O total da receita tributária, receita de contribuições, receita patrimonial líquida, transferências correntes e demais receitas correntes		
Receitas de Contribuições				
Receitas Previdenciárias				
Outras Receitas de Contribuições				
Receita Patrimonial Líquida				
Receita Patrimonial				
(-) Aplicações Financeiras				
Transferências Correntes				
Convênios				
Outras Transferências Correntes				
Demais Receitas Correntes		Registrar as receitas de capital, deduzidas as operações de crédito, as amortizações de empréstimos e as receitas de alienação de ativos		
Dívida Ativa				
Diversas Receitas Correntes				
RECEITAS DE CAPITAL (II)				
Operações de Crédito (III)				
Amortização de Empréstimos (IV)				
Alienação de Bens (V)				
Transferências de Capital				
Convênios				
Outras Transferências de Capital				
Outras Receitas de Capital				
RECEITAS PRIMÁRIAS DE CAPITAL (VI) = (II - III - IV - V)				Fonte: STN
RECEITA PRIMÁRIA TOTAL (VII) = (I + VI)				

DESPESAS PRIMÁRIAS

DESPESAS CORRENTES (VIII)

Pessoal e Encargos Sociais

Juros e Encargos da Dívida (IX)

Outras Despesas Correntes

DESPESAS PRIMÁRIAS CORRENTES (X) = (VIII - IX)

DESPESAS DE CAPITAL (XI)

Investimentos

Inversões Financeiras

Concessão de Empréstimos (XII)

Aquisição de Título de Capital já Integralizado (XIII)

Demais Inversões Financeiras

Amortização da Dívida (XIV)

DESPESAS PRIMÁRIAS DE CAPITAL (XV) = (XI - XII - XIII - XIV)

RESERVA DE CONTINGÊNCIA (XVI)

RESERVA DO RPPS (XVII)

DESPESA PRIMÁRIA TOTAL (XVIII) = (X + XV + XVI + XVII)

RESULTADO PRIMÁRIO (XIX) = (VII - XVIII)

SALDO DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

DOTAÇÃO
ATUAL

Registrar as despesas que não contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital

Registrar as despesas que contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Registrar a reserva destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos

Registrar o superávit do RPPS que será utilizado para pagamentos previdenciários futuros.

Representa a diferença entre as receitas primárias totais e as despesas primárias totais

Superávit financeiro de exercícios anteriores, identificados no Balanço Patrimonial e que está sendo utilizado como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais

Demonstrativo do Resultado Primário – 3º Parte – Meta LDO

DISCRIMINAÇÃO DA META FISCAL	VALOR
META DE RESULTADO PRIMÁRIO FIXADA NO ANEXO DE METAS FISCAIS DA LDO PARA O EXERCÍCIO DE REFERÊNCIA	

Valor corrente da meta fiscal para o resultado primário para o exercício de referência, prevista no Anexo de Metas Fiscais da LDO

Objetivo do Resultado Nominal

De acordo com Manual de Demonstrativos Fiscais:

O objetivo da apuração do Resultado Nominal é medir a evolução da Dívida Fiscal Líquida



Objetivo do Resultado Nominal



O que o que o resultado nominal me dirá de importante?

Avaliar

Déficit Fiscal =

Volume de D... ados junto

Comparar Resultado encontrado com as Metas Fiscais

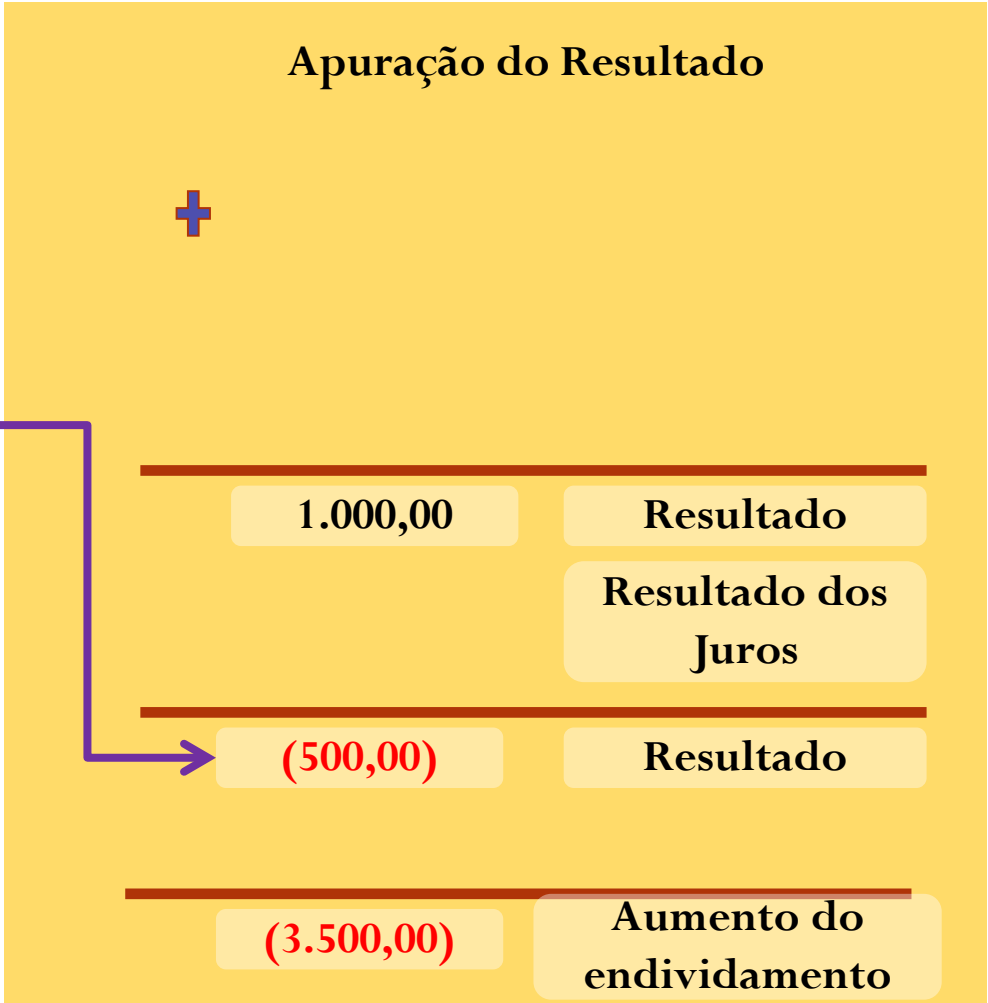
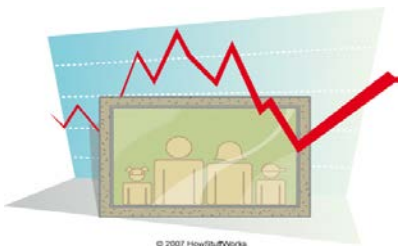
Exatavit Fiscal =

Volume de Recursos utilizado para abater o montante da dívida e disponibilidade de caixa.

Exemplo Resultado Nominal

Exemplo Familiar

Receita da Família	≡	10.000,00
Custos Gerais	≡	(7.000,00)
Educação	≡	(1.500,00)
Impostos	≡	(500,00)
Financiamento Veículo	≡	(3.000,00)
Juros cheque especial	≡	(1.500,00)
Juros de Aplicação Financeira	≡	000,00



Conceito Resultado Nominal - RN

**RESULTADO
NOMINAL**

=

**RESULTADO
PRIMÁRIO**

+

**JUROS
NOMINAIS¹**

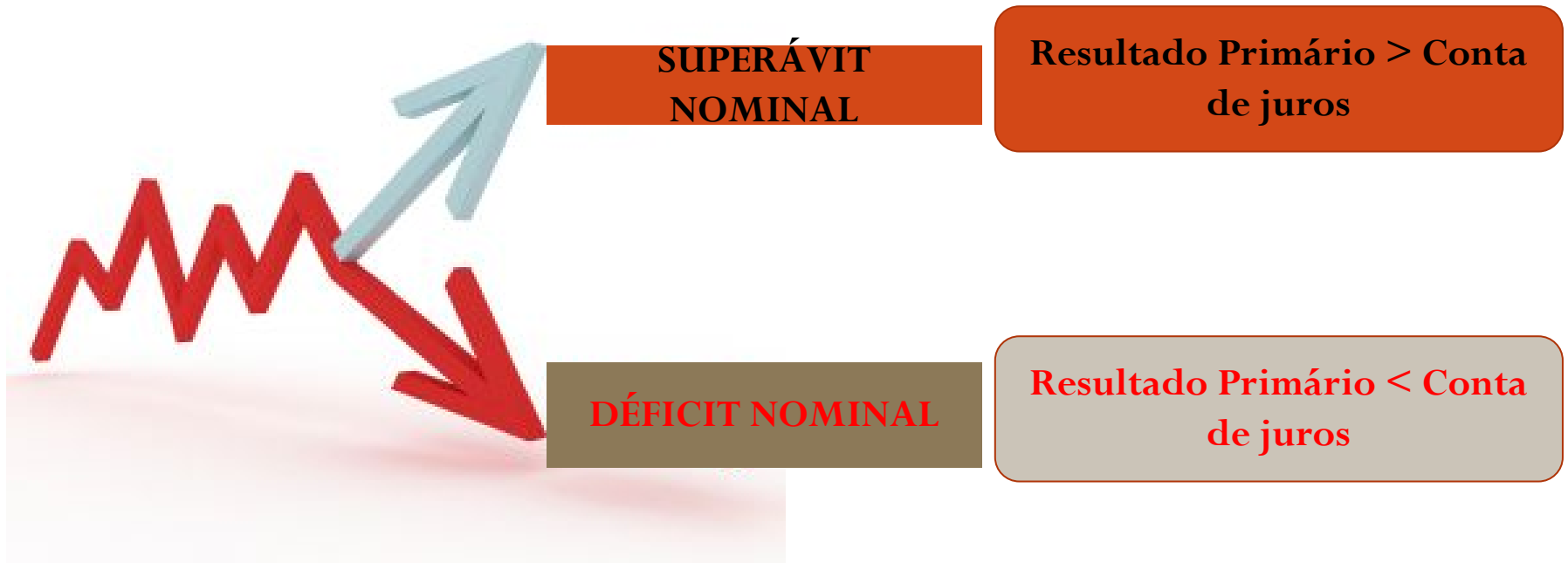


recebimentos de
juros

—

Apropriação de
juros decorrentes
de operações de
crédito realizadas

Avaliação do Resultado Nominal



CONTA DE JUROS = Valor dos Juros Nominais a crédito – Valor dos juros nominais a débito

Fundamento Legal

Obrigatoriedade Legal

Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/00

Art. 53. Acompanharão o Relatório Resumido demonstrativos relativos a:

...
III - resultados nominal e primário;

Periodicidade

Até 30 (trinta dias) após o encerramento de cada bimestre.

Responsabilidade de Publicação

O poder Executivo de cada ente da federação.

Conceitos de Dívida Pública

dívida fundada
dívida mobiliária
dívida contratual
dívida fundada
dívida flutuante
dívida fiscal
dívida líquida
dívida consolidada
estoque da dívida
dívida consolidada líquida

? ?
? ?



Conceitos de Dívida Pública

Conceitos Importantes para Resultado Nominal

Montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do Ente da Federação assumidas em virtude de leis, contratos, convênios, tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses. (LRF Art. 29, I)

Dívida Consolidada ou Fundada



DC

Obrigações Financeiras
> 12 meses

Operações de Crédito
< 12 meses
(Receita conste no orç.)

União

Emissão de
Títulos pelo
BC

§ 2º Será incluída na dívida pública consolidada da União a relativa à emissão de títulos de responsabilidade do Banco Central do Brasil.

Dívida Fiscal Líquida

§ 3º Também integram a dívida pública consolidada as operações de crédito de prazo inferior a doze meses cujas receitas tenham constado do orçamento

Demonstrativo Resultado Nominal

DEMONSTRATIVO DO RESULTADO NOMINAL

<u>DÍVIDA FISCAL LÍQUIDA</u>	Em 31/D	Valor deverá ser igual ao valor divulgado do Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	
		Anterior>	Anterior> Em <Bimestre>
DÍVIDA CONSOLIDADA (I)		Saldos da Disponibilidade de Caixa Bruta e dos demais Haveres Financeiros, líquidos dos Restos a Pagar Processados.	
DEDUÇÕES (II)		Valor deverá ser igual ao valor divulgado do Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	
Disponibilidade de Caixa bruta			
Demais Haveres Financeiros			
(-) Restos a Pagar Processados (Exceto precatórios)			
DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA (III) = (I - II)		Receita de Privatizações, subtraído das despesas de vendas e acrescido das dívidas transferidas identificadas no sistema financeiro	
RECEITA DE PRIVATIZAÇÕES (IV)			
PASSIVOS RECONHECIDOS (V)		Os passivos reconhecidos pelo ente, se tais passivos forem computados na Dívida Consolidada.	
DÍVIDA FISCAL LÍQUIDA (VI) = (III + IV - V)			

Demonstrativo Resultado Nominal

Resultado Nominal apurado

<u>RESULTADO NOMINAL</u>	PERÍODO DE REFERÊNCIA	
	No Bimestre (c-b)	Até o Bimestre (c-a)
VALOR		

<u>DISCRIMINAÇÃO DA META FISCAL</u>	VALOR CORRENTE
META DE RESULTADO NOMINAL FIXADA NO ANEXO DE METAS FISCAIS DA LDO P/O EXERCÍCIO DE REFERÊNCIA	

Identifica a meta fiscal, para o resultado nominal, prevista no Anexo de Metas Fiscais constante da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

PRINCIPAIS IMPROPRIEDADES CONSTATADAS NA REMESSA DOS DADOS DA LRF, QUANDO DA ANÁLISE PELO TCE-RO

1. PREVISÃO ERRÔNEA DAS METAS DE RESULTADOS PRIMÁRIO E NOMINAL

É comum essas metas não serem previstas adequadamente, sendo fixadas acima ou abaixo da realidade econômico-financeira do município.

O que é Resultado Primário e como fixá-lo adequadamente?

O **resultado primário** representa a diferença entre as receitas e as despesas primárias (não eventuais).

Superávits primários são direcionados para o pagamento de serviços da dívida e contribuem para a redução do estoque total da dívida líquida.

Déficits primários indicam a parcela do aumento da dívida, resultante do financiamento de gastos não-financeiros que ultrapassam as receitas não-financeiras.

Exemplos de falhas na fixação de metas de Resultado Primário

Metas de Resultado Primário (até o 4º bimestre)

META DE RESULTADO PRIMÁRIO		
PREVISTA NA LDO R\$	REALIZADA ATÉ O BIMESTRE R\$	DIFERENÇA R\$
900.000,00	6.690.605,79	5.790.605,79

Previsão de meta abaixo da realidade

Metas de Resultado Primário (até o 3º bimestre)

META DE RESULTADO PRIMÁRIO		
PREVISTA NA LDO R\$	REALIZADA ATÉ O BIMESTRE R\$	DIFERENÇA R\$
0,00	2.155.209,41	0,00

Não há meta prevista, porém informado no LRFnet meta realizada

Metas de Resultado Primário (até o 3º bimestre)

META DE RESULTADO PRIMÁRIO		
PREVISTA NA LDO R\$	REALIZADA ATÉ O BIMESTRE R\$	DIFERENÇA R\$
-43.563,95	615.879,43	659.443,39

Previsão de meta negativa e abaixo da realidade

Metas de Resultado Primário (até o 3º bimestre)

META DE RESULTADO PRIMÁRIO		
PREVISTA NA LDO R\$	REALIZADA ATÉ O BIMESTRE R\$	DIFERENÇA R\$
600.000,00	110.580,45	489.419,55

Previsão de meta acima da realidade, sujeitando à limitação de empenho

Abaixo temos alguns exemplos de imperfeições na fixação de metas de resultado nominal e a respectiva realização

Metas de Resultado Nominal (até o 3º bimestre)

META DE RESULTADO NOMINAL		
PREVISTA NA LDO R\$	REALIZADA ATÉ O BIMESTRE R\$	DIFERENÇA R\$
-1.891.676,34	170.031,70	1.721.644,64

Meta realizada bem acima da prevista, sujeitando o município à limitação (artigo 9º da LRF).

META DE RESULTADO NOMINAL		
Prevista na LDO R\$	Realizada Até o Bimestre R\$	Diferença R\$
0,00	-83.329,31	83.329,31

Não informação da meta prevista, apenas da meta realizada

META DE RESULTADO NOMINAL		
PREVISTA NA LDO R\$	REALIZADA ATÉ O BIMESTRE R\$	DIFERENÇA R\$
1.198.000,00	-3.665.447,90	-2.467.447,90

Previsão de meta de aumento da dívida líquida, enquanto ocorreu no período uma grande diminuição.

Anexo de Riscos Fiscais

O § 3º do art. 4º da LRF, assim determina:

“§ 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.”

Riscos Fiscais: possibilidade de ocorrer eventos que venham a impactar negativamente as contas públicas.

O Anexo de Riscos Fiscais é o documento que identifica e estima os **riscos fiscais**, além de informar sobre as opções estrategicamente escolhidas para enfrentar os riscos.

A Elaboração do Anexo de Riscos Fiscais

Os riscos repetitivos deixam de ser riscos. Esses devem ser planejados no PPA, LDO e LOA. Secas ou inundações, epidemias, podem ter sazonalidade conhecida, e não ser tratada como risco fiscal no ARF.

A Elaboração do Anexo de Riscos Fiscais

Os riscos orçamentários:

- a) Frustração na arrecadação devido a fatos não previstos
- b) Restituição de tributos realizada a maior que a prevista;
- c) Discrepância entre as projeções, taxa de inflação e taxa de câmbio quando da elaboração do orçamento e os valores efetivamente observados durante a execução orçamentária.
- d) Ocorrência de epidemias, enchentes, abalos sísmicos, guerras e outras situações de calamidade pública que não possam ser planejadas.

Como exemplos de passivos contingentes:

- a) Demandas judiciais contra o Ente, de ordem tributária e previdenciária;
- b) Demandas judiciais contra uma Indireta pertencente ao Ente;
- c) Demandas trabalhistas contra o ente federativo e órgãos da sua administração indireta;
- d) Dívidas em processo de reconhecimento pelo Ente e sob sua responsabilidade;

Exemplo

MUNICÍPIO DE AMARANTE – GO
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE RISCOS FISCAIS
DEMONSTRATIVO DE RISCOS FISCAIS E PROVIDÊNCIAS
2011

ARF (LRF, art 4º, § 3º)

R\$ 1,00

PASSIVOS CONTINGENTES		PROVIDÊNCIAS	
Descrição	Valor	Descrição	Valor
Assistências a epidemias	300,00	Abertura de créditos adicionais a partir da Reserva de Contingência	300,00
SUBTOTAL	300,00	SUBTOTAL	300,00
DEMAIS RISCOS FISCAIS PASSIVOS		PROVIDÊNCIAS	
Descrição	Valor	Descrição	Valor
Discrepância de projeções:	1.910,00		1.910,00
Taxa de juros	210,00	Abertura de créditos adicionais a partir da redução de dotação de despesas discricionárias	210,00
Salário mínimo	1.700,00	Abertura de créditos adicionais a partir da Reserva de Contingência	1.700,00
Frustração de receita	1.500,00	Limitação de empenho	1.500,00
SUBTOTAL	3.410,00	SUBTOTAL	3.410,00
TOTAL	3.710,00	TOTAL	3.710,00

FONTE

LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL

- A Lei Orçamentária Anual - LOA discriminará os recursos orçamentários e financeiros para o atingimento das metas e prioridades estabelecidas pela LDO e compreenderá (conf. Art. 165, §5º):
 - o orçamento fiscal;
 - o orçamento de investimento; e
 - o orçamento da seguridade social.
- Deverá ser compatível com o PPA e a LDO.
- O orçamento anual tem a função de executar a política fiscal traçada nas peças anteriores.

Conteúdo conforme a LRF (Art. 5º)

- I- Demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do anexo de metas fiscais;
- II- Demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (só reforço da exigência contida no art. 165, §6º da CF/88);
- III- Reserva de contingência, com valor definido na LDO, para eventuais riscos fiscais ou outras situações imprevistas que poderão acontecer.

Trechos que contêm as diretrizes da LRF à LOA:

- ✓ A lei orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão (Art. 5º, § 5º);
- ✓ A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa deverá estar compatível com o PPA, LDO e LOA (Art. 16);
- ✓ A despesa obrigatória de caráter continuado, para ser criada, necessariamente se exige sua inclusão no PPA, LDO e LOA (Art. 17);

Trechos que contêm as diretrizes da LRF a LOA:

- ✓ É vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada (§4º, Art.5º);
- ✓ Deverá constar previsão orçamentária de contrapartida das transferências voluntárias (convênios) (Art. 25, §1º, d);
- ✓ Deverá estar incluso no orçamento ou em créditos adicionais os recursos provenientes da operação de crédito, exceto no caso de operações por antecipação de receita (Art. 32, §1º, II);
- ✓ A lei orçamentária e as de créditos adicionais só incluirão novos projetos após adequadamente atendidos os em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias (Art. 45);
- ✓ Os Municípios só contribuirão para o custeio de despesas de competência de outros entes da Federação se houver autorização na LDO e na LOA (Art. 62, I).

Vedações Constitucionais

Conforme previsto no art. 167, são vedados:

- O início de programas ou projetos não incluídos na Lei Orçamentária Anual;
- A realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;
- A realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital;
- A vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição das receitas tributárias e a destinação de recursos para educação e saúde;
- A abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes.

Vedações Constitucionais

Conforme previsto no art. 167, são vedados:

- A transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa;
- A concessão ou utilização de créditos ilimitados;
- A utilização, sem autorização legislativa específica, de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos;

Conteúdo, estrutura e forma da proposta orçamentária

Nos termos do art. 22 da Lei nº 4.320/64, a proposta orçamentária deve conter:

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

II – Projeto de Lei de Orçamento.

III – Tabelas e Quadros das Receitas / Despesas e Programas de Trabalho

Conteúdo Básico e Sequência de Atividades

- Etapas de elaboração da LOA
 - Etapa preliminar: a cargo do órgão de planejamento/orçamento
 - Define componentes básicos de Receita e Despesa:
 - estima Receita
 - despesa de pessoal
 - fixa limites para custeio

Conteúdo Básico e Sequência de Atividades

- Etapas de elaboração da LOA
 - Etapa intermediária:
 - elaboração das propostas pelos diversos órgãos/entidades
 - Etapa final:
 - análise e consolidação das propostas setoriais
 - compatibilização LOA x LDO x PPA

Apreciação e votação

Compete ao Poder Legislativo a apreciação e votação do projeto de lei, podendo emendá-lo, segundo certos critérios e, em situações extremas, rejeitá-las.

Mesmo depois de votado o orçamento e já se tendo iniciada a execução, o processo legislativo poderá ser desencadeado em virtude de projeto de lei destinado a solicitar abertura de créditos adicionais

Planejamento-Orçamento Público

LOA

Segundo o §3º do art. 166 da CF/88, as emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovados caso:

I – sejam compatíveis com o PPA e com a LDO;

II – indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre:

-dotação para pessoal e seus encargos;

-serviço da dívida;

-transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal; ou

III – sejam relacionadas:

-com a correção de erros ou omissões; ou

-com os dispositivos do texto do projeto de lei.

O § 4º do mencionado artigo reza que as emendas ao projeto da LDO não poderão ser aprovadas quando incompatíveis com o PPA.

RECEITAS E DESPESAS PÚBLICAS

As receitas públicas são os recursos que o Estado arrecada para fazer face às despesas. Estas, por sua vez, correspondem aos desembolsos financeiros efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade.

No orçamento público as receitas são estimadas e as despesas fixadas. A previsão há que ser bastante rigorosa, pois consistirá de base para a fixação da despesa.

A despesa, quando fixada, constitui o teto de gastos.

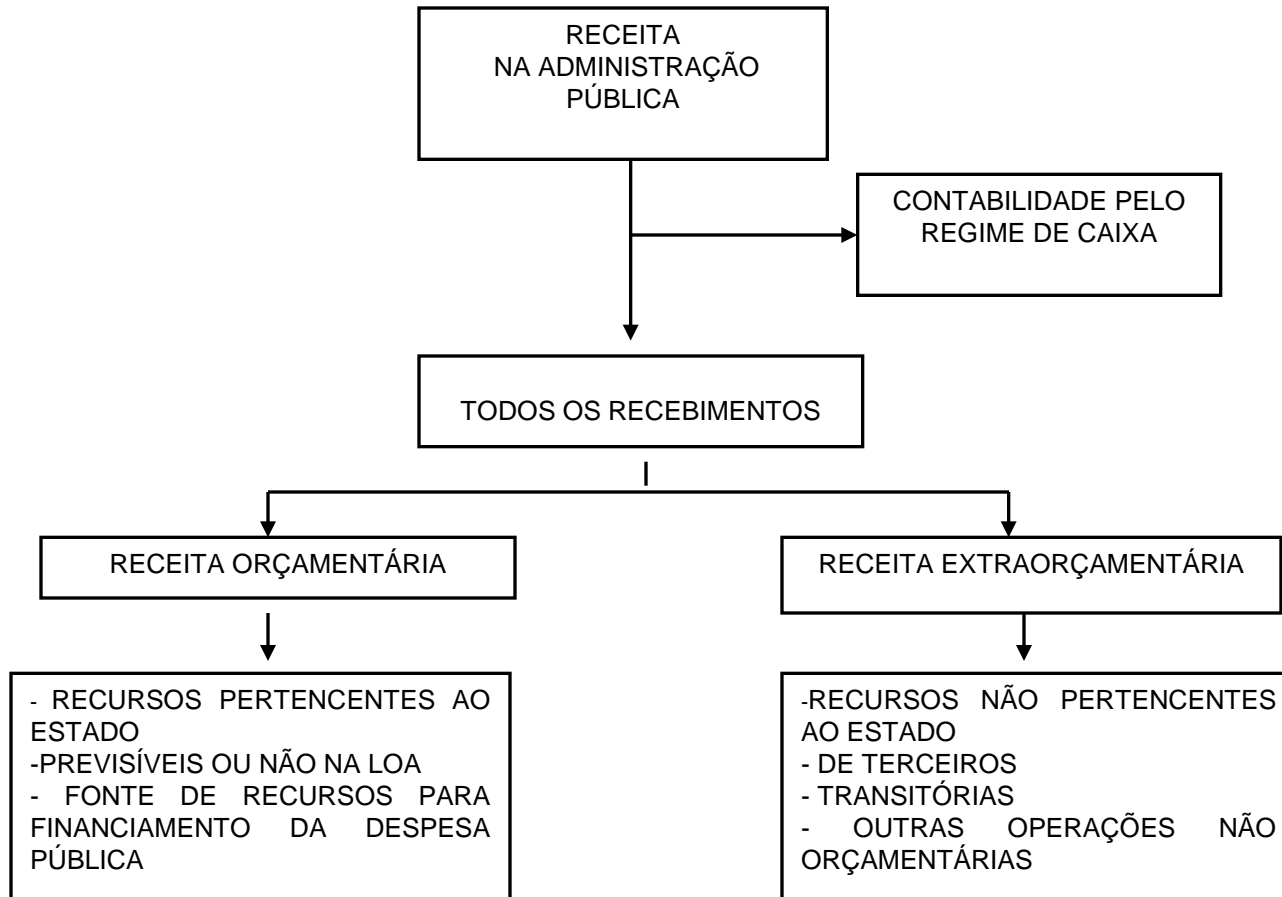
RECEITAS E DESPESAS PÚBLICAS

Em cumprimento ao princípio da especificação do orçamento, **tanto as receitas como as despesas possuem classificações orçamentárias próprias nos termos do art. 8º da Lei nº 4.320/64**, que têm várias finalidades, como por exemplo, ser dada à sociedade e ao legislativo, transparência, tanto da arrecadação dos recursos, em termos da procedência das rubricas de arrecadação, como da destinação dos gastos públicos, o segmento da população beneficiada e até mesmo o que será adquirido ou produzido relativamente aos bens e serviços.

Planejamento-Orçamento Público

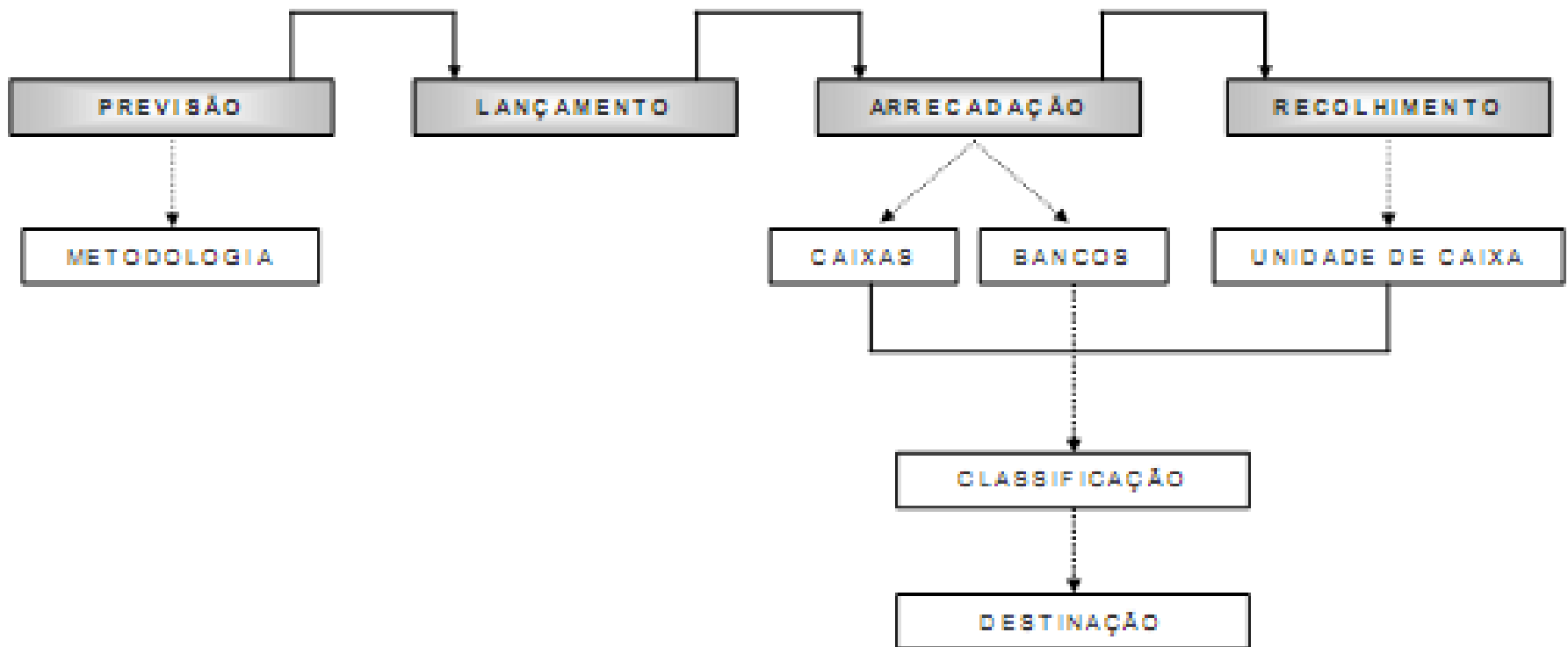
LOA

RECEITA



ESTÁGIOS DA RECEITA

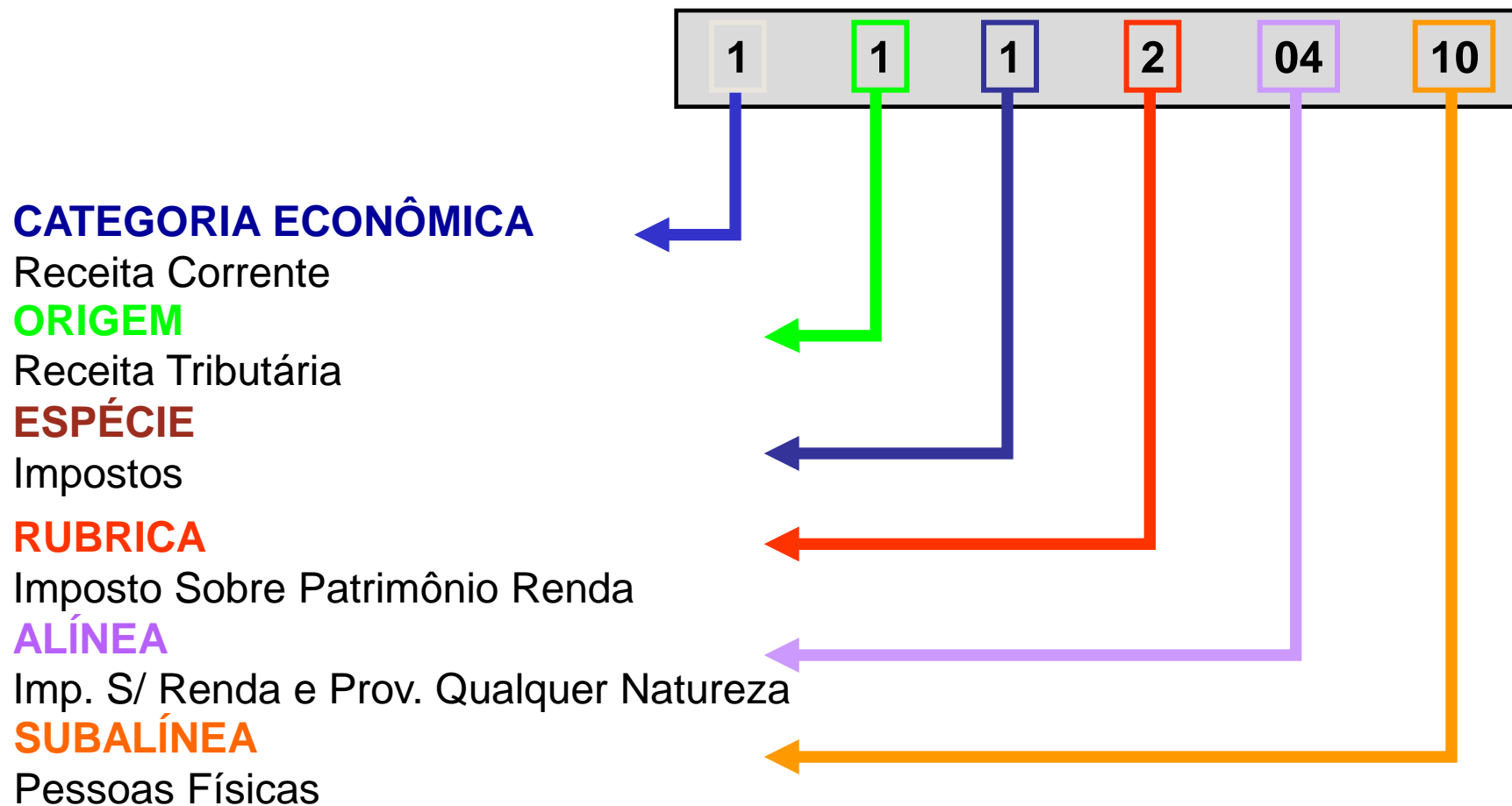
Em termos didáticos, a ordem dos estágios da Receita Pública é a seguinte:



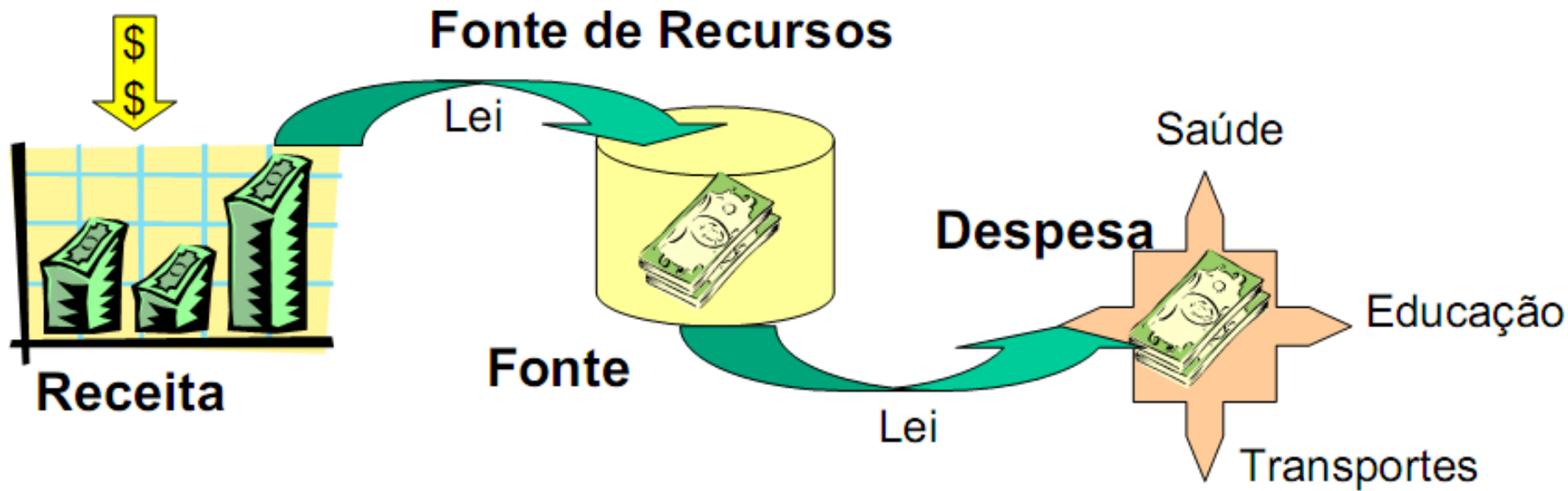
Classificações da receita orçamentária

NATUREZA DA RECEITA	ORIGEM
<p>CORRENTE (1)</p> <p>INTRAORÇAMENTÁRIA (7)</p>	(1) TRIBUTÁRIA
	(2) DE CONTRIBUIÇÕES
	(3) PATRIMONIAL
	(4) AGROPECUÁRIA
	(5) INDUSTRIAL
	(6) DE SERVIÇOS
	(7) TRANSFERÊNCIAS CORRENTES
	(9) OUTRAS RECEITAS CORRENTES
	<p>DE CAPITAL (2)</p> <p>INTRAORÇAMENTÁRIA (8)</p>
(2) ALIENAÇÃO DE BENS	
(3) AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS	
(4) TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL	
(5) OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL	

Classificação por natureza da receita



Classificação por Fontes de Recursos



A Fonte de Recursos é passo obrigatório entre a receita e a despesa do governo.

Mecanismo de fontes / destinações de recursos

OBJETIVOS DA CLASSIFICAÇÃO

- EVIDENCIAÇÃO DAS FONTES DE FINANCIAMENTO DAS DESPESAS
- EVIDENCIAÇÃO DE VINCULAÇÕES
- TRANSPARÊNCIA NO GASTO PÚBLICO

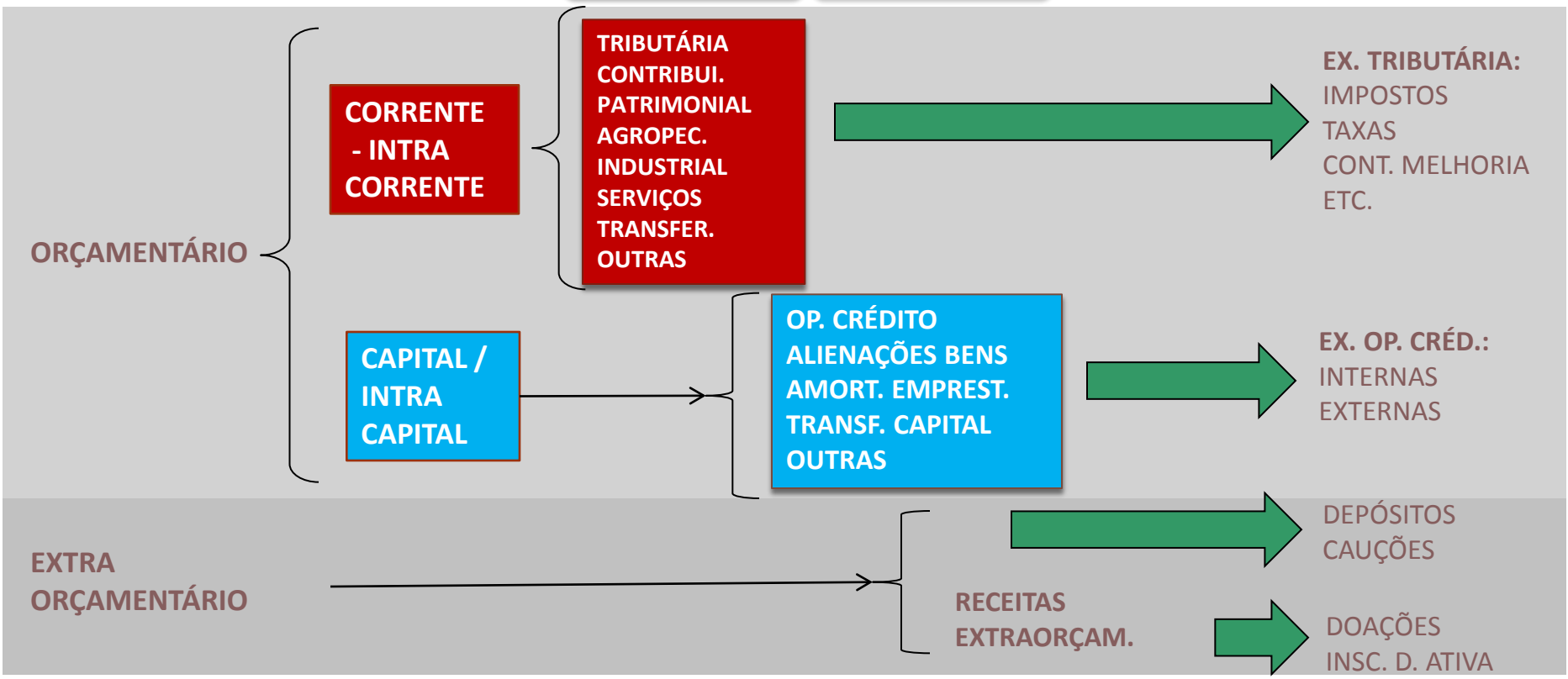
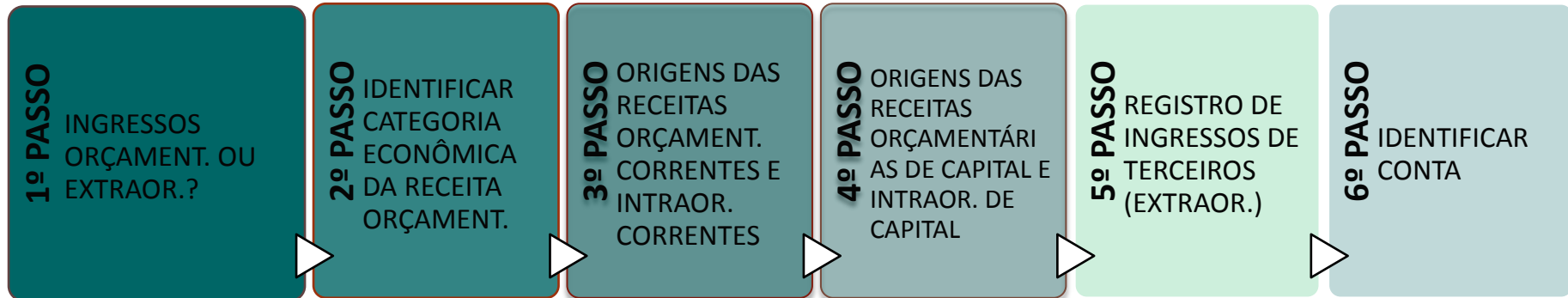
“Art. 8º – Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.”(LRF).

“Art. 50 – Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I – a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;”

(Lei Complementar 101/2000)

Metodologia para a classificação dos ingressos financeiros



DESPESA PÚBLICA

Corresponde aos desembolsos financeiros efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, consideradas **despesa orçamentária, constantes da LOA ou créditos adicionais**.

Há ainda os desembolsos financeiros para cumprir outros compromissos não provenientes do orçamento, tais como devolução de cauções contratuais, consignações, etc., consideradas **despesa extra-orçamentária**.

Classificações da despesa orçamentária

INSTITUCIONAL

Quem é o responsável?

FUNCIONAL

Em que área fazer?

ESTRUTURA PROGRAMÁTICA

Por que é feito, para que é feito e o que se espera?

NATUREZA DA DESPESA

Efeito econômico, classe de gasto, estratégia para realização e insumos necessários.

FONTE DE RECURSO

Recursos utilizados correspondem à contrapartida? São de que exercício? De onde vêm?

Classificação Institucional

Exemplo da União

ORGÃO

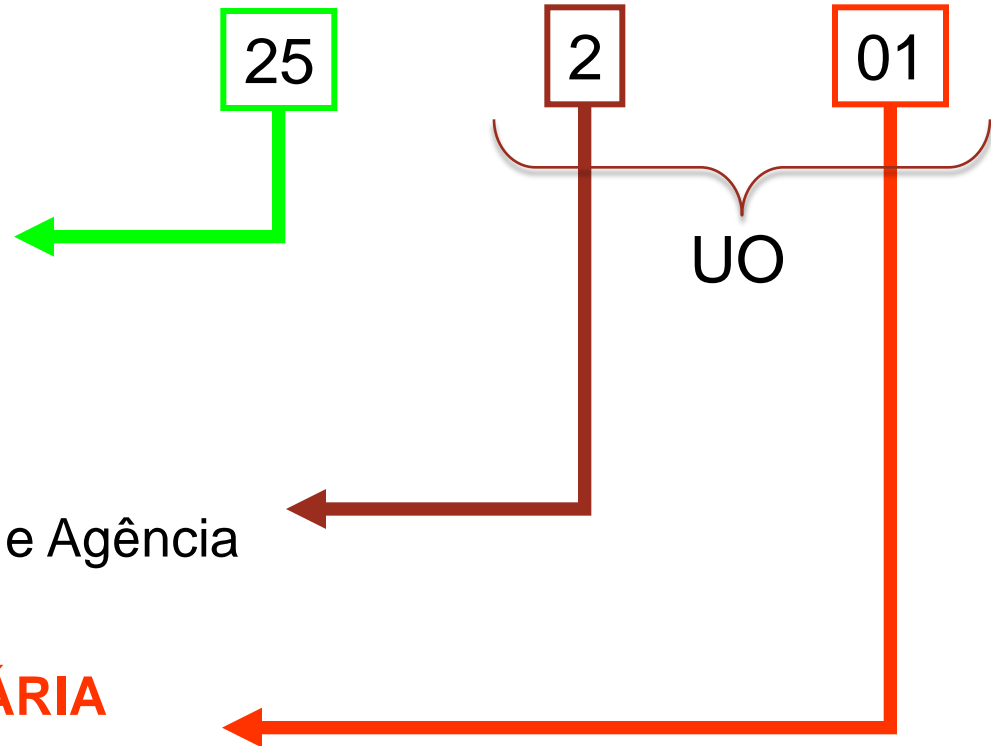
Ministério da Fazenda

TIPO ADMINISTRAÇÃO

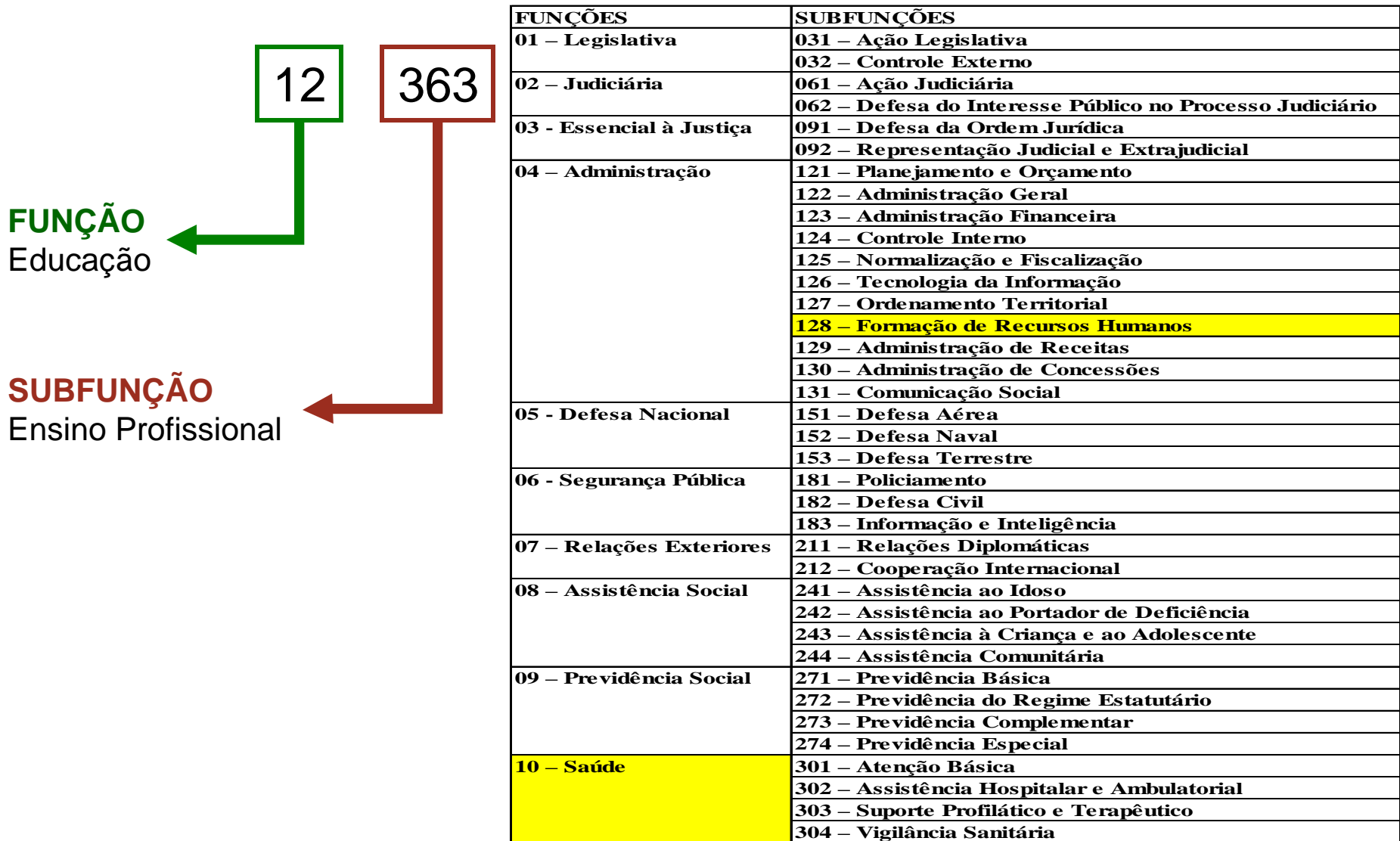
- 1 – Direta
- 2 – Autarquia, Fundação e Agência
- 9 – Fundo

UNIDADE ORÇAMENTÁRIA

Banco Central do Brasil



Classificação Funcional



Classificação Programática

Exemplo

PROGRAMA

Desenvolvimento do Ensino Fundamental

AÇÃO (Projeto, Atividade e Operação Especial)

Construção de Escolas

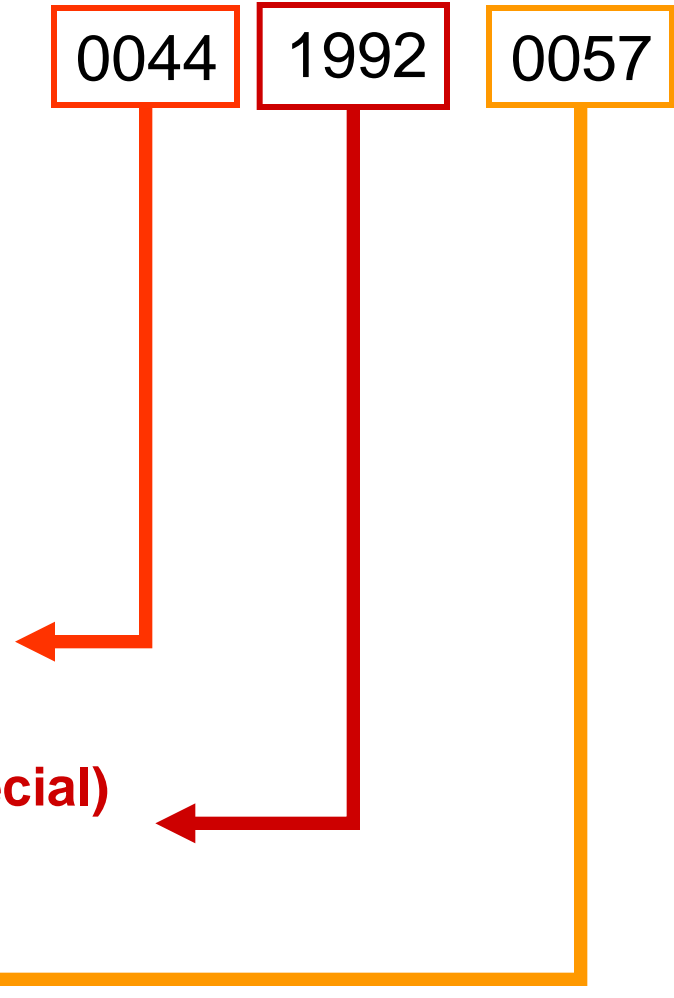
LOCALIZADOR DO GASTO

Na zona rural

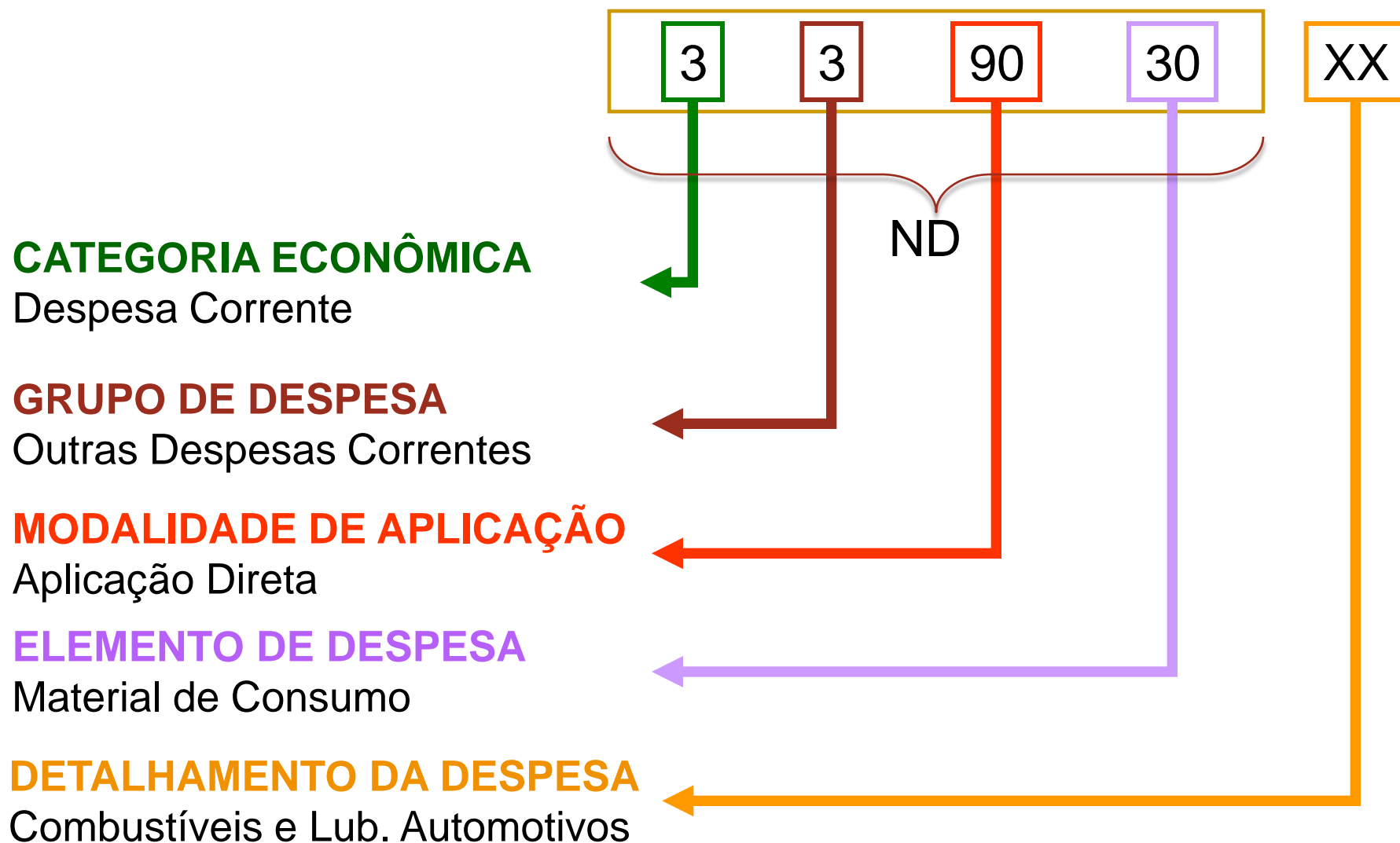
0044

1992

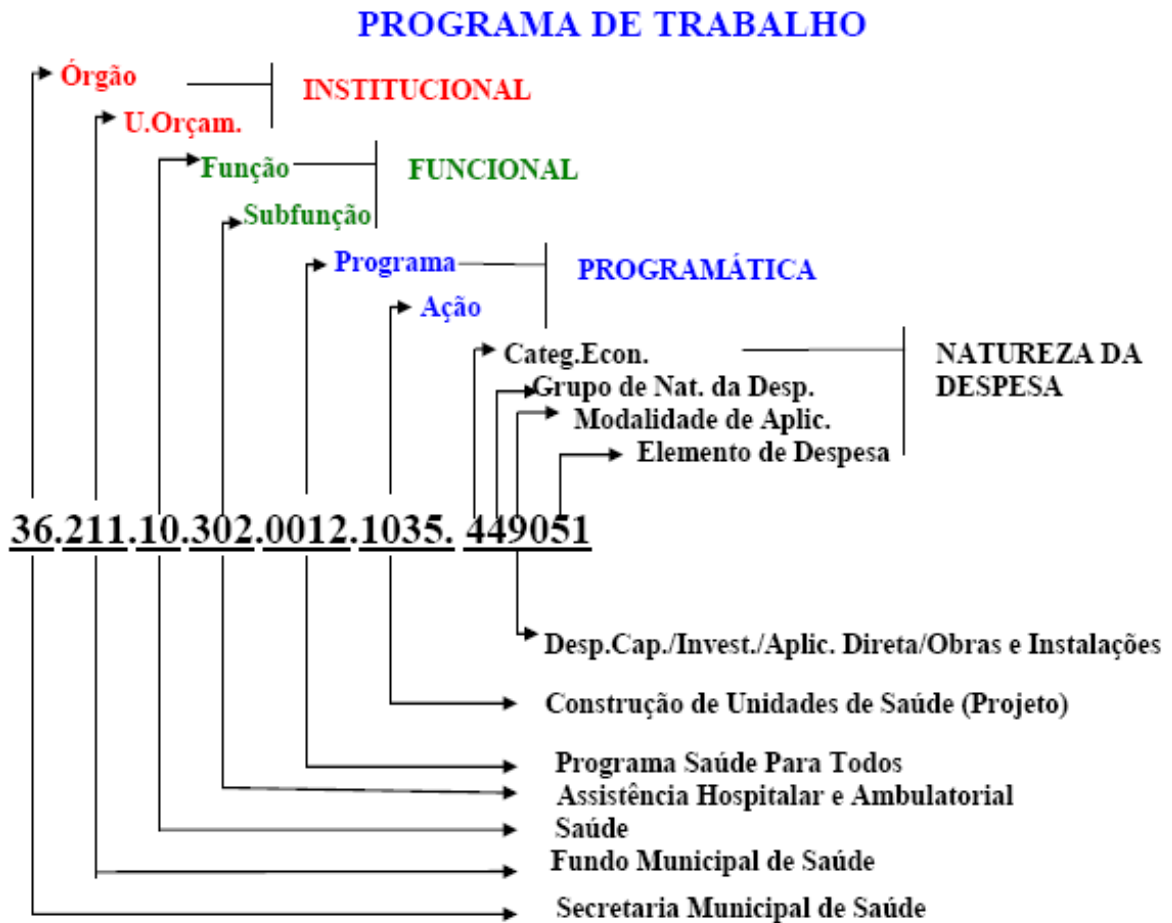
0057



Classificação por Natureza da Despesa



Compreendendo os Códigos do Orçamento



Classificações da Despesa Orçamentária

Categoria Econômica: identifica se o gasto vai contribuir para formação ou aquisição de um bem de capital.

CATEGORIA ECONÔMICA		
DESPESA CORRENTE	Não contribui para formação ou aquisição bem de capital	Pode provocar registro em ATIVOS ou PASSIVOS CIRCULANTES.
DESPESA DE CAPITAL	Contribui para formação ou aquisição de bem de capital	Provoca, em geral, registro no ATIVO ou no PASSIVO NÃO CIRCULANTE.

GRUPO DA NATUREZA DA DESPESA

- Identifica de forma sintética o objeto de gasto.
- Agrega os elementos de despesa de mesma natureza.

GRUPO DE DESPESA	
DESPEAS CORRENTES	1 PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS
	2 JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA
	3 OUTRAS DESPEAS CORRENTES
DESPEAS DE CAPITAL	4 INVESTIMENTOS
	5 INVERSÕES FINANCEIRAS
	6 AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA
	9 RESERVA DE CONTINGÊNCIA (inclusive do RPPS)

Classificações da Despesa Orçamentária

✓ **MODALIDADE DE APLICAÇÃO:** Indica se a execução orçamentária será efetuada por unidade no âmbito da mesma esfera de governo, se por outro ente da federação, se por outra entidade privada ou estrangeira. Também evidencia a dupla contagem das execuções orçamentárias, possibilitando a sua eliminação.

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
40	TRANSFERÊNCIAS A MUNICÍPIOS
41	TRANSFERÊNCIAS A MUNICÍPIOS – FUNDO A FUNDO
42	EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DELEGADA A MUNICÍPIOS
50	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES PRIVADAS SEM FINS LUCRATIVOS
60	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES PRIVADAS COM FINS LUCRATIVOS
70	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES MULTIGOVERNAMENTAIS
71	TRANSFERÊNCIAS A CONSÓRCIOS PÚBLICOS
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
99	A DEFINIR

ELEMENTO DE DESPESA

O elemento de despesa tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como pessoal e encargos, material de consumo, serviços de terceiros, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros.

Eis a classificação da despesa pública por elemento de despesa conforme Portaria da STN nº 163/01 e alterações posteriores:

- | | |
|--|---|
| 01 - Aposentadorias e Reformas | 21 - Juros sobre a Dívida por Contrato |
| 03 - Pensões | 22 - Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato |
| 04 - Contratação por Tempo Determinado | 23 - Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária |
| 05 - Outros Benefícios Previdenciários | 24 - Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária |
| 06 - Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso | 25 - Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita |
| 07 - Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência | 26 - Obrigações decorrentes de Política Monetária |
| 08 - Outros Benefícios Assistenciais | 27 - Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares |
| 09 - Salário-Família | 28 - Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos |
| 10 - Outros Benefícios de Natureza Social | 30 - Material de Consumo |
| 11 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil | 31 - Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras |
| 12 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Militar | 32 - Material de Distribuição Gratuita |
| 13 - Obrigações Patronais | 33 - Passagens e Despesas com Locomoção |
| 14 - Diárias - Civil | 34 - Outras Desp. de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização |
| 15 - Diárias - Militar | 35 - Serviços de Consultoria |
| 16 - Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil | 36 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física |
| 17 - Outras Despesas Variáveis - Pessoal Militar | 37 - Locação de Mão-de-Obra |
| 18 - Auxílio Financeiro a Estudantes | 38 - Arrendamento Mercantil |
| 19 - Auxílio-Fardamento | 39 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica |
| 20 - Auxílio Financeiro a Pesquisadores | 41 - Contribuições |

ELEMENTO DE DESPESA (continuação)

- 37 - Locação de Mão-de-Obra**
- 38 - Arrendamento Mercantil**
- 39 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica**
- 41 - Contribuições**
- 42 - Auxílios**
- 43 - Subvenções Sociais**
- 45 - Equalização de Preços e Taxas**
- 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**
- 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**
- 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 da Receita**
- 76 - Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado**
- 77 - Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado**
- 81 - Distribuição de Receitas**
- 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**
- 99 - A Classificar**

Passos para a Classificação quanto à Natureza

1. Você precisa de recurso público para efetuar a compra? Precisa de autorização legislativa? É uma aquisição para alcançar os fins do programa? Se a resposta for sim, então a despesa é orçamentária.
2. Depois precisamos verificar se você está fazendo um gasto para adquirir um bem de capital. Se for relacionado ao bem de capital, então estamos diante de uma despesa com categoria econômica de capital. Caso não esteja relacionado a um bem de capital, então é uma despesa orçamentária com categoria econômica corrente. A maior dificuldade de classificação é aqui, pois tenta-se pregar uma tipicidade absoluta entre o elemento da despesa e a categoria econômica. Exemplo:

Diárias para treinamento

Diárias para fiscalização de obra

Despesa Corrente

Despesa de Capital



Passos para a classificação quanto à natureza

- 3 – A escolha do GRUPO DE DESPESA é a mais fácil. Os grupos são bastante específicos, causando pouco confusão. Os GRUPOS DE DESPESA guardam correlação com as CATEGORIAS ECONÔMICAS.
- 4 – A verificação do ELEMENTO DE DESPESA é mais difícil, pois podem ter elementos que parecem entrar no campo do outro. O elemento não guarda irrestrita correlação com o GRUPO DA DESPESA. A classificação no elemento de despesa está atrelada às características físicas e a funcionalidade do que está sendo adquirido.

MATERIAL DE CONSUMO X MATERIAL PERMANENTE

VERIFICAÇÃO DOS PARÂMETROS PARA CLASSIFICAÇÃO DE MATERIAL DE CONSUMO.

- a) **Critério da Durabilidade** – Se em uso normal perde ou tem reduzidas as suas condições de funcionamento, no prazo máximo de dois anos; Ex.: Lápis, borracha, papel.
- b) **Critério da Fragilidade** – Se sua estrutura for quebradiça, deformável ou danificável, caracterizando sua irrecuperabilidade e perda de sua identidade ou funcionalidade; Ex.: Disquetes.
- c) **Critério da Perecibilidade** – Se está sujeito a modificações (químicas ou físicas) ou se deteriore ou perca sua característica pelo uso normal; Ex.: Gêneros alimentícios.
- d) **Critério da Incorporabilidade** – Se está destinado à incorporação a outro bem, e não pode ser retirado sem prejuízo das características do principal. Se com a incorporação houver alterações significativas das funcionalidades do bem principal e/ou do seu valor monetário, será considerado permanente; Ex.: Peças de veículos.
- e) **Critério da Transformabilidade** – Se foi adquirido para fim de transformação; Ex.: Aço como matéria-prima para fabricação de armários.
- f) **Critério da Finalidade** – Se o material foi adquirido para consumo imediato ou para distribuição gratuita. Ex.: Gasolina.

Serviços de Terceiros x Material Consumo

Serviço de terceiros – só se houver fornecimento da matéria-prima, Se não houver fornecimento de matéria-prima, a despesa orçamentária é de material de consumo ou permanente.

Ex.: Entreguei cartões em branco para a gráfica colocar o símbolo da unidade. Como eu forneci a matéria-prima, a despesa orçamentária é com serviço. Em outro caso eu não entreguei cartões em branco. Já comprei os cartões com o símbolo da unidade. Como eu não forneci a matéria-prima, a despesa orçamentária é de material de consumo.

Atenção: Não há relação entre o documento fiscal apresentado pelo fornecedor e a classificação da despesa orçamentária. A nota fiscal pode ser de serviço e a despesa orçamentária ser classificada como material.

Obras e Instalações x Serviços de Terceiros

Caso ocorra construção ou ampliação de imóvel a despesa orçamentária é de investimento.

A manutenção, reforma e limpeza são serviços de terceiros. Neste caso poderá haver gasto com material de consumo.

Créditos Adicionais (Retificadores do Orçamento)

A autorização legal para a realização da despesa pública constitui um crédito, o qual poderá ser orçamentário ou adicional.

O crédito orçamentário (inicial ou ordinário), vem a ser a despesa autorizada mediante inclusão da respectiva dotação na Lei Orçamentária.

Já os créditos adicionais são autorizações para despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei Orçamentária.

São abertos durante a execução do orçamento para a efetivação de ajustes ou adição de novas dotações orçamentárias não-consignadas na LOA.

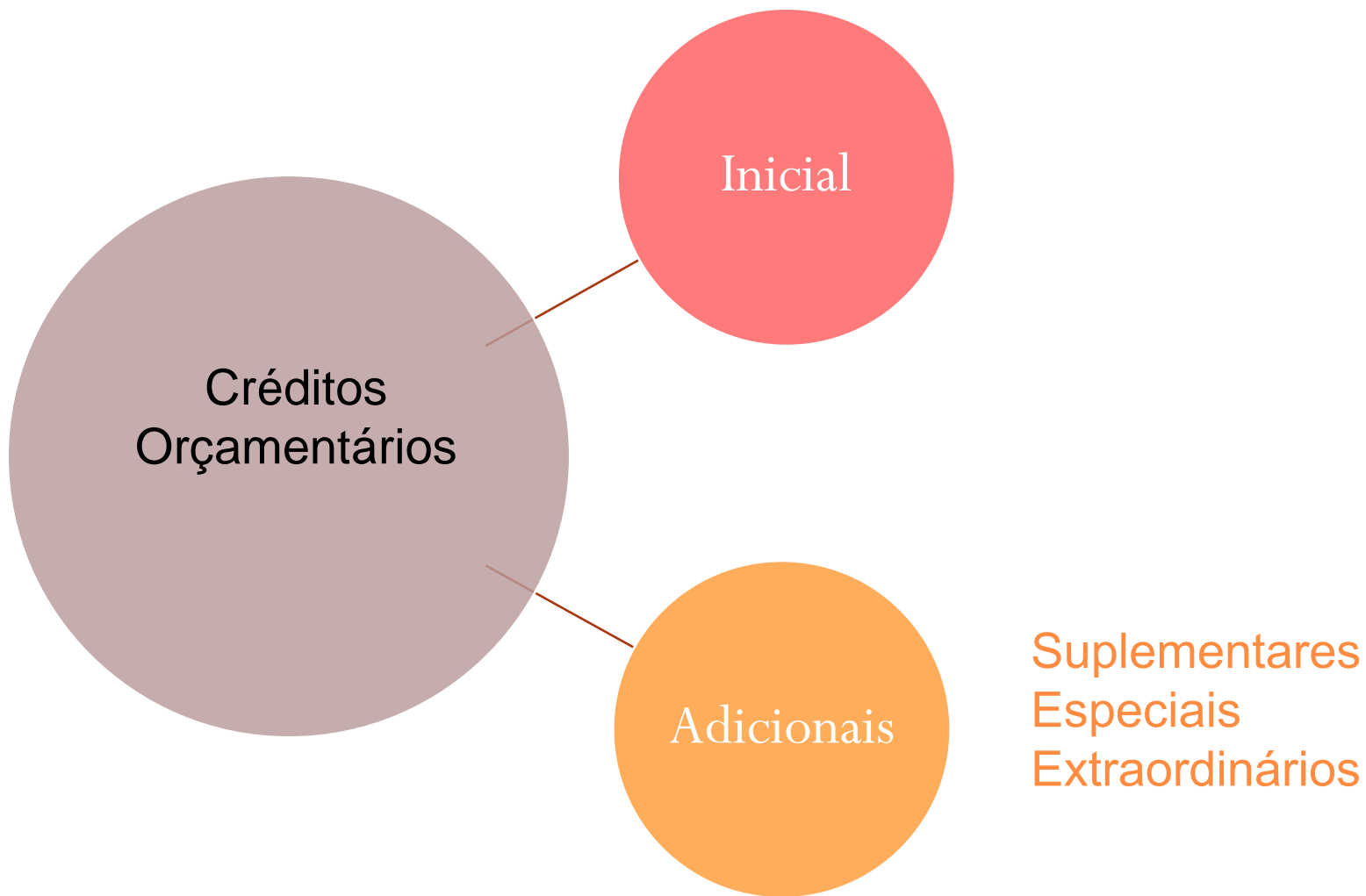
Crédito versus Recurso

Crédito é orçamento. A execução orçamentária é a utilização dos créditos autorizados na Lei Orçamentária, contudo, é dependente da arrecadação (financeiro).

Recurso é financeiro, visando atender a execução orçamentária. Depende de autorização para realização do gasto (orçamento).

Não se pode executar o orçamento sem recurso (financeiro) e não se pode executar recurso sem a autorização legal.

Créditos Orçamentários



Orçamento – Créditos Adicionais

Classificação dos Créditos Adicionais (Lei nº 4.320/64, art. 42)

CRÉDITOS ADICIONAIS	
TIPO	FINALIDADE
SUPLEMENTARES	Os destinados a reforço de dotação orçamentária já existente que se tornou insuficiente durante a execução do orçamento, decorrentes, geralmente, de erros de orçamentação.
ESPECIAIS	Os destinados a despesas com programas ou categoria de programas (projeto, atividade ou operações especiais) novos, por não haver dotações orçamentárias anteriormente criadas. Sua ocorrência indica, geralmente, a existência de erros de planejamento.
EXTRAORDINÁRIOS	Os destinados a atender despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna, ou calamidade pública.

Forma de Abertura dos Créditos Adicionais

Os créditos suplementares e especiais serão autorizados por lei e abertos por decreto do Poder Executivo.

A autorização para a abertura de créditos suplementares poderá ser dada na própria lei orçamentária, até determinado limite. Os créditos especiais a autorização deve ser dada em lei específica.

Os créditos extraordinários independem de lei autorizativa, mas sua abertura será feita por decreto do Poder Executivo, que dará imediato conhecimento ao Poder Legislativo, justificando a urgência (calamidade pública, etc.).

Recursos para a Abertura de Créditos Adicionais

(Art. 43, §1º da Lei Nº 4.320/64)

A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para acorrer à despesa e será precedida de exposição justificativa.

Consideram-se recursos, desde que não comprometidos:

- I – **o superávit financeiro** apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;
- II – os provenientes de **excesso de arrecadação**;
- III – os resultantes de **anulação parcial ou total de dotações** orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em lei; e
- IV – o produto de **operações de crédito** autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las.”

Créditos Adicionais exige Fontes de Recursos



Fonte: STN

Prazos de Vigência dos Créditos Adicionais

Os créditos adicionais suplementares vigoram, desde sua abertura, até o fim do ano a que se refere o orçamento em execução.

Os créditos especiais e extraordinários, vigoram até o final do exercício em que forem abertos, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses do exercício, quando poderão vigorar até o término do exercício subsequente.

A reabertura será feita por novo Decreto, que considerará apenas o saldo remanescente do crédito não utilizado no exercício anterior.

Os créditos extraordinários só perduram enquanto viger a situação emergencial que justificou sua abertura.

Créditos Adicionais *versus* **Transposição,**
Remanejamento ou Transferência de Recursos

SÃO AS MESMAS COISAS?

Créditos Adicionais *versus* **Transposição, Remanejamento ou Transferência de Recursos**

Definições:

a) remanejamentos são realocações com destinação de recursos de um órgão para outro, em razão de sua extinção.

a) transposições são realocações no âmbito dos programas de trabalho, dentro do mesmo órgão.

c) transferências são realocações de recursos entre as categorias econômicas de despesas, dentro do mesmo órgão e do mesmo programa de trabalho. Ou seja, repriorizações dos gastos a serem efetuados, que não se deve confundir com anulações, parciais ou totais, de dotações para abrir crédito adicional especial.

Créditos Adicionais *versus* Transposição, Remanejamento ou Transferência de Recursos

Conforme art. 167, VI da CF/88, é vedada a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa.

Créditos Adicionais *versus* Transposição, Remanejamento ou Transferência de Recursos

Há uma profunda diferença entre os créditos adicionais e as técnicas de transposição, remanejamento e transferência de recursos orçamentários.

No caso dos créditos adicionais, o fator determinante é a necessidade da existência de recursos; para as demais alterações, é a reprogramação por repriorização das ações o motivo que indicará como se materializarão.

Segundo afirma a doutrina, havendo necessidade de transposição de dotação, total ou parcial, será indispensável que, por lei especial, se anule a verba inútil ou a sua parte excedente e se transfira o crédito resultante dessa anulação.

Créditos Adicionais *versus* Transposição, Remanejamento ou Transferência de Recursos

PARECER PRÉVIO Nº 06/2010 – PLENO

O TCE-RO, reunido em Sessão Ordinária realizada no dia 22 de abril de 2010, em resposta à consulta, emitiu parecer prévio, afirmando que é cabível que os Poderes e Órgãos constitucionalmente autônomos procedam às técnicas de remanejamento, transferência ou transposição (conforme o caso), **mediante ato administrativo próprio do respectivo gestor (ou de seu substituto legal ou, ainda, de agente delegado), desde que haja autorização legislativa prévia constante de lei específica, da lei orçamentária anual ou da lei de diretrizes orçamentárias** e desde que observados os princípios da programação, da razoabilidade e da proporcionalidade, sendo vedado, em todo caso, exceder a dotação global do respectivo Poder ou Órgão.

Fases (Estágios) da Despesa Orçamentária

São as etapas ou passos que devem ser observados na execução da despesa pública.

FIXAÇÃO → LICITAÇÃO → EMPENHO → LIQUIDAÇÃO → PAGAMENTO

Licitação

É o **passo obrigatório** que a despesa pública deve percorrer.

A licitação é o conjunto de procedimentos administrativos que **objetiva a procura e a escolha das melhores condições para o Estado adquirir bens de consumo, de investimentos e contratar serviços.**

A norma que regulamenta a matéria é a Lei nº 8.666/93 com as alterações posteriores.

Os tipos de modalidade de licitação são: **Convite, Tomada de Preços, Concorrência, Concurso, Leilão** e, a mais nova modalidade, o **Pregão**.

Há os casos de dispensa de licitação - art. 24 e incisos da Lei nº 8.666/93, e **casos de inexigibilidade** – art. 25 da referida lei

Empenho

O empenho da despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado uma **obrigação de pagamento**, pendente ou não de implemento de condição (art. 58 da Lei nº 4.320/64).

É sempre prévio, ou seja, deve preceder a realização da despesa e está restrito ao limite do crédito. Conforme art. 60 da referida Lei, é vedado a realização de despesa sem prévio empenho.

É o ato que **dá início à relação contratual entre o setor público e seus fornecedores**.

O empenho é o principal instrumento com que conta a administração pública para **acompanhar e controlar a execução dos orçamentos**.

A assunção de **compromisso sem prévio empenho implica em responsabilidade pessoal** do agente público responsável.

O Empenho compreende as fases de: **autorização e formalização.**

A autorização é a permissão dada pela autoridade competente para a realização da despesa para que ela seja empenhada. **A formalização** é o ato praticado pelos setores encarregados, compreendendo as fases de dedução do valor e emissão do comprovante.

A emissão do comprovante do empenhamento da despesa é o documento denominado **Nota de Empenho**. Para cada empenho será extraída uma Nota de Empenho (art.61 da Lei nº 4.320/64) e dado a 1ª via ao fornecedor, assegurando a relação contratual.

Constituem elementos obrigatórios à Nota de Empenho:

- o nome do credor;
- a especificação da despesa;
- a importância da despesa;
- a declaração de que a importância empenhada foi abatida do saldo da dotação pela qual se fez o empenho.

São três as modalidades de empenho:

ORDINÁRIO	⇒ Quando o valor exato da despesa é conhecido, cujo pagamento se processe de uma só vez.
GLOBAL	⇒ Quando destinado a atender despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento, cujo montante possa ser determinado.
POR ESTIMATIVA	<p>⇒ Quando destinado a atender despesas para as quais não se possa, previamente, determinar o montante exato (variáveis), tais como as despesas com energia elétrica, serviços telefônicos, passagens, etc.</p> <p>Na hipótese da estimativa do valor empenhado for menor que o valor exato, far-se-á o empenho complementar da diferença. Quando a estimativa empenhada for maior que o valor exato, far-se-á a anulação da parte referente à diferença, revertendo esta à dotação pela qual ocorreu a despesa.</p>

O Pré-empenho – Não consta da Lei, mas se pratica

É o procedimento realizado antes do empenho propriamente dito.

Em tal subfase é realizado registro dos créditos orçamentários pré-compromissados para atender objetivos específicos, uma vez que a despesa a ser realizada, em razão das suas características, tende a cumprir várias etapas, demandando um expressivo intervalo de tempo entre a data da decisão administrativa de realizar a despesa e a data da efetiva emissão da nota de empenho.

Liquidação

É o conjunto de procedimentos realizados pelo(s) agente(s) público(s) da área competente, no qual **se verifica o direito do credor (implemento de condição)**, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito; após o exame da documentação, torna, em princípio, líquido e certo o direito do credor contra o Erário.

Verifica-se se a **entrega o bem ou serviço foi realizada de maneira satisfatória**, conforme condições previamente acertadas (na licitação, no contrato e no empenho).

Tal procedimento certamente pode ensejar **um conjunto muito amplo de verificações**, tais como cumprimento do prazo por parte do fornecedor, testes de verificação da qualidade do material adquirido ou do que foi aplicado (no caso de obras), adequado índice de reajuste aplicado (em caso de incidência), idoneidade dos documentos fiscais etc.

De acordo com o art. 62 da Lei nº 4.320/64, **o pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.**

Pagamento

É o estágio final da execução da despesa orçamentária, previsto no art. 62 da Lei nº 4.320/64, sendo o **ato pelo qual a Fazenda Pública satisfaz o credor e extingue a obrigação**, mediante o pagamento.

O pagamento da despesa só deverá ser realizado depois de sua regular liquidação (estágio visto anteriormente) e da autorização do ordenador de despesa ou autoridade competente.

O estágio do pagamento é desenvolvido em dois momentos distintos: **a emissão da ordem de pagamento e o pagamento propriamente dito**. A ordem de pagamento consiste no despacho exarado pela autoridade competente, determinando que a despesa seja paga.

O pagamento ocorre através de tesouraria ou pagadoria regularmente constituídas, bem como por **estabelecimentos bancários credenciados**.

A Programação Financeira e o Cronograma de Desembolso

A LRF ordena que:

Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

É Adequar o ritmo de pagamentos ao ritmo dos ingressos de recursos financeiros no caixa.

O “orçamento de caixa”, ou programação financeira, permite ao gestor antecipar providências para garantir que sejam executados, nos prazos pactuados, os pagamentos (fornecedores, credores, servidores e o recolhimento dos encargos.

A limitação de empenho e de movimentação financeira

Art. 90 Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

Ao final de cada bimestre, caso novas estimativas indiquem a possibilidade de queda da receita prevista, haverá necessidade de corte no valor das despesas (empenho), visando conduzi-la a valores compatíveis com a nova estimativa de arrecadação, e seja mantida a trajetória de atingimento das metas fiscais

A limitação da movimentação financeira (pagamentos) também é outra exigência da Lei Fiscal.

O §1º do Art. 9º menciona que:

§ 1º No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas.

É, portanto, possível restabelecer a programação primitiva de gastos, paulatinamente, conforme o comportamento da arrecadação.

O §2º do Art. 9º exclui a possibilidade de corte de algumas despesas:

§ 2º Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias.

Despesas não sujeitas a Corte

Obrigações constitucionais: são as transferências constitucionais obrigatórias de um ente para outro (exemplo: FPM, ICMS), bem como a obrigatoriedade da aplicação de recursos mínimos na educação e saúde.

Obrigações legais, são obrigações determinadas por leis específicas (exemplo: transferências e aplicação de recursos do FNDE).

A LRF isenta ainda de limitação de empenho o pagamento do serviço da dívida (principal e juros), bem como as despesas ressalvadas na LDO de cada ente.

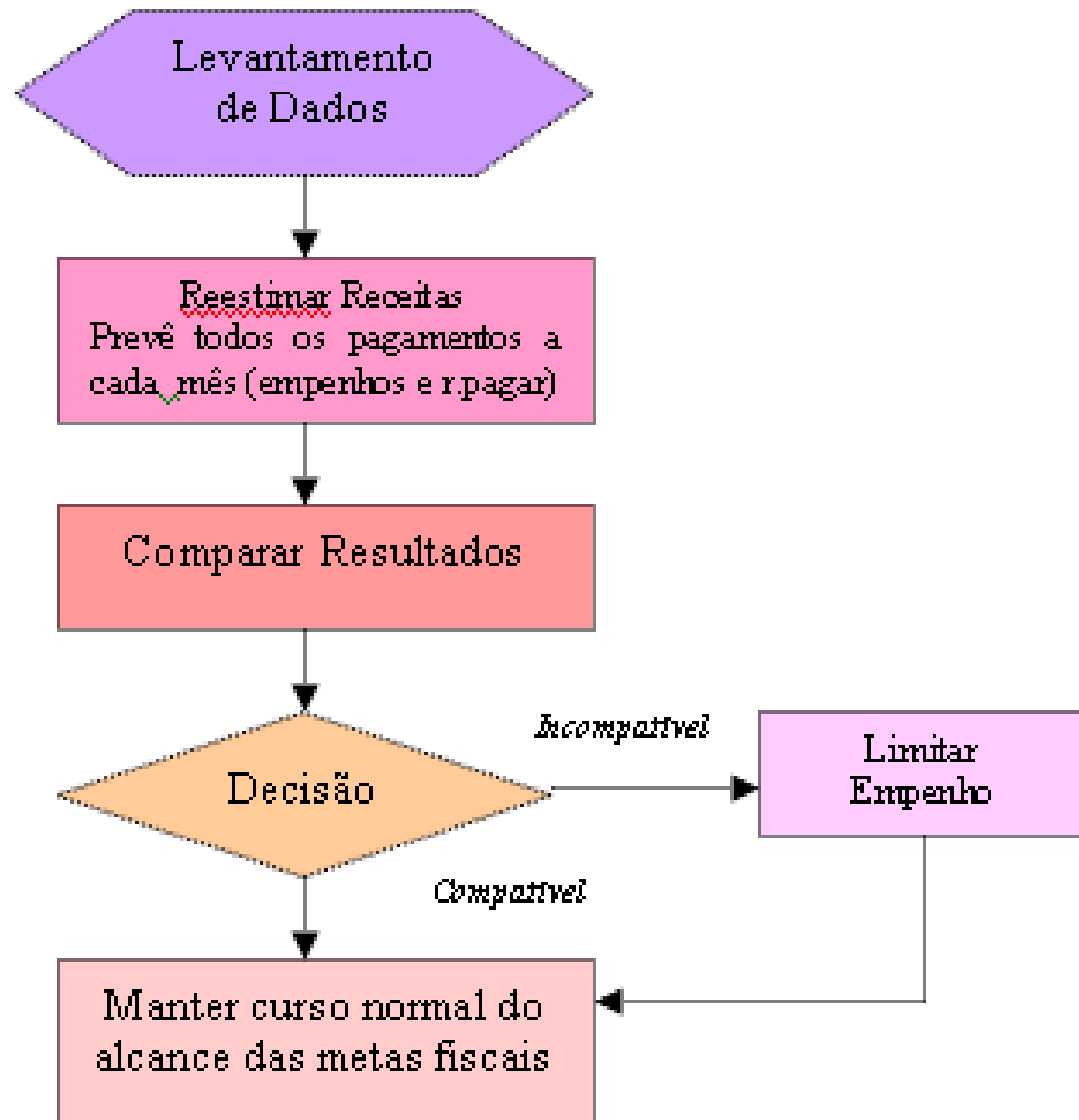
Algumas despesas, tais como aquela com a folha de pagamento, tem pouca flexibilidade, devendo os ajustes ocorrerem em dotações de custeio e de investimento.

E se caso parcela das dotações já se encontrarem comprometidas e não tiver como limitar empenhos?

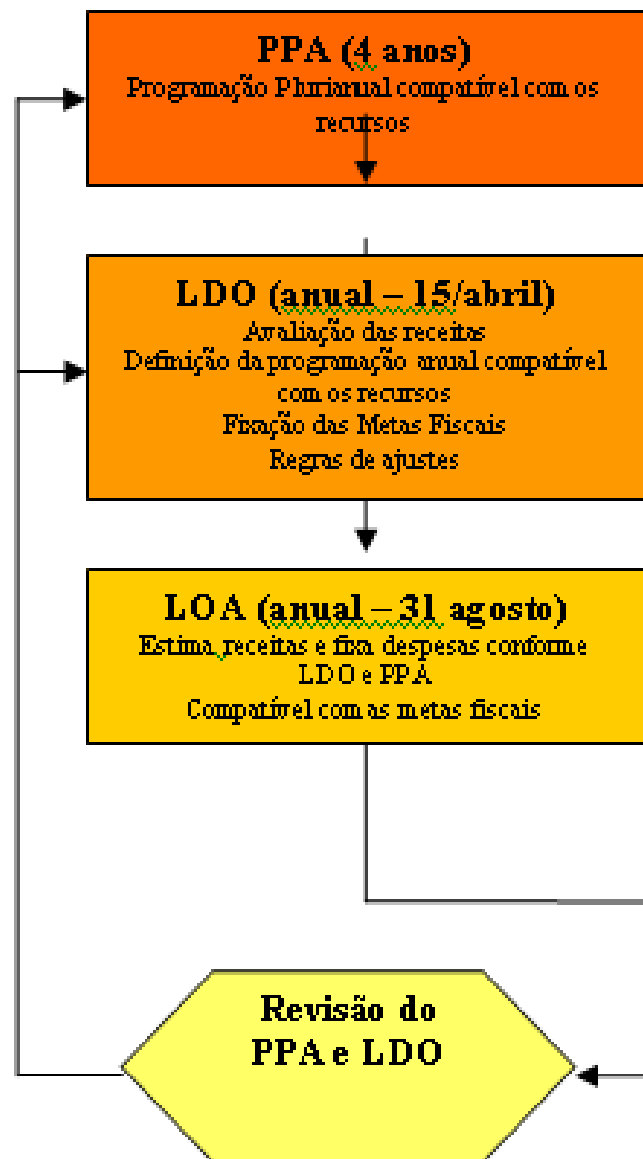
O ajuste necessário terá de acontecer mediante cancelamento de empenhos emitidos, se ainda possível.

Obrigações líquidas e certas já assumidas pelo governo não devem ser objetos de cancelamento.

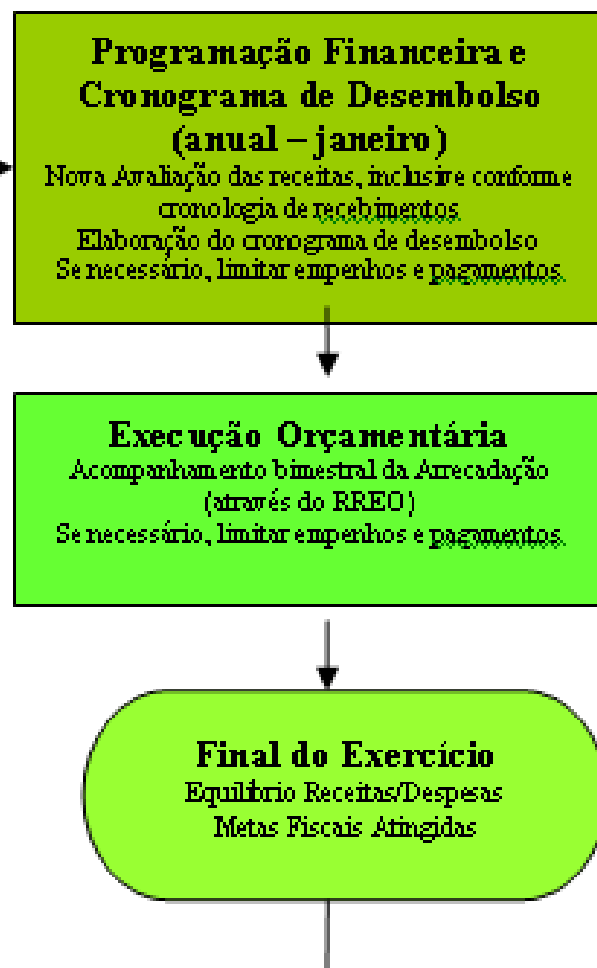
Passos para elaborar a programação financeira



Planejamento Orçamentário



Planejamento Financeiro



A importância da Receita Pública na gestão fiscal

Assim estabelece a LRF:

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.

Os Entes Federados, para atender suas finalidades perante a sociedade, necessitam de receitas para custear suas despesas.

Elaboração das Metas Bimestrais de Arrecadação

O Art. 13 da LRF, assim dispõe:

Art. 13. No prazo previsto no art. 8º, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

Todos os esforços, inclusive de ordem estrutural dos setores responsáveis, devem ser feitos para o combate à evasão e a sonegação fiscal.

A LRF preocupa-se em que se demonstre a quantidade de valores de ações ajuizadas para a cobrança da dívida ativa.

O Ente tem o respaldo legal de constranger o sujeito passivo ao pagamento de tributos e contribuições.

O TCE-RO, através da Instrução Normativa nº 18/2006, exige que os Municípios lhe remeta, até 5 de fevereiro de cada ano, o Relatório anual especificando as medidas de combate à evasão e à sonegação de tributos de competência do Município, a quantidade e valores das ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como a evolução do montante de créditos passíveis de cobrança administrativa.

Tal relatório é juntado ao processo relativo à gestão fiscal, sendo analisado em conjunto com os relatórios fiscais (RREO e RGF).

As precauções com a Renúncia de Receitas

As renúncias de receitas representam uma perda significativa de receitas, razão pela qual devem ser evitadas.

A LRF impõe uma série de restrições à concessão de benefícios fiscais.

Renúncia de receita é a desistência de um direito sobre determinado tributo, por abandono ou desistência expressa do ente federativo competente para sua instituição.

As precauções com a Renúncia de Receitas

LRF, Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

LRF

§ 1º A renúncia compreende *anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo* que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

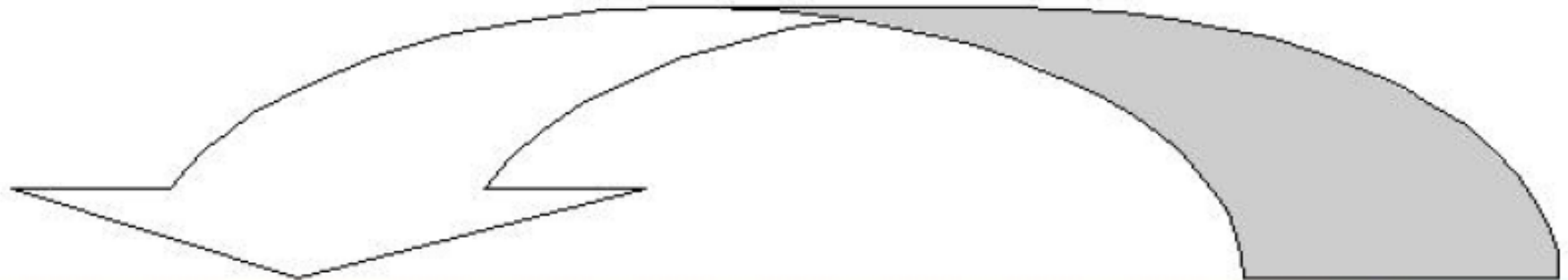
II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

A Receita Corrente Líquida (RCL) (LRF Art.2º, §3º)

É o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, de forma consolidada, com algumas deduções.

É sobre esse parâmetro que se calculam os principais limites de gastos, (pessoal, despesas previdenciárias, da reserva de contingência, dívida consolidada, além da realização de operações de crédito e garantias).

A receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades.



Da mesma forma será apurada a despesa total com pessoal e de maneira similar – ao final de cada quadrimestre – se fará a apuração do **montante da dívida consolidada**, estas duas últimas referenciadas àquela. Dá-se uniformidade aos valores acumulados, neutralizando-se, dessa forma, os efeitos da sazonalidade anual do comportamento das receitas e despesas.

Cálculo da RCL

Nos Municípios, as deduções são essas:

- a) a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência
- b) as receitas provenientes da compensação financeira dos diversos regimes de previdência, na contagem recíproca do tempo de contribuição na administração pública e na atividade privada, rural e urbana
- c) dedução de receita para formação do FUNDEB

Poderão ainda serem deduzidas as receitas advindas da União para financiar programas tais como PSF e PAC, conforme P.Prévio nº 177/03-TCE-RO.

A Despesa Pública na Gestão Fiscal

Com a LRF, todo o gasto público está atrelado à arrecadação das receitas.

Tem-se limites para: o montante da dívida, limites e condições para o aumento de gastos com as despesas de pessoal, de seguridade social, e despesas relativas às ações continuadas.

A amarração não é só nos limites máximos, mas também nos limites prudenciais. Institui-se ainda o mecanismo de compensação

Os cuidados na Geração da Despesa

Segundo o Art. 15 da LRF, *serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos Arts. 16 e 17*, que basicamente são:

- a) estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes;
- b) declaração do ordenador de despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a LOA e compatibilidade com o PPA e com a LDO;
- c) demonstração da origem de recursos para seu custeio; comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais, previstas no AMF, devendo seus efeitos financeiros nos períodos seguintes ser compensados pelo aumento permanente de receita ou redução permanente de despesa; e,
- d) existência de prévia dotação orçamentária.

Geração da Despesa (Art. 15 da LRF)

As exigências previstas para a geração da despesa é prévia condição para empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras, como também para desapropriação de imóveis urbanos.

Despesas irrelevantes poderão ficar de fora dessas exigências, deste que disciplinadas na LDO.

Despesa Obrigatória de Caráter Continuado

Art. 17 da LRF: *Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.*

Trata-se de uma despesa atinente à manutenção e operação de serviços.

Outra característica, de ser uma despesa continuada, é que a Administração fica vinculada a executá-la por um período superior a dois exercícios, o que exige recursos suficientes para suportá-la.

A LRF exige mecanismo compensatório, quer seja incrementando receitas ou diminuindo despesas.

Despesa Obrigatória de Caráter Continuado

Com base nos §§ do Art. 17, no surgimento da despesa obrigatória de caráter continuada, deverá: ser demonstrado o impacto orçamentário-financeiro para o exercício em que deva entrar em vigor e para os dois subseqüentes; apresentar comprovação, na forma exigida pelo §4º, de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo de metas fiscais, devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, ser compensado pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa (na forma do §3º).

Tal despesa **não poderá ser executada antes da implementação das medidas.**

As exceções destas obrigatoriedades se referem às despesas destinadas ao serviço da dívida e ao reajustamento de remuneração de pessoal .

Considera-se aumento de despesa a prorrogação daquela criada por prazo determinado, sujeitando-se as mesmas exigências.

As Despesas com Pessoal: definições, limites e controle

A LRF veio aperfeiçoar e disciplinar a geração da despesa com pessoal.

Outra inovação é a repartição entre os Poderes dos limites globais de gasto de pessoal atribuídos a cada esfera de governo e a divisão proporcional entre os três Poderes.

Avançou ao criar o Relatório de Gestão Fiscal, que, dentre suas finalidades **demonstra as despesas com pessoal**, permitindo o controle tempestivo.

Sobre a despesa com pessoal, a LRF diz:

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos 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.

§ 1º Os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal".

§ 2º A despesa 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.

Conceito de Despesa com Pessoal

Conforme a STN, não devem ser consideradas, no cálculo da despesa bruta com pessoal, as espécies indenizatórias, tais como ajuda de custo, diárias, auxílio-transporte, auxílio-moradia e auxílio-alimentação.

As despesas indenizatórias são aquelas cujo recebimento possui caráter eventual e transitório, em que o Poder Público é obrigado a oferecer contraprestação por despesas extraordinárias não abrangidas pela remuneração mensal e realizadas no interesse do serviço, razão pelas quais as indenizações não se incorporam ao vencimento ou provento para qualquer efeito.

LRF

Art. 19. Para os fins do disposto no caput do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

- I - União: 50% (cinquenta por cento);***
- II - Estados: 60% (sessenta por cento);***
- III - Municípios: 60% (sessenta por cento).***

LRF, Art. 19

§ 1º 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;

VI - com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes:

a) da arrecadação de contribuições dos segurados;

b) da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição;

c) das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

§ 2º Observado o disposto no inciso IV do § 1º, as despesas com pessoal decorrentes de sentenças judiciais serão incluídas no limite do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.

Art. 20. A repartição dos limites globais do art. 19 não poderá exceder os seguintes percentuais:

I - na esfera federal:

- a) 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União;
- b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;
- c) 40,9% (quarenta inteiros e nove décimos por cento) para o Executivo, destacando-se 3% (três por cento) para as despesas com pessoal decorrentes do que dispõem os incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e o art. 31 da Emenda Constitucional nº 19, repartidos de forma proporcional à média das despesas relativas a cada um destes dispositivos, em percentual da receita corrente líquida, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao da publicação desta Lei Complementar;
- d) 0,6% (seis décimos por cento) para o Ministério Público da União;

II - na esfera estadual:

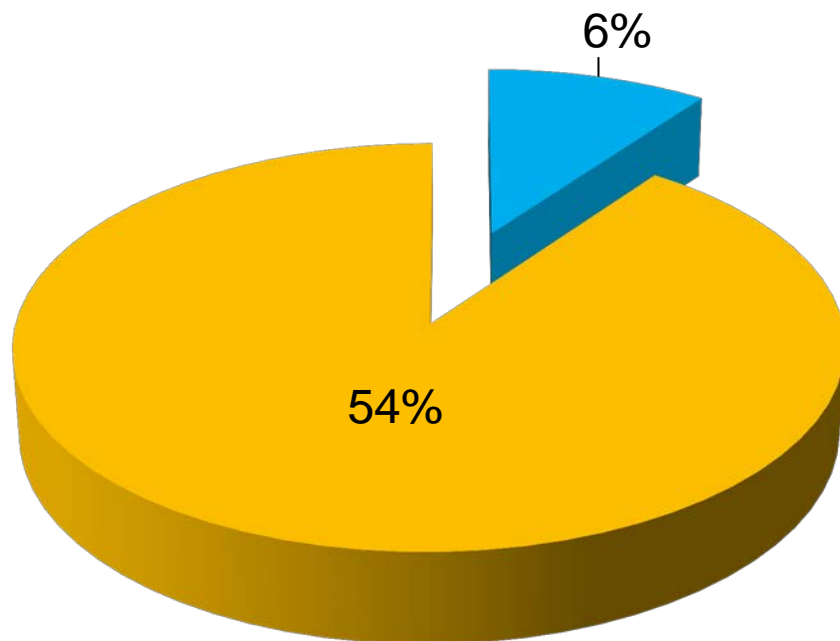
- a) 3% (três por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado;
- b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;
- c) 49% (quarenta e nove por cento) para o Executivo;
- d) 2% (dois por cento) para o Ministério Público dos Estados;

III - na esfera municipal:

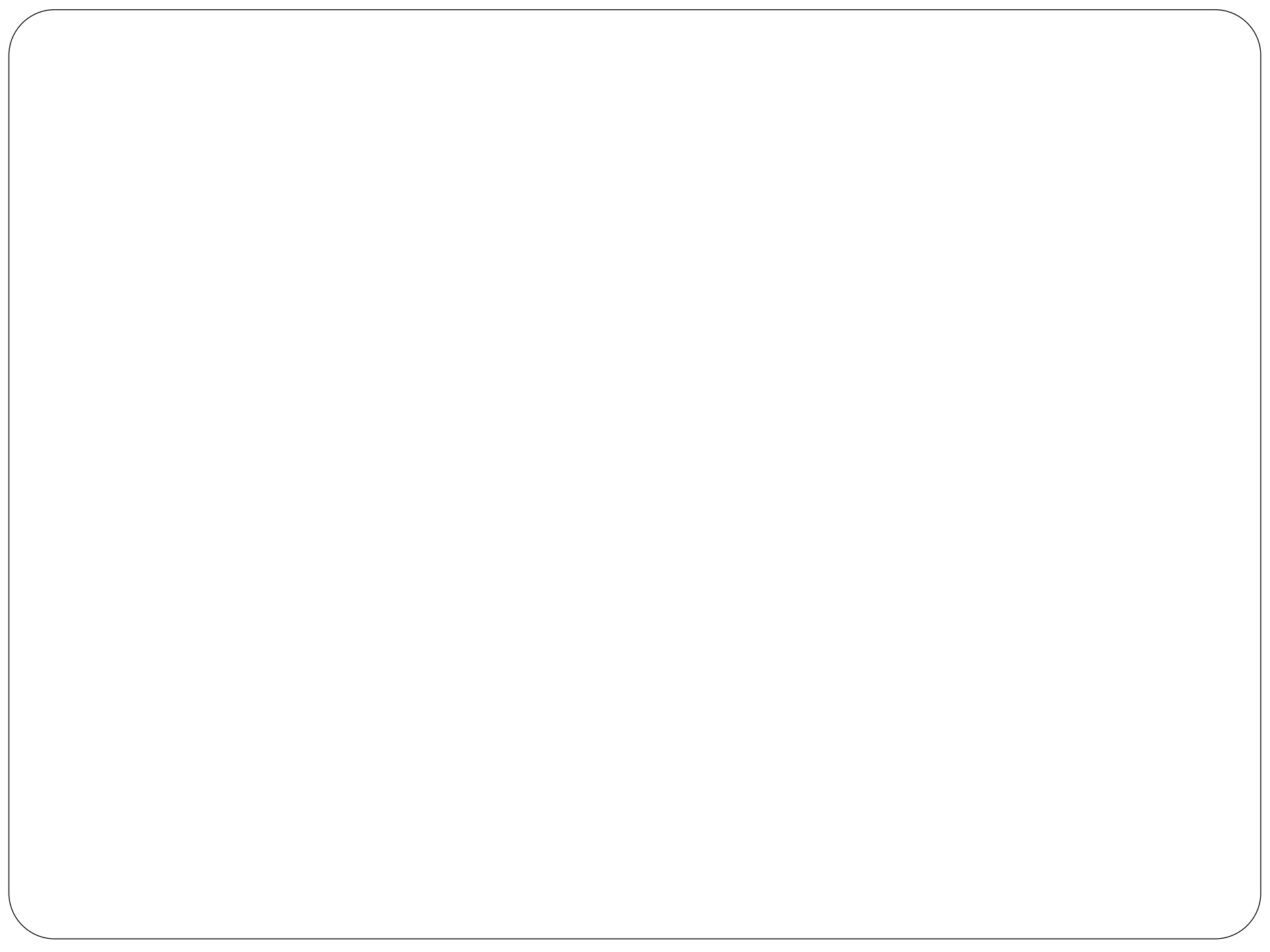
- a) 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver;
- b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.

Limites para gastos com pessoal por Poder e Órgãos (LRF)

Município: 60% da Receita Corrente Líquida



- Legislativo, incluído o Tribunal de Contas
- Executivo



Limites da Despesa com Pessoal por Poder e Órgãos (LRF)

- **Limite prudencial** de 95% do limite
- **Limite de alerta** dos TC's: 90% do máximo.
- Quando ultrapassar o limite: redução nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos 1/3 no primeiro.
- **É nulo** de pleno direito o ato que aumente despesa de pessoal:
 - sem atender ao mecanismo de compensação
 - 180 dias antes do final do mandato.



LC nº 101 de 04 de maio de 2000 - LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF)

LIMITES PARA OS GASTOS COM DESPESAS DE PESSOAL COM BASE NA RECEITA CORRENTE
LÍQUIDA – RCL

Municípios		
	Máximo	Prudencial
Gasto Geral	60,00%	57,00%
Subdivisão entre os Poderes		
Legislativo	6,00%	5,70%
Executivo	54,00%	51,30%

<ENTE DA FEDERAÇÃO> - <IDENTIFICAÇÃO DO PODER>
 <IDENTIFICAÇÃO DO ÓRGÃO, QUANDO O DEMONSTRATIVO FOR ESPECÍFICO DE UM ÓRGÃO>
 RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL
DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL
 ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
 <PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>

RGF - ANEXO 1 (LRF, art. 55, inciso I, alínea "a")

R\$ 1,00

DESPESA COM PESSOAL	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 Meses)	
	LIQUIDADAS (a)	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (b)
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) Pessoal Ativo Pessoal Inativo e Pensionistas Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	0,00	0,00
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º do art. 19 da LRF) (II) Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária Decorrentes de Decisão Judicial de período anterior ao da apuração Despesas de Exercícios Anteriores de período anterior ao da apuração Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	0,00	0,00
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	0,00	0,00
DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	0,00	
APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL		
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	VALOR	
% do DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	#DIV/0!	
LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) - <%>		
LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único, art. 22 da LRF) - <%>		
LIMITE DE ALERTA (inciso II do § 1º do art. 59 da LRF) - <%>		

FONTE: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mmm/aaaa> e hora de emissão <hhh e mmm>

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 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 4.320/64.

Poderão ainda serem deduzidas as despesas com pessoal, cujos recursos vieram da União para financiar programas tais como PSF e PAC, conforme Parecer Prévio nº 177/03-TCE-RO.

Cômputo das terceirizações de mão-de-obra

Nos termos do §1º do Art. 18, **devem ser ainda contabilizadas como “outras despesas de pessoal”** os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra referentes à substituição de servidores e empregados públicos.

Não se deve confundir as despesas com contratos de terceirização de empreitada ou locação de serviços (obra, projeto, pesquisa, vigilância, limpeza, assistência técnica etc.) com contratos de terceirização de mão-de-obra, em que se contrata a pessoa física (empregado).

Despesa com Pessoal

Conforme o Art. 22 da LRF, a verificação do cumprimento do limite tem de ser feita a cada quadrimestre, podendo ser verificado a qualquer mês do ano, uma vez que a despesa com pessoal será sempre apurada somando-se a realizada no mês em referência com as onze imediatamente anteriores.

Por força do Art. 59, o monitoramento do cumprimento do limite deverá ser de responsabilidade do sistema de controle interno, bem como do controle externo (Poder Legislativo e Tribunal de Contas).

Conforme Parágrafo único do Art. 22, caso a despesa com pessoal exceder 95% do limite, o Poder ou órgão fica sujeito às seguintes vedações:

I - 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 prevista no inciso X do art. 37 da Constituição;

II - criação de cargo, emprego ou função;

III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;

IV - 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;

V - contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

Existem exceções quanto às vedações do inciso I, que são:

✓ quando o benefício resultar de sentença judicial (princípio da segurança jurídica da coisa julgada);

✓ quando resultar de determinação legal, pois a vedação refere-se à concessão de novas vantagens aos servidores (aumento, reajuste, adequação a qualquer título), porém não impede o pagamento daquelas já asseguradas por lei;

✓ quando resultar de contrato (refere-se a contratos de terceirização de mão-de-obra);

✓ quando for em decorrência de revisão anual de vencimentos ou subsídios, conforme determina Art. 37, X, da CF.

Adequação ao limite da despesa com pessoal

Conforme Art. 23, quando a despesa total com pessoal, do Poder ou órgão ultrapassar o limite, a redução do percentual excedente deverá ocorrer nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro.

Adotando-se, entre outras, as providências previstas nos §§ 3o e 4o do art. 169 da Constituição, que são:

- I - redução em pelo 20% das despesas com cargos em comissão e funções de confiança;
- II - exoneração dos servidores não estáveis; e,
- III - exoneração do servidor estável, caso as medidas anteriores não forem suficientes.

Adequação ao limite da despesa com pessoal

Os municípios que publicam o Relatório de Gestão Fiscal semestralmente, por possuírem população abaixo de 50 mil habitantes (conforme Art. 63, II), se ultrapassarem os limites relativos à despesa total com pessoal ou à dívida consolidada, enquanto perdurar esta situação, **ficarão sujeitos aos mesmos prazos de verificação e de retorno ao limite definidos para os demais entes, ou seja, deverão elaborar e divulgar o RGF quadrimestralmente, nos dois quadrimestres de adequação.**

Adequação ao limite da despesa com pessoal

No caso da redução de despesas com cargos em comissão e funções de confiança, o objetivo poderá ser alcançado tanto pela extinção de cargos e funções quanto pela redução dos valores a eles atribuídos (§ 1º do Art. 23)

Também no §2º consta que é facultada a redução temporária da jornada de trabalho com adequação dos vencimentos à nova carga horária, sendo ambos os dispositivos objetos de Ação Direta de Inconstitucionalidade por meio da [ADIN 2.238-5](#) e ADIN 2.238-5, respectivamente.

O § 3º apresenta uma **sanção de cunho institucional ao ente que não se adequar ao limite no prazo estabelecido, pois enquanto perdurar o excesso ele não poderá**: I - receber transferências voluntárias; II - obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; III - contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

Adequação ao limite da despesa com pessoal

O § 4º do Art. 23 menciona que **as restrições do § 3º se aplicam imediatamente se a despesa total com pessoal exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato dos titulares de Poder ou órgão.**

Isto significa que nesse período **o ente não terá o prazo tolerável dos dois quadrimestres para se adequar ao limite legal**, pois já está sujeito às sanções institucionais, principalmente não podendo receber transferências voluntárias.

O Tribunais de Conta tem à incumbência de alertar o gestor quando o montante da despesa total com pessoal quando ultrapassou 90% do limite.

Compete ao TC não só alertar, mas também verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão.

Controle da despesa com pessoal nos 180 dias anteriores ao final do mandato

Restrição das mais importantes quanto ao **aumento dos gastos com pessoal** consta do **Parágrafo único do Art. 21 da LRF**, imputando nulidade de pleno direito ao ato de que resulte **aumento da despesa com pessoal nos 180 dias anteriores ao final do mandato** do titular do respectivo Poder ou órgão referido no **Art.20**.

Tal período restritivo inicia a partir de 5 de julho.

Controle da despesa com pessoal nos 180 dias anteriores ao final do mandato

A irregularidade não se caracteriza pelo aumento nominal da despesa com pessoal, e sim pelo aumento corrente.

Caso ocorra um aumento da despesa com pessoal nesse período em decorrência da queda da RCL, também não caracteriza o ilícito.

Apenas se a redução da receita corrente líquida estiver combinada com o aumento de gasto com pessoal em números correntes é que estará caracterizada a infração à norma legal.

Como sanções, o gestor que descumprir a determinação emanada do Parágrafo Único do Art. 21 da LRF, poderá ser enquadrado no 359-G do Código Penal, cuja pena é a reclusão de 1 a 4 anos, como também o ato inquinado, é nulo de pleno direito.

Das Transferências Voluntárias: regras para a emissão e recebimento

Conforme Art. 25 da LRF:

Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.

No conceito de transferências voluntárias **não se insere as entregas de recursos que decorram de determinação constitucional** (p. ex: FPM, FPE, ICMs, IPVA), **legal** (p. ex: Transferências da Lei Complementar nº 87/96 - Lei Kandir, Transferências do FNDE como: Apoio à Alimentação Escolar para Educação Básica, Apoio ao Transporte Escolar para Educação Básica, Programa Brasil Alfabetizado, Programa Dinheiro Direto na Escola) **ou os recursos destinados ao SUS.**

Das Transferências Voluntárias: regras para a emissão e recebimento

Condições para o ente que fará a realização das transferências voluntárias, estando claro que, além dessas, poderá ter outras estabelecidas na sua LDO, como também os requisitos para o ente beneficiário (incisos I, II, III e IV do §1º do Art. 25 LRF):

Para o Ente transferidor

I - existência de dotação específica;

II - (VETADO)

Obs: exigia a formalização através de convênio entre os entes como uma das condições para a realização de transferências voluntárias, o que não é mais necessário.

III - observância do disposto no inciso X do art. 167 da Constituição;

Obs: O dispositivo constitucional citado se refere à vedação de se transferir recursos voluntários, ou mesmo a realização de operações de crédito, inclusive por antecipação de receitas para pagamento de despesas com pessoal Ativo, inativo e pensionista dos Estados, DF e Municípios.

Das Transferências Voluntárias: regras para a emissão e recebimento

Condições para o ente beneficiário:

IV - comprovação, por parte do beneficiário, de:

a) que se acha em dia quanto ao pagamento de tributos, empréstimos e financiamentos devidos ao ente transferidor, bem como quanto à prestação de contas de recursos anteriormente dele recebidos;

b) cumprimento dos limites constitucionais relativos à educação e à saúde;

c) observância dos limites das dívidas consolidada e mobiliária, de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, de inscrição em Restos a Pagar e de despesa total com pessoal;

d) previsão orçamentária de contrapartida.

Das Transferências Voluntárias: regras para a emissão e recebimento

O § 2º diz que é vedada a utilização de recursos transferidos em finalidade diversa da pactuada.

Já o § 3º reza que, para fins da aplicação das sanções de suspensão de transferências voluntárias, excetua-se aquelas relativas a ações de educação, saúde e assistência social.

É uma restrição à aplicação dessa sanção institucional, justa, pois a atuação nas áreas de educação, saúde e assistência social é um dever da União, Estados e Municípios.

A proibição do Ente receber transferências voluntárias, considerada uma sanção institucional, acha-se prevista nos seguintes trechos da LRF:

- Art. 11, parágrafo único – quando deixar de instituir, prever e efetivamente arrecadar os impostos de sua competência;
- Art. 23, §3º, I – quando não alcançar o limite da despesa com pessoal ao final de cada quadrimestre obrigado a se adequar;
- Art. 31, §2º - quando não cumprir o prazo para atingir o limite da dívida consolidada ao final de cada quadrimestre;
- Art. 33, §3º - em caso de operação de crédito contratada por instituição financeira com ente da Federação com inobservância das condições e limites estabelecidos em lei;
- Art. 51, §2º - quando o Estado ou Município não encaminhar à União suas contas, no prazo de até 30 de abril de cada ano, para fins de consolidação;
- Art. 52, §2º - quando não for apresentado o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, até 30 dias após o encerramento de cada bimestre;
- Art. 52, §3º - quando deixar de publicar o Relatório de Gestão Fiscal, até 30 após o encerramento do período a que corresponder;
- Art. 70, parágrafo único – quando o ente não obedecer o prazo de até dois exercícios posteriores ao da publicação da LRF para cumprir o limite da despesa com pessoal.

Dívida Pública : limites e controle

O Senado Federal, através da Resolução nº 40/2001, fixou os seguintes limites para a dívida consolidada:

Art. 3º *A dívida consolidada líquida dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ao final do décimo quinto exercício financeiro contado a partir do encerramento do ano de publicação desta Resolução, não poderá exceder, respectivamente, a:*

*I - no caso dos Estados e do Distrito Federal: **2 (duas) vezes a receita corrente líquida**, definida na forma do art. 2; e*

*II - no caso dos Municípios: a **1,2 (um inteiro e dois décimos) vezes a receita corrente líquida**, definida na forma do art. 2.*

Parágrafo único. *Após o prazo a que se refere o caput, a inobservância dos limites estabelecidos em seus incisos I e II sujeitará os entes da Federação às disposições do art. 31 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.*

Através da Resolução - nº 43, de 2001, do Senado Federal, foi definido limites para:

O montante das **operações de crédito** interno e externo dos Estados, do DF e dos Municípios, não poderá ser superior a **16% da RCL, ao ano**.

O comprometimento anual com **amortizações, juros e demais encargos da dívida consolidada**, não poderá exceder a **11,5% da RCL**.

O saldo global das **garantias concedidas** pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios não poderá exceder a **22% da RCL**.

O saldo devedor das **operações de crédito por antecipação de receita orçamentária** não poderá exceder, no exercício em que estiver sendo apurado, a **7% da RCL**.

Inscrição de Restos a Pagar (Lei 4320/64

- Inscrevem-se em Restos a Pagar as **despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro** (art.36, Lei 4.320/1964).
- O registro dos Restos a Pagar far-se-á por exercício e por credor, distinguindo-se as **despesas processadas** das **não processadas** (parágrafo único do art. 92).

↳ **Antes da LRF e no Período Inflacionário**

↳ Permitido restos a pagar acima da arrecadação

↳ Ajuste pela corrosão inflacionária

↳ Acumulação contínua do volume inscrito anualmente



Despesas Processadas

ENTE



CREDOR



Entrega da mercadoria

Faltou o



Despesas Não-Processadas

ENTE



CREDOR



NÃO FOI LIQUIDADO



Transferência da mercadoria

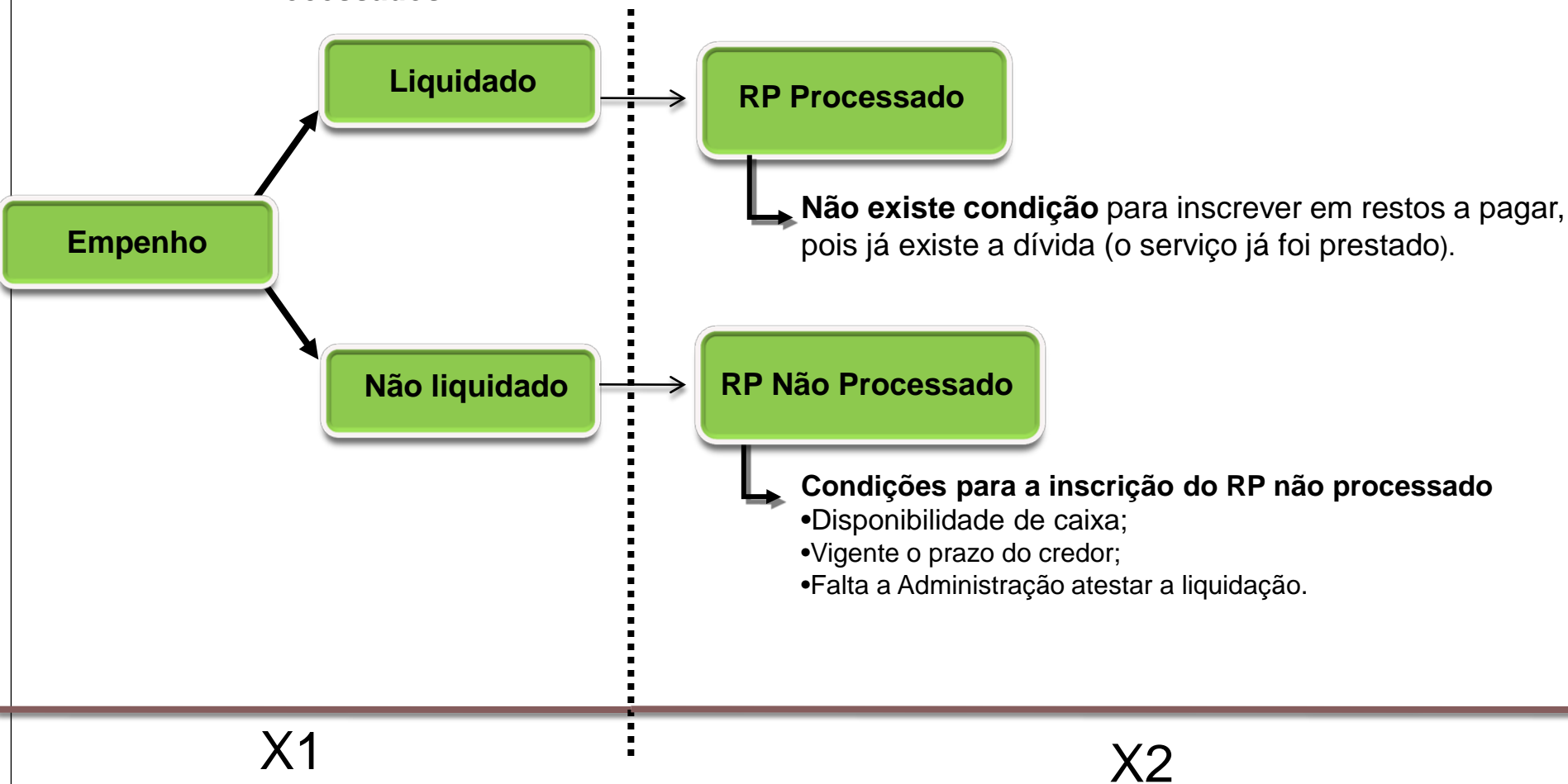


Inscrição de Restos a pagar

Lei 4.320/1964

Art. 36 Inscrevem-se em restos a pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro.(Princípio da anualidade)

- Não Processados
- Processados



Conforme a STN e Decisões Recentes do TCE-RO

Os RP Processados não podem ser cancelados, tendo em vista que o fornecedor de bens/serviços cumpriu com a obrigação de fazer e a Administração não poderá deixar de cumprir com a obrigação de pagar.

Serão inscritas em RP as despesas liquidadas e não pagas no exercício financeiro, ou seja, aquelas em que o serviço, obra ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e aceito pelo contratante.

Também serão inscritas as despesas não liquidadas quando o serviço ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e que se encontre, em 31 de dezembro, em fase de verificação do direito adquirido pelo credor ou quando o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor estiver vigente.

Conforme Decisões Recentes do TCE-RO

Deve-se proceder o cancelamento de empenhos das despesas que não cumprirem os requisitos para serem inscritas em Restos a Pagar não processados.

No caso de cancelamento de empenho, a despesa cancelada poderá ser, se necessário, empenhada no orçamento do exercício seguinte, através de crédito adicional autorizado por lei para fazer frente à nova despesa, podendo ter como fonte de recurso o possível superávit financeiro do exercício anterior.

Restos a Pagar – Final de Exercício

Lei Complementar n.º 101/2000:

“Art. 42 É vedado ao titular de Poder ou órgão ..., nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.”

- ✓ **Havendo a arrecadação prevista, não há impedimento**
- ✓ **Havendo frustração da receita, pode-se inscrever até o limite do saldo de caixa.**

Exemplo do último ano de mandato

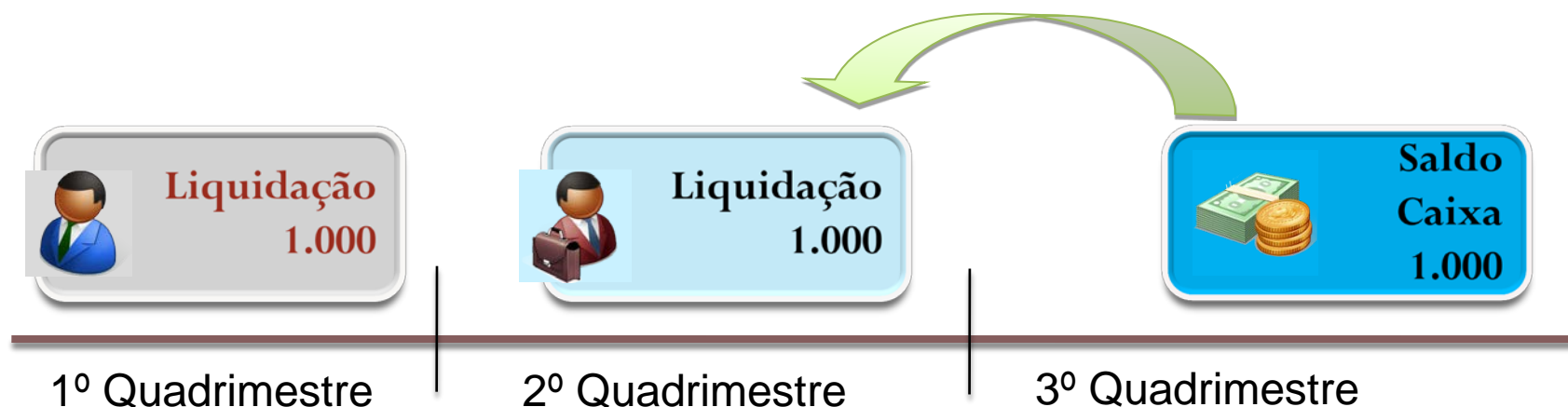
Lei 8.666/93

"Art. 5.º ... devendo cada unidade..., no pagamento das obrigações ..., obedecer, para cada fonte diferenciada de recursos, a estrita ordem cronológica ..."

Decreto-Lei 201/1967

"art. 1.º, inciso XII, considera crime de responsabilidade do Prefeito "antecipar ou inverter a ordem de pagamento a credores do Município, sem vantagem para o erário".

A REGRA LEGAL É PARA O FINAL DE MANDATO, MAS RECOMENDA-SE ADOTÁ-LA EM TODOS OS ANOS.



Que não possa ser paga no mesmo Exercício...



1. Deve pagar até o final do mandato; ou
2. Deve provisionar recursos financeiros para pagar no exercício seguinte.
3. Em obra “plurianual”, deve ser alocado e provisionado financeiramente em mais de um orçamento anual ⇒ Art. 50, inciso II, da LRF: a despesa e a assunção de compromisso serão registradas em **regime de competência** ⇒ são compromissadas apenas as prestações cujo pagamento deva ocorrer **no exercício** (que venceriam até 31/dez do exercício, de acordo com o cronograma de execução).

Restos a Pagar – Final de Exercício



Não evita o descumprimento do art. 42



Pode representar fraude contábil



Pode lesar o patrimônio público,
Se lesar o credor de boa fé (ocasiona custos judiciais).

Cancelamento de Empenhos

A regra não veda inscrição em restos a pagar, mas contrair obrigação de despesa que não possa ser paga.

A LRF não autoriza, nem incentiva a quebra de contratos ou a maquiagem contábil.

Precauções nas inscrições em Restos a Pagar

O descumprimento do artigo supra está **tipificado como crime** no código penal – art.359-c (inserido pela lei nº 10.028/2000), sujeitando o responsável a pena de reclusão de 1 a 4 anos. Além de outras sanções legais.

A **responsabilização é de caráter pessoal** e aplica-se no último ano de mandato dos chefes dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, bem como dos chefes dos órgãos como Ministério Público e Tribunais de Contas.

O equilíbrio das contas públicas deve ser buscado durante toda a gestão e não somente nos últimos oito meses do mandato.

A Contabilidade na Gestão Fiscal: Escrituração e Consolidação das Contas Públicas

Regras da LRF quanto à escrituração e consolidação das contas públicas:

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;

III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;

IV - as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;

V - as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;

VI - a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.

Qual o objetivo da Disponibilidade de Caixa?



Dar transparência ao **montante disponível para fins de inscrição em Restos a Pagar** de despesas não liquidadas.

Exemplo: Município

Relatório de Gestão Fiscal Poder Legislativo
Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa
 Orçamento Fiscal e da Seguridade Social
 Janeiro a Dezembro de 2009

LRF, Art. 55, Inciso III, alínea 'a' - Anexo V

R\$ 1,00

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
DISPONIBILIDADE FINANCEIRA	1.776.618,51	OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS	177.820,12
Caixa	-	Depósitos	177.820,12
Bancos	1.776.618,51	Restos a Pagar Processados	-1.598.798,39
Conta Movimento	1.776.618,51	Do Exercício	-
Contas Vinculadas	-	De Exercícios Anteriores	-1.598.798,39
Aplicações Financeiras	-	RP Não-processados de Exercícios	
Outras Disponibilidades Financeiras	-	Anteriores	1.598.798,39
		Outras Obrigações Financeiras	-
SUBTOTAL	1.776.618,51	SUBTOTAL	177.820,12
INSUFICIÊNCIA ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (I)	-	SUFICIÊNCIA ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (II)	1.598.798,39
TOTAL	1.776.618,51	TOTAL	1.776.618,51
INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (III)			1.591.358,39
SUFICIÊNCIA APÓS A INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (IV) = (II - III)			7.440,00

Da Preservação do Patrimônio Público

Nos termos do Art. 44 da LRF, **não é permitido a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente**, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos.

Visa impedir a alienação de bens públicos somente para destinar os recursos para o custeio da manutenção das atividades administrativas.

Da Preservação do Patrimônio Público

Conforme Art. 45, a lei orçamentária e as de créditos adicionais só incluirão novos projetos após adequadamente atendidos os em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público, nos termos em que dispuser a LDO.

O Poder Executivo de cada ente deverá encaminhar ao Legislativo, até a data do envio do projeto da LDO, relatório sobre as obras em andamento e as previstas, ao qual será dada ampla divulgação (P. único, Art.45).

É nulo de pleno direito ato de desapropriação de imóvel urbano expedido sem o atendimento do disposto ao prévio depósito judicial do valor da indenização, justa e em dinheiro. (Art. 46).

A Transparência da Gestão Fiscal

A Transparência na área pública: dar publicidade e clareza aos atos.

O cidadão tem direito assegurado pela CF de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular ou de interesse geral (CF, Art. 5º, XXXIII).

Relaciona-se com o disposto no art. 37 da Constituição: **princípio da publicidade.**

Publicidade: divulgação oficial do ato, para conhecimento público e início de seus efeitos externos, constituindo requisito de eficácia e controle da moralidade dos atos administrativos que, no âmbito da gestão fiscal, volta-se, especialmente, ao aspecto financeiro.

A Transparência da Gestão Fiscal: audiências públicas, as recentes mudanças, publicações dos relatórios

Assim determina a LRF:

Art. 9º. (...)

§ 4º Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão referida no § 1º do art. 166 da Constituição ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais.

Esse é um instrumento relevante para o incremento do controle social, onde o Poder Executivo vai até o Poder Legislativo demonstrar ao cidadão o cumprimento de metas fiscais de cada um dos quadrimestres, que compuseram o Anexo de Metas Fiscais constante da LDO.

A Transparência da Gestão Fiscal

A Instrução Normativa nº 18/2006-TCE-RO, determina que os Municípios de Rondônia remetam ao Tribunal de Contas, cópia da ata da audiência pública realizada perante a Comissão Permanente da Câmara de Vereadores, para demonstração e avaliação do cumprimento das Metas Fiscais, nos seguintes prazos:

- **Municípios com população acima de 50 mil habitantes:** 10 de março (ref. 3º quadrimestre ano anterior), 10 de junho (ref. 1º quadrimestre) e 10 de outubro (ref. 2º quadrimestre);
- **Municípios com população abaixo de 50 mil habitantes:** 10 de março (ref. 2º semestre ano anterior) e 10 de agosto (ref. 1º semestre).

Transparência da Gestão Fiscal

LRF, Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

A Lei Complementar nº 131/2009 trouxe várias mudanças a este dispositivo visando ampliar a transparência.

Transparência da Gestão Fiscal

Art. 48.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante: (Redação dada pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos; (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A. (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

Transparência da Gestão Fiscal

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a: (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado; (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários. (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

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

A Transparência da Gestão Fiscal

O Art. 73-B, estabeleceu os seguintes prazos :

I – Um ano para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios com mais de 100.000 habitantes;

II – Dois anos para os Municípios que tenham entre 50.000 e 100.000 habitantes;

III – Quatro anos para os Municípios que tenham até 50.000 habitantes.

A Transparência da Gestão Fiscal

Diz ainda no Art. 73-C, também inserido, que o não atendimento, até o encerramento dos prazos previstos para disponibilização dos dados via internet, em tempo real, e a criação de sistema integrado sujeita o ente à sanção prevista no inciso I do § 3º do art. 23, que são as sanções institucionais já conhecidas: receber transferências voluntárias; obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; e, contratar operações de crédito.

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 26/TCE-RO-2010

Regulamenta as ações de acompanhamento do cumprimento da disponibilização eletrônica do padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, no âmbito dos entes do Estado e dos Municípios.

Art. 2º, § 2º Para fins desta Instrução Normativa, entende-se por:

I - sistema integrado: as soluções de tecnologia da informação que, no todo ou em parte, funcionando em conjunto, suportam a execução orçamentária, financeira e contábil do ente Estadual e Municipal de Rondônia, bem como a geração dos relatórios e demonstrativos previstos na legislação;

II - liberação em tempo real: a disponibilização das informações, em meio eletrônico que possibilite amplo acesso público, até o primeiro dia útil subsequente à data do registro contábil no respectivo SISTEMA, sem prejuízo do desempenho e da preservação das rotinas de segurança operacionais necessários ao seu pleno funcionamento;

III - meio eletrônico que possibilite amplo acesso público: a Internet, sem exigências de cadastramento de usuários ou utilização de senhas para acesso;

Relatórios Fiscais (RGF e RREO)

Nas Seções III e IV do Cap. IX, a LRF determina dois procedimentos de maior importância, que são a elaboração do **Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal**.

O RREO já era exigido pela CF/88 (Art. 165, §3º).

O objetivo dessa periodicidade é permitir que, cada vez mais, a sociedade, por meio dos diversos órgãos de controle, conheça, acompanhe e analise o desempenho da execução orçamentária dos entes da Federação.

Transparência – Relatório Resumido da Exec. Orçamentária

RREO



Abrangerá todos os poderes e o MP, publicado até 30 dias após encerramento de cada bimestre;

Composição:

Balanco Orçamentário

**Da Execução das Despesas
Por Função /Subfunção**

Transparência- Relatório de Gestão Fiscal

RGF

Acompanhamento e Controle das atividades Financeiras e de Gestão dos Poderes ou Órgãos do ente, além obediência aos limites

Periodicidade de Publicação : Quadrimestral

Obrigatoriedade : Por Poder e Órgão que possua autonomia de gestão orçamentária -financeira.



O Relatório de Gestão Fiscal

Os artigos 54 e 55 da LRF assim determinam:

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

I - Chefe do Poder Executivo;

II - Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

III - Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV - Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

O Relatório de Gestão Fiscal

O RGF conterá demonstrativos com informações relativas à despesa total com pessoal, dívida consolidada, concessão de garantias e contragarantias de valores, bem como operações de crédito.

No último quadrimestre, também serão acrescentados os demonstrativos referentes ao montante da disponibilidade de caixa em 31.12 e às inscrições em Restos a Pagar (Art. 55, I e III).

Deve ainda conter a indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites (Art. 55, II).

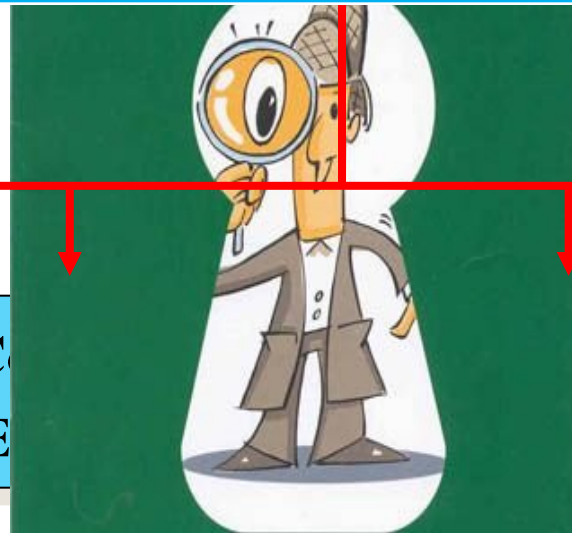
O Relatório de Gestão Fiscal

Conforme Art. 5º, I, e §1º, da Lei nº 10.028/2000 (Lei de Crimes Fiscais), a não divulgação e o não envio ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas do RGF, nos prazos e condições estabelecidos em lei, constitui infração, punida com multa de 30% dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento da multa de sua responsabilidade pessoal.

Além disso, conforme §3º do Art. 55, o ente da Federação estará impedido, até que a situação seja regularizada, de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito.

Controle da Gestão Fiscal - Responsáveis

Fiscalização



Transparência

Confira valores de recursos recebidos do Governo Federal

Controle Interno

LRF Art. 59

C
E

LRF Art. 59

LRF Art. 59

LRF Art. 48

CONTROLE E FISCALIZAÇÃO

Prestação de Contas

Prestação de Contas Anual

Poder Executivo
(Art. 56 LRF – ADI 2238)



Parecer Prévio



Julga as Contas



Ampla divulgação dos Resultados



Prestação de Contas Anual

Poder Legislativo
Judiciário
Ministério Público
(Art 56 ,57-ADI 2238)



Julga as Contas



Ampla divulgação dos Resultados



Fiscalização da Gestão Fiscal: O papel do Controle Interno e do Controle Externo

Os Tribunais de Contas têm à incumbência específica de alertarem os gestores das três esferas de Poder e do Ministério Público **quanto:** a necessidade de limitação de empenho e movimentação financeira, quando verificarem a tendência do não atingimento das metas de resultado primário e nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais; ao montante da despesa total com pessoal quando ultrapassou 90% do limite; aos montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia quando se encontrarem acima de 90% dos respectivos limites; aos gastos com inativos e pensionistas quando se encontrarem acima do limite definido em lei; aos fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

Compete ainda aos Tribunais de Contas **não só alertar, mas também verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal** de cada Poder e órgão.

Sanções da LRF e do CP

SANÇÕES

**RESTRIÇÕES
INSTITUCIONAIS**

**SANÇÕES
PESSOAIS**



BIBLIOGRAFIA

- ALBUQUERQUE, Claudiano Albuquerque *et all.* Gestão de Finanças Públicas. Editora Brasília, 2ª edição, Brasília, 2008.
- AZEVEDO, Luiz Carlos dos Santos & MENDONÇA, Jorge Augusto Gazeta de. *Avaliação de Performance Vinculada à Proposta Orçamentária*. Congresso Brasileiro de Contabilidade, 1996.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.
- _____. *Lei Complementar nº 101*, de 04.05.2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Brasília, Senado Federal, Centro Gráfico, 2000.
- _____. *Lei Federal nº 4.320*, de 17.03.64.
- _____. Ministério do Orçamento e Gestão. *Portaria nº 42*, de 14.05.99. Brasília, 1999.
- _____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Ministério da Fazenda. *Portaria Interministerial nº 163*, de 04 de maio de 2001. Brasília, 2001.
- _____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. PPA 2004-2007, *Texto para Discussão*.
- _____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. *Manual de Elaboração e Gestão do PPA 2000-2003*.
- DIAS, Omar Pires. *Elaboração do Plano Plurianual para Municípios*. 1ª Edição. Rondonforms. Porto Velho, 2005.
- _____. Omar Pires. *Revisão do PPA, LDO e LOA*. Mimeo. Porto Velho, 2006.
- _____. Omar Pires. *Avaliação e Gerenciamento de Programas Governamentais*. Mimeo. Porto Velho, 2005.
- GARCIA, Ronaldo Coutinho. *Subsídios para Organizar Avaliações da Ação Governamental*. IPEA, Brasília, 2001.
- GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. Ed. Atlas, 14ª edição, São Paulo, 2007.
- JUND, Sérgio. *Administração, Orçamento e Contabilidade Pública*. Ed. Campus, Rio de Janeiro, 2006.
- SANCHES, Osvaldo Maldonado. *Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins*. 1ª ed. Editora Prisma, São Paulo, 1997.
- RONDÔNIA, *Constituição do Estado de Rondônia*. Assembléia Legislativa, setembro de 1989.
- _____, Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, *Instrução Normativa nº 09*, de 08.05.2003.

Agradecimentos

Sou muito agradecido pela atenção dispensada por todos vocês. Espero encontrá-los em outras oportunidades.

Muito Obrigado!!!

Omar P. Dias

(69) 3211-9178

(69) 8416-5825

E-mail: omar.pires@tce.ro.gov.br