

A EMENDA CONSTITUCIONAL 25/2000 E A FIXAÇÃO ORÇAMENTÁRIA DO TOTAL DA DESPESA DO PODER LEGISLATIVO MUNICIPAL¹

*Gecileno Luiz de Oliveira²
Marco Antonio Poubel da Silva³*

Resumo:

O controle dos gastos públicos tem sido discussão recorrente nos meios sociais. A necessidade de planejamento dos gastos dos entes de governo veio capitaneada pela promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal e pela retomada de instrumentos legais quase esquecidos no tempo e que versam sobre a probidade no meio administrativo público.

A nova visão social sobre a atividade administrativa pública tem provocado a necessidade de alta especialização dos agentes da Administração Pública, sobretudo no que tange ao campo das Finanças Públicas.

Nesse caminho, mantêm-se em destaque a discussão acerca dos gastos com os legislativos municipais, propiciando o desenvolvimento de duas principais correntes de pensamento acerca do assunto. A definição exata da base orçamentário-financeira pertinente aos legislativos municipais frente a atualizações do texto constitucional brasileiro, consideradas as normatizações de caráter técnico hierarquicamente inferiores e o momento social atual, é o objetivo do presente estudo, o qual visa em âmbito geral, contribuir para o firmamento de entendimento acerca do controverso assunto.

Palavras-chave: Administração Pública Municipal. Direito Administrativo. Contabilidade Pública. Finanças Públicas. Orçamento Público. Poder Legislativo. Constituição Federal. Artigo 29-A. Despesas do Poder Legislativo Municipal.

Introdução

O termo orçamento, originalmente e conforme CORREA DA ROCHA (2003, p.1), tem por sentido o direcionamento da nau ao objetivo previamente traçado. Assim sendo, quando a mesma gira

¹ Artigo publicado na Revista Científica Semana Acadêmica ISSN 2236-6717 – edição 6 – Vol. 1 – 2011. Disponível em <http://www.semanaacademica.org.br/category/edicao-da-revista/6>

² Contador. Pós-Graduado "Lato Sensu" em Administração Pública pela Universidade Gama Filho-UGF (2005). Gerente de Programação e Elaboração do Orçamento na Secretaria de Planejamento e Orçamento do Município de Cachoeiro de Itapemirim – ES. E-mail: semges.gecileno@cachoeiro.es.gov.br

³ Advogado. Possui MBA Executivo em Auditoria e Controladoria pela Universidade Cândido Mendes-UCAM (2008). Pós-Graduando em Gestão Pública Municipal pelo Instituto Federal do Espírito Santo-IFES. Consultor Interno da Secretaria Municipal de Gestão Estratégica do Município de Cachoeiro de Itapemirim – ES. E-mail: semges.poubel@cachoeiro.es.gov.br



Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

contra o vento ou quando aproxima a proa da linha do vento diz-se em linguagem náutica que a embarcação está sendo orçada.

Dessa forma, entende-se que o orçamento tem por objetivo o alcance de resultados previamente estabelecidos. Nada mais correto que tal concepção, uma vez que o orçamento tende à obtenção de objetivos de programas de políticas públicas estabelecidos por uma equipe administrativa. Tal planejamento de metas e resultados inicia-se, dentro de uma visão de planejamento orçamentário para a administração pública, com a elaboração de instrumento de médio prazo intitulado Plano Plurianual – o qual prevê a resolução de problemas sociais por meio de ações organizadas em forma de programas de governo. Tais programas estabelecem metas físicas e índices de resultados a serem atingidas em período plurianual de quatro anos. Claro está que para o atingimento de tais resultados e partindo do conceito clássico de planejamento, são necessários recursos financeiros. Em sentido estrito, o orçamento público municipal é o documento legal que trata da previsão de ingresso de recursos – as receitas públicas, bem como do inventário físico de gastos – as despesas públicas. Em uma visão gerencial e financeira, a lei de orçamento anual trata dos meios necessários à execução de ações de governo. Por esse pensamento, os meios necessários consubstanciam-se em meios financeiros. Daí também porque a o orçamento público anual é alcunhado “Lei de Meios” – meios físicos necessários à execução de ações de governo ou meios financeiros precisos ao suporte de tais ações (OLIVEIRA, 2006, p. 44).

Conforme o texto da Constituição Federal do Brasil, a iniciativa para a elaboração da lei orçamentária anual cabe ao Poder Executivo, sendo esta competência exclusiva. Tal disposição constitucional deriva da capacidade de arrecadação de impostos por parte do Poder Executivo e da necessidade de planejamento para uma gestão fiscal equilibrada – “regra de ouro” da Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, alcunhada Lei de Responsabilidade Fiscal.

A partir de deste ponto, desenha-se um possível impasse: uma vez que a capacidade de elaboração da Lei Orçamentária Anual é competência exclusiva do Poder Executivo e, ainda, que os demais Poderes não possuem capacidade de arrecadação, estaria a independência entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo dos Municípios – sendo esta pilar do Estado Democrático de Direito – afetada? Para garantir a prerrogativa constitucional, o legislador criou mecanismos de previsão orçamentária de repasses financeiros criando limites de gastos com as Câmaras Municipais, expondo-os no Artigo 29-A da Carta Magna.

Sobre este assunto, expõem-se argumentos acerca da possível ambiguidade de termos esculpidos à Carta – trazendo interpretações sobre a base de cálculo para a previsão orçamentária de gastos do Poder Legislativo Municipal.

Objetivo

O objetivo do presente trabalho é efetuar análise acerca do mandamento constitucional referente às despesas com os Poder Legislativo Municipal no que tange à previsão orçamentária. Pretende-se oferecer argumentos à luz do entendimento de normas contábeis aplicadas ao setor público bem como do contexto atual de discussões acerca de gastos com as câmaras municipais.

Em termos amplos, o estudo busca desenvolver o estudo da Administração Pública no que pertine ao esclarecimento da relação orçamentário-financeira entre os Poderes Executivo e Legislativo Municipais, oferecendo maior base de argumentação aos entendimentos propalados por Tribunais de Contas bem como de corpos técnicos executivos e legislativos municipais locais.

Metodologia

Para o desenvolvimento do presente estudo, a pesquisa bibliográfica será amplamente utilizada. O pensamento de autores, bem como o uso de normas técnicas disponibilizadas em publicações de órgãos afeitos ao assunto será base para as argumentações expostas. Ainda serão utilizadas, como material de embasamento ao entendimento final, a edição de Normas Constitucionais, Leis Complementares, Leis Ordinárias e outros instrumentos legais menores, tais como Portarias Ministeriais, Resoluções de Conselho Federal de Contabilidade e argumentos utilizados em Proposta de Emenda à Constituição, a saber: PEC Nº 20, de 2008 conforme cadastro do Senado Federal e de Numeração Original 333/2004 da Câmara dos Deputados.

Desenvolvimento

A Constituição Federal Brasileira traz em seu interior os ditames do que se convencionou chamar “Pacto Federativo” – o qual trata da participação dos entes governamentais na Federação. Assim, diz o “Artigo 1º: A República Federativa do Brasil, [é] formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal [...]”. Vale perceber que a forma federativa de governo constitui parte das chamadas “cláusulas pétreas constitucionais”. Conforme o próprio texto legal:

Art. 60. [...]

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda [à Constituição] tendente a abolir:

I – a forma federativa de Estado;

[...]

III – A separação dos Poderes; [...]

Também a Magna Lei definiu como Princípio Fundamental os Poderes da União Federativa, a saber: “Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”

Pode-se perceber que o constituinte preocupou-se em definição e especificação dos papéis e atribuições de cada um dos poderes como forma de manutenção do estado democrático de direito

característico da federação brasileira, bem como com a organização político-administrativa. Portanto, encontramos junto ao texto constitucional:

Art.18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos nos termos desta Constituição.

Em texto posterior, a Constituição Federativa passa a tratar de matéria de tributação e orçamento e, em atendimento à autonomia disposta no supracitado artigo dezoito, dispõe que “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir [...] tributos [...]”, sendo estes: impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Ainda como forma de promoção da referida autonomia, considerando as diferentes capacidades de arrecadação dos entes federados e seguindo um mecanismo já em voga de repartição de receitas, a Carta de 1988 passa a dispor em “Seção IV – Da Repartição das Receitas Tributárias” definindo critérios de repartição de tributos de competência de diversos entes federados conforme a participação nos fatos geradores respectivos de cada tributo por cada ente.

Até este momento, parece perfeita a lógica de autonomia e participação de cada ente e Poder Constituído no processo de autonomia financeira e orçamentária. Ocorre que, em capítulo específico de Finanças Públicas, o constituinte gravou o seguinte mandamento:

*Art.165.Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
I – o Plano Plurianual;
II – as diretrizes orçamentárias;
III – os orçamentos anuais.*

Também especificou o legislador no “Art.168. Os recursos correspondentes às dotações orçamentárias [...] destinados aos órgãos dos Poderes Legislativos [...] ser-lhe-ão entregues até o dia 20 de cada mês [...]”

Portanto, o primeiro pensamento a ser destacado é a composição dos valores a serem orçados para cada Poder. Nesse sentido, valiosa informação advém da Lei Federal 4.320, de 17 de março de 1964 – a qual “estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”, a saber:

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

Nos comentários de MACHADO JR [e] REIS (2000/2001 p.77):

A lei menciona também limite global máximo para o orçamento de cada unidade administrativa, quando fixado. [...] Com base nesse limite, e tendo em vista sua capacidade de previsão, a unidade interessada elaborará sua proposta preliminar, que será submetida ao órgão central de orçamento, se houver, ou a outro designado pelo Chefe do Poder Executivo, para coordenar a elaboração orçamentária da proposta governamental.

Sobre o limite global para o orçamento de cada unidade e sobre a política econômico-financeira a ser observada, a Lei Complementar 101, de 2000 define:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I – disporá também sobre:

a) equilíbrio entre receitas e despesas; [...]

Portanto, a autonomia financeiro-orçamentária de cada ente fica restrita à sua capacidade de arrecadação, quer seja própria quer seja por transferências constitucionais vinculadas ou voluntárias. Tal capacidade limita os orçamentos globais e as propostas setoriais de cada poder.

Sobre os gastos com Legislativo Municipal, o documento constitucional tratou de forma específica ao definir os limites máximos para as despesas das Câmaras Municipais em Emenda Constitucional número 25, de 2000.

Em verdade, os gastos com o Legislativo Municipal têm sido objeto de intensa discussão em âmbito nacional. De fato, até mesmo a definição constitucional de parâmetros para tais gastos não sepultou o assunto, haja vista o aparecimento de interpretações acerca do mandamento constitucional que revela, de fato, uma intensa negociação entre os poderes executivos locais e as câmaras de vereadores dos Municípios do Brasil.

Sobre o texto constitucional, tem-se:

Título III – Da Organização do Estado

Capítulo IV – Dos Municípios

Art. 29-A. O total da despesa do Poder Legislativo [...] não poderá ultrapassar os seguintes percentuais, relativos ao somatório da receita tributária e das transferências previstas no § 5º do art. 153 e nos arts. 158 e 159, efetivamente realizado no exercício anterior: (EC nº 25/2000) (grifo nosso)

I – oito por cento para Municípios com população de até cem mil habitantes;

II – sete por cento para Municípios com população entre cem mil e um e trezentos mil habitantes;

III – seis por cento para Municípios com população entre trezentos mil e um e quinhentos mil habitantes;

IV – cinco por cento para Municípios com população acima de quinhentos mil habitantes.

Deste primeiro mandamento constitucional podem-se inferir os entendimentos necessários à matéria: as despesas do Poder Legislativo sofrem limitação da Lei Maior e inexistente a possibilidade de afrontamento a tal parâmetro por tratar-se de clara matéria constitucional.

Ainda o supracitado dispositivo define os componentes da base de cálculo para a fixação do valor de direito ao Legislativo. No caso em tela, “[...] o somatório da receita tributária e das transferências previstas no § 5º do art. 153 e nos artigos 158 e 159[...]”. Portanto, compõe a referida base de cálculo:

Título VI – Da Tributação e Do Orçamento

Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional

Seção V – Dos Impostos dos Municípios

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade territorial e rural urbana

II – transmissão “inter-vivos” [...], por ato oneroso, de bens imóveis [...]

IV – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II [...]

Art. 153 [...]

§5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial [...] assegurada a transferência [...] nos seguintes termos:
[...]

III – setenta por cento para o Município de origem.

Seção VI – Da Repartição das Receitas Tributárias

Art. 158 . Pertencem aos Municípios:

I – o produto da arrecadação do imposto da União sobre rendas e proventos de qualquer natureza, incidentes na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer títulos, por eles [...]

II- cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural [...]

III – cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores [...]

IV – vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços [...]

Art. 159. A União entregará:

I – do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados [...]:

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; [...]

III – do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados [...] dez por cento aos Estados [...]

§3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberam nos termos do inciso II [...]

Ainda em acordo a mandamento legal de caráter hierárquico maior, segue texto da Lei Federal 5.172, de 25 de outubro de 1966, alcunhada Código Tributário Nacional, em seu “Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. Portanto, além dos impostos de competência do Município e das transferências constitucionais conforme acima elencado, também as taxas instituídas pelo Código Tributário Municipal integram a base de cálculo de valores a serem destinados ao Poder Legislativo local.

Ainda em relação ao tema, pronunciou-se o Egrégio Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo em Parecer Consulta 005/2004:

Em suma, as receitas são advindas das cobranças de tributos (impostos, taxas, contribuição de melhoria - e contribuição social, para alguns autores), ou seja, receita tributária nada mais é do que aquela composta pelos tributos próprios (arts. 157 e 158, CF) e transferidos (arts. 159 e 160, CF), efetivamente realizada no exercício anterior [...]

*Os temas do presente questionamento já foram abordados pelo **Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo**, que através da Ata da 17ª Sessão Ordinária, de 12/03/01, assim se posicionou: “Questionamento 12 – Nas Receitas Tributárias, previstas no art. 29-A da Emenda 25, devem ser consideradas a **Taxa de Iluminação Pública** e a **Contribuição de Melhoria**? Posicionamento – Sim, por fazerem parte das receitas tributárias do Município. Questionamento 19 – Na base de cálculo a ser considerada, de acordo com a EC 25, para determinação dos limites máximos de repasse ao Poder Legislativo Municipal deverão ser incluídas as receitas provenientes do recebimento da **dívida ativa tributária**, do **ICMS desoneração – Lei Kandir** e do **SIMPLES**? Posicionamento – As **três receitas** devem ser consideradas na base de cálculo para determinação dos limites a serem repassados ao Poder Legislativo Municipal” (fls. 04 e 06). As receitas provenientes da Dívida Ativa Tributária (inclusive as multas e juros decorrentes de obrigações tributárias) compõem a receita tributária, nos termos do art. 113 do Código Tributário Nacional e do art. 2º da Lei n.º 6.830/80, devendo, portanto, integrar a base de cálculo para definição do limite de gastos do Legislativo Municipal.[...]*

Portanto, fica exposta a fundamentação legal para a composição da base de cálculo dos tributos a serem considerados para determinação do valor orçamentário para o Poder Legislativo Municipal.

A grande discussão diz respeito à **temporalidade da base de cálculo para os valores** em tela, uma vez que o ciclo orçamentário e a vigência legal do orçamento anual poderiam suscitar algumas dúvidas. De fato, não parece haver um consenso acerca do que seja especificamente “somatório da receita [...] efetivamente realizada no exercício anterior”.

O que ocorre é que, devido aos prazos característicos e obrigatórios do envio da peça orçamentária ao Poder Legislativo Municipal, existem duas linhas principais de pensamento. Uma delas defende que o constituinte, ao referir-se ao somatório efetivamente arrecadado no exercício anterior, não definiu a exata temporalidade do exercício e, assim sendo, o referido exercício estaria afeito à execução orçamentária ocorrida simultaneamente aos trabalhos de elaboração do orçamento. Por esse prisma, argumenta-se que o início do processo legislativo de apreciação do orçamento ocorre em tempo anterior ao encerramento do exercício financeiro e defende-se o não conhecimento da receita efetivamente arrecadada no exercício anterior quando do envio da proposta orçamentária municipal ao legislativo local, já que o exercício anterior a que se refere a dita proposta orçamentária encontra-se ainda em execução. Dessa forma, o somatório das receitas efetivamente arrecadado no exercício anterior não seria conhecido quando da elaboração do orçamento e mecanismos de recomposição de receitas por meio de projeções teriam que ser utilizados para a apuração do montante a servir de base de cálculo.

Tal linha de pensamento parte do princípio de separação absoluta dos trabalhos de elaboração de orçamento público e de execução de orçamento, desconsiderando a validade de projeções orçamentárias baseadas em valores referentes a período pretérito, assumindo a defesa de um “buraco negro temporal” entre os trabalhos de previsão de receitas orçamentárias e arrecadação das referidas receitas. Tal argumentação defende a separação total da projeção com a realização de receitas, o que pode levar a crer em uma falta de fundamentação de trabalho de prospecção contábil de cenários econômicos. Inclusive, vale ressaltar que tal posição vem sendo defendida por Cortes de Contas Estaduais, os quais validam o espaço vazio entre elaboração orçamentária e execução do mesmo orçamento.

Corrente de pensamento diversa defende que o legislador constituinte definiu a exata temporalidade do exercício anterior, ao esculpir o mandamento constitucional:

Art. 29-A. O total da despesa do Poder Legislativo [...] não poderá ultrapassar os seguintes percentuais, relativos ao somatório da receita tributária e das transferências previstas no § 5º do art. 153 e nos arts. 158 e 159, efetivamente realizado no exercício anterior: (EC nº 25/2000) (grifo nosso)[...]

Para o entendimento do tópico, faz-se útil a observação dos dizeres do “Manual de Receita Nacional, aplicado [...] aos Municípios” e que foi objeto de aprovação pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 14 de outubro de 2008.

Importante ressaltar as atribuições da Secretaria do Tesouro Nacional no contexto em discussão. Conforme Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, a qual:

Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal [...]:

[...]

Art. 4º Integram o Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal:

I - o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, como órgão central;

[...]

Art. 17. Integram o Sistema de Contabilidade Federal:

I – A Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central; [...] (grifos nossos)

E, ainda, conforme a Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal:

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

[...]

§2º A edição de normas gerais para a consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União [...] (grifo nosso)

À Secretaria de Orçamento Federal – SOF, cabe a atribuição de órgão central de elaboração do orçamento federal, conforme pode ser observado pela Portaria 232, de 3 de agosto de 2005:

ANEXO IX

REGIMENTO INTERNO DA SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL

CAPÍTULO I

CATEGORIA E FINALIDADE

Art. 1º A Secretaria de Orçamento Federal, órgão específico do Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal, subordinada diretamente ao Ministro de Estado do Planejamento, Orçamento e Gestão, tem por finalidade:

I - coordenar, consolidar e supervisionar, em articulação com a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos, a elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Proposta Orçamentária da União compreendendo os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social;

II - preparar os projetos de lei de diretrizes orçamentárias e de orçamento da União;

III - estabelecer as normas necessárias à elaboração e à implementação dos orçamentos federais;

IV - propor medidas para o aperfeiçoamento do Sistema de Planejamento e de Orçamento da Administração Pública Federal;

V - proceder, sem prejuízo da competência atribuída a outros órgãos, ao acompanhamento gerencial, físico e financeiro da execução orçamentária;

VI - realizar estudos e pesquisas relacionados ao desenvolvimento e ao aperfeiçoamento do processo orçamentário federal;

VII - orientar, coordenar e supervisionar tecnicamente os órgãos setoriais de orçamento;

VIII - estabelecer, em articulação com a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos, a classificação funcional, institucional, da receita e da despesa; e

IX - planejar e coordenar as atividades relativas à tecnologia de informações orçamentárias. (grifos nossos)

Portanto, desnecessário emitir maiores explanações sobre a eficácia dos entendimentos emanados do referidos órgãos, os quais exercem papel de órgãos centrais de planejamento e contabilidade em nível federativo.

Assim sendo, expõem-se dispositivos da referida Portaria Conjunta STN/SOF 3, de 2008:

2.2 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

A contabilização da receita, assim como a da despesa, é regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, por meio da Resolução CFC nº 750/1993, complementada pelo Apêndice I, aprovado pela Resolução CFC nº 774/1994 e pelo Apêndice II, aprovado pela Resolução CFC nº 1.111/2007.

A Resolução CFC nº 750/1993 consagra os Princípios Fundamentais de Contabilidade, que são de observância obrigatória no exercício da profissão contábil, constituindo condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade. O Apêndice I contém comentários sobre o conteúdo dos enunciados e o Apêndice II trata da interpretação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público, de acordo com a Resolução 1.111/2007.

Ressalta-se que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público constitui ramo da Ciência Contábil e deve observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade, que representam a essência das doutrinas e teorias relativas dessa ciência, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional do País.

[...]

2.2.6 PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

“Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidora na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.” (Resolução CFC nº 750/1993)

Sob a perspectiva do setor público, o Princípio da Competência é aquele que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento. Os atos e os fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por competência, e os seus efeitos devem ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam, complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas. (Resolução CFC nº 1.111/07).

Além dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve seguir o disposto nas normas de Direito Financeiro, em especial na Lei nº 4.320/64, que instituiu um regime contábil misto para receitas e despesas orçamentárias no seu artigo 35, conforme abaixo:

“Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as despesas nele legalmente empenhadas.”

Ao mesmo tempo, no artigo 89, a referida lei estabelece que:

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

Portanto, observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, exige-se a evidenciação dos fatos ligados à execução financeira e patrimonial, exigindo que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício:

“Art. 100 - As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.”

(...)

“Art. 104 - A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.” Lei nº 4.320/64

Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no patrimônio, deve haver o registro da receita em função do fato gerador, observando os princípios da competência e da oportunidade. Ainda, no momento da arrecadação da receita, deve haver o registro em contas específicas, demonstrando a visão orçamentária exigida no artigo 35 da Lei nº 4.320/64. Observa-se que é possível compatibilizar e evidenciar, de maneira harmônica, as alterações patrimoniais e as alterações orçamentárias ocorridas na entidade, cumprindo, assim, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e o disposto na Lei nº 4.320/64.

[...]

10.2 RECONHECIMENTO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

O reconhecimento da receita orçamentária ocorre no momento da arrecadação, conforme artigo 35 da Lei nº 4.320/1964 e decorre do enfoque orçamentário dessa lei, tendo por objetivo evitar que a execução das despesas orçamentárias ultrapasse a arrecadação efetiva.

Em resumo à regulamentação exposta, podem ser utilizadas as palavras de LIMA e CASTRO (2003 p. 54):

A receita pública seria, pois, o recebimento efetuado pela instituição pertencente ao Estado [...]

Segundo a STN [Secretaria do Tesouro Nacional], para que exista uma receita pública é necessário que a soma de dinheiro arrecadada seja efetivamente disponível, isto é, que possa, em qualquer momento, ser objeto de alocação e cobertura de despesas públicas [...] (grifo nosso)

Conforme a Portaria Conjunta 002, de 08 de agosto de 2007, emanada da Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – a qual “aprova a 4ª edição do Manual de Procedimentos da Receita Pública”:

No momento da Arrecadação, o ente deverá registrar no Sistema Orçamentário a receita pelo regime de caixa, obedecendo ao disposto no artigo 35 da Lei nº 4.320/64 e ao mesmo tempo proceder à baixa do ativo anteriormente registrado.

D – Receita Realizada (Sistema Orçamentário)

C – Receita a realizar (Sistema Orçamentário)[...] (grifos nossos)

[...]

Arrecadação da Receita

É a aplicação do regime orçamentário de caixa descrito no art. 35 da Lei nº 4.320/64, que resulta em registro contábil em contas dos sistemas orçamentário e financeiro, do ingresso de recursos entregues pelos contribuintes ou devedores, provenientes de receitas reconhecidas anteriormente ou no momento do recebimento. (grifos nossos)

Assim sendo, conforme os dispositivos demonstrados, a conceituação de receita efetivamente realizada no exercício anterior deve obedecer ao princípio de caixa emanado da Lei Federal 4.320, de 1964 e às normas emanadas do órgão central de contabilidade da União. Portanto, as receitas são efetivamente realizadas no exercício financeiro quando “do ingresso de recursos entregues pelos contribuintes ou devedores” no caixa do erário. Tais valores são passíveis de apuração pelos balanços que acompanham a demonstração do resultado do exercício, conforme Lei Federal 4.320, de 1964:

Art. 101. Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações

Patrimoniais, segundo os Anexos nº 12,13,14 e 15, e os quadros demonstrativos constantes dos Anexos nº 1,6,8,9,10,11,16 e 17.

Art. 102. O Balanço orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. (grifo nosso)

Por fim, tem-se por fato que a referida Lei Federal 4.320, de 1964 define “Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil” e que o envio da Proposta Orçamentária ao Poder Legislativo, conforme Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

Art. 35. [...]

§ 2º - Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas:

I - o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até ⁴ quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa;

II - o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até ⁵ oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa;

III - o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado até ⁶ quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

Dessa forma, fica evidenciada a impossibilidade de apuração de resultados em Balanços Contábeis para o exercício de elaboração da proposta orçamentária – mesmo porque o ano civil ainda está em andamento.

Outro ponto interessante a perceber provém de dispositivo emanado da supracitada Lei Federal 4.320, de 1964, conforme segue:

Art. 6º. Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.

§ 1º. As cotas de receitas que uma entidade pública deva transferir a outra incluir-se-ão, como despesa, no orçamento da entidade obrigada à transferência e, como receita, no orçamento das que as deva receber.

§ 2º. Para cumprimento do disposto no parágrafo anterior, o cálculo das cotas terá por base os dados apurados no balanço do exercício anterior em que se elaborar a proposta orçamentária do governo obrigado à transferência. (grifo nosso)

Tal dispositivo, conforme alguns autores, caiu em desuso por força da Constituição Federal vigente que estabelece mecanismos de planejamento orçamentário para despesas e receitas. Tal assertiva baseia-se no entendimento de que os ditames referidos remetem a transferências de recursos a entidades de governo por mecanismo de repartição de receitas tributárias.

As razões do veto proposto pelo Poder Executivo – não aceitas pelo Congresso Nacional à época – podem conduzir a pensamento diferente, uma vez que cita “investimentos ligados a planos de desenvolvimento regional e outros setores relevantes e estratégicos da economia nacional [...]”.

Pelos dizeres em relevo, pode-se entender que o referido artigo não tratava em si das repartições da

⁴ 30 de agosto

⁵ 15 de abril

⁶ 30 de agosto

receita tributária, mas sim de transferências a entidades de governo por “vinculações específicas da Receita”.

Para desenvolvimento do raciocínio, o conceito contábil de entidade pode ser útil. Nesse sentido, conforme a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade 1.111/07:

*“1. Interpretação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a Perspectiva do Setor Público
1.1 O Princípio da Entidade
1.1.1. O enunciado do Princípio da Entidade
“Art. 4º O Princípio da ENTIDADE [...] afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes [...] Parágrafo único. [...] A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE [...]”*

Parece-nos, portanto, que o referido Art. 6º queira tratar do caso em comento, uma vez utilizar-se da expressão “entidade pública” em seus dizeres. O enunciado do Princípio da Entidade parece aclarar as dúvidas acerca da realidade de entidade pública a revestir as câmaras municipais. Assim sendo, parece ser inexorável o entendimento de que o exercício em referência no Artigo 29-A constitucional seja, de fato, o exercício anterior ao momento em que se esteja elaborando a proposta orçamentária de governo e não, como defendem alguns pensadores, o exercício anterior ao que se refere a proposta orçamentária.

I. Conclusão

Nos dizeres de RODRIGUES (2001, p. 9):

A palavra receita seguida do predicado efetivamente realizada não é uma novidade no cenário financeiro das Câmaras Municipais [...] “Receita Realizada – recebe esta denominação a parcela da receita orçamentária que foi efetivamente arrecadada (g.n.), ou seja, que já cumpriu todos os estágios da receita e foi recolhida ao Caixa do Tesouro [...]”

O Congresso Nacional, recentemente, tomou sobre si a discussão da matéria e em Proposta de Emenda à Constituição considerou os argumentos específicos sobre o caso, agregando ainda entendimento sobre a representatividade da composição das Câmaras Municipais. Assim sendo, a referida Proposta de Emenda à Constituição – PEC 20/2008⁷ do Senado Federal propõe a mudança de números de representantes eleitos junto às Câmaras de Vereadores conforme números de habitantes.

O que interessa sobremaneira ao tópico tratado neste trabalho refere-se ao artigo 2º esculpido à referida PEC 20/2008. Conforme a Proposição:

*Art. 2º O art. 29-A da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:
“Art. 29-A O total da despesa do Poder Legislativo [...] não poderá ultrapassar os seguintes percentuais, relativos ao somatório da receita tributária e das transferências previstas no § 5º do art. 153 e nos arts. 158 e 159, efetivamente realizado no exercício anterior:*

⁷ Promulgada como EC 58/2009, em sessão solene do Congresso Nacional em 23 de setembro de 2009.

I – 4,5 % [...] para Municípios com receita anual de até R\$ 30.000.000,00[...];
II – 3,75% [...] para Municípios com receita anual superior a R\$ 30.000.000,00 [...] e de até R\$ 70.000.000,00[...];
III – 3,5% [...] para Municípios com receita anual superior a R\$ 70.000.000,00[...] a de até R\$ 120.000.000,00 [...]
IV – 2,75% [...] para Municípios com receita anual superior a R\$ 120.000.000,00 [...] e de até R\$ 200.000.000,00[...];
V – 2% [...] para Municípios com receita anual superior a R\$ 200.000.000,00[...]
§1º Para fins de cálculo dos montantes de receita previstos nos incisos de I a IV do caput deste artigo será utilizado o somatório especificado no caput deste artigo (sic)[...]

Interessante observar o texto da justificativa da referida proposição:

“A nossa proposta deve ser interpretada como sendo uma forma de reduzir as despesas com o Poder Legislativo local [...] Com a nossa proposta aplica-se o princípio da isonomia, absolutamente necessária para evitar-se as desigualdades econômicas também na representação municipal em decorrência da receita auferida.[...]”

Sem adentrar outros méritos da matéria, o texto e a justificativa da PEC 20/2008 transformada em Emenda Constitucional 58/2009 parece fortalecer o pensamento de controle e contenção de despesas com as câmaras municipais. Tal pensamento vem norteando a Constituição Federal desde tempo pretérito e ganha força com a impressão dos termos acima citados em documento oriundo do Congresso Nacional – sobretudo se considerado o efeito de aplicação da norma constitucional em comento. Os termos referentes à composição do Repasse Orçamentário ao Poder Legislativo tiveram aplicação imediata. Porém, a aplicabilidade dos termos de composição das Câmaras Municipais não se refere, segundo o Supremo Tribunal Federal, ao pleito eleitoral do ano de 2008, sendo válidos a partir do processo eleitoral seguinte⁸.

Assim sendo, fica evidente a intenção do constituinte em promoção da austeridade dos gastos públicos pertinentes também aos legislativos municipais – razão esta para a definição de exercícios pretéritos devidamente encerrados para o conhecimento das despesas máximas possíveis às Câmaras Municipais. A continuidade da leitura do referido Art. 29-A, conforme vigente e respeitado em seu Inciso I, § 2º, parece sepultar definitivamente as discussões em contrário. Preceitua a Constituição Federal:

Art. 29-A [...] § 2º Constitui crime de responsabilidade do Prefeito Municipal: I – efetuar repasse que supere os limites definidos neste artigo; [...] III – enviá-lo a menor em relação à proporção fixada na Lei Orçamentária.(grifo nosso)

Neste diapasão, MENDES (2009, p. 2-3) raciocina que a natureza do trabalho legislativo não se coaduna com o crescimento da receita dos entes federativos municipais, por isso a limitação dos gastos dos legislativos locais não deve necessariamente expandir-se com o crescimento da receita. Segundo o autor (2009, p.18-19):

⁸ Conforme Decisão às Ações Diretas de Inconstitucionalidade ADI/4307 e ADI/4310.

[...] é preciso considerar a natureza da despesa das câmaras de vereadores. Trata-se de um trabalho padrão, de proposição e aprovação de leis, bem como de fiscalização das ações do Poder Executivo local. Ora, não há motivos para que as despesas das câmaras cresçam significativamente em termos reais ao longo do tempo. Uma câmara precisa ter uma estrutura fixa de funcionários e um conjunto de instalações fixas, para realizar uma tarefa rotineira. Isso é muito distinto, por exemplo, da ação de uma secretaria de saúde, que expande o número de postos de atendimentos, constrói novos hospitais, amplia a clientela atendida. Difere, também, da ação de uma secretaria de educação, que incorpora novos alunos, contrata novos professores. Também não se compara às despesas de uma secretaria de obras que, a cada ano, gasta um montante maior ou menor de recursos, em função do número e do porte das obras realizadas.

Quando uma câmara de vereadores aumenta, ano após ano, a sua despesa acima da inflação, isso significa que, provavelmente, ela está contratando mais funcionários, ou está concedendo aumentos reais aos funcionários e aos vereadores, ou, ainda, está ampliando o seu gasto de consumo. Tais aumentos podem ser aceitáveis em alguns momentos. Por exemplo, uma câmara que estava desestruturada, constrói uma nova sede ou repõe seu mobiliário. Ou, então, contrata assessores mais capacitados, que ganham salários maiores. Porém, quando se observa crescimento real muito forte da despesa de uma determinada câmara, ao longo de vários anos [...] pode-se descartar a hipótese de que se trata de um ajuste momentâneo, tornando-se mais forte a hipótese de que estão sendo concedidos aumentos salariais excessivos ou de que se está contratando pessoal acima do quantitativo necessário.

Por isso o legislador constituinte preocupou-se com a definição de limites para os gastos com as câmaras locais. Portanto, carecem de fundamentação legal as manobras tendentes à “recomposição de valores” para o cálculo orçamentário dos repasses legislativos – tais como a projeção de arrecadação de receitas do exercício em execução ou ainda, a utilização da Receita Corrente Líquida como base de cálculo⁹.

É preciso considerar a natureza e a integração de uma norma jurídica com as demais preexistentes, já que uma norma jurídica nasce para a regulamentação de uma situação de fato e insere-se em todo um contexto de demais institutos normativos vigentes, tendo por objetivo incidir sobre a estrutura jurídica já existente para adequá-la à evolução da sociedade. (OGUISSO, SCHMIDT, 2009, p.179)

Portanto, uma norma jurídica não nasce no vazio ou regulando situação autônoma da realidade. Assim sendo, o entendimento de qualquer instituto legal faz-se em conformação com todo o arcabouço legal vigente. Dessa forma, se o constituinte deixou dúvida quando da redação dos termos do artigo constitucional analisado, os demais instrumentos normativos pertinentes precisam ser buscados para o suporte do correto entendimento – por isso o caráter de complementaridade constitucional conferido à Lei Federal 4.320, de 1964 traz luz à discussão, sendo o parágrafo 2º artigo 6º interessante parâmetro a aclarar o assunto ao definir que as cotas que uma entidade deva repassar à outra tenha por base o balanço do exercício anterior ao que se elaborar a proposta do governo obrigado à transferência. Portanto, a aparente dúvida acerca do exercício a servir de base para a fixação do montante orçamentário das despesas com o Poder Legislativo parece ser uma questão mais de caráter corporativo do que propriamente uma dúvida de âmbito técnico contábil ou

financeiro no universo da Administração Pública. Ademais, para se apurar a receita efetivamente realizada, deve-se consultar os balanços referidos nos artigos 101 a 106 na Lei 4.320, de 1964 (RODRIGUES, 2001, p.10).

THE CONSTITUTIONAL AMENDMENT 25/2000 AND THE BUDGET SETTING OF THE TOTAL EXPENDITURE OF MUNICIPAL LEGISLATIVE BRANCH

Abstract:

The control of public spending has been recurrent discussion in social media. The need for planning the spending of the government has captained by the promulgation of the Law of Fiscal Responsibility and the resumption of legal instruments almost forgotten in time and that deal with the administrative probity in the public.

The new social vision on the civil administrative activity has caused the need for highly specialized staff of the government, especially regarding the field of Public Finance.

In this way, has been maintained on focus the discussion on the costs to the municipal laws, allowing the development of two main schools of thought about it. The exact definition of the budget and financial base with constitutional text updates Brazil, considered the regulations of a technical character and hierarchically below and the current social moment, is the purpose of this study, which aims at the general, to contribute to firmament of understanding about the controversial subject.

Keywords: Local Public Administration. Administrative Law. Public Accounting. Public Finance. Public Budget. Legislative Blanch. Federal Constitution. Article 29-A. Costs of the Municipal Legislative Blanch.

⁹ A Receita Corrente Líquida é um parâmetro instituído pela Lei de Responsabilidade Fiscal para o controle de gastos com pessoal – não se confundindo com os ditames do artigo 29-A da CF/88.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil: Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas emendas Constitucionais n°s 1/92 a 44/2004 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão n°s 1ª 6/94.** Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2004.

_____. **Lei complementar 101, de 4 de maio de 2000.** Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm > Acesso: 05 de janeiro de 2009.

_____. **Lei 4.320, de 17 de março de 1964.** (*Publicação Consolidada da Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Determinada pelo Art. 12 da Lei 9.582, de 10 de dezembro de 1997*). Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Legislacao/Leis/640317_lei_4320_atualizada.pdf> Acesso: 05 de janeiro de 2009

_____. **Lei Federal 10.180, de 06 de fevereiro de 2001.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10180.htm> Acesso: 05 de janeiro de 2009.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual da Receita Nacional.** Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008, 330 p. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortariaConjunta3.pdf>> Acesso: 05 de janeiro de 2008.

_____. _____ . **Receitas Públicas: manual de procedimentos.** Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2007, 233 p Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Manual_Procedimentos_RecPubblicas.pdf> Acesso: 05 de janeiro de 2008.

_____. Congresso Nacional. **Diário do Congresso Nacional de 23 de Abril de 1964.** Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/dc_20b.asp>. Acesso: 02 de janeiro de 2009.

_____. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição N° 20, de 2008.** Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/sf/atividade/materia/getPDF.asp?t=53079>> Acesso: 05 de janeiro de 2009.

_____. _____ . **Proposta de Emenda à Constituição N° 20, de 2008. Projetos e Matérias Legislativas. Tramitação.** Disponível em: <http://www.senado.gov.br/sf/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=85587> Acesso em: 23 de dezembro de 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. **STF confirma liminar que suspendeu posse de vereadores.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=115959>> Acesso em: 23 de dezembro de 2009.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **RESOLUÇÃO CFC Nº 1.111/07.** Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1111.doc> Acesso em: 05 de janeiro de 2009.

CORRÊA DA ROCHA, Denise Cristina. **Navegar e Entender o Orçamento é Preciso.** Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0002348.pdf> Acesso: 22 de novembro de 2011.

MACHADO JR, J. Teixeira e COSTA REIS, Heraldo da. **A Lei 4.320 Comentada.** Com a Introdução de Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal. 30ª ed. Rio de Janeiro. IBAM. 2000/2001.

MENDES, Marco José. **Limite para as despesas das Câmaras de Vereadores.** *Textos para Discussão do Centro de Estudos da Consultoria do Senado Federal.* Disponível em: <http://www.senado.gov.br/senado/conleg/textos_discussao/TD59-MarcosMendes.pdf> Acesso 22 nov 2011.

OGUISSO, Taka; SCHMIDT, Maria José. Sobre a elaboração das normas jurídicas. Rev. esc. enferm. USP, São Paulo, v. 33, n. 2, June 1999. Available from <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0080-62341999000200009&lng=en&nrm=iso>. access on 30 June 2011. doi: 10.1590/S0080-62341999000200009.

OLIVEIRA, Gecileno Luiz de. **Integração entre os instrumentos de planejamento orçamentário de políticas públicas.** *Monografia apresentada à Universidade Gama Filho como requisito à obtenção de título de especialização em administração pública.* Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=214747> Acesso 22 nov 2011.

RODRIGUES, Alcides Redondo. **Gestão e Controle das Despesas do Legislativo Municipal Face à Emenda Constitucional Nº 25 Desbastando Arestas e Desatando Nós.** 2ª ed. Rio de Janeiro: IBAM/APMC/LAM, 2003.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. **Parecer/Consulta TC 005/2004.** Disponível em: <<http://www.tce.es.gov.br/PortalTcees/Default.aspx>> Acesso: 30 de dezembro de 2008.



Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)