

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

LEONARDO DA ROCHA CRISTÓVÃO

A ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO NA ESFERA FEDERAL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado em
cumprimento às exigências para obtenção do
grau de Bacharel em Ciências Contábeis.
Orientador: Professor Roberto Pesavento

Porto Alegre
2010

A ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO NA ESFERA FEDERAL

Leonardo da Rocha Cristóvão*

Resumo: O presente artigo demonstra o desenvolvimento da elaboração da proposta orçamentária na esfera federal e o caminho extremamente normatizado a ser seguido até o produto final, a Lei Orçamentária Anual. É uma pesquisa bibliográfica desenvolvida mediante materiais já tornados públicos em relação ao tema em estudo e, também, tem como base a pesquisa documental que é utilizada no sentido de organizar informações que se encontram dispersas. Assim, é apresentado um breve histórico da evolução do orçamento no Brasil segundo as suas Constituições Federais. A seguir, são apresentados os principais instrumentos da elaboração orçamentária no país: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual. Nessa apresentação, as diversas legislações que regulam o processo são relacionadas ao tema proposto. É uma tentativa de oferecer uma visão ampla, mas concisa, do complexo processo orçamentário.

Palavras-Chave: Orçamento público. Proposta orçamentária. Elaboração do orçamento.

1 INTRODUÇÃO

O orçamento público é o instrumento de gestão de maior relevância e provavelmente o mais antigo da administração pública. É um instrumento que os governos usam para organizar os seus recursos financeiros. No Brasil, reveste-se de formalidades legais, sendo uma lei constitucionalmente prevista e que estima a receita e fixa a despesa para um exercício.

Dessa forma, o orçamento é o responsável pela previsão das receitas e dos gastos do governo. De maneira simplificada, é composto pelos propósitos e pelas ações de governo como, por exemplo, melhoria da saúde da população, redução das desigualdades regionais, promoção das exportações, desenvolvimento do ensino fundamental, etc., aos quais são alocados determinados valores, considerando os insumos necessários à sua realização. Portanto, os orçamentos públicos são elos entre recursos financeiros e comportamentos

* Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (leocristovao@hotmail.com).

humanos direcionados para alcançar objetivos de políticas públicas. Se as receitas previstas forem arrecadadas e disponibilizadas tempestivamente, se as despesas forem realizadas de acordo com as instruções e se as ações envolvidas produzirem as consequências esperadas, então, teoricamente, os propósitos consignados no orçamento serão alcançados (BRASIL, 2004).

Para que esses objetivos sejam alcançados, há um caminho explicitamente normatizado que deve ser seguido na elaboração do orçamento. Como descreve Giacomoni, o Poder Executivo, pela Secretaria de Orçamento Federal, é o responsável pela elaboração da proposta orçamentária. Acrescenta ainda:

No estudo do orçamento público, tão importantes quanto as questões conceituais e de estrutura são os aspectos ligados ao seu processo, à sua dinâmica. O documento orçamentário, apresentado na forma da lei, caracteriza apenas um momento de um processo complexo, marcado por etapas que foram cumpridas antes e por etapas que ainda deverão ser vencidas. É o desenrolar integral desse processo que possibilita ao orçamento cumprir seus múltiplos papéis e funções (2009, p. 201).

O processo de elaboração orçamentária envolve um conjunto articulado de tarefas complexas e compreende a participação dos órgãos central e setoriais, como também das unidades orçamentárias do sistema. Isso pressupõe a constante necessidade de tomada de decisões e comprometimento do papel desempenhado nos vários níveis da hierarquia administrativa.

Todo o processo é normatizado por diversas legislações, como a Constituição Federal de 1988; a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964; a Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101, de 04 de maio de 2000; o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, dentre outras. Essa diversidade de regramentos expõe a complexidade normativa a que o processo orçamentário está submetido.

2 BREVE EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO ORÇAMENTO NO BRASIL

No Brasil, alguns exemplos que marcaram o descontentamento dos cidadãos em relação à cobrança de impostos, sem o respeito aos princípios da legalidade e do consentimento, foram a Revolta de Felipe dos Santos, em 1720; a Inconfidência Mineira, em 1789; a Revolução Farroupilha, em 1835, entre outros (BRASIL, 2010-b).

Conforme explica Giacomoni (2009), com a vinda do Rei D. João VI, o Brasil iniciou um processo de organização das finanças públicas. A abertura dos portos, com a consequente criação de tributos aduaneiros, também ocasionou a necessidade de se criar o Erário em 1808.

Na Constituição Imperial de 1824 surgem as primeiras exigências em relação à elaboração de orçamentos formais por parte das instituições imperiais. De acordo com os termos da Constituição, somente a lei poderia autorizar o gasto e essa deveria ser votada pelo parlamento. Era de responsabilidade do Executivo a elaboração do orçamento, que, depois de concluído, seria encaminhado para aprovação pela Assembléia Geral, composta pela Câmara dos Deputados e pelo Senado. Porém, as leis sobre impostos eram de iniciativa exclusiva da Câmara dos Deputados.

Veiga Filho (apud GIACOMONI, 2009, p. 40) registra o marco do primeiro orçamento brasileiro como sendo aquele aprovado pelo Decreto Legislativo de 15/12/1830 que fixava a despesa o orçava a receita das antigas províncias para o exercício de 1º de julho de 1831 a 30 de junho de 1832.

Com o advento da Constituição de 1891, que se seguiu à Proclamação da República, foi conferida ao Poder Legislativo a elaboração do orçamento, assim como a tomada de contas do Executivo. O novo ordenamento trouxe essa importante alteração na distribuição das competências em relação ao orçamento.

Em 1922, pelo Decreto nº 4.536, de 28/01/1922, foi aprovado pelo Congresso Nacional o Código de Contabilidade da União, o qual foi regulamentado pelo Decreto nº 15.783, de 08/11/1922, constituindo uma importante conquista técnica. O Código possibilitou ordenar os vários procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis e patrimoniais da gestão em âmbito federal, além de estabelecer que o Executivo deveria fornecer ao Legislativo todos os elementos para que esse pudesse dar início à elaboração da lei orçamentária anual (GIACOMONI, 2009).

Pellini destaca a importância da emenda de 1926 à Constituição de 1891:

A emenda de 1926 à Constituição de 1891 trouxe maior regulamentação à elaboração da lei orçamentária, estabelecendo que a mesma não podia conter disposições estranhas à previsão da receita e à despesa fixada para os serviços anteriormente criados, excetuando-se a autorização para abertura de créditos suplementares e para operações de crédito por antecipação de receita, bem como o destino a ser dado ao saldo do exercício ou do modo de cobrir o déficit. Vedou, ainda, a concessão de créditos ilimitados (2009, p. 9).

Segundo a Câmara dos Deputados (BRASIL, 2010-b), a Revolução de 1930 representou o rompimento com o passado e a proposta de nova ordem, inclusive na

modernização do aparelho do Estado. A autonomia dos Estados e o federalismo da Constituição Federal de 1891 cederam lugar à centralização da maior parte das funções públicas na área federal.

Com isso, na Constituição outorgada de 1934, a competência para elaboração da proposta orçamentária passou a ser atribuída ao Presidente da República. O Legislativo, com auxílio do Tribunal de Contas, encarregava-se da votação do orçamento e do julgamento das contas do Presidente. A Constituição não colocou limitações ao poder de emendar por parte dos legisladores, caracterizando-se a coparticipação dos dois poderes na elaboração da lei.

Pellini detalha que essa Constituição trouxe, como um de seus princípios, a necessidade da prestação de contas dos administradores: “No âmbito federal, cabia ao Ministro da Fazenda apresentar anualmente, ao Presidente da República, para ser enviado à Câmara dos Deputados, com o parecer do Tribunal de Contas, o balanço definitivo da receita e despesa do último exercício” (2009, p. 10).

A Constituição de 1937 foi concebida no regime autoritário do Estado Novo. A proposta orçamentária era elaborada por um Departamento Administrativo junto à Presidência da República e votada pela Câmara dos Deputados e pelo Conselho Federal (uma espécie de Senado com dez membros nomeados pelo Presidente da República). Nas palavras de Giacomoni (2009), este último nunca foi instalado e o orçamento sempre foi elaborado e decretado pelo Executivo. Entre outras atribuições, o Departamento Administrativo (transformado em Conselho Administrativo pelo Decreto-lei nº 5.511, de 21/05/1943), integrado por membros nomeados pelo presidente da República, aprovava os projetos de orçamento do Estado e dos Municípios, bem como fiscalizava a execução dos mesmos.

Segundo Moojen (apud PELLINI, 2009, p. 11), até então os orçamentos eram elaborados apenas para cumprir a formalidade, sem preocupações de ordem técnica. Cada Estado elaborava o orçamento a seu modo, não havendo entre os Estados e Municípios dois orçamentos de igual feição.

Na Constituição de 1946, com a redemocratização do País, o orçamento voltou a ser do tipo misto, ou seja, o Executivo elaborava o projeto de lei do orçamento e o encaminhava para discussão e votação nas casas legislativas. Os legisladores coparticipavam com emendas. Entretanto, essa abertura era exagerada, pois as emendas não exigiam os cancelamentos compensatórios. Como consequência, no ano de 1959 o número de emendas foi de 8.572 e, em 1963, alcançou quase 100.000, conforme informações da Câmara dos Deputados (BRASIL, 2010-b).

Os dispositivos constitucionais consagraram alguns princípios básicos, como a

unidade, a universalidade, a exclusividade e a especificação, além de evidenciar de forma clara o papel do Tribunal de Contas.

A autora Pellini salienta o importante marco nas finanças públicas estabelecido a partir da publicação da Lei Federal 4.320, de 17/03/1964:

Em 17 de março de 1964, a edição da Lei Federal no 4.320, em vigor até hoje, representou um marco em termos de finanças públicas, tendo estatuído normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Quanto ao orçamento, inovou em vários aspectos, porém os mais relevantes são os que dizem respeito às previsões plurianuais e ao orçamento-programa. Introduziu a exigência de elaboração do orçamento plurianual de investimentos, relativo a um período de três anos (2009, p. 11).

A Constituição outorgada de 1967 retirou as prerrogativas do Legislativo quanto à iniciativa de leis ou emendas que criassem ou aumentassem despesas, inclusive emendas ao projeto de lei do orçamento. Conforme o § 1º, do art. 67 da norma em questão, não poderiam ser objeto de deliberação emendas que decorressem aumentos de despesa global ou de cada órgão, projeto ou programa; ou que visassem modificar o seu montante, natureza e objetivo.

Isso impossibilitava que emendas importantes fossem propostas pelo legislativo. O papel desse Poder passou a ser o de homologar o projeto oriundo do Executivo. A Emenda Constitucional nº 1, de 1969, mudou diversos aspectos da Constituição de 67, mantendo, no entanto, os dispositivos sobre orçamento que limitavam a capacidade de iniciativa do legislativo em leis que acarretem despesas e em emendas.

A Constituição de 1988, em vigor, foi a sétima recebida pelo país. Trouxe inovações importantes, em seu art. 165, no que se refere ao orçamento público. Introduziu uma nova estrutura para a realização do planejamento orçamentário, que passou a ser feito em três etapas complementares: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

Segundo Giacomoni (2009), desde as primeiras discussões, o tema orçamentário mereceu grande atenção dos constituintes, pois era visto como símbolo das prerrogativas perdidas durante o período autoritário. O novo texto constitucional devolveu ao Legislativo a prerrogativa de propor emendas ao projeto de lei do orçamento sobre despesa. Outra inovação do novo ordenamento é a exigência de, anualmente, o Executivo encaminhar ao Legislativo o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO) com o objetivo de orientar a elaboração da lei orçamentária.

3 ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO

Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, o processo de elaboração orçamentária no Brasil está consubstanciado em três principais instrumentos: Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei de Orçamentos Anuais. Por força desse mandamento constitucional, todo o país adota uma estrutura orçamentária baseada nesses três documentos.

O Plano Plurianual estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Federal para as despesas de capital e para as relativas aos programas continuados. É um plano de governo cuja duração e execução se estendem por quatro anos. A Lei de Diretrizes Orçamentárias estabelece as metas e prioridades da Administração Pública Federal, inclusive as despesas de capital, com a finalidade nortear a elaboração dos orçamentos anuais para o exercício subsequente, sendo, portanto, uma lei anual. Por fim, a Lei Orçamentária Anual compreende o orçamento fiscal da União, seus fundos e mais a administração indireta, além do orçamento de investimentos das empresas que a União controla e do orçamento da seguridade social (SANTOS, 2010).

3.1 PLANO PLURIANUAL

O Plano Plurianual foi uma das principais novidades da Constituição de 1988. É um plano de médio prazo, o qual busca estabelecer as ações a serem seguidas pelo governo para que os objetivos e metas fixados durante o seu período sejam atingidos, indicando e nortear a elaboração dos demais planos e programas de governo.

Segundo Zucatto (2009), antes mesmo de tornar-se uma obrigação, alguns governos já o haviam adotado. O autor cita como exemplo o governo do Presidente Juscelino Kubitshek, que executou um Plano de Metas com o objetivo de consolidar a industrialização da região Sudeste e criou a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE, com intuito de desenvolver a região Nordeste.

O PPA está previsto no § 1º do artigo 165 da Constituição Federal e, de acordo com a Carta Magna, a lei que o instituir estabelecerá, de forma regionalizada:

- As diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal,
- para as despesas de capital e outras delas decorrentes e
- para as relativas aos os programas de duração continuada (mais de um exercício financeiro).

Está previsto, ainda, no § 1º do artigo 167 da Constituição Federal, que nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no Plano Plurianual ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

Desse modo, o governo fica obrigado pelo PPA a traçar todas as suas ações e seu orçamento de forma a não contrariar as diretrizes nele contidas. Ou seja, obriga-se a realizar investimentos em programas estratégicos prenunciados na lei do PPA para o período vigente.

Mesmo existindo regras na Constituição que devem ser observadas para a instituição do Plano Plurianual, há citação que remete a especificação do assunto à lei complementar, como descrito no § 9º, inciso I, do artigo 165:

§ 9º - Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual (BRASIL, 1988).

Porém, a Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a que se refere o parágrafo supracitado, tentou introduzir em seu Capítulo II (Do Planejamento), Seção I (Do Plano Plurianual), texto relativo à matéria, mas teve seu artigo 3º vetado, o qual disporia do PPA.

De acordo com Toledo Júnior (2001), aprovado no Congresso Nacional, o autógrafo dessa Lei Fiscal previa prazos e a inserção de Anexo ao Plano Plurianual. Mas o Presidente da República vetou tudo isso, sob a alegação de que os prazos eram muito restritos e de que o Anexo de Políticas Fiscais proposto confundia-se com o Anexo de Metas Fiscais, este da lei de diretrizes orçamentárias.

Com essa vedação, desde a entrada em vigor da Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988, vem sendo aplicado o dispositivo constante no inciso I do § 2º do artigo 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

§ 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 quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa (BRASIL, 1988).

Sendo assim, o projeto de lei do PPA deve ser encaminhado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional até quatro meses antes do encerramento do exercício (31 de agosto) e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa (22 de dezembro). As datas das sessões legislativas estão estabelecidas no art. 57 da Constituição Federal: “O Congresso Nacional reunir-se-á, anualmente, na Capital Federal, de 2 de fevereiro a 17 de julho e de 1º de agosto a 22 de dezembro” (BRASIL, 1988). Até a promulgação da Emenda Constitucional nº 50, de fevereiro de 2006, esse período era de 15 de fevereiro a 30 de junho e de 1º de agosto a 15 de dezembro. Nas palavras de Giacomoni (2009), o Plano Plurianual tem a mesma duração do mandato do Chefe do Poder Executivo, embora não coincida integralmente com este.

3.2 LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS

A Lei de Diretrizes Orçamentárias, assim como o Plano Plurianual, também foi introduzida no sistema orçamentário brasileiro pela Constituição Federal de 1988. A LDO tem como finalidade nortear a elaboração dos orçamentos anuais, compreendendo o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidos no plano plurianual (KOHAMA, 2009).

Ela tem origem no Poder Executivo, que encaminha o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias ao Poder Legislativo. Uma vez aprovada, busca sintonizar a Lei Orçamentária Anual com as diretrizes, objetivos e metas da administração estabelecidos no PPA.

A LDO está prevista no § 2º do artigo 165 da Constituição Federal e, de acordo com esta, deverá:

- Compreender as metas e prioridades da administração pública federal; incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente;

- Orientar a elaboração da lei orçamentária anual;
- Dispor sobre as alterações na legislação tributária;
- Estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Ainda em relação aos mandamentos constitucionais, além das previsões acima, na lei de diretrizes orçamentárias poderão constar também:

- Parâmetros para iniciativa de lei de fixação das remunerações no âmbito do Poder Legislativo;
- Limites para elaboração das propostas orçamentárias do Poder Judiciário e do Ministério Público;
- Autorização para 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, ressalvadas as empresas públicas e sociedades de economia mista.

Mas a LDO não encontra regramento apenas na Constituição. Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, esta passou também a disciplinar diversos temas específicos na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Giacomoni faz uma compilação de diversos dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 4º, inciso I, alíneas “a”, “b”, “e” e “f”, § 1º e § 3º; art. 5º, inciso III; art. 7º, § 2º; art. 8º e art. 14) que disciplinam esses temas:

Assim, as leis de diretrizes orçamentárias passam a dispor, também, sobre:

- equilíbrio entre receitas e despesas;
- metas fiscais;
- riscos fiscais;
- programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso, a serem estabelecidos pelo Poder Executivo trinta dias após a publicação da lei orçamentária;
- critérios e forma de limitação de empenho, a serem efetivados nas hipóteses de risco de não-cumprimento das metas fiscais ou de ultrapassagem do limite da dívida consolidada;
- normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
- condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;
- forma de utilização e montante da reserva de contingência a integrar a lei orçamentária anual;
- demonstrações trimestrais apresentadas pelo Banco Central sobre o impacto e o custo fiscal das suas operações;
- concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita (2009, p. 220).

Conforme o § 1º e o § 2º do artigo 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal, deverá integrar o projeto de lei de diretrizes orçamentárias o Anexo de Metas Fiscais, em que 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.

O Anexo de Metas Fiscais conterá, ainda:

- Avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;
- Demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;
- Evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;
- Avaliação da situação financeira e atuarial:

a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;

b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;

- Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

Assim, as leis de diretrizes orçamentárias anuais passaram a ter em seu texto o Anexo de Metas Fiscais. Esse Anexo traz a avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior, que deve ser apresentada de forma concisa, mas com a clareza suficiente e em termos adequados à compreensão pelos vários usuários da informação. Se assim não for, em nada resultaria toda a preocupação com transparência e publicidade da gestão fiscal pregada pela Lei de Responsabilidade Fiscal (FIGUEIREDO, 2001).

O § 3º do mesmo artigo da LRF, diz que a Lei de Diretrizes Orçamentárias deverá conter também o Anexo de Riscos Fiscais, em que serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

Como explica Figueiredo (2001), riscos fiscais são quaisquer fatores incertos que possam comprometer o equilíbrio entre receitas e despesas, em decorrência, por exemplo, de restrições do ambiente econômico ou de contestações judiciais sobre cobrança de tributos, ou que imponham a realização de despesas antes não previstas, como crises financeiras e cambiais com impacto sobre as taxas de juros, ou decisões judiciais.

Ainda, a mensagem que encaminhar o projeto da União apresentará, em anexo específico, os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente.

Giacomoni (2009) ainda acrescenta que uma lei de diretrizes composta de definições sobre prioridades e metas, investimentos, metas fiscais, mudanças na legislação sobre tributos e políticas de fomento a cargo de bancos oficiais, possibilitará a compreensão partilhada entre os Poderes Executivo e Legislativo sobre os vários aspectos da economia e da administração do setor público, facilitando sobremaneira a elaboração da proposta orçamentária anual e sua discussão e aprovação no âmbito legislativo.

Por último, quanto aos prazos, também como no Plano Plurianual, vem sendo aplicado o disposto no inciso II do § 2º do art. 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988:

§ 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:

[...]

II - o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa (BRASIL, 1988).

Nesse caso, o prazo para encaminhamento, pelo Poder Executivo, do projeto de lei das diretrizes orçamentárias ao Poder Legislativo é 15 de abril (até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro). A devolução para sanção deverá ocorrer até o dia 17 de julho (até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa).

3.3 LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL

3.3.1 Definição e Conteúdo

A Cartilha do Orçamento da Câmara dos Deputados (2010-a) ensina que a Lei Orçamentária Anual é a que estima a receita e fixa a despesa que a administração pública federal estará autorizada a realizar em um determinado exercício. Como instrumento de

execução do planejamento do governo, a LOA deve ser compatível com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e com o Plano Plurianual aprovado para o período.

Segundo Kohama (2009), o orçamento anual é elaborado para viabilizar a concretização das situações planejadas no PPA e transformá-las em realidade, obedecida a LDO. Nele são programadas as ações a serem executadas para alcançar os objetivos determinados.

Conforme o § 5º do artigo 165 da Constituição Federal, a Lei Orçamentária Anual é constituída por três orçamentos:

I - Orçamento Fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - Orçamento de Investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - Orçamento da Seguridade Social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Na esfera federal, as principais bases da organização da proposta orçamentária, assim como da Lei Orçamentária Anual, estão fixadas na Lei 4.320/64, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Entretanto, a defasagem sofrida por essa norma geral, como decorrência do tempo e das inovações introduzidas pela Constituição de 1988, vem sendo compensada pelas leis de diretrizes orçamentárias (GIACOMONI, 2009, p. 239).

Mesmo com essa defasagem, a norma geral que disciplina a apresentação da proposta e da lei orçamentária ainda é a contida na Lei nº 4.320/64. O art. 22 estabelece que a proposta orçamentária que o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo deverá ser composta de:

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 econômica-financeira do Governo; justificação da receita e despesa, particularmente no tocante ao orçamento de capital;

II - Projeto de Lei de Orçamento;

III - Tabelas explicativas, das quais, além das estimativas de receita e despesa, constarão, em colunas distintas e para fins de comparação:

a) a receita arrecadada nos três últimos exercícios anteriores àquele em que se elaborou a proposta;

b) a receita prevista para o exercício em que se elabora a proposta;

c) a receita prevista para o exercício a que se refere a proposta;

d) a despesa realizada no exercício imediatamente anterior;

e) a despesa fixada para o exercício em que se elabora a proposta; e

f) a despesa prevista para o exercício a que se refere a proposta.

IV - Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativa do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhadas de justificação econômica, financeira, social e administrativa.

Deverá constar, também, na proposta orçamentária, para cada unidade administrativa, descrição sucinta de suas principais finalidades, com indicação da respectiva legislação.

Por sua vez, o art. 2º da Lei nº 4.320/64 estabelece que na Lei Orçamentária Anual deverá conter:

I - Sumário geral da receita por fontes e da despesa por funções do Governo;

II - Quadro demonstrativo da receita e despesa segundo as categorias econômicas;

III - Quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação;

IV - Quadro das dotações por órgãos do Governo e da Administração.

V - Quadros demonstrativos da receita e planos de aplicação dos fundos especiais;

VI - Quadros demonstrativos da despesa, na forma dos anexos nº 6 a 9 da Lei nº 4.320/64;

VII - Quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do Governo, em termos de realização de obras e de prestação de serviços.

Essas informações servem para esclarecer melhor a política econômico-financeira e os programas do governo. Os sumários e quadros que devem estar presentes na lei do orçamento prestam-se a orientar os elaboradores do orçamento e também servem como meio para facilitar o levantamento das estatísticas financeiras.

Ainda em relação ao projeto de lei orçamentária, Machado Júnior e Reis acrescentam que, além do determinado no § 5º, incisos I, II e III do art. 165 da Constituição, deverá conter, também, dispositivos que:

- estabeleçam a previsão da receita e a fixação da despesa;
- determinem as fontes da receita pública;
- determinem as destinações dos recursos orçamentários aos órgãos ou às funções de Governo;
- estabeleçam a previsão das receitas dos órgãos da Administração indireta, bem como as aplicações a serem efetuadas através deles, desde que recebam transferências à conta do orçamento;
- autorizem o Poder Executivo a abrir créditos suplementares até determinado limite;
- autorizem o Poder Executivo a efetuar operações de crédito, inclusive as por antecipação da receita, obedecida a legislação em vigor sobre a matéria (2002/2003, p. 73).

Já Kohama (2009, p. 39), explica que também há disposições na Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 5º, que igualmente devem ser observadas na elaboração do projeto de lei orçamentária:

- Deve estar compatível com o Plano Plurianual e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- Conter demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais da LDO;
- Será acompanhado de demonstrativo do efeito sobre as receitas e despesas decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, bem como das medidas de compensação à renúncia de receitas e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;
- Deve conter reserva de contingência, que pode ser calculada utilizando-se percentual sobre a receita corrente líquida, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos;
- Todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão, constarão da lei orçamentária anual;
- O refinanciamento da dívida pública constará separadamente na lei orçamentária e nas de crédito adicional;
- É vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada;
- 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.

A Câmara dos Deputados também faz referência à Lei de Responsabilidade Fiscal, citando novas responsabilidades, com relação aos orçamentos, para o administrador público que foram introduzidas a partir de sua aprovação:

Algumas dessas responsabilidades são:

- respeitar o limite de gastos com pessoal;
- proibir a criação de despesas de duração continuada sem uma fonte segura de receitas;
- não permitir aumento de salários às vésperas de eleições (180 dias);
- não gerar despesas sem que haja orçamento correspondente (2010-a).

3.3.2 Competência da Elaboração Orçamentária

Na esfera federal, Giacomoni (2009) ensina que a elaboração do orçamento anual tem seu desenvolvimento no âmbito do Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal, cujo órgão central é o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), conforme especifica a Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. No MPOG, a Secretaria de Orçamento Federal (SOF) é a responsável pela coordenação, consolidação e supervisão da elaboração orçamentária. As unidades de orçamento dos ministérios civis, militares e dos órgãos da Presidência da República são chamadas de Órgãos Setoriais do sistema. Integram ainda o sistema as Unidades Orçamentárias que são as responsáveis pela programação e execução orçamentária.

O processo de desenvolvimento da elaboração da proposta orçamentária é desenvolvido por meio do Sistema Integrado de Dados Orçamentários (SIDOR). Esse é o sistema responsável pelo controle e acompanhamento das etapas e aprovação do Orçamento da União cabendo sua supervisão à Secretaria de Orçamento Federal.

3.3.3 Etapas e Fluxo do Processo de Elaboração Orçamentária

O processo de elaboração orçamentária da União é extremamente complexo, pois há interesses políticos envolvidos, vultosos montantes financeiros, grande número de entidades abrangidas e um elevado fluxo de informações. Para expor essa complexidade de maneira resumida, a seguir é apresentado um quadro e uma ilustração com as etapas e o fluxo do processo de elaboração orçamentária, ambos extraídos do Manual Técnico de Orçamento 2010:

ETAPAS	RESPONSÁVEIS	PRODUTO
Planejamento do Processo de Elaboração	- SOF	- Definição da Estratégia do processo de elaboração; - Etapas, Produtos e Agentes Responsáveis no Processo; - Papel dos Agentes; - Metodologia de Projeção de Receitas e Despesas; - Fluxo do Processo; e - Instruções para Detalhamento da Proposta Setorial.
Definição de Macrodiretrizes	- SOF; - Assessoria Econômica/MP; - Órgãos Setoriais; - MF; e - Casa Civil/ PR	- Diretrizes para a elaboração da lei orçamentária: LDO 2010 - Parâmetros Macroeconômicos; - Metas Fiscais; - Riscos Fiscais; - Objetivos das Políticas Monetária, Creditícia e Cambial; e - Demonstrativo da estimativa da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.
Revisão da Estrutura Programática	- SOF, SPI, DEST e IPEA; - Órgãos Setoriais, - UO's e Gerentes de Programas	- Estrutura Programática do Orçamento.
Avaliação da NFGC para a Proposta Orçamentária	- SOF; - Assessoria Econômica/MP; - Órgãos Setoriais; - MF; e - Casa Civil/ PR	- Estimativa de Receitas e das Despesas que compõem a Necessidade de Financiamento do Governo Central - NFGC, para a proposta orçamentária.
Estudo, Definição e Divulgação de Limites para a Proposta Setorial	- SOF; - MP; e - Casa Civil/PR	- Referencial monetário para apresentação da proposta orçamentária dos órgãos setoriais.
Captação da Proposta Setorial	- Unidades Orçamentárias e - Órgãos Setoriais	- Proposta orçamentária dos órgãos setoriais, detalhada no Sistema de Orçamento e Planejamento.
Análise e Ajuste da Proposta Setorial	- SOF	- Proposta orçamentária analisada, ajustada e definida.
Fechamento, Compatibilização e Consolidação da Proposta Orçamentária	- SOF; - MP; e - Casa Civil/PR	- Proposta orçamentária aprovada pelo MP e pela PR, fonteada, consolidada e compatibilizada em consonância com a CF, o PPA, a LDO e a LRF.
Elaboração e Formalização da Mensagem Presidencial e do Projeto de Lei Orçamentária	- SOF, DEST e IPEA; - Área Econômica; - Órgãos Setoriais; e - Casa Civil/PR	- Mensagem Presidencial, Texto e Anexos do Projeto de Lei Orçamentária elaborados e entregues ao Congresso Nacional
Elaboração e Formalização das Informações Complementares ao Projeto de Lei Orçamentária	- SOF e DEST; - Área Econômica; - Órgãos Setoriais; e - Casa Civil/PR	- Informações Complementares ao Projeto de Lei Orçamentária, elaboradas e entregues ao Congresso Nacional

Quadro 1: Etapas, Responsáveis e Produtos do Processo de Elaboração Orçamentária
Fonte: Manual Técnico de Orçamento 2010 (BRASIL, 2009).

3.3.4 Proposta dos Poderes

De acordo com o princípio orçamentário da unidade, estabelecido pelo artigo 2º da Lei nº 4.320/64, o orçamento deve ser uno, ou seja, a “unidade orçamentária tende a reunir em um único total todas as receitas do Estado, de um lado, e todas as despesas, de outro” (MILATCHITCH apud GIACOMONI, 2009 p. 64).

Sendo assim, a proposta e a Lei Orçamentária Anual federal abrangem, também, o orçamento do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público da União, além do próprio orçamento do Executivo. As etapas e o fluxo mostrados no item anterior referem-se aos procedimentos a que estão sujeitos os órgãos e as entidades do Poder Executivo.

A matéria está disciplinada adequadamente na Constituição Federal, nos artigos abaixo, que estabelecem que as propostas dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público serão elaboradas de acordo com os limites estipulados na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Art. 51. Compete privativamente à **Câmara dos Deputados**:

[...]

IV - dispor sobre sua organização, funcionamento, polícia, criação, transformação ou extinção dos cargos, empregos e funções de seus serviços, e a iniciativa de lei para fixação da respectiva remuneração, observados os parâmetros estabelecidos na **lei de diretrizes orçamentárias**.

[...]

Art. 52. Compete privativamente ao **Senado Federal**:

[...]

XIII - dispor sobre sua organização, funcionamento, polícia, criação, transformação ou extinção dos cargos, empregos e funções de seus serviços, e a iniciativa de lei para fixação da respectiva remuneração, observados os parâmetros estabelecidos na **lei de diretrizes orçamentárias**.

[...]

Art. 99. Ao **Poder Judiciário** é assegurada autonomia administrativa e financeira.

§ 1º - Os tribunais elaborarão suas propostas orçamentárias dentro dos limites estipulados conjuntamente com os demais Poderes na **lei de diretrizes orçamentárias**.

[...]

Art. 127. O **Ministério Público** é instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis.

[...]

§ 3º - O Ministério Público elaborará sua proposta orçamentária dentro dos limites estabelecidos na **lei de diretrizes orçamentárias** (BRASIL, 1988) [grifo nosso].

3.3.5 Prazos

Os prazos de encaminhamento do Projeto de Lei Orçamentária Anual ao Poder

Legislativo, assim como de sua devolução para sanção, também são os dispostos no art. 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988, que dispõe em seu § 2º, inciso III:

§ 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:

[...]

III - o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa (BRASIL, 1988).

A aprovação deve ser concluída até o final do período legislativo, ou seja, 22 de dezembro. Após a aprovação pelo Congresso Nacional, em sessão conjunta e por maioria simples, o projeto de lei orçamentária anual é enviado ao Presidente da República para sanção ou veto (PALUDO, 2010, p. 70).

De acordo com o art. 66, § 1º, da Constituição, o Presidente da República dispõe de quinze dias úteis, contados da data do recebimento do projeto, para sancioná-lo ou vetá-lo. Decorrido esse prazo sem manifestação, o silêncio importará na sua sanção.

Se houver veto, parcial ou integral, deve ser encaminhado, em quarenta e oito horas, ao Presidente do Senado Federal expondo os motivos do veto. O veto será apreciado em sessão conjunta, dentro de trinta dias a contar de seu recebimento, só podendo ser rejeitado pelo voto da maioria absoluta dos Deputados e Senadores, em escrutínio secreto. Derrubado o veto e não promulgada a LOA, cabe ao Presidente do Senado Federal promulgá-la, em quarenta e oito horas, ou a seu vice, em igual prazo.

Por fim, Paludo (2010) acrescenta que a aprovação e promulgação da LOA são formalizadas pelos seguintes atos: decretação pelo Poder Legislativo, sanção pelo Presidente da República e promulgação.

As informações disponíveis no sítio da Secretaria de Orçamento Federal (BRASIL, 2010-c) ainda ensinam que, se durante o exercício financeiro houver necessidade de realização de despesas acima do limite que está previsto na lei, o Poder Executivo submete ao Congresso Nacional projeto de lei de crédito adicional. Por outro lado, a SOF mostra exemplos de crises econômicas mundiais, como aquelas que ocorreram na Rússia e Ásia na década de 1990, que obrigaram o Poder Executivo a editar Decretos com limites financeiros de gastos abaixo dos limites aprovados pelo Congresso. São chamados de Decretos de Contingenciamento em que são autorizadas despesas no limite das receitas arrecadadas.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O orçamento público serviu inicialmente como instrumento de controle do Poder Legislativo sobre o Poder Executivo e também desse sobre suas próprias unidades. Segundo Giacomoni (2009), desde o princípio, a instituição orçamentária foi cercada de uma série de regras com a finalidade de aumentar-lhe a consistência no cumprimento de sua principal finalidade: auxiliar o controle parlamentar sobre os Executivos. Hoje, pode-se dizer que a Constituição de 1988 trouxe diretrizes inovadoras de grande significado para a gestão pública, pois reforçou o conceito que associa planejamento e orçamento como elos de um mesmo sistema ao criar novos instrumentos: o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A peça orçamentária é de suma importância, pois ela é o documento que define todo o processo de gestão dos recursos públicos. Devem ser contemplados, na fase de elaboração da proposta, todos os elementos que facilitem a análise, sob os aspectos da eficiência e da eficácia, dos propósitos e ações pretendidas pelo governo. São inúmeros interesses políticos, vultuosos montantes financeiros, uma diversidade de entidades e de pessoal envolvidos, o que torna essa peça um produto que decorre de um complexo processo.

A importância do orçamento público fica clara na sua própria conceituação, conforme explica Santos (2010). Dada a complexidade da administração pública moderna, o orçamento público é o principal instrumento de ação de qualquer governo, independente de sua ideologia. O governo modifica uma sociedade, em maior ou menor grau conforme a efetividade de suas ações.

Porém, a complexidade a que o processo está submetido e a necessária diversidade de legislações que normatizam a elaboração da proposta orçamentária a tornam uma peça extremamente técnica. A principal interessada envolvida no processo, que é a sociedade que possui legítimos interesses nas ações e no desempenho do governo, não consegue entender a linguagem especializada utilizada, tanto na elaboração quanto no produto final do orçamento público.

BUDGET PREPARATION IN FEDERAL LEVEL

Abstract: This article presents the development of a drafting, regarding a budget proposal, in federal level, and a highly standardized path that should be followed in order to achieve a final result: the annual budget law. This article is based on a theoretical framework and public material, related to theme of this research. It also encompasses a documental research which is used to organize information that has been scattered. Thus, it presents a brief historical evolution concerning the budget in Brazil, taking the Federal Constitutions into consideration. After that, there are the main instruments used for the development of budgets in the country: the multi-year plan, the budget directives law and the annual budget law. In this presentation, the various laws governing the process are related to the article's theme. It is an attempt to offer a comprehensive yet concise overview of the complex budget process.

Keywords: Public budget. Budget proposal. Budgeting.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Cartilha do Orçamento da Câmara dos Deputados*. Disponível em: <<http://apache.camara.gov.br/portal/arquivos/Camara/internet/orcamento-brasil/cidadao/entenda/cartilha/cartilha.pdf>> Acesso em 18 abr. 2010-a.

_____. Câmara dos Deputados. *Curso Sobre Processo Orçamentário*. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/internet/orcamentobrasil>> Acesso em 18 abr. 2010-b.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 1988.

_____. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. In: *Diário Oficial da União*, Brasília, 25 fev. 1967.

_____. Lei 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. In: *Diário Oficial da União*, Brasília, 05 mai. 2000.

_____. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. In: *Diário Oficial da União*, Brasília, 23 mar. 1964.

_____. Lei 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. In: *Diário Oficial da União*, Brasília, 06 fev. 2001.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Despesa Nacional: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios*. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008-a.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Receita Nacional: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios*. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008-b.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. *Manual Técnico de Orçamento MTO-02 2005*. Brasília, 2004.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. *Manual Técnico de Orçamento MTO. Versão 2010*. Brasília, 2009.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. *Orçamento*. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/secretaria.asp?sec=8>> Acesso em 17 abr. 2010-c.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício. et al. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. 14.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KOHAMA, Helio. *Contabilidade Pública: Teoria e Prática*. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO JUNIOR, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 31.ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

PALUDO, Augustinho Vicente. *Orçamento Público e Administração Orçamentária e Financeira*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

PELLINI, Ana Maria. *Os Sistemas de Planejamento, Execução e Controle da Gestão Pública - Uma Nova Proposta*. ConTexto, América do Norte, 3, dez. 2009. Disponível em: <<http://www.seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/11636/6838>> Acesso em: 28 dez. 2009.

SANTOS, Aristeu Jorge dos. *Orçamento Público e os Municípios: Alguns Conceitos de Orçamento e suas Repercussões na Administração Pública Municipal*. Revista Eletrônica de Administração, v. 7, ago. 2001. Disponível em: < <http://www.seer.ufrgs.br/index.php/read/article/viewFile/15706/9372>> Acesso em: 16 abr. 2010.

TOLEDO JUNIOR, Flávio C. de; ROSSI, Sérgio Ciqueira. *Lei de Responsabilidade Fiscal: Comentada Artigo por Artigo*. São Paulo: Editora NJD, 2001.

ZUCATTO, Luis Carlos. et al. *Proposição de Indicadores de Desempenho na Gestão Pública*. ConTexto, América do Norte, 9, dez. 2009. Disponível em: <<http://www.seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/11701/6909>> Acesso em: 28 dez. 2009.