



MUDANÇAS DE PARADIGMAS PARA APRIMORAR O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO DAS INSTITUIÇÕES PÚBLICAS BRASILEIRAS

CHANGES IN PARADIGMS TO IMPROVE THE BUDGETARY PROCESS OF BRAZILIAN PUBLIC INSTITUTIONS

Roberto Rivelino Martins Ribeiro, Universidade Estadual de Maringá, Brasil, rivamga@hotmail.com

José Santo Dal Bem Pires, Universidade Estadual de Maringá, Brasil, jsdbpires@uem.br

Kerla Mattiello, Universidade Estadual de Maringá, Brasil, m_kerla@yahoo.com.br

Simone Leticia Raimundini Sanches, Universidade Estadual de Maringá, Brasil, simoneleticar@yahoo.com.br

Resumo

Este estudo tem por objetivo identificar mudanças de paradigmas para aprimorar o processo orçamentário das instituições públicas brasileiras, e, para tanto, realizou uma fundamentação teórica detalhada, focada na compreensão dos fundamentos do orçamento anual das instituições governamentais. Os procedimentos metodológicos são de caráter eminentemente exploratório na bibliografia e na legislação vigente, com tipo de estudo descritivo e com tratamento dos dados de forma qualitativa, pois não envolve processos estatísticos. Assim, o método em questão busca valorizar o entendimento de uma mudança, passando de determinada situação dominante para outra com nova perspectiva de aprimoramento das técnicas orçamentárias utilizadas nas organizações governamentais. Os resultados alcançados apontam para a necessidade de mudança dos procedimentos adotados na elaboração do orçamento público para novas práticas orçamentárias. Ao final, concluiu-se que: as categorias econômicas de receitas e despesas públicas passam a ter uma nova ótica, compreendendo a orçamentária e a contábil; o orçamento deixa de ser apenas participativo e passa a ser participativo impositivo; o prazo tempestivo para aprovação do orçamento seja cumprido; as programações genéricas passam a ter normas disciplinadoras para sua execução; e, a necessidade de uma Lei de Responsabilidade Social focada em uma programação que parte do Social para o Fiscal e não da forma como é hoje, do Fiscal para o Social. Acredita-se que as proposições dos novos procedimentos operacionais permitem o aprimoramento do orçamento público, tornando-o mais acessível à sua compreensão, com melhores condições para o controle social e para o exercício da cidadania plena.

Palavras-chave: Orçamento Público; Processo Orçamentário; Instituições Públicas.

Abstract

This study aims to identify paradigm shifts to improve the budgeting process of Brazilian public institutions, and, for that, has made a detailed theoretical foundation, focused on understanding the fundamentals of the annual budget of government institutions. The methodological procedures are eminently exploratory in the bibliography and in the current legislation, with a descriptive type of study and a qualitative treatment of the data, since it does not involve statistical processes. Thus, the method in question seeks to value the understanding of a change from one dominant situation to another with a new perspective of improvement of the budgeting techniques used in governmental organizations. The results indicate the need to change the procedures adopted in the elaboration of the public budget for new budgetary practices. At the end, it was concluded that: the economic categories of public revenues and expenditures have a new perspective, including budget and accounting; the budget ceases to be participatory only and becomes tax participatory; the timely approval of the budget is fulfilled; generic schedules have disciplinary norms for their execution; and, the need for a Social Responsibility



Law focused on a programming that starts from Social to the Fiscal and not the way it is today, from the Fiscal to the Social. It is believed that the propositions of the new operational procedures allow the improvement of the public budget, making it more accessible to its understanding, with better conditions for social control and the exercise of full citizenship.

Keywords: *Public budget; Budgetary process; Public Institutions.*

1 INTRODUÇÃO

Todos os segmentos da sociedade têm reivindicado dos gestores públicos e, sobretudo, da comunidade acadêmica especializada no assunto, avanços relacionados ao processo de elaboração de um dos principais instrumentos de planejamento e de controle dos recursos públicos: o orçamento. Parece ser característica de qualquer nação que o desenvolvimento do sistema orçamentário só avança mediante crises nas contas públicas, situação que perdura, ainda, até os dias atuais.

Com certa dose de boa vontade política as abordagens relacionadas ao orçamento público podem e precisam ser vistas de outra forma, com uma nova explicação para serem aprimoradas. Nesse sentido, o orçamento tem merecido destaque nas reformas recentes da gestão pública em vários países, que não tem ficado somente nas reformas organizacionais, que estão fadadas a desfazerem em curto prazo, se não utilizarem, como ponta de lança da reforma, uma série de procedimentos que tenham como finalidade aprimorar um dos principais instrumentos de gestão de qualquer governo: o orçamento anual das instituições públicas (SILVA, 2011).

Estabelecer o orçamento é, evidentemente, um ato importante na vida das instituições públicas e para a sociedade em geral. É o meio de se prever a produção a ser realizada em determinado período; dessa maneira permite consignar formalmente os recursos financeiros que essa produção exige para ser viabilizada. Portanto, é hora de exigir uma melhor compreensão do conteúdo do orçamento das organizações governamentais dentro de uma linguagem mais acessível ao entendimento do cidadão comum. Sejam quais forem às alternativas que se ofereçam para avançar no processo de construção do orçamento público, é necessário, num primeiro momento, enfrentar os desafios de mudar paradigmas, no sentido de conhecê-lo melhor e, por consequência, promover transformações nesse poderoso instrumento de controle de gestão (GIACOMONI, 2010). É sabido que devido à burocracia e a rigidez dos procedimentos operacionais admitidos na área governamental, há tantos anos enraizados, indicam que outras visões apontadas avançam para uma mudança de paradigmas.

Ao pensar nos procedimentos atualmente adotados levanta-se a seguinte problemática: é possível identificar mudanças de paradigmas relacionados às velhas práticas e procedimentos orçamentários e indicar novas visões que permitam aprimorar o processo de elaboração do orçamento das instituições públicas brasileiras? Esse fenômeno leva o presente estudo a ter como objetivo geral identificar mudanças de paradigmas para aprimorar o processo de elaboração do orçamento das instituições públicas brasileiras.

Sabe-se que o orçamento é uma Lei, sendo assim, caracteriza-se como um documento público. Não pode ser uma “caixa preta”, com informações sigilosas ou secretas, conforme o que decide quem está responsável pela sua elaboração e execução, à qual poucos podem



compreendê-lo. A Lei orçamentária é pública pelo seu conteúdo, porque trata de despesas que se destinam a atender às necessidades públicas com receita que se origina de recursos obtidos junto à população (ANDRADE, 2013). É pública também porque é elaborada e aprovada num espaço público, sendo discutida e emendada se for o caso, em sessões públicas. Sobretudo, para ter efeito legal e vigorar, é necessário ser publicada para conhecimento de todos.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

As pesquisas para autores especializados no assunto são classificadas de acordo com sua finalidade, com os objetivos, com os procedimentos técnicos e com a sua abordagem do problema. A partir deste critério foi feita a caracterização desta pesquisa a fim de encontrar sua natureza metodológica. Em assim sendo, esta pesquisa está classificada, quanto a sua finalidade, como uma pesquisa aplicada, em que se espera encontrar resultados práticos e concisos. Vergara (2007, p. 47) define a pesquisa aplicada como sendo: “[...] fundamentalmente motivada pela necessidade de resolver problemas concretos, mais imediatos, ou não. Tem, portanto, finalidade prática [...]”. Para Castro (2006, p. 65) as pesquisas aplicadas são “as mais utilizadas atualmente, devido ao desenvolvimento gerado e por seu caráter investigativo para encontrar soluções diretas as necessidades dos gestores e formuladores de política”.

No que tange aos objetivos, a pesquisa é exploratória e descritiva. No que diz respeito à pesquisa exploratória, Diehl e Tatim (2006) diz que esse tipo de pesquisa visa à familiaridade entre o pesquisador e o problema estudado, para que possa torná-lo mais explícito. É exploratória porque, embora as organizações governamentais sejam alvo de algumas pesquisas em diversas áreas de atuação, não se verificou a existência de estudos que tratem do tema do ponto de vista focado. Os objetivos desta pesquisa remetem-na a uma pesquisa descritiva, pois segundo Beuren *et al.* (2012, p. 81) a “pesquisa descritiva está classificada entre a pesquisa exploratória e a explicativa focando identificar mudanças...”, no caso estudado, para aprimorar o processo orçamentário das instituições públicas brasileiras.

A metodologia admitida, quanto aos procedimentos técnicos, é bibliográfica, porque busca na bibliografia especializada e na legislação vigente as práticas atuais utilizadas pelas instituições públicas brasileiras na elaboração do seu orçamento, os quais precisam ser repensados. Para Santos (2006) a pesquisa bibliográfica consiste em uma preciosa fonte de informações com dados já organizados e analisados. Seu levantamento teórico utiliza-se de livros e outros documentos. No que se refere à abordagem do problema, a pesquisa é de ordem qualitativa porque não envolve métodos estatísticos. Diz Beuren *et al.* (2012) que o método qualitativo é o mais utilizado pelos pesquisadores brasileiros na área de administração e contabilidade. O método qualitativo adapta-se melhor as necessidades dos administradores e contabilistas devido à classificação dessas áreas como ciência social já que a abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último. A meta passa a ser a operacionalização da teoria e suas definições buscando isolar a causa do efeito.

Assim, os procedimentos metodológicos admitidos buscam valorizar o entendimento de uma mudança, passando de determinada situação dominante para outra com nova perspectiva de elaboração do orçamento público. Para cada tópico estudado apresentou se as



práticas atuais, para, logo em seguida, apresentar as proposições que refletem uma percepção mais avançada do processo de elaboração do orçamento das instituições públicas brasileiras.

3 RESULTADOS, DISCUSSÕES E PROPOSIÇÕES

Procedimentos e práticas atualmente adotados na confecção do orçamento público são discutidos, em tese, nesse tópico. Faz-se a abordagem teórica para, posteriormente, indicar a eliminação de fatos que mais tem colaborado para comprometer o avanço do processo orçamentário – velhos paradigmas -, e indicam-se novas visões – novos paradigmas - nesse instrumento de ordenamento das receitas e despesas públicas.

3.1 RECEITA PÚBLICA

3.1.1 PROCEDIMENTOS E PRÁTICA ATUAL - RECEITA

O dinheiro que os entes da federação usam para oferecer bens e serviços públicos demandados pela sociedade são chamados de receita pública. Existem várias formas para se obter essa receita mencionada no orçamento, tais como: tributos, contribuições, serviços prestados, transferências recebidas, operações de crédito dentre outras. Nos dizeres da Associação Brasileira de Orçamento Público – ABOP – (1992, p. 42), essas receitas estão representadas por “recursos auferidos na gestão, a serem computados na operação do resultado do exercício, desdobrados nas categorias econômicas ‘correntes’ e de ‘capital’”.

A definição dada pela ABOP tem como ponto balizador o artigo 11 da Lei 4320/64, que diz: “A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital”. O *caput* desse artigo contém 3 (três) parágrafos que dá o arcabouço para o entendimento dessas categorias econômicas. O primeiro define receitas correntes como sendo aquelas provenientes da tributação, das contribuições, do patrimônio da entidade, da industrialização de artefatos, dos serviços prestados e outras similares e, ainda, as transferências recebidas para serem aplicadas em despesas correntes. O segundo define receitas de capital como sendo aquelas provenientes da realização de recursos financeiros oriundos da constituição de dívidas, da alienação de bens e direitos, das transferências recebidas para serem aplicadas em despesas de capital e, ainda, o *superávit* do orçamento corrente. Finalmente, o terceiro parágrafo determina como deve ser entendido o que seja *superávit* do orçamento corrente, que é o valor resultante do balanceamento dos totais das receitas e das despesas correntes, porém, essa diferença não se constitui item de receita orçamentária.

Para o leitor com pouco entendimento sobre as questões relativas à técnica orçamentária, o contido no parágrafo terceiro evidencia uma aparente contradição, qual seja: se o superávit corrente considera-se como fonte de receita de capital, então como pode ela não se constituir em receita orçamentária? A resposta para a questão levantada encontra-se na própria Lei 4320/64, no seu Anexo 1, onde o legislador teve a intenção de apregoar que o excesso das receitas orçamentárias correntes sobre as despesas orçamentárias correntes pode ser aplicado em despesas de capital – aquisição e constituição de bens, amortização do principal da dívida e inversões financeiras - .



A Portaria Interministerial nº 163, datada de 04/05/2001, do Governo Federal, estabelece a classificação da receita pública para todas as esferas de governo – municipal, estadual, união e distrito federal. Devido às alterações eventualmente promovidas, recomenda-se consultar o site www.planejamento.gov.br.

Em síntese, a receita orçamentária pública deve ser classificada em uma das duas vertentes: correntes ou de capital. As receitas correntes são aquelas oriundas do poder de polícia – como os tributos -, os serviços prestados e remunerados, as de origem patrimonial, agropecuária e industrial, e outras de natureza semelhante, bem como as transferências correntes recebidas. As receitas de capital são aquelas resultantes da conversão de bens e direitos em espécie, do recebimento do principal de empréstimos feitos, bem como das transferências de capital recebidas.

3.1.2 MUDANÇAS PARA NOVA VISÃO - RECEITA

A utilização do termo “receita de capital” não é contabilmente a forma mais adequada para expressar a obtenção de recursos provenientes de empréstimos tomados e de alienação de bens e direitos. A palavra “receita” sempre deve ser entendida como sendo decorrência da prestação de um serviço, recebimento de transferências e doações e, especificamente no caso de entidade governamental, em função do poder de polícia estabelecido por imposição constitucional, leis ordinárias e decretos que dá a União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, o poder de arrecadação de recursos (impostos, taxas, contribuição de melhoria, prestação de serviços, transferências recebidas, dentre outras).

Na interpretação de Sanches (1997, p. 218), receitas de capital são aquelas “que alteram o patrimônio duradouro do Estado”. Ora, a obtenção de empréstimos, bem como a alienação de bens e direitos, se por um lado representam um acréscimo das disponibilidades do Estado, por outro, representam um aumento de suas exigibilidades, não havendo, portanto, aumento do patrimônio duradouro da entidade. É, em resumo, um fato permutativo, não afetando a composição do patrimônio líquido. Então, a aceitação da denominação “receitas de capital” constitui-se numa classificação eminentemente econômica – não contábil – das receitas orçamentárias.

Diante do fato consumado de que o orçamento público possui apenas duas vertentes – uma de receita e a outra de despesa -, a primeira indicando a entrada ou origens de recursos estimados e, a segunda, as saídas ou aplicações fixadas, utilizam-se o termo “receitas de capital” para designar as entradas de recursos financeiros que serão, posteriormente, destinados à realização de investimentos em bens de capital e para a amortização de empréstimos tomados. Trata-se de uma denominação eminentemente orçamentária sobre a ótica da classificação econômica.

O presente estudo apresenta, a seguir, uma classificação para as receitas públicas voltada para a visão contábil, com terminologia acessível ao conhecimento comum, constituída da seguinte forma: Receitas provenientes de tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria; Receitas de convênios: esferas municipal, estadual e com a união; Receitas de transferências recebidas na partilha de impostos: ICMS, IPI, IR etc.; Receitas provenientes pela exploração do patrimônio público; Receitas obtidas pela venda de bens e



direitos; Receitas obtidas pelo retorno de empréstimos concedidos; Receitas obtidas pela dívida ativa; Outras receitas públicas (especificar). Vislumbra-se com essa mudança de paradigma uma melhor compreensão das receitas públicas pela sociedade brasileira, facilitando o exercício da cidadania na elaboração, acompanhamento, análise e avaliação das contas de receitas públicas, conseqüentemente do patrimônio público.

3.2 DESPESA PÚBLICA

3.2.1 PROCEDIMENTOS E PRÁTICA ATUAL - DESPESA

A despesa pública representa todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento aos serviços e encargos assumidos no interesse geral, colocados à disposição dos cidadãos, nos termos da Constituição Federal, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos. Segundo a Lei 4320/64, artigo 12, a despesa pública orçamentária será classificada nas seguintes categorias econômicas: despesas correntes e despesas de capital. Desde 2001 a classificação detalhada da despesa pública em vigência é a estabelecida pela Portaria nº 163, de 04/05/ 2001 e suas complementações. Esta Portaria determina que para classificar uma despesa governamental, quanto à sua natureza, devem seguir os seguintes passos: Em categorias econômicas - Despesas correntes e 4 – Despesas de capital; Grupos de natureza da despesa: Pessoal e encargos sociais; Juros e encargos da dívida; Outras despesas correntes; Investimentos; Inversões financeiras; e, Amortização de dívidas. Modalidades de Aplicação: Transferências e execução orçamentária delegada; Aplicações diretas; e, a definir. Elementos de despesa: refere-se ao detalhamento das despesas identificadas no “grupo de natureza da despesa”, exigido pelo artigo 5º da Lei 4320/64.

A fixação do valor da despesa no orçamento não pode ocorrer de forma global. O artigo 5º da Lei 4320/64 estabelece que: “A lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material de consumo, serviços de terceiros, transferências ou qualquer outra...”. A disposição deste artigo reprime a adoção de dotações globais, corroborando ao cumprimento do princípio orçamentário da discriminação da despesa. Mais adiante, no *caput* do artigo 15, reforça a exigência desse detalhamento ao indicar: “Na Lei de Orçamento a discriminação da despesa far-se-á, no mínimo, por elementos”. O entendimento do que seja elemento vem logo a seguir, no § 1º do mencionado artigo, que estabelece: “Entende por elemento o desdobramento da despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se serve a administração pública para consecução dos seus fins”.

Um orçamento não se completa com sua elaboração. É preciso ser executado, e daí a importância da programação financeira, uma espécie de orçamento de caixa, que permite distribuir os recursos mês a mês. A Lei 4320/64 diz em seu artigo 47: “Imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nele fixados, o Poder Executivo aprova um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a executar”. Para explicitar ainda mais o cumprimento de elaboração do demonstrativo da programação da despesa pública, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) estabelece no seu artigo 8º que: “Até 30 (trinta) dias após a publicação do Orçamento, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de



desembolso”. Faz a ressalva de que os recursos legalmente vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

3.2.2 MUDANÇAS PARA NOVA VISÃO - DESPESA

Situação similar à receita de capital, a utilização do termo “despesas de capital” também não é contabilmente adequada. Para Silva (2011, p. 247), despesa designa: “todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade.” Denota-se que a despesa deve acontecer sempre do consumo de um bem ou serviço, ou seja, em função do fato gerador do gasto.

Por mais que se considere o critério de classificação como sendo essencialmente social, não seguindo uma linha de estrita base empresarial, difícil é a assimilação de que o gasto com “investimentos” seja classificado como despesa. A aquisição de um equipamento, por exemplo, não deveria ser considerada como despesa, pois corresponde tão somente a um fato permutativo, sem provocar redução do saldo patrimonial do Estado. É, em resumo, a transposição dos elementos de um todo para se obter uma nova combinação desse mesmo todo, não afetando a composição do patrimônio líquido. Então, a aceitação da denominação “despesas de capital” constitui-se numa classificação eminentemente econômica – não contábil – das despesas orçamentárias.

O leitor é convidado a fazer uma leitura mais atenta nas afirmativas de autores especializados em orçamento público a respeito da classificação econômica da despesa pública, a seguir apresentada. Burkhead, (1971, p. 277), um clássico da literatura sobre orçamento público, questiona a necessidade dessa classificação ao afirmar: “Os Governos estaduais e locais, com compromissos limitados no que se refere à estabilização da renda e do emprego em suas áreas de competência, provavelmente não terão necessidade de uma classificação econômica”. A percepção de Martner apud Giacomoni (2010, p. 107), compartilha da mesma opinião ao afirmar que: “[...] a classificação econômica não tem que ser incorporada no nível administrativo, porquanto a esse interessam principalmente os programas, os resultados e os objetos nos quais se gasta o dinheiro”.

Corroborando com esses entendimentos, Silva (2011, p. 198), ao dizer sobre essa questão: “A classificação binária da despesa em Correntes e de Capital constitui uma camisa de força, visto que nestas duas estão incluídas as transferências que na realidade somente tem significado quando se transformam efetivamente em despesas de custeio ou de capital nas entidades que as receberam”. Na visão dos autores citados, existe a necessidade de repensar determinadas terminologias usadas na matéria orçamentária e evidenciar uma classificação mais acessível à compreensão da sociedade. Assim, na ótica contábil e administrativa, propõe a seguinte classificação para as despesas públicas: Despesas com manutenção dos serviços públicos: pessoal e encargos sociais, auxílio financeiro a estudantes e pesquisadores, materiais de consumo, serviços de terceiros - pessoa física, serviços de terceiros - pessoa jurídica, contribuições, auxílios, subvenções, sentenças judiciais, despesas de exercícios anteriores, indenizações e restituições e outras despesas similares (especificar). Despesas com inativos e



pensionistas: aposentadoria e reformas, pensões e outras despesas similares (especificar). Despesas com juros e demais encargos sobre dívidas: juros sobre a dívida por contrato, outros encargos sobre a dívida por contrato, outros encargos sobre a dívida mobiliária, encargos sobre operações de crédito por antecipação da receita, principal da dívida contratual resgatado, principal da dívida mobiliária resgatada e outras despesas similares (especificar). Investimentos realizados: obras e instalações, reformas adaptações e melhorias, equipamentos, materiais permanentes, inversões financeiras e outras despesas similares (especificar). Despesas com transferências devido às vinculações constitucionais: transferências constitucionais da União para Estados e Municípios, dos Estados para Municípios e outras transferências. Despesas com amortização de dívidas das dívidas.

Recomenda-se, para cada grupo de natureza de despesa acima aludido, um detalhamento analítico adaptado à realidade e as características de cada ente da federação, o que facilitaria em muito o controle gerencial e o processo de tomada de decisão por parte dos gestores públicos e dos segmentos ativos da sociedade através do controle social. É muito provável que essas proposições representem uma mudança de paradigma para uma melhor assimilação do conteúdo programático do orçamento pelo cidadão contribuinte.

3.3 ORÇAMENTO PARTICIPATIVO

3.3.1 PROCEDIMENTOS E PRÁTICA ATUAL DO ORÇAMENTO PARTICIPATIVO

Os debates sobre a importância popular nas decisões e assuntos públicos geralmente implicam em formas de participação, quer direta quer representativa. Seja qual for a forma, a participação parece oferecer vantagens do ponto de vista político, em geral, no que se refere à realização da cidadania, assim como do ponto de vista da gestão pública, em face da proximidade que pode ser estabelecida entre os objetivos da entidade governamental e as reais necessidades da sociedade.

Há não muito tempo a participação popular passou a ser objeto de discussão e estudos na gestão pública brasileira. O interesse crescente nesse tema deveu-se, sobretudo, às pressões de movimentos sociais que reivindicavam participar das decisões políticas e administrativas, destacando-se aqui o orçamento público. Este documento prevê as quantias de recursos financeiros que, no período de um ano, devem entrar e sair dos cofres públicos – receitas e aplicações em despesas -, com a especificação de suas principais fontes de financiamento e das categorias de despesa objeto de atendimento social.

Participar do processo decisório no âmbito do orçamento das instituições públicas significa participar da elaboração, implantação, acompanhamento, controle e avaliação do mais importante instrumento de gestão das organizações governamentais, o que irá afetar, direta ou indiretamente, todos os cidadãos. Para Gondim (1989, p. 2), significa “anular a separação entre os que tomam decisões (políticas e tecnocratas) e aqueles que sofrem as consequências de tais decisões (a população)”. Ensina Teixeira (1997) que participar do processo orçamentário é uma das melhores maneiras de exercer a cidadania, por vários motivos. O primeiro é que se pode exercê-la de forma coletiva, discutindo os problemas, levantando a situação, definindo que propostas são mais importantes para o conjunto da



sociedade; já o segundo é que se podem exigir direitos, por saber que recursos podem estar disponíveis, porque foram estimados.

A valorização da participação popular no processo orçamentário se deu através do artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal. A transparência está assegurada mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos. A Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, produz alterações e acrescenta dispositivos à Lei de Responsabilidade Fiscal como a obrigatoriedade da União, Estados, Distrito Federal e dos Municípios em disponibilizar informações sobre a execução orçamentária e financeira, visando ampliar a transparência da gestão prevista na LRF. A outra valorização da participação popular ocorreu através da Lei nº 12.527 de 18/11/2011, também conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI) ou simplesmente como Lei da Informação, foi promulgada no dia 18 de novembro de 2011 e entrou em vigor a partir do dia 17 de maio de 2012. De acordo com Andrade (2013, p. 239), a LAI “representa um grande instrumento da moralidade e um grande avanço da eficiência e transparência pública”.

3.3.2 DO ORÇAMENTO PARTICIPATIVO PARA O ORÇAMENTO IMPOSITIVO - MUDANÇAS PARA NOVA PRÁTICA

É inegável consenso, no âmbito da sociedade em geral e do Poder Legislativo, em torno da necessidade de se proceder a importantes alterações na matéria orçamentária, no sentido de tornar obrigatória a execução da Lei Orçamentária Anual na forma aprovada pela participação popular e pelo Poder Legislativo. É preciso valorizar de verdade a participação popular e a realização de audiências públicas durante os processos de confecção e discussão das peças orçamentárias. A participação popular deve deixar de ser meramente opinativa – o Executivo acata ou não as ações sugeridas -, para ser efetivamente deliberativas - compromisso de inclusão das ações deliberadas nas peças orçamentárias -, respeitando o princípio orçamentário do equilíbrio.

A partir desse fundamento, a obrigatoriedade da execução das programações orçamentárias dá caráter impositivo ao orçamento público. Por esta proposição, na eventualidade de não poder executar integralmente uma programação, o Poder Executivo deverá enviar, ao Poder Legislativo, mensagem, devidamente fundamentada, solicitando autorização para o cancelamento da respectiva dotação. Nesse particular cabem alguns comentários: o Orçamento não deve ser simplesmente autorizativo, mas também não pode ficar engessado durante todo o exercício financeiro, sem nenhuma margem de flexibilização à realidade do momento de sua execução. Tem-se que reconhecer a existência de uma série de fatores que podem impedir o Poder Executivo de implementar esta ou aquela programação, tais como: um ciclo de conjuntura adversa que frustre as expectativas de arrecadação; o aumento do valor dos pagamentos de juros pela alta da inflação; a inadimplência de uma entidade, ou ente federado, na prestação de contas; a ausência de projetos consistentes para aplicação de recursos. Todas essas são situações possíveis, as quais se podem agregar casos extremados, tais como calamidades públicas de grandes proporções ou declaração de estado de guerra, que podem obrigar o Poder Executivo a dar outra orientação à determinada programação constante na Lei Orçamentária.



O que não se pode aceitar é que uma programação aprovada pela participação popular e pelo Poder Legislativo deixe de ser executada, sem que este seja ouvido e tenha manifestado a sua concordância. Neste caso, por esta proposição, deverá o Poder Executivo enviar mensagem até 120 dias antes do encerramento do exercício financeiro, tendo o Legislativo 30 dias para deliberar, sob pena de considerar como atendida a solicitação original. Cumpre ressaltar que essa medida não é novidade no cenário internacional: os Estados Unidos, que tem regime presidencialista com separação de Poderes como o nosso, usam mecanismo semelhante no caso de não-execução de dotações por parte do Poder Executivo (*rescission*). Seriam mantidas as atuais permissões constitucionais que prevêm que: a) a Lei Orçamentária Anual autorize um percentual para cancelamento automático pelo Poder Executivo, para fins de suplementação de programação aprovada em Lei; e, b) se envie, para aprovação do Poder Legislativo, projetos de leis de crédito adicional, suplementar ou especial, nos quais devem estar explicitadas as razões do cancelamento proposto.

O objetivo desta proposição é evitar que a programação aprovada pela participação popular e pelo Poder Legislativo deixe de ser executada sem a sua concordância. É evitar que o orçamento público inicial aprovado tem a “cara da sociedade” e o executado no final do exercício “tem a cara do Poder Executivo”, ou seja, foge totalmente dos valores inicialmente aprovados. Pelo exposto, vislumbra uma mudança na concepção de orçamento público: passa a ser Orçamento Impositivo para as instituições públicas brasileiras.

3.4 DO PRAZO TEMPESTIVO PARA APROVAÇÃO DA LOA

3.4.1 PRAZO DE APROVAÇÃO DA LOA - SITUAÇÃO ATUAL

A Lei Orçamentária Anual, comumente conhecida por LOA, está sujeita às normas legais definidas nas Constituições do Brasil e dos Estados, na Lei Orgânica dos Municípios e na Federal 4320/64. Esta Lei, logo no seu artigo 1º, afirma que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos anuais. A Constituição Federal estabelece em seu art. 165, § 5º, que a Lei Orçamentária Anual compreenderá: (a) o orçamento fiscal, que fixa as despesas e estima as receitas; (b) o orçamento de investimentos das empresas estatais; e, (c) o orçamento de seguridade social. O item I do dispositivo mencionado diz que a Lei Orçamentária Anual compreenderá: “o 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”.

O projeto da Lei Orçamentária Anual é enviado anualmente pelo Poder Executivo ao Legislativo até 31 de agosto para a União e 30 de setembro para os estados e municípios, sendo devolvido para sanção até o encerramento das sessões legislativas, aproximadamente 15 de dezembro. Esses prazos são fixados pelas Constituições Federal e Estaduais e na Lei Orgânica dos Municípios.

3.4.2 UMA NOVA VISÃO DE PRAZO PARA APROVAÇÃO DA LOA: MUDANÇA DE DETERMINAÇÃO LEGAL

Na esfera da União, é de conhecimento geral que quase nunca se tem cumprido a determinação constitucional de aprovar os autógrafos da Lei Orçamentária no mesmo exercício



em que o projeto de Lei é enviado ao Congresso Nacional. Entende-se por autógrafo a designação dada no âmbito do Poder Legislativo, ao texto final do projeto de Lei orçamentária, que tendo cumprido a sua tramitação no Legislativo, é formalmente remetido, em redação final, à chefia do Poder Executivo para fins de sanção e publicação da Lei.

Apenas a título de ilustração, nas últimas décadas, em diversos anos, esses autógrafos não foram enviados à sanção do Presidente da República no prazo previsto no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Na primeira metade da década de 90, chegou-se à situação absurda de se aprovar o orçamento da União para o exercício de 1994 no mês de outubro desse mesmo ano. O orçamento para 2000 foi aprovado em abril deste ano. Já o orçamento de 2006 foi aprovado no final do 1º semestre deste mesmo ano, ou seja, praticamente na metade de seu período de vigência, em consequência, com a metade da sua execução já realizada. O Orçamento de 2015 foi aprovado em 17/03/2015, três meses de execução a descoberta da Lei de sua aprovação; na esfera Estadual esse fato ocorre em menor e nos municípios de verifica tal situação.

Várias são as razões apontadas para explicar esse atraso, sendo a maioria de natureza estrutural, mas que acaba abrindo espaço para o Poder Executivo, e aos parlamentares, adiar a finalização do processo de decisão. Uma das causas estruturais é a falta de vontade política em discutir e aprovar o Orçamento em plenária. Outra é a forma como está estruturada o funcionamento da Relatoria da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização. Portanto, é necessário avançar na direção de uma transparência cada vez maior em matéria orçamentária. Ao encontro desse fato, necessário se faz a mudança de paradigma e implementar um dispositivo legal que proíbe o encerramento da sessão Legislativa sem que tenha havido a deliberação sobre o projeto de Lei Orçamentária Anual. Urge criar recurso adicional legal para garantir a aprovação tempestiva dos planos e orçamentos, inserindo normas que impeçam o encerramento da sessão legislativa, sem a aprovação dos respectivos autógrafos da Lei Orçamentária Anual pelo Poder Legislativo.

O objetivo é criar condições adicionais para assegurar que a tramitação da matéria orçamentária seja finalizada no mesmo exercício em que o respectivo projeto de Lei tenha sido remetido ao Legislativo. Trata-se de um princípio de competência e de razoabilidade, o exercício financeiro deve iniciar com a sua respectiva LOA devidamente aprovada pelos órgãos competentes.

3.5 DAS PROGRAMAÇÕES GENÉRICAS DE RECURSOS ORÇAMENTÁRIOS

3.5.1 PROCEDIMENTOS E PRÁTICA ATUAL DE PROGRAMAÇÕES GENÉRICAS

O Orçamento representa um complexo de natureza financeira, em que os conteúdos programáticos espelham receitas, despesas e resultados orçamentários e financeiros, para um determinado período de tempo, sob uma bateria de dispositivos constitucionais e de leis ordinárias que estabelecem normas para sua elaboração. A fixação das despesas não pode ocorrer de forma global. O artigo 5º, da Lei 4320/64, estabelece que: “A Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material de consumo, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras [...]” Complementa este artigo; já o de nº. 15, da própria Lei 4320/64, que preconiza: “Na Lei de



Orçamento a discriminação da despesa far-se-á, no mínimo, por elementos”. No § 1º deste mesmo artigo, se define o que é elemento ao mencionar que é o desdobramento da despesa com pessoal, material de consumo, serviços, obras e outros meios de que serve o gestor público para consecução dos seus fins.

O conjunto dessas rubricas de despesas deve, peremptoriamente, ser vinculado a um programa, que de forma clara dimensiona as intenções das ações a serem realizadas pelo governo. A Portaria nº 42/99, do MOG, define programa como sendo um instrumento de organização das ações governamentais visando à concretização dos seus objetivos. Infere-se que esses permissivos legais atentam contra as dotações globais, ao tempo em que enfatiza o cumprimento do clássico princípio orçamentário da discriminação das despesas.

3.5.2 PROPOSTA DE MUDANÇAS DE PROCEDIMENTOS PARA AS PROGRAMAÇÕES GENÉRICAS

Tem-se detectado no conteúdo de alguns orçamentos públicos, programações genéricas, tais como: encargos gerais, programação a cargo da unidade “x”, programação a ser definida etc. Esse procedimento não condiz com o clássico princípio da administração pública: legalidade – agir segundo a Lei –. Nas entidades governamentais, o servidor está sujeito ao império da Lei e as exigências do bem comum.

Diante desse fato, acredita-se que é preciso estabelecer normas disciplinadoras caso o Executivo indique programas genéricos. Como propositura, poderia os recursos dos programas genéricos ficarem à disposição para serem redirecionados as áreas sabidamente carentes como: saúde, educação e segurança pública, dependendo das prioridades estabelecidas na LDO. Outra questão, de certa forma ligada a esta, trata-se de vetar a inclusão de novas programações na LOA, sempre que as programações sem execução estejam adequadamente contempladas com dotações seguras financeiramente.

O objetivo é evitar que o Poder Executivo, por sua vontade discricionária, defina efetivamente a distribuição dos recursos entre as unidades do ente somente no momento da execução dos orçamentos. Com isso, busca reduzir a possibilidade de utilização dessas programações como instrumento de pressão política sobre os parlamentares e demais entes da Federação – no caso da União -. Essa medida é fundamental também para se verificar se os orçamentos estão sendo elaborados de forma a “reduzir desigualdades inter-regionais”, conforme preconiza o § 7º do art. 165 da Constituição Federal.

3.6 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

3.6.1 DETERMINAÇÃO ATUAL - DO FISCAL PARA O SOCIAL

A Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000, denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF faz parte de um conjunto de medidas tendentes à reformulação da estrutura do Estado brasileiro, no que tange à reforma tributária e fiscal. Logo no seu art. 1º diz: “Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”.

Sabe-se que há décadas, a política econômica tem provocado cortes inaceitáveis nas despesas públicas essenciais para a sobrevivência da maioria da população, ao mesmo tempo



em que tem elevado os recursos destinados ao pagamento de dívidas – interna e externa – beneficiando diretamente os banqueiros e determinados segmentos da sociedade brasileira. O pilar dessa política, apesar de pontos positivos na questão do equilíbrio fiscal, encontra-se alavancada pela Lei de Responsabilidade Fiscal, mais especificamente no denominado superávit primário, que desvia dos gastos sociais – saúde, educação, segurança pública, habitação etc. – vultosos recursos públicos apenas para o pagamento de juros de dívidas que são impagáveis sob o ponto de vista de grande parte da sociedade, ainda carente de serviços sociais básicos para uma sobrevivência dentro de um padrão mínimo aceitável nas áreas da saúde, educação, segurança pública e emprego e renda.

A fórmula definida pela Lei de Responsabilidade Fiscal onde assegura, primeiramente, recursos para pagamentos dos serviços da dívida, e se sobrar recursos, aplicar no social, está exatamente na exigência da aplicabilidade da obtenção do **Resultado Primário** e do **Resultado Nominal**. No primeiro tem-se a obrigatoriedade de se obter *superávit* primário (valor da receita maior do que o valor da despesa) e, no segundo, que o valor do *superávit* seja suficientemente capaz de liquidar os valores inerentes aos pagamentos dos juros e do principal das dívidas, ficando as questões de ordem sociais básicas em segundo plano. As necessidades sociais nas áreas da saúde, educação, segurança pública, transporte dentre tantas outras, são pensadas no segundo momento, caso tenha “sobra” de recursos.

3.6.2. ADOÇÃO DE UMA LEI DE RESPONSABILIDADE SOCIAL – LRS QUE PARTE DO SOCIAL PARA O FISCAL - UMA NOVA VISÃO

A Confederação Nacional dos Municípios (CNM) realizou, recentemente, um levantamento em mais de três mil municípios brasileiros e estabeleceu um índice de responsabilidade fiscal e social. O resultado revela que hoje o município vive um dilema cruel: equilibrar as contas ou investir no social. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) parte da gestão fiscal para a social. É preciso mudar paradigma e implementar a Lei de Responsabilidade Social (LRS) que parte de uma gestão social para o equilíbrio da gestão fiscal, ficando o resultado primário a ser cumprido após o atendimento de indicadores sociais, como: índice de desenvolvimento humano (IDH); índice de mortalidade infantil (IMI); índice de evasão escolar (IVE); percentual da população sem-teto; etc. Para esses indicadores sociais cria-se um sistema público de monitoramento da gestão social e fiscal, garantindo uma participação efetiva da sociedade na definição, no acompanhamento da execução e na avaliação das políticas públicas.

Para construção do conteúdo de uma LRS segue algumas contribuições: a) instituir no Plano Plurianual de cada entidade o anexo de Políticas Sociais, onde se estabelecerá os objetivos e metas plurianuais a serem alcançados durante o período de vigência do plano. Cabe a cada ente federado, implementar processo participativo, o qual selecionará as metas sociais prioritárias; b) instituir na Lei de Diretrizes Orçamentárias o anexo de metas sociais anuais, após ouvir o Conselho de Monitoramento da Gestão Social. No anexo de metas sociais serão destacadas, pelo menos três setores cujos indicadores mostrem-se menos favoráveis em relação à média da região onde a entidade estiver inserida; c) instituir na Lei Orçamentária Anual a obrigatoriedade de execução das dotações relativas às metas sociais monetarizadas em função das prioridades estabelecidas na LDO, não sendo objeto de restrição, inclusive por



contingenciamento; d) instituir prestação de contas até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, pelo Poder Executivo que demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais e sociais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão referida no § 1º, do art. 166, da Constituição Federal ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais; e) instituir o relatório de Gestão Social, que conterá: demonstrativo da execução das metas sociais selecionadas; apresentação da metodologia de apuração dos indicadores e metas sociais definidas; demonstração da meta executada; dificuldade de execução; propostas de correção para superação dos problemas; mecanismos de participação social; parecer sobre a evolução de cada indicador social e para o conjunto de indicadores definidos como prioritários; dentre outros; e, f) estabelecer Balanços Sociais que indiquem avaliação positiva, negativa ou evolução inexistente em relação às metas sociais prioritárias estabelecidas. É muito provável que essas proposições contribuem de forma concreta para a *accountability* e representam uma mudança de paradigma para aprimorar a elaboração do processo orçamentário das instituições públicas brasileiras.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O orçamento público deve cumprir múltiplas funções - algumas não técnicas -, deve ser apresentado em linguagem clara e compreensível a todas aquelas pessoas que, por força de ofício ou de interesse, precisam manipulá-lo. É preciso que o orçamento seja de fácil compreensão pela sociedade na qual está inserido e de fácil controle junto a seus representantes, a fim de que possa ser analisada e verificada a dimensão de sua repercussão. Em decorrência das investigações realizadas foram identificados fatos que, em determinado grau, tem contribuído para dificultar uma melhor compreensão das informações orçamentárias e que precisam ter seus padrões revistos para aprimorar as práticas e os procedimentos relacionados à construção do orçamento das instituições públicas brasileiras. São eles:

1. Categoria econômica das receitas públicas: aponta para o abandono da classificação da receita pública nas suas vertentes correntes e de capital, que é uma denominação eminentemente orçamentária sobre a ótica da classificação econômica. Passa a ter uma nova ótica que é a orçamentária, administrativa e contábil ao criar a seguinte classificação: receitas provenientes de tributos; receitas de convênios; receitas de transferências recebidas na partilha de impostos; receitas provenientes pela exploração do patrimônio público; receitas obtidas pela venda de bens e direitos; receitas obtidas pelo retorno de empréstimos concedidos; receitas obtidas pela dívida ativa; e, outras receitas públicas. Acredita-se que essa nova forma de identificar as origens das receitas públicas facilita a compreensão sobre a técnica orçamentária. Facilita o acompanhamento, a análise e a proteção do dinheiro proveniente do esforço contributivo da sociedade.

2. Categoria econômica das despesas públicas: da mesma forma como ocorreu com as receitas, em simetria também se concluiu pelo afastamento da classificação da despesa pública nas vertentes correntes e de capital, considerada uma especificação orçamentária sobre a ótica econômica. Passa a ter uma nova visão que é orçamentária, administrativa e contábil ao criar a seguinte classificação: despesas com manutenção dos serviços públicos; despesas com inativos e pensionistas; despesas com juros e demais encargos com dívidas contraídas; investimentos realizados; despesas com transferências devido a vinculações



constitucionais; e, despesas com amortização de dívidas. É muito provável que essa nova sistemática de classificar as despesas públicas facilita, em muito, o controle gerencial, o processo de tomada de decisão e o controle social. É oportuno questionar, não obstante a relevância das atuais classificações para as grandes instituições com grandes agregados econômicos, se, para um pequeno município no rincão de qualquer Estado da Nação, tem algum sentido informar a sua comunidade o quanto foi gasto em “despesa corrente” e em “despesas de capital”. Foge do bom senso, da razão, parece não ser cabível.

3. Do orçamento participativo para o orçamento impositivo: busca-se avanços no processo orçamentário quanto a seus aspectos técnicos, administrativo, jurídico, contábil, econômico e financeiro, pois passa a ter uma conotação de verdade orçamentária a partir do momento em que o programado certamente será executado. Eliminam-se os artifícios que descaracterizam a programação inicialmente aprovada e levada ao conhecimento da sociedade. O que é priorizado passa a ser executado.

4. Prazo tempestivo para aprovação da LOA: assegura a aprovação da Lei Orçamentária pelo Poder Legislativo no mesmo exercício em que o projeto de Lei tenha sido submetido à apreciação. Busca transparência e lisura do processo ao instituir uma Relatoria-Geral Colegiada, induzir o rodízio de relatores e restringir a atuação dos mesmos.

5. Programações genéricas: coloca um freio no clientelismo. Todo e qualquer recurso público passa necessariamente pela programação submetida à aprovação popular e pelo Legislativo. Ficam extintas as programações genéricas que virtualmente servem para atendimento a apadrinhados.

6. Criação da Lei de Responsabilidade Social (LRS): inverte a direção da aplicação dos recursos públicos. Ao invés de partir de uma gestão fiscal para a gestão social como é exigida hoje, passa a ser da gestão social para o equilíbrio da gestão fiscal. Dessa forma, o resultado primário e resultado nominal da LRF só são cumpridos após o cumprimento dos indicadores sociais.

Por fim, conclui-se que a identificação de novos procedimentos permite avanços no processo orçamentário das instituições públicas brasileiras e, conseqüentemente, no controle social dos gastos públicos, uma vez que possibilita uma nova postura para se adaptar aos novos tempos, revendo ou abandonando práticas da “cultura” vigente. Também promove mudanças e aperfeiçoa as técnicas e os métodos de gerenciar os recursos públicos, tornando-os com melhores condições de compreensão para o controle social e para o exercício da cidadania plena. Mudar esses paradigmas significa eliminar a inconveniente construção de barreiras protetoras, as quais ocultam aos olhos do cidadão contribuinte a verdadeira execução das contas públicas.

REFERÊNCIAS

- Andrade, N. A. (2013). Contabilidade Pública na Gestão Municipal. 5.ed. São Paulo: Atlas.
- Associação Brasileira de Orçamento Público – ABOP. (1992). Glossário de termos orçamentários e afins. Revista ABOP, Brasília. n. 33, 3º trimestre.



Beuren, I. M. (2012). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas.

Brasil. (1998). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federa.

_____. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

_____. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Diário Oficial da União, Brasília, DF.

_____. Lei nº 12.527, de 18 de dezembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto na Constituição Federal; e dá outras providências.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal. Diário Oficial da União, Brasília, DF.

_____. Portaria nº 42 de 14 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por função e estabelece conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF.

_____. Portaria nº 163, de 04 de maio de 2001. Ministério do Planejamento. Brasília, DF.

Burkhead, J. (1971). Orçamento público. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas.

Castro, C. M. (2006). A prática da pesquisa. 2ª Ed. - São Paulo: Pearson Prentice Hall.

Diehl, A. A.; Tatim, D. C. (2006). Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas. 1. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall.

Giacomoni, J. (2010). Orçamento público. 5. ed. São Paulo: Atlas.

Gondim, L. M. (1989). Modelos alternativos de planejamento e gestão urbana: tendências, possibilidades e limitações. São Paulo.

Machado Jr. J. T.; Reis, H. da C. (2001). A lei 4320 comentada. 30. ed. Rio de Janeiro.

Sanches, O. M. (1997). Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins. Brasília: Prima.

Santos, A. R. S. (2006). Metodologia Científica: a construção do conhecimento. São Paulo.

Silva, L. M. (2011). Contabilidade governamental: São Paulo. Atlas.

Teixeira, E. C. (1997). Orçamento municipal: a participação da sociedade civil na sua elaboração e execução. Brasília, DF: Instituto de Estudos Sócio-Econômicos.

Vergara, S. C. (2007). Projetos e relatórios de pesquisa em administração. São Paulo: Atlas.