

CÂMARA DOS DEPUTADOS
Cefor - Centro de Formação,
Treinamento e Aperfeiçoamento

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
ISC - Instituto Serzedello Corrêa

SENADO FEDERAL
Unilegis - Universidade do
Legislativo Brasileiro

José Rocha de Carvalho Filho

As vedações Constitucionais do artigo 167 e o Tribunal de Contas da União

Brasília

2008

José Rocha de Carvalho Filho

As vedações Constitucionais do artigo 167 e o Tribunal de Contas da União

Monografia apresentada para aprovação no curso de Especialização em Orçamento Público, realizado em parceria pelo Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, o Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados e a Universidade do Legislativo Brasileiro, do Senado Federal.

Orientador: Professor Mestre João Henrique Pederiva

Brasília

2008

Autorização

Autorizo a divulgação do texto completo no sítio do Tribunal de Contas da União, da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, bem como a reprodução total ou parcial, exclusivamente, para fins acadêmicos e científicos.

Assinatura: _____

Data: ____/____/____

Carvalho Filho, José Rocha de.

As vedações constitucionais do artigo 167 e o Tribunal de Contas da União [manuscrito] / José Rocha de Carvalho Filho. -- 2008.
52 f.

Orientador: João Henrique Pederiva.

Impresso por computador.

Monografia (especialização) -- Instituto Serzedello Corrêa, do Tribunal de Contas da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados e Universidade do Legislativo Brasileiro (Unilegis), do Senado Federal, Curso de Especialização em Orçamento Público, 2008.

1. Brasil. Tribunal de Contas da União (TCU). 2. Brasil. [Constituição (1988)]. 3. Controle orçamentário, Brasil. 4. Orçamento público, Brasil. I. Título.

CDU 336.126.5(81)

**Título: As vedações Constitucionais do artigo 167 e o Tribunal
de Contas da União**

Monografia – Curso de Especialização em Orçamento Público –
Tribunal de Contas da União, Câmara dos Deputados, Senado Federal
– 1º Semestre de 2008.

Aluno: José Rocha de Carvalho Filho

Banca Examinadora:

Professor Mestre João Henrique Pederiva

Professor Doutor Lucio Remuzat Rennó Junior

Brasília, de 2008.

RESUMO

Este trabalho estuda a relação entre as deliberações emitidas pelo Tribunal de Contas da União e o artigo 167 da Constituição Federal, e seu objetivo é identificar a influência deste artigo nas deliberações do TCU. A quantidade de citações diretas ao artigo 167 da CF nas deliberações é utilizada como índice para demonstrar a relevância. Para tanto, foram analisados os dados referentes ao período de 2003 a 2007. Na extração e análise dos dados, foram utilizados um programa de pesquisa textual do próprio do Tribunal, e um programa de análise qualitativa. Existem duas hipóteses a serem confirmadas. A primeira prevê a constatação de uma significativa relevância do artigo 167 da CF nas deliberações do TCU. Os dados consolidados demonstraram que não existe tal relevância, porém, este artigo é referenciado em todas as deliberações do tipo parecer prévio de Contas do Governo. Considerando que o TCU atua no controle da execução orçamentária, a segunda hipótese afirma que as citações ao artigo estão restritas aos dispositivos destinados a orientar a fase da execução orçamentária, assim, não serão mencionados todos os 15 dispositivos do artigo. Após a leitura de todos os trechos que referenciam o artigo, os números demonstram que a segunda hipótese foi confirmada para 10 dispositivos e que existe uma concentração de referências em 3 dispositivos, que totalizam 60% das ocorrências. As conclusões apontam que artigo 167 da CF não é materialmente relevante para as deliberações do TCU, no entanto, é significativo para as deliberações do tipo parecer, e que as 5 rejeições à segunda hipótese podem ser justificadas pela ausência de descumprimento do dispositivo e pela liberdade do TCU de, sempre que achar conveniente ao subsídio de suas decisões, mencionar normas e dispositivos diversos, constitucionais ou infraconstitucionais

Palavras Chaves: Tribunal de Contas da União, deliberações, vedações constitucionais, orçamento público, artigo 167.

FIGURAS

Figura 1 – Processo Orçamentário.....	9
Figura 2 – Portal do Tribunal de Contas da União	25
Figura 3 – Portal de Pesquisa Textual	26
Figura 4 – Bases de Dados disponíveis para o Programa WTB.....	27
Figura 5 – Refinamento da Pesquisa Livre.....	28
Figura 6 – Exportando Documentos.....	29
Figura 8 – Janela “Documents & Categories” completa.....	33
Figura 9 – Janela de pesquisa Weft.....	33
Figura 10 – Janela resultado da pesquisa Weft.....	34
Figura 11 – Janela “Code Review”, Weft QDA.....	35

QUADROS

Quadro 1 – Hipótese das fases orçamentárias orientadas por cada dispositivo.....	22
Quadro 2 – Categorias para marcação das deliberações.....	32
Quadro 3 – Nomenclatura do Parecer Prévio.....	39
Quadro 4 – Base Acórdão: comparação com a hipótese.....	44
Quadro 5 – Base Contas do Governo: comparação com a hipótese.....	45

TABELAS

Tabela 1 – Quantidade de Decisões e Acórdãos de 2000 a 2007.....	36
Tabela 2 – Quantidade de deliberações por tipo e por ano.....	38
Tabela 3 – Base Acórdão: citações ao artigo 167.....	40
Tabela 4 – Base Normas: citações ao artigo 167.....	40
Tabela 5 – Base Contas do Governo: citações ao artigo 167.....	41
Tabela 6 – Base Acórdão: percentual de relevância por ano.....	42
Tabela 7 – Base Normas: percentual de relevância por ano.....	42
Tabela 8 – Base Contas do Governo: percentual de relevância por ano	43

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	6
1.1	Apresentação	6
1.2	Orçamento Público, Deliberações do TCU e vedações do Art. 167 da CF.....	7
1.2.1	Orçamento Público	8
1.2.2	Deliberações do TCU	11
1.2.3	Vedações Constitucionais do Artigo 167 da CF.....	13
1.3	Estrutura do trabalho	23
2	METODOLOGIA.....	24
2.1	Deliberações do TCU	24
2.2	Extração do banco de dados	26
2.3	Referências ao artigo 167 e a seus dispositivos.....	30
3	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS.....	36
3.1	Marco temporal.....	36
3.2	Ocorrências de citações ao artigo 167 da CF	37
3.3	Teste da primeira hipótese - identificação da relevância.....	41
3.4	Teste da segunda hipótese - citação por dispositivo.....	44
3.5	Restrições e limitações dos resultados.....	47
4	CONCLUSÕES	49
	REFERÊNCIAS	51

1 INTRODUÇÃO

O tema orçamento público perpassa por vários marcos normativos e envolve diversas entidades da administração pública. Este estudo descreve a interseção entre as vedações ao orçamento público, constantes no artigo 167 da Constituição Federal (CF – BRASIL, 1988), e o órgão de controle externo Tribunal de Contas da União (TCU). Examinam-se as deliberações do TCU na busca de referências aos incisos e parágrafos que compõem o art. 167 da CF.

1.1 Apresentação

A questão de pesquisa indaga se as vedações ao orçamento público brasileiro constantes no artigo 167 da Constituição Federal são empregadas nas deliberações do Tribunal de Contas da União. Como objetivo deste trabalho, busca-se identificar a influência do artigo 167 da CF nas deliberações do TCU. A incidência de menções ao art. 167 da CF nas deliberações do TCU é utilizada como índice para apontar a influência das vedações. São apresentados dados quantitativos acerca das referências a esse artigo nas deliberações que ocorreram no período de 2003 a 2007. Tendo em vista que o artigo 167 é composto por 15 dispositivos, os dados são apresentados de forma a explicitar o inciso ou parágrafo que ensejou a citação.

Considerando que as vedações orientam o processo orçamentário, e que o TCU compõe o sistema de controle desse processo, a primeira hipótese desse estudo prevê a constatação de uma influência significativa do artigo 167 sobre as deliberações. Destaca-se que a fiscalização do TCU abrange a conformidade dos atos da Administração Pública com relação a diversas normas, sendo a Constituição apenas uma delas. Assim, a segunda hipótese desse trabalho é que seja percebido que as deliberações do TCU não abrangem todos os 15 dispositivos do artigo, uma vez que ele busca orientar as 4 fases do processo orçamentário, e que o TCU converge sua fiscalização apenas para a fase da execução. Ao final do item 1.2, o Quadro 1 detalha essa hipótese.

Ressalta-se que não foi identificada na Constituição ou na doutrina qualquer distinção ou classificação das vedações do artigo 167 na linha ora proposta. Porém, a incidência ou a ausência de citações de alguns dispositivos poderá suscitar uma separação entre eles quanto à fase orçamentária a que se destinam. Nesse sentido, deve-se encontrar maior incidência dos

dispositivos do artigo 167 que são direcionados à fase de execução orçamentária. As vedações constitucionais que incidem sobre as fases de elaboração e votação provavelmente apresentarão influência discreta ou insignificante nas deliberações do TCU. Após comentar os incisos e parágrafos do artigo 167, no item 1.2.3, são indicados quais desses dispositivos se referem à fase orçamentária da execução, pois, hipoteticamente, estes serão referenciados nas deliberações do TCU.

Para uma melhor compreensão desse trabalho, faz-se necessário o detalhamento dos seus objetos: o orçamento público, as deliberações do TCU e as vedações do artigo 167 da CF. No capítulo destinado à análise dos dados, examina-se o relacionamento entre esses objetos.

1.2 Orçamento Público, Deliberações do TCU e vedações do Art. 167 da CF

Os objetos desse estudo foram motivadamente selecionados. Considerando que o Orçamento Público tem por finalidade ser o mais importante instrumento de gestão do Estado, as regras para todo o processo de elaboração e execução devem ser exaustivamente estudadas, analisadas, e submetidas a críticas.

Em estudos preliminares sobre o tema, percebe-se que as vedações constantes no artigo 167 se sobressaem entre as diversas normas orçamentárias, pois, além de diversas restrições importantes para os atores deste processo, destacam-se os princípios formalizados em seus dispositivos.

O TCU foi escolhido entre os diversos atores do processo orçamentário porque, além de apresentar facilidades para a obtenção de dados acerca de suas deliberações, é internacionalmente reconhecido como a Entidade Fiscalizadora Superior no Brasil¹.

Acrescentamos às motivações acima a ausência de estudos que correlacionam os objetos escolhidos e a seletividade com que a doutrina trata as vedações constitucionais do artigo 167, restringindo seus estudos aos princípios orçamentários ali elencados.

¹ Essa nomenclatura é oriunda da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), uma entidade internacional que o Brasil participa e que é representado pelo TCU.

1.2.1 Orçamento Público

A relevância do estudo do orçamento público pode ser percebida ao analisarmos seus objetivos. Consoante às palavras do professor Ricardo Lobo Torres (1995, p. 85), “o orçamento vai buscar fora de si o seu objetivo, eis que visa permitir a implementação de políticas públicas e a atualização dos programas e do planejamento governamental”, podemos convergir os objetivos do orçamento público com os objetivos da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1998):

Art. 3º - Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
II - garantir o desenvolvimento nacional;
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

O artigo 3º da CF é uma norma programática, ou seja, não apresenta direito subjetivo, e sim alvos a serem perseguidos pela República. Nota-se que todos os incisos iniciam com verbos no infinitivo (construir, garantir, erradicar e promover), transparecendo a necessidade de ação focada nessas metas.

Esses objetivos são as razões da existência do orçamento na administração pública. O planejamento das ações governamentais materializa-se sob a forma orçamentária, sendo esta uma grande ferramenta para a consecução de políticas públicas. Essa concatenação de pensamento dignifica e intensifica o significado do estudo do orçamento público.

O orçamento público é composto de diversas fases. Nas palavras de Sérgio Jund (2006, p.280):

O orçamento público percorre diversas etapas, que se iniciam com a apresentação de uma proposta que se transformará em projeto de lei a ser apreciado, emendado, aprovado, sancionado e publicado, passando pela sua execução, quando se observa a arrecadação de receita e a realização da despesa, dentro do ano civil, até o acompanhamento e avaliação da execução caracterizada pelo exercício dos controles interno e externo”. Ao tratar de orçamento público, a doutrina separou o processo orçamentário em 4 fases. Essa estrutura é também conhecida como ciclo orçamentário.

De forma didática, a doutrina dividiu o processo orçamentário, também conhecido como ciclo orçamentário, em 4 etapas. Ao distinguir essas fases, Giacomoni (2005) as nomeia como: elaboração da proposta orçamentária; discussão, votação e aprovação da lei orçamentária, execução orçamentária, e controle de avaliação da execução orçamentária. Essa

classificação é pacífica, bem como sua ilustração em diagrama de blocos. Ressalta-se que o processo é dinâmico, e em diversas situações as fases ocorrem simultaneamente.

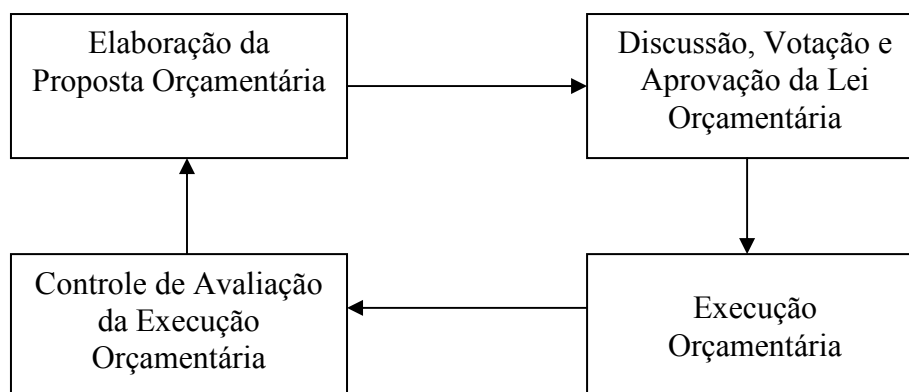


Figura 1 – Processo Orçamentário
Fonte: Giacomoni (2005, p. 194)

O diagrama acima apresenta uma visão direcionada ao ciclo da Lei Orçamento Anual (LOA). Na Constituição, o processo completo perpassa outras duas leis, a lei do Planejamento Plurianual (PPA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), porém, para a proposta deste estudo, basta observar o processo da LOA.

A primeira fase é a de Elaboração da Proposta Orçamentária, ou seja, momento de prever as receitas e solicitar autorização para a fixação de despesas. Nesta fase, diversos agentes estão envolvidos com o objetivo final de elaborar um projeto de Lei Orçamentária Anual (LOA). Cada Poder e o Ministério Público têm autonomia para elaborar suas próprias propostas orçamentárias, orientadas pelos limites estabelecidos na LDO. Todas essas propostas são consolidadas pelo Executivo e, posteriormente, encaminhadas ao Congresso. O Executivo está autorizado pela CF, no momento da consolidação, a ajustar as propostas encaminhadas caso elas estejam em desacordo com os limites da LDO.

Depois de encaminhada a proposta da LOA ao Congresso, inicia-se a segunda fase do ciclo orçamentário, a Discussão, Votação e Aprovação da Lei Orçamentária. Assim como a primeira fase é coordenada pelo Poder Executivo, é do Poder Legislativo a responsabilidade por essa fase.

Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre:

[...];

II - plano plurianual, diretrizes orçamentárias, orçamento anual, operações de crédito, dívida pública e emissões de curso forçado; (BRASIL, 1988)

A participação do Congresso no processo orçamentário foi considerada tão importante pelo constituinte, que a Constituição veda a delegação desta competência:

Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

§ 1º - Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre:

[...]

III - planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos. (BRASIL, 1988)

O projeto de lei deve ser apreciado pela Comissão Mista de Orçamento, que receberá as emendas e apresentará parecer prévio para deliberação do plenário. Não é plena a capacidade de emendar o projeto da LOA pelos parlamentares, pois as emendas devem respeitar algumas regras constitucionais. Dentre outras exigências, elas devem ser compatíveis com o PPA e com a LDO e devem indicar os recursos necessários. Depois de aprovado o projeto em sessão conjunta, deve-se encaminhá-lo à sanção presidencial. O presidente, entendendo ser constitucional e consoante ao interesse público, sancionará o projeto.

Uma vez que o projeto de lei se transformou em lei, inicia-se a terceira fase do ciclo, a execução orçamentária. Nesta fase ocorrem os atos administrativos que promoverão os dispêndios de recursos na busca dos objetivos de cada programa constante no orçamento. É necessária uma perfeita contabilização das entradas e saídas de recursos por parte da Administração Pública para que seja possível identificar claramente as receitas previstas e as despesas autorizadas, facilitando o controle, a fiscalização e a avaliação da execução. Os recursos financeiros são, em sua quase totalidade, geridos pelo Executivo, porém é assegurado aos demais Poderes e ao Ministério Público o seu repasse, até o dia 20 de cada mês.

A infinidade de normas que regem esta fase do ciclo demonstra seu grau de complexidade. Dentre elas, destacamos a Constituição Federal, a Lei 4.320/64 (BRASIL, 1964), que estabelece normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, a Lei Complementar 101/2000 (BRASIL, 2000), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal, e a Lei 8.666/93 (BRASIL, 1993), que institui normas para licitações e contratos da Administração Pública.

A última fase do ciclo orçamentária é a de Controle de Avaliação da Execução Orçamentária. Conforme explanação do professor Torres (1995, p. 244) acerca do controle da

execução orçamentária, participam desta etapa, “integradamente e em harmonia, o Congresso Nacional e o Tribunal de Contas, o Executivo e o Judiciário”. A atuação do TCU encontra-se na fase de controle, porém essa atuação está focada na fiscalização da execução orçamentária, fase antecedente do processo.

Ao tratar do controle orçamentário, a Constituição de 1988 estabelece que:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (BRASIL, 1988)

A Constituição instituiu dois sistemas de controle, o controle interno e o controle externo. O controle interno deverá ser mantido por cada um dos Poderes com o objetivo de avaliar o cumprimento dos objetivos do PPA, a execução orçamentária, a execução de programas e verificar, quanto à eficácia e eficiência, a gestão orçamentária. O Controle externo, a cargo do Congresso Nacional e, com o auxílio do TCU será objeto do próximo item.

1.2.2 Deliberações do TCU

Em um dos vértices da pesquisa, há o Tribunal de Contas da União, uma instituição centenária, cuja competência provém diretamente da Constituição, que lhe confere poderes para, no auxílio ao Congresso Nacional, exercer a fiscalização contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas. Assim, as deliberações do TCU são observadas por toda a administração federal, e sua jurisdição alcança todo o território nacional.

O artigo 71² da CF discorre sobre a atuação do Tribunal de Contas da União em sua missão de prestar auxílio ao Congresso no exercício de sua função fiscalizadora. Compõem

² Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

esse artigo onze incisos e quatro parágrafos, dos quais são extraídas as competências do TCU, relacionadas à sua responsabilidade de controlar a fase de Execução Orçamentária, a terceira fase do ciclo orçamentário. Considerando a diversidade de atribuições do TCU, faz-se necessária que suas deliberações sejam organizadas de forma que a nomenclatura adotada indique o tipo de matéria a que se refere. Assim, no uso da atribuição que lhe conferem os arts. 73 e 96, inciso I, alínea a, da Constituição Federal e os arts. 1º, inciso X, e 99 da Lei nº 8.443/92 (BRASIL, 1992), o TCU elaborou seu próprio regimento, por meio da Resolução nº 155 de 2002, que apresenta em seu artigo 67³ as formas de deliberação: instrução normativa, resolução, decisão normativa, parecer ou acórdão.

A Instrução Normativa serve para disciplinar matéria aos jurisdicionados do Tribunal, como, por exemplo, para regulamentar a apresentação dos processos de tomada e prestação de contas, ou para dispor sobre envio e acesso a informações necessárias a apreciação e registro, pelo TCU, de atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadoria, reforma e pensão.

A Resolução é utilizada para tratar de matérias internas, como o Regimento Interno, que define a estrutura do Tribunal e de sua Secretaria, ou as atribuições das unidades da Secretaria do Tribunal.

A Decisão Normativa deve apresentar orientações ou fixar critérios para casos mais específicos e de abrangência restrita, quando não se justifica a expedição de uma Instrução Normativa ou de uma Resolução. Como exemplos desse tipo de matéria, podemos citar a fixação do valor a partir do qual uma Tomada de Contas Especial deve ser imediatamente encaminhada ao Tribunal para julgamento, e a aprovação dos coeficientes a serem utilizados

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, [...] (BRASIL, 1988)

³ Art. 67. As deliberações do Plenário e, no que couber, das câmaras, terão a forma de:

I – **instrução normativa**, quando se tratar de disciplinamento de matéria que envolva pessoa física, órgão ou entidade sujeita à jurisdição do Tribunal;

II – **resolução**, quando se tratar de:

a) aprovação do Regimento Interno, de ato definidor da estrutura, atribuições e funcionamento do Tribunal, das unidades de sua Secretaria e demais serviços auxiliares;

b) outras matérias de natureza administrativa interna que, a critério do Tribunal, devam revestir-se dessa forma;

III – **decisão normativa**, quando se tratar de fixação de critério ou orientação, e não se justificar a expedição de instrução normativa ou resolução;

IV – **parecer**, quando se tratar de:

a) Contas do Governo da República;

b) outros casos em que, por lei, deva o Tribunal assim se manifestar;

V – **acórdão**, quando se tratar de deliberação em matéria da competência do Tribunal de Contas da União, não enquadrada nos incisos anteriores. (TCU, 2002, grifo nosso)

no cálculo das quotas para a distribuição dos Fundos de participação dos Estados e dos Municípios.

O Parecer deve ser usado quando o Tribunal estiver tratando das contas do Governo da República, das contas de Governo de territórios e em outros casos em que a lei assim determinar que o Tribunal se manifeste. Esse tipo de deliberação não possui caráter vinculante. O inciso XXIV do art. 84 da CF⁴ determina ao Presidente da República a atribuição de prestar, anualmente, as contas do exercício anterior. As contas devem ser encaminhadas ao Congresso Nacional, que as remeterá ao TCU, para a emissão do Parecer Prévio, conforme inciso I do art. 71 da CF.

Os Acórdãos devem ser usados para todas as outras matérias de competência do TCU em que não se aplica a utilização das outras deliberações descritas acima. A principal situação em que um acórdão é proferido é na decisão definitiva de um julgamento de tomada ou prestação de contas.

Destacamos que as formas de deliberações citadas provêm do atual regimento interno do TCU, em vigor desde dezembro de 2002. Em sua história, o TCU já possuiu outras formas de deliberações como, por exemplo, as decisões. De acordo com o artigo 80 do Regimento anterior, aprovado pela Resolução Administrativa nº15 de 1993, matérias que hoje são deliberadas por acórdãos eram deliberadas por decisões. Essas alterações regimentais são relevantes para nosso estudo, pois alteram a análise individual, tendo em vista que, em períodos diferentes, as deliberações se prestavam para fins distintos. Assim, o ano de 2003 foi selecionado como marco temporal para esse trabalho, pois, dessa maneira, estaremos sobre a vigência do mesmo regimento. No capítulo de análise de dados, a propriedade da escolha do ano de 2003 como marco temporal será testada.

1.2.3 Vedações Constitucionais do Artigo 167 da CF

Dentre as diversas normas que amparam a atuação do TCU, destacamos as vedações constitucionais constantes no artigo 167 da CF. Essas vedações foram selecionadas porque compõem o rol de vedações constitucionais elencadas na seção destinada ao orçamento (Título VI, Capítulo II, Seção II – Dos Orçamentos), e por tratar-se de um tema raramente

⁴ Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

[...]

XXIV – prestar, anualmente, ao Congresso Nacional, dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa, as contas referentes ao exercício anterior; (BRASIL, 1988)

destacado na doutrina, que se concentra apenas nos princípios positivados nesse artigo. Para enfatizar a necessidade de atenção a essas orientações constitucionais, o artigo trata exclusivamente do assunto. Dentro da seção Dos Orçamentos, o artigo é tão direto que apresenta um *caput* simples e objetivo. Para compor a apresentação, faz-se necessária uma breve explanação acerca dos dispositivos que compõem o artigo 167 da CF.

Nas palavras de Torres (1995, p. 97) “o artigo 167 é todo dedicado aos princípios gerais do orçamento”. De fato, o artigo positivou diversos princípios, como o da legalidade, referenciado pelos incisos I, III, V, VI e IX, que subordina matérias orçamentárias à elaboração de lei formal, ou seja, à competência do Congresso Nacional. Mas, como veremos a seguir, o artigo trata também de diversas outras matérias orçamentárias, além dos princípios. Ao final de cada explanação, é apontada a provável fase orçamentária a que ele se destina. Assim, o artigo 167 da Constituição Federal veda:

- **“Inciso I** - o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;”

Programas e projetos são instrumentos de planejamento e organização da Administração Pública para alcançar a realização de seus objetivos. Iniciar programas ou projetos não inclusos no orçamento significa realizar gastos sem prévio planejamento, o que seria um indício de má gestão dos recursos públicos. Outro problema seria a avocação da competência do Congresso Nacional de dispor sobre as despesas públicas por parte do executor do programa ou projeto não incluso no orçamento. Sujeitar a definição da aplicação dos recursos públicos ao processo legislativo significa submetê-la a um processo democrático, que melhor reflete o interesse público, e que garante a publicidade e transparência necessária para uma simetria de informação entre os poderes e para com a sociedade. Atentar contra este dispositivo é tido como tão grave que, no ano 2000, a Lei 10.028/2000 (BRASIL, 2000) tipificou essa conduta, imputando pena de até 4 anos de reclusão.

Acerca da provável fase orçamentária a que esse inciso se destina, podemos indicar a fase da execução, pois é nessa fase que se iniciam os programas e projetos.

- **“Inciso II** - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;”

Os créditos orçamentários são as autorizações de despesas previstas na Lei Orçamentária Anual (LOA). Já os créditos adicionais são as autorizações de despesas

previstas mas insuficientes ou não previstas na LOA. Os créditos adicionais são classificados em: suplementares (complemento a previsões insuficientes), especiais (autorização de despesa não prevista) e extraordinários (autorização de despesa urgente e imprevisível, como em caso de guerra, comoção interna ou calamidade pública). Novamente o poder constituinte zelou por gastos públicos planejados e valorizou a competência legislativa ao vedar que os valores autorizados fossem desconsiderados.

Considerando como palavras chaves deste inciso os substantivos “realização” e “assunção”, inferimos que este inciso presta-se a orientar a fase da execução

- **“Inciso III** - a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta;”

Este inciso traz em seu conteúdo uma regra clássica de Finanças Públicas conhecida como a regra de ouro. Ao dificultar que as operações de créditos excedam o montante das despesas de capital, esse dispositivo busca que os recursos provenientes das operações de créditos sejam gastos em investimentos, evitando o endividamento público para cobrir despesas de custeio.

Nota-se que a vedação à realização de operação de crédito é uma orientação aos agentes da fase de execução, porém, este inciso também norteia as duas fases antecedentes, pois determina a necessidade de uma finalidade precisa na elaboração, e o quorum de maioria absoluta para a votação.

- **“Inciso IV** - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;”

Este dispositivo positivou na Constituição Federal o Princípio da Não-afetação das Receitas. As exceções apresentadas referem-se à participação do produto da arrecadação dos Estados, Municípios e Distrito Federal, às verbas destinadas à saúde, ensino, administração tributária e às garantias de operações de créditos do tipo antecipação de receita. A necessidade de não se vincular as receitas é claramente descritas por Giacomoni:

é uma imposição de bom-senso, pois qualquer administrador prefere dispor de recursos sem comprometimento algum, para atender às despesas conforme as necessidades. Recursos excessivamente vinculados são sinônimos de dificuldades, pois podem significar sobra em programas de menor importância e falta em outros de maior importância. (GIACOMONI, 2005. p.80).

Nota-se que o inciso refere-se apenas às receitas de impostos, assim limita sua abrangência a uma parcela das receitas. A vinculação de outras receitas, como as provenientes de Taxas, não se submetem a este inciso. Além da limitação da abrangência desse princípio orçamentário, no Brasil, sua positivação gerou pouco efeito. Diversas outras despesas descaracterizam a almejada discricionariedade no orçamento. Por exemplo, despesas com pessoal civil e militar e com diversos outros gastos de custeio acabam por engessar parcela significativa do orçamento, reduzindo a valores mínimos a discricionariedade sobre a aplicação de recursos em políticas públicas de interesse da administração.

Ao buscar vedar a vinculação de receita, este inciso busca orientar o Congresso, uma vez que, usualmente, as vinculações decorrem de leis que instituem fundos ou determinam percentuais de recursos para aplicações específicas. Considerando o Congresso como o principal agente na fase de votação e aprovação, entendemos que esse dispositivo se destina a essa fase.

- **“Inciso V** - a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes;”

Este inciso atribui ao Congresso a competência para abertura de créditos suplementar e especial. Conforme comentário no item 1.2.3.2, os créditos suplementares são reforços aos valores previstos que se mostraram insuficientes, enquanto que os créditos especiais são autorizações de novas despesas não previstas no orçamento. A imposição de indicação dos recursos que suportarão os créditos concedidos demonstra a preocupação do constituinte com o equilíbrio das finanças públicas. Observamos que neste inciso estão omitidos os créditos extraordinários, pois, por tratar-se de autorização de despesa urgente e imprevisível, dispensa-se a indicação da fonte de receita. A este inciso associa-se a vedação de realizar operações de crédito sem prévia autorização legislativa, que é freqüentemente utilizada para fazer frente aos créditos adicionais. A infração a esta regra é também tipificada pelo Código Penal.

A dependência à prévia autorização legislativa e a relação com a abertura de crédito nos remete a considerar que este inciso se destina à fase da execução orçamentária. A

exigência de indicação dos recursos que farão frente às novas despesas propostas nos remete também às fases de elaboração e de discussão, votação e aprovação.

- **“Inciso VI** - a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa;”

Conforme rege o inciso II do artigo 48 da CF, é competência do Congresso dispor sobre o Orçamento. Seria contraditório permitir a alteração de qualquer dispositivo da lei em questão sem submetê-la à prévia autorização legislativa. Se fosse possível o remanejamento ou a transferência de recursos conforme a vontade do Executivo, seria inócuo todo o processo legislativo a que foi submetido o orçamento.

Este inciso, ainda, tangencia o princípio orçamentário da especificação ou especialização. Este princípio está claramente positivado nos artigos 5º e 15º da lei 4.320/64, e rege que as receitas e despesas devem constar no orçamento de maneira discriminada, tornando clara a origem e a aplicação dos recursos.

A transposição, remanejamento ou transferência de recursos nos remete a ações típicas das fases de elaboração e de votação e aprovação, porém essas ações não estão vedadas. A proibição é sua realização sem prévia autorização do Legislativo. Assim, entendemos tratar-se de mais um inciso direcionado apenas à execução orçamentária.

- **“Inciso VII** - a concessão ou utilização de créditos ilimitados;”

A análise deste dispositivo nos remete ao princípio da especificação ou especialização, positivado nos artigos 5º e 15º da lei 4320/64, artigos que vedam a autorização de dotações globais, e exige a apresentação das receitas e despesas de forma analítica.

Outro princípio orçamentário é protegido por este artigo, o Princípio do Equilíbrio. O princípio rege que as autorizações de despesas deverão ser compatíveis com a previsão de arrecadação de receita do período, evitando assim a ocorrência de déficit orçamentário. A Constituição em vigor não contemplou por completo esse princípio, autorizou a realização de operações de créditos para fazer frente aos déficits, mas vedou o déficit das operações correntes, conforme conteúdo do inciso III do artigo 167. De forma complementar, o inciso VII proibi a autorização ou o uso de créditos ilimitados, pois a inexistência de teto para

realização de despesas certamente conduziria a resultados negativos e a um total desequilíbrio orçamentário.

Segundo o estudo de Alves Neto (2006, p. 24), este inciso era afrontado pela abertura de créditos suplementares abertos à conta do excesso de arrecadação, manobra realizada a partir da subestimativa da receita orçamentária. Porém esta prática tende a desaparecer devido às exigências relacionadas com a responsabilidade fiscal.

A palavra “concessão” nos remete diretamente à fase da elaboração e à fase da discussão, votação e aprovação, enquanto que a palavra “utilização” aponta para a fase de execução. Porém, inexistindo a concessão de crédito ilimitado, a “utilização” seria na verdade uma infração ao inciso II. Assim, tratamos este dispositivo como orientação às duas fases iniciais.

- **“Inciso VIII** - a utilização, sem autorização legislativa específica, de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos, inclusive dos mencionados no art. 165, § 5º;”

O parágrafo 5º do artigo 165⁵ da CF institui que a Lei Orçamentária Anual compreenderá o Orçamento Fiscal, o Orçamento da Seguridade Social e o Orçamento de Investimentos das Empresas Estatais. Assim, como os incisos III, V e VI, registra-se neste inciso a competência do Legislativo de dispor dos recursos arrecadados.

A expressão “sem autorização legislativa” e a palavra “utilização” sugerem que a orientação é para a fase da execução orçamentária.

- **“Inciso IX** - a instituição de fundos de qualquer natureza, sem prévia autorização legislativa.”

Submeter a criação de fundos à autorização legislativa tem como objetivo reduzir sua criação indiscriminada pelo Executivo. A criação de um fundo significa a vinculação da

⁵ Art. 165 CF, § 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

I - 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;

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

III - o 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.

receita para determinado fim, conforme institui o art. 70 da Lei 4320/64. Ressalta-se que a criação de fundos de forma desregrada seria uma forma de retirar do Congresso a prerrogativa de dispor sobre os gastos públicos, pois a utilização dos recursos dos fundos é realizada pelo Executivo. Nas palavras de Giacomoni (2005. p. 81), os fundos são “autênticos orçamentos dentro do orçamento”.

Assim, percebemos que este dispositivo alinha-se ao inciso I, que busca sustentar a necessidade de planejamento e de deliberação do congresso, e ao inciso IV, que trata da não vinculação da receita.

Entende-se que essa vedação é para os agentes da execução pois veda a instituição de fundo sem a prévia autorização do Legislativo. Assim, quanto à orientação, podemos entender que se trata de uma regra para a execução orçamentária

- **“Inciso X** - a transferência voluntária de recursos e a concessão de empréstimos, inclusive por antecipação de receita, pelos Governos Federal e Estaduais e suas instituições financeiras, para pagamento de despesas com pessoal ativo, inativo e pensionista, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;”

Transferência voluntária é a entrega de recurso para outro ente da federação, como um estado ou município, em cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de obrigação constitucional ou legal.

Este inciso está relacionado com a responsabilidade na gestão fiscal. O gasto com pessoal é expressivo na máquina administrativa de cada ente, que deve gerir seus recursos de forma a suportar seus gastos correntes.

Ao impedir a realização de algumas transferências e concessões, o inciso busca limitar os agentes da fase da execução orçamentária.

- **“Inciso XI** - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201;”

Conforme o artigo 195, a seguridade social é financiada por toda a sociedade, em especial por contribuições sociais que incidem sobre a folha de pagamento dos trabalhadores. Este inciso busca preservar uma fonte de recurso oriunda das contribuições sociais para fazer frente aos gastos da previdência social. Ainda que referente aos recursos das contribuições sociais, este inciso não deixa de caracterizar uma vinculação de receita.

Assim, temos uma vedação aos agentes responsáveis pela elaboração e pela discussão e votação, pois o inciso restringe possibilidades de alocação de recurso.

- “§ 1º 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;”

O artigo 165 da CF rege que o plano plurianual (PPA) 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 programas de duração continuada. Assim, o PPA é o instrumento de planejamento de médio prazo, 4 anos, da administração pública. A lei 4320/64 determina que o exercício financeiro coincidirá com o ano civil. Então, se devidamente planejado, os investimentos que delonguem mais de um ano certamente estarão previstos no PPA. Outro procedimento estaria descaracterizando o planejamento do gasto. Este inciso é mais um que zela pelo prévio planejamento dos gastos públicos.

Acerca da provável fase orçamentária a que esse parágrafo se destina, podemos inferir que vedar o início de um investimento é uma orientação à fase da execução orçamentária.

- “§ 2º Os créditos especiais e extraordinários terão vigência no exercício financeiro em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente;”

As autorizações de créditos adicionais podem ser entendidas como uma alteração da LOA. Assim, é razoável que sua vigência seja alinhada à vigência da LOA, que é igual ao ano civil. Considerando que os créditos especiais e extraordinários são ambos abertos para fazer frente a despesas não previstas, a constituição abriu uma exceção à vigência desses créditos, e possibilitou que, se autorizados nos últimos quatro meses, suas vigências sejam dilatadas até o exercício seguinte. Esta prorrogação está limitada aos valores dos saldos existentes.

Ao criar uma possibilidade de abertura (reabertura) de crédito sem a necessidade de nova autorização, este parágrafo cria uma faculdade aos executores do orçamento, ou seja, ele está direcionado à fase de execução.

- “§ 3º A abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto no art. 62.”

Os créditos extraordinários são autorizações a serem concedidas em situações inesperadas, imprevisíveis e urgentes. Considerando a necessidade de uma célere intervenção do estado para atuar ante a esta situação, este parágrafo remete a abertura dos créditos extraordinários à edição de medida provisória, art 62 da CF. Este instrumento visa reger situações cuja atuação do estado é considerada urgente e relevante, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública. Caso a situação não contenha os pré-requisitos apresentados, não é admitido o uso de crédito extraordinário, seria o caso do uso de créditos suplementares ou especiais, que demandam prévia autorização legislativa.

Assim, ao prever a possibilidade de, em algumas situações, abrir crédito orçamentário sem a prévia autorização legislativa, esse dispositivo orienta os responsáveis pela a abertura de crédito, ou seja, aos agentes da fase da execução orçamentária.

- “§ 4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta.”

Os artigos citados neste dispositivo referem-se às diferentes fontes de recursos dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Assim, este parágrafo é mais uma exceção ao princípio da Não-afetação da Receita, positivado no inciso IV do artigo 167 da CF. Essa vinculação justifica-se por preservar a União, que, apesar de ser um ente distinto dos outros, subentende-se refletir o interesse da maioria, um interesse mais abrangente, do que o de qualquer outro ente individualmente. Por analogia, seria uma situação em que o interesse público se sobrepõe ao particular.

De forma semelhante ao inciso IV, que restringe a vinculação de receita, este parágrafo está também direcionado à fase de discussão, votação e aprovação.

Em síntese, após analisarmos cada um dos dispositivos, percebermos que a doutrina reconhece que diversos deles instituem princípios ao orçamento público por apresentarem premissas fundamentais de finanças públicas. Tal importância no conteúdo justifica a necessidade de sua formalização.

O conteúdo dos dispositivos do artigo 167 reflete, de alguma forma, em todas as fases do ciclo orçamento. Neste trabalho, nos interessa verificar o efeito direto, a orientação imediata dos dispositivos sobre as fases orçamentárias. Dessa forma, após as notas apresentadas, é possível detalhar a segunda hipótese e antecipar o resultado esperado. O Quadro 1 aponta qual fase do ciclo orçamentário cada um dos incisos e parágrafos busca orientar.

Fases x Dispositivo	Elaboração	Discussão e Votação	Execução	Controle
Inciso I			√	√
Inciso II			√	√
Inciso III	√	√	√	√
Inciso IV		√		√
Inciso V	√	√	√	√
Inciso VI			√	√
Inciso VII	√	√		√
Inciso VIII			√	√
Inciso IX			√	√
Inciso X			√	√
Inciso XI	√	√		√
§ 1º			√	√
§ 2º			√	√
§ 3º	√		√	√
§ 4º		√		√

Quadro 1 – Hipótese das fases orçamentárias orientadas por cada dispositivo.
Fonte: Elaboração própria

No Quadro 1, percebe-se que todos os dispositivos orientam a fase de controle. O fato ocorre pela própria natureza dessa fase, que é de verificar se os agentes envolvidos nas outras três fases estão respeitando todas as orientações normativas em suas atividades, inclusive às do artigo 167 da CF.

Contudo, este estudo trabalha com a hipótese de que os dispositivos referenciados nas deliberações do TCU serão os dispositivos que buscam orientar a fase orçamentária da execução. Assim, os dispositivos que orientam as outras fases deverão passar ao largo dos pronunciamentos do TCU. Então, acrescentamos a essa hipótese os prováveis dispositivos referenciados pelo Tribunal, quais sejam, os incisos I, II, III, V, VI, VIII, IX, X e os §§ 1º, 2º e 3º. De forma complementar, não devem ser encontradas menções aos incisos IV, VII, XI e § 4º.

1.3 Estrutura do trabalho

O trabalho está estruturado em 4 capítulos. Após este capítulo de introdução e contextualização, seguirão os capítulos referentes ao desenvolvimento da pesquisa e às conclusões do trabalho.

O Capítulo 2 apresenta a metodologia de pesquisa e os resultados quantitativos obtidos. São fornecidas informações acerca das formas de acesso às deliberações do TCU, dos argumentos utilizados nas pesquisas, bem como a explanação da utilização de um software de pesquisa qualitativa textual para a validação dos dados.

O Capítulo 3 tem seu foco voltado exclusivamente para a apresentação e a análise dos dados. Gráficos comparativos são usados para facilitar a percepção da possível existência de influência do artigo 167 sobre as deliberações do Tribunal de Contas da União.

Por fim, o Capítulo 4 expõe as conclusões do trabalho, bem como as dificuldades detectadas e suas limitações, além da resposta à questão de pesquisa, da confirmação ou rejeição da hipótese e das sugestões para novas pesquisas.

2 METODOLOGIA

Consoante à apresentação, este trabalho busca identificar a influência do artigo 167 da CF nas deliberações do TCU. Para tanto, analisa-se o quantitativo total de deliberações e a quantidade delas que citam o artigo 167. Adicionalmente, são identificados quais dispositivos do artigo 167 ensejam as referências. Para isso, é necessário pesquisar o conteúdo das deliberações e localizar as citações a cada um dos 15 dispositivos que compõem o artigo. Relembramos que nosso marco temporal é o ano de 2003, assim foram analisados os dados dos últimos 5 anos, de 2003 a 2007.

O primeiro passo é coletar as quantidades de deliberações por ano que são expedidas pelo TCU. Em seguida, nos interessa a quantidade de deliberações por ano que citam o artigo 167 da CF, devidamente classificados por dispositivo referenciado. Para esse segundo passo, são necessários a extração do banco de dados do TCU e seu tratamento em um programa de análise qualitativa textual.

Considerando a ausência de trabalhos anteriores entre os objetos propostos, os passos da metodologia adotada estão descritos detalhadamente.

2.1 Deliberações do TCU

Em primeiro lugar buscamos os quantitativos totais de cada deliberação por ano no TCU. A fonte de dados inicialmente escolhida é o portal na internet do Tribunal de Contas da União (www.tcu.gov.br). Nele o TCU disponibiliza uma seção para pesquisa de jurisprudência, conforme apresentado na Figura 2. Esta seção é de livre acesso, assim qualquer pessoa pode utilizar esta ferramenta de pesquisa, que apresenta 3 opções, jurisprudência sistematizada, súmulas e pesquisa em formulário.

A seção de jurisprudência sistematizada possibilita a pesquisa por área de interesse, como licitações, contrato, convênios, pessoal, dentre outros temas, e nada mais são que fragmentos de deliberações do Tribunal sobre aquele assunto. A sessão de súmulas apresenta um documento com a coletânea das súmulas aprovadas pelo plenário da corte. As súmulas apresentam entendimentos do TCU que se tornaram jurisprudência pacíficas. Elas possuem, como primícias, deliberações do TCU. Por fim, a sessão de pesquisa em formulário possibilita a pesquisa em todas as deliberações do Tribunal, sejam elas já compendiadas em súmulas, ou

ção. Esta pesquisa retorna como resultado todo o teor da deliberação, o que permite identificar a incidência dos dispositivos do artigo 167 da CF.



Figura 2 – Portal do Tribunal de Contas da União
Fonte: TCU (2008)

Considerando que a pesquisa em formulário é a mais abrangente, esta foi a opção selecionada para o trabalho. Destacamos que no portal existe uma pesquisa alternativa à pesquisa em formulário, a pesquisa livre. Esta pesquisa oferece a opção de buscar em todas as bases, o que evitaria a necessidade de se repetir a pesquisa para cada tipo de deliberação, porém limitaríamos a capacidade de analisar os dados e de perceber alguma particularidade de determinado tipo. Assim, foi escolhida a pesquisa por base de dados, que representa por tipo de deliberação.

Inicialmente foram identificados, na pesquisa em formulário, os quantitativos globais de cada deliberação por ano. Para tanto, basta selecionar o tipo de deliberação e em seguida inserir o ano desejado no campo “ano”, na mesma linha do campo “Nº do Documento”. Observamos que os demais campos devem ficar em branco para que não atuem como filtros de pesquisa. É necessário repetir a pesquisa para cada um dos 5 anos em questão, 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007. A Figura 3 apresenta a página do portal com o resultado após a realização das pesquisas de todos os 5 anos para a deliberação do tipo acórdãos.

Conforme a contextualização apresentada no item 1.2.2 deste trabalho, o TCU delibera de diferentes formas e, no passado, deliberou de formas diversas. Como somente as atuais formas de deliberações do TCU interessam para esse trabalho o procedimento descrito

anteriormente foi realizado para os tipos: “acórdãos”, “normas” e “contas do governo”. Essas três opções abrangem todas as atuais deliberações do TCU. Como o próprio nome sugere, o tipo “acórdãos” se refere à deliberação acórdão. O tipo “normas” corresponde às resoluções, instruções normativas e às decisões normativas. O tipo “contas do governo” corresponde à deliberação parecer. Dessa forma, temos o total por ano de cada tipo de deliberação do TCU. Considerando possuir a mesma natureza e estarem consolidadas em um mesmo banco de dados, as deliberações do tipo resolução, instrução normativa e decisão normativa serão tratadas neste estudo conjuntamente, e identificadas como normas.

TCU PORTAL DE PESQUISA TEXTUAL

Pesquisa: Livre Em Formulário

Quinta-feira, 25 de Setembro de 2008.

Pesquisa em Formulário Coletânea?

Tipo: Acórdãos

Nº do Documento: Ano:

Colegiado: Ano:

Nº do Processo: Ano:

Relator:

Pesquisa Livre:

Pesquisar Limpar

Documentos por página: 20

Opções	# Refinando	Documentos	Termos	Base	Expressão	?
◇	5	6373	21584	Acórdãos	Pesquisa em formulário - ano do documento: 2007	
◇	4	6917	19088	Acórdãos	Pesquisa em formulário - ano do documento: 2006	
◇	3	6554	10692	Acórdãos	Pesquisa em formulário - ano do documento: 2005	
◇	2	6788	10175	Acórdãos	Pesquisa em formulário - ano do documento: 2004	
◇	1	6136	9089	Acórdãos	Pesquisa em formulário - ano do documento: 2003	

Figura 3 – Portal de Pesquisa Textual
Fonte: TCU (2008)

De forma similar, o procedimento acima foi realizado para verificar se a escolha do ano de 2003 como marco temporal foi adequada. Foi realizada uma pesquisa para obter o número total de decisões e acórdãos a partir do ano 2000 até o ano de 2007. Os valores obtidos são apresentados no capítulo de análise de dados.

2.2 Extração do banco de dados

O passo seguinte seria determinar o quantitativo por ano de cada uma das deliberações que mencionam o artigo 167 da CF. Porém, neste ponto foi detectada a primeira dificuldade

do trabalho, pois o modo usual de citação do artigo é pela abreviação, “art. 167”, e o sistema de pesquisa do TCU identifica o ponto como separação de sentenças. Isso significa que, para o sistema, a abreviação “art” está em uma frase distinta da do número “167”. Assim, pesquisar pelo termo “art. 167” apresenta resultados diferentes dos pretendidos. Operadores como “adjacente” ou “próximo”, que estão disponíveis no portal, também não foram suficientes para solucionar o problema, pois a concepção de separação de sentença faz com que os termos “art” e “167” pareçam distantes.

A solução adotada foi utilizar uma outra interface que possibilita a extração de todo o banco de dados, de forma que cada deliberação represente um arquivo individual. Uma vez extraído o banco de dados, a ferramenta de pesquisa do próprio sistema operacional Windows e softwares de análise qualitativa de textos viabilizam a pesquisa.

Assim, para esse passo, foi utilizado o programa WTB/Search, disponibilizado internamente pelo TCU para os servidores. Esse programa permite a extração dos dados resultantes de uma pesquisa, e manipula cada uma das bases de dados individualmente. Ao iniciá-lo, o programa apresenta as bases de dados disponíveis para escolha, conforme apresentado na Figura 4.

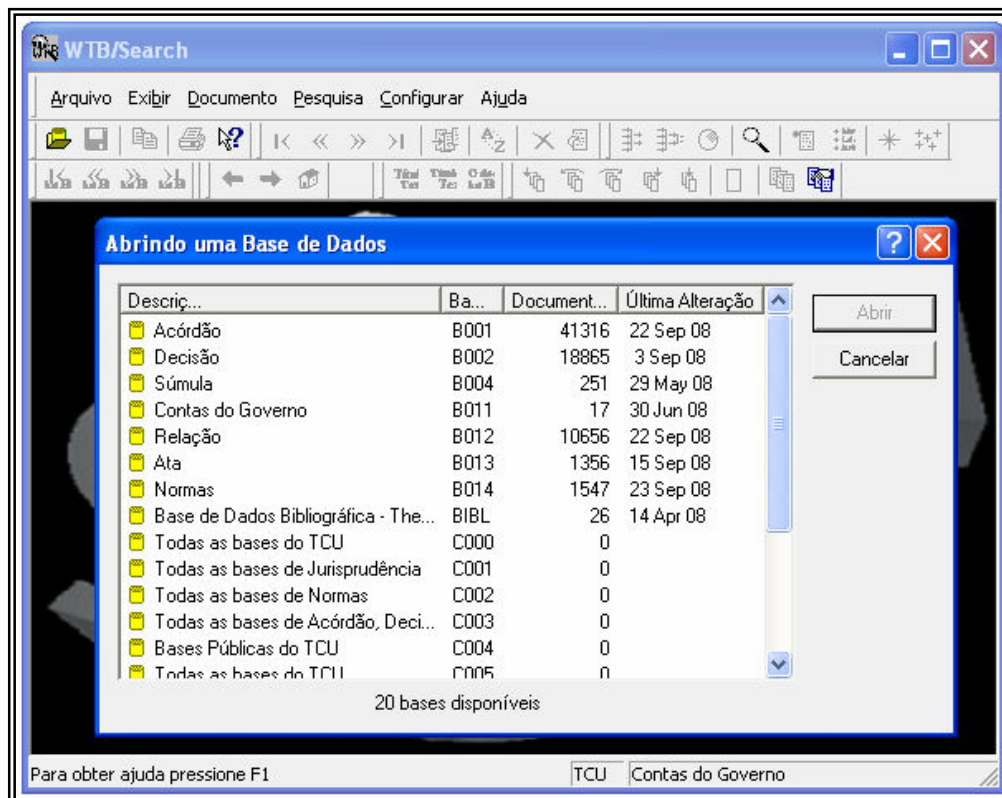


Figura 4 – Bases de Dados disponíveis para o Programa WTB
Fonte: WTB(2008)

As bases de dados disponíveis no WTB são as mesmas do Portal de Pesquisa Textual. Dessa forma, só nos interessa as bases “Acórdão”, “Contas do Governo” e “Normas”. Só é possível selecionar uma base de cada vez. Após escolher a base “Acórdão”, basta selecionar a opção “Livre” no menu “Pesquisa” da barra principal. Como as deliberações que nos interessam contém referência ao artigo 167, aplicamos um filtro com a expressão “167”. Assim, o resultado são acórdãos que possuem em seu conteúdo a expressão “167”. Para dinamizar o tratamento descrito no item 2.3, extraímos a base de dados dividida por ano. Para isso, temos que refinar a pesquisa da expressão “167”. Refinar uma pesquisa significa que a próxima expressão irá filtrar somente o resultado da pesquisa anterior e não mais toda a base de dados “Acórdão”. Para isso, basta clicar com o botão direito do mouse sobre o resultado da pesquisa anterior e selecionar “Refinar esta Pesquisa” dentro da opção “Refinamento”, conforme apresentado na Figura 5.

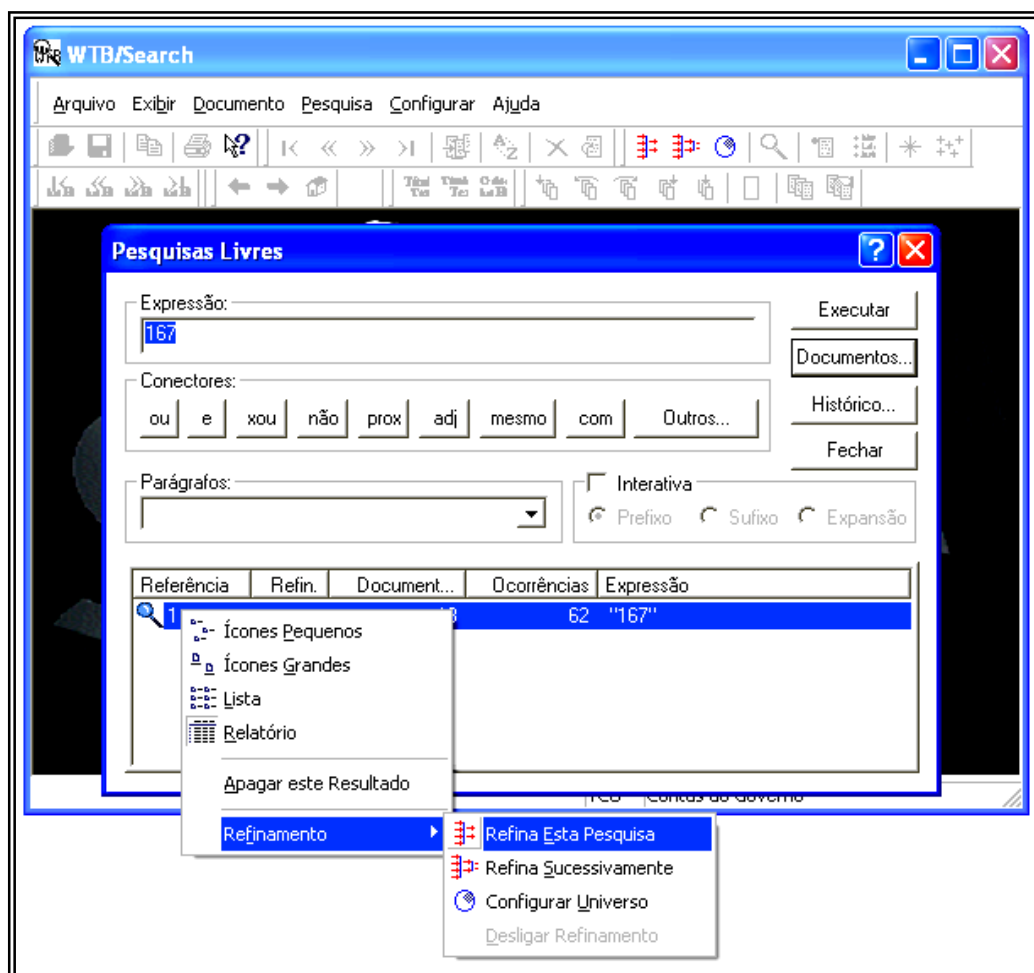


Figura 5 – Refinamento da Pesquisa Livre
Fonte: WTB (2008)

As deliberações possuem vários campos, dentre eles temos o campo “identificação”. Neste campo temos a numeração da deliberação precedida do ano de sua expedição. O programa permite pesquisarmos por campo e disponibiliza caracteres capazes de facilitar as consultas. No nosso caso, são interessantes dois comandos, o “\$”, que é um caractere coringa que representa uma seqüência qualquer de caracteres, e o “.IDTD.” que reduz a busca ao campo identificação do acórdão. Dessa forma, depois de selecionar a opção de refinamento da pesquisa, utilizamos a expressão “\$/2003 .IDTD.” para que o resultado seja os acórdãos do ano de 2003. Depois de finalizado o refinamento, o botão “Documentos...” deve ser selecionado. Surgirá uma nova janela, e nela teremos o conteúdo do primeiro acórdão resultante da pesquisa. Neste momento, seu conteúdo deve ser ignorado, tendo em vista que nosso interesse é na extração do banco de dados. Para tanto, deve-se, conforme ilustrado na Figura 6, selecionar no menu “Arquivo” as opções “Salvar” e “Todos os Documentos da Pesquisa”.

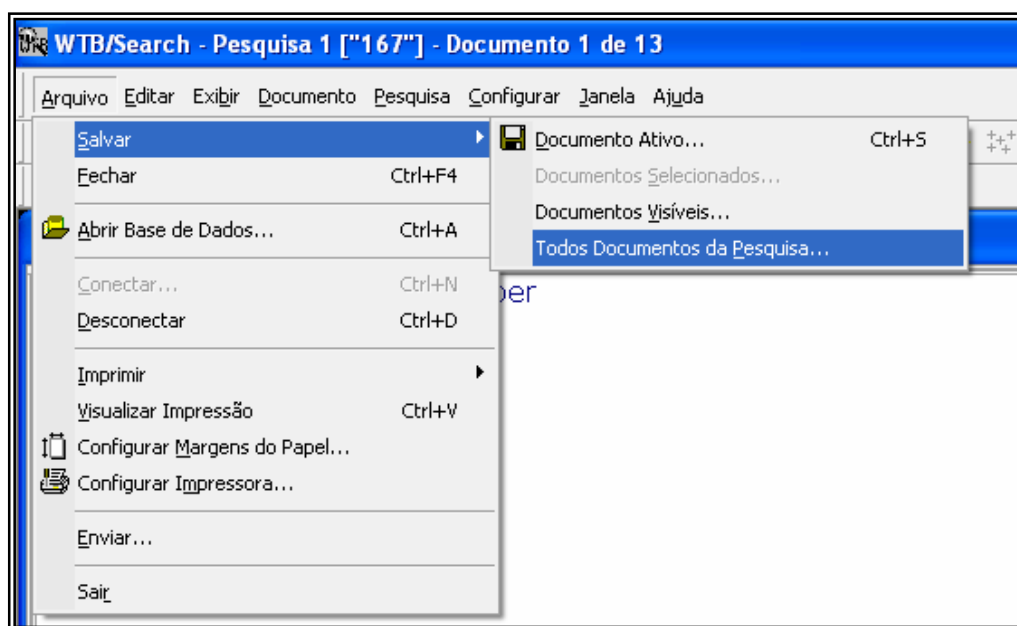


Figura 6 – Exportando Documentos
Fonte: WTB (2008)

Em seguida, basta indicar a pasta do computador onde deverão ser salvos os arquivos e o formato de exportação, que neste trabalho foi o “txt”, referenciado no programa como “Ms-Dos”. O procedimento de extração na base “Acórdão” foi repetido para os outros quatro anos. Para finalizar, o deve-se repetir os passos para as bases de dados “Contas do Governo” e “Normas”.

2.3 Referências ao artigo 167 e a seus dispositivos

Neste passo, o objetivo é obter a quantidade de deliberações que citaram o artigo 167 por ano e a quantidade de deliberações que citam cada dispositivo. O resultado dos passos anteriores são pastas, organizadas por base de dados e por ano, repletas de deliberações em formato “txt”, cujo texto contém o número 167.

Identificar o número 167 nas deliberações não significa muito, uma vez que em diversas outras situações esse número pode ser utilizado, como, por exemplo, ao referir-se à uma folha 167, ou ainda ao artigo 167 de outra norma. É necessário analisar o conteúdo de cada uma das deliberações no intuito de determinar se o número 167 corresponde ao artigo 167 da CF ou não, e, quando corresponder ao artigo da CF, a qual dispositivo do artigo a citação se refere. Para tornar o trabalho mais célere, foi utilizado um programa de análise qualitativa de texto que contém uma ferramenta para inserir marcações. O programa usado é o Weft QDA, um programa gratuito e disponível na Internet.

Importamos para o programa os arquivos “txt”, e salvamos um novo projeto para cada ano e tipo diferente de deliberações. Depois, criamos categorias para marcar os arquivos e analisamos as deliberações uma por uma, até marcar todas as ocorrências do número 167.

Após iniciar o programa Weft QDA e selecionar “new project” no menu “file”, é apresentada uma janela “documents & categories”, conforme Figura 7, de onde importamos as deliberações e criamos as categorias para classificação.

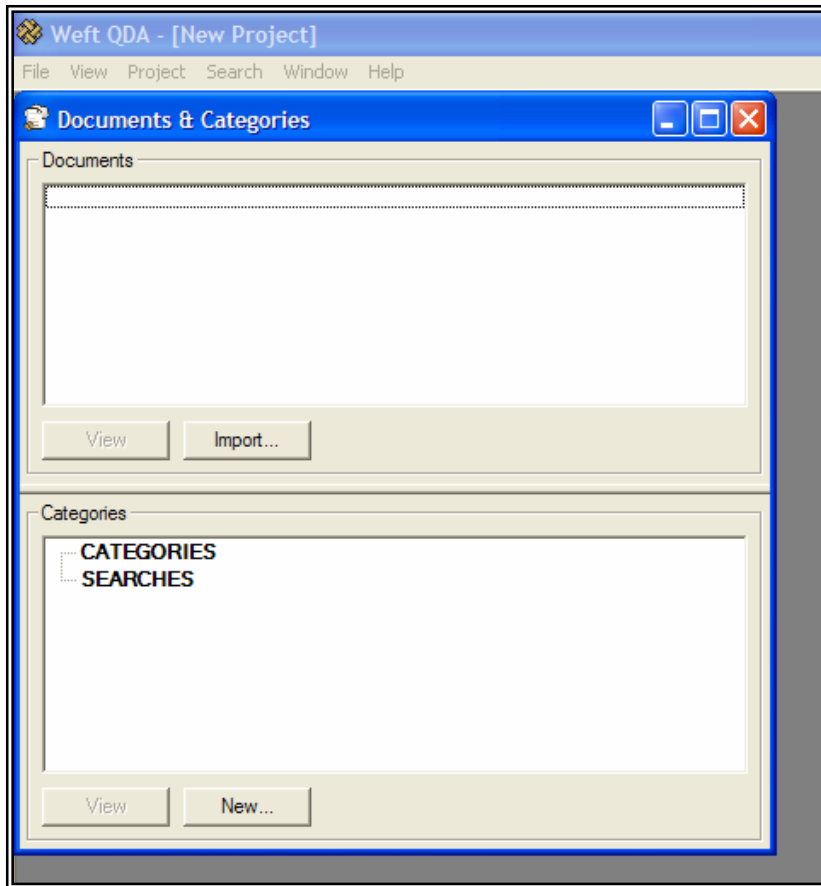


Figura 7 – Janela “Documents & Categories”

Fonte: Weft (2008)

Primeiro, as deliberações do tipo Acórdãos do ano 2003 foram importadas, bastando, para isso, clicar no botão “Import...” da janela “documents & categories” e selecionar todos os acórdãos em questão. Após importados, todos os acórdãos serão apresentados na janela “Documents”. Em seguida, foram criadas 14 categorias para classificar os acórdãos, conforme Quadro 2:

Categoria	Uso
167 distinto	Acórdãos que não se referem ao artigo 167 da CF.
Art. 167 - inciso I	Acórdãos que se referem ao inciso I do artigo 167 da CF.
Art. 167 - inciso II	Acórdãos que se referem ao inciso II do artigo 167 da CF.
Art. 167 - inciso III	Acórdãos que se referem ao inciso III do artigo 167 da CF.
Art. 167 - inciso IV	Acórdãos que se referem ao inciso IV do artigo 167 da CF.
Art. 167 - inciso V	Acórdãos que se referem ao inciso V do artigo 167 da CF.
Art. 167 - inciso VI	Acórdãos que se referem ao inciso VI do artigo 167 da CF.
Art. 167 - inciso VII	Acórdãos que se referem ao inciso VII do artigo 167 da CF.
Art. 167 - inciso VIII	Acórdãos que se referem ao inciso VIII do artigo 167 da CF.
Art. 167 - inciso IX	Acórdãos que se referem ao inciso IX do artigo 167 da CF.
Art. 167 - inciso X	Acórdãos que se referem ao inciso X do artigo 167 da CF.
Art. 167 - inciso XI	Acórdãos que se referem ao inciso XI do artigo 167 da CF.
Art. 167 - par. 1	Acórdãos que se referem ao parágrafo 1º do artigo 167 da CF.
Art. 167 - par. 2	Acórdãos que se referem ao parágrafo 2º do artigo 167 da CF.
Art. 167 - par. 3	Acórdãos que se referem ao parágrafo 3º do artigo 167 da CF.
Art. 167 - par. 4	Acórdãos que se referem ao parágrafo 4º do artigo 167 da CF.

Quadro 2 – Categorias para marcação das deliberações.

Fonte: Elaboração própria

Assim, cada categoria sinaliza o dispositivo ao qual a deliberação faz referência. A categoria “167 distinto” sinaliza os acórdãos que mencionam o número 167, porém esses não se referem ao artigo 167 da CF. Após importados os acórdãos e criadas as categorias, a janela “documents & categories” ficará com a composição similar à apresentada na Figura 8.

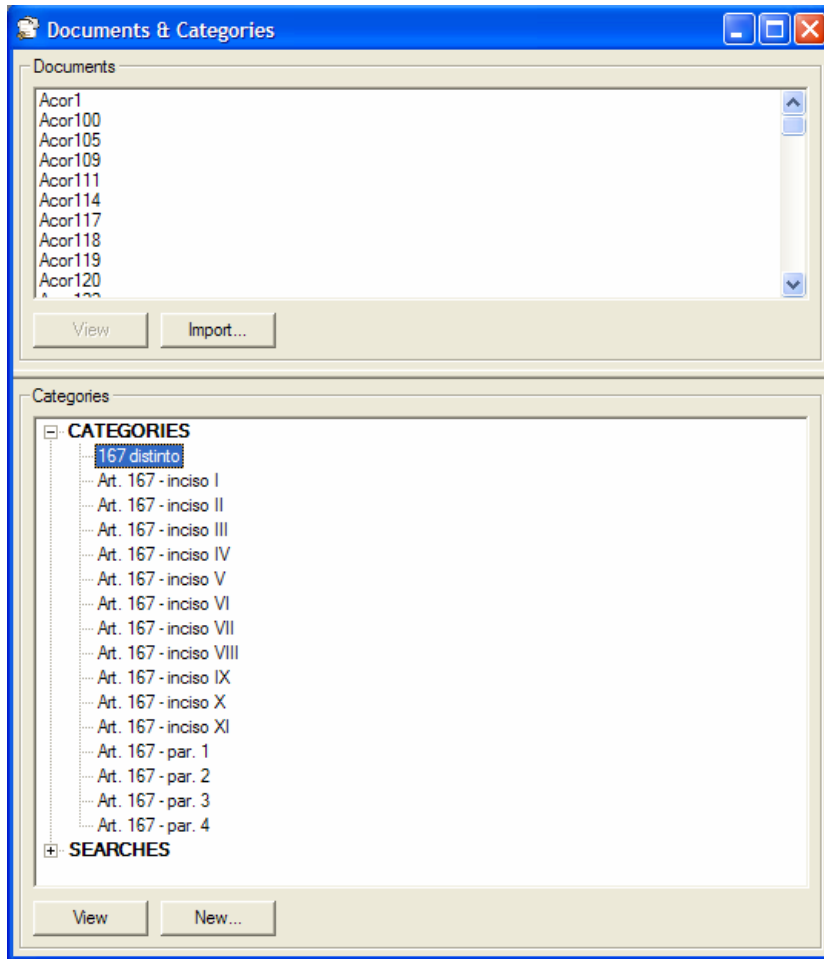


Figura 8 – Janela “Documents & Categories” completa
Fonte: Weft (2008)

Em seqüência, foi comandado ao programa que localize em todos os arquivos importados o número “167”, e que apresente na tela todas as ocorrências e os 50 caracteres anteriores e posteriores ao número, de forma a possibilitar a classificação. Para esse comando, deve-se selecionar a opção “search” no menu “search”, e acrescentar o número 167 no campo “Search for” e o número 50 no campo “Expand result by”, conforme apresentado na Figura 9.

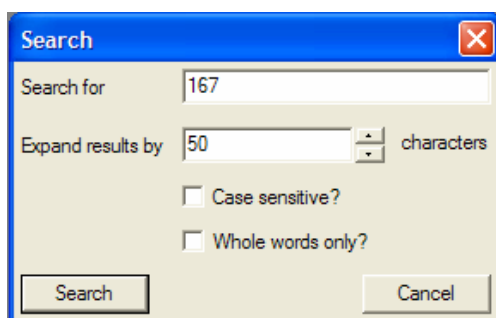


Figura 9 – Janela de pesquisa Weft.
Fonte: Weft (2008)

O resultado dessa pesquisa será uma seqüência de fragmentos de textos de 50 caracteres que contenham o número 167, precedidos pelo nome do arquivo importado, conforme apresentado na Figura 10. Na parte inferior da mesma janela, temos a lista de categorias e o botão “mark”, usado para marcar. Após ler o fragmento e identificar a categoria a que ele se refere, escolhemos a categoria correspondente na lista, selecionamos uma parte do fragmento com o mouse, e clicamos no botão “mark”. Neste momento, foi adicionada uma marcação a esse fragmento informando que o número 167 ali presente corresponde à categoria selecionada. Esse procedimento deve ser repedido para todos os fragmentos, de forma que todos eles pertençam a uma das categorias apresentadas no Quadro 2.

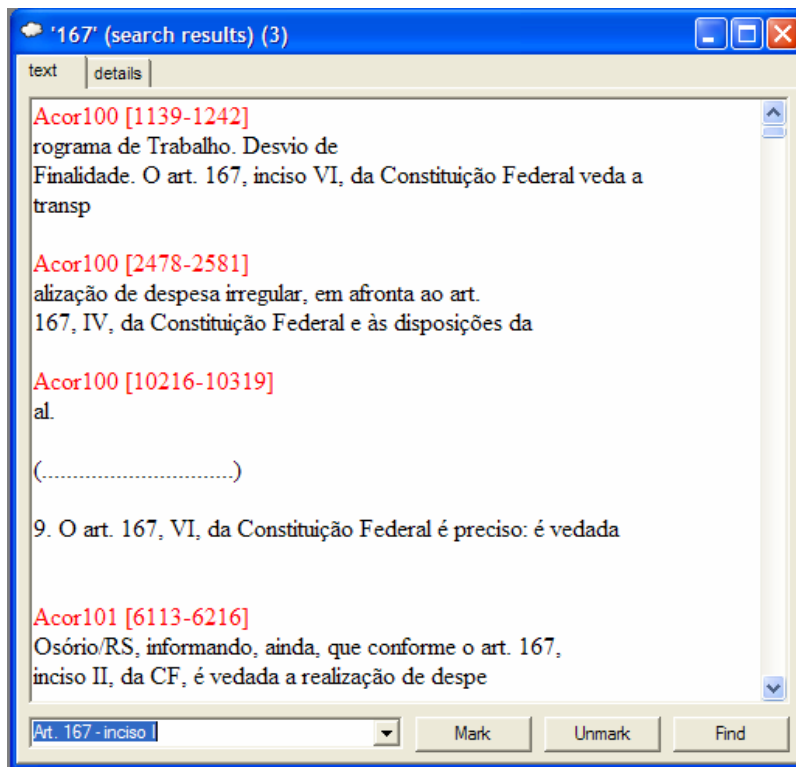


Figura 10 – Janela resultado da pesquisa Weft.
Fonte: Weft (2008)

Finalizada as marcações, iremos requisitar do programa os quantitativos referentes a cada uma das categorias. No menu “Search”, selecionamos a opção “Review Coding” para aparecer a janela “Code Review”, onde criaremos uma matriz com os quantitativos das marcações. Nessa janela, selecionamos cada categoria e, clicando no botão “Add as row”, as adicionamos em uma linha da matriz. Em seguida, adicionaremos, como coluna, a pesquisa do número 167. A pesquisa aparece como se fosse uma categoria, com o nome de “ ‘167’ (search

results)”. Surgirá, então, uma tabela que apresenta os quantitativos de documentos que citaram cada um dos dispositivos, conforme Figura 10.

	'167' (search results)			
167 distinto	43			
Art. 167 - inciso I	6			
Art. 167 - inciso II	13			
Art. 167 - inciso III	4			
Art. 167 - inciso IV	1			
Art. 167 - inciso V	3			
Art. 167 - inciso VI	15			
Art. 167 - inciso VII	1			
Art. 167 - inciso VIII	0			
Art. 167 - inciso IX	1			
Art. 167 - inciso X	1			
Art. 167 - inciso XI	3			
Art. 167 - par. 1	5			
Art. 167 - par. 2	0			
Art. 167 - par. 3	0			
Art. 167 - par. 4	0			

Figura 11 – Janela “Code Review”, Weft QDA.
Fonte: Weft (2008)

Temos, por fim, os primeiros valores das deliberações do tipo Acórdão do ano de 2003 divididos por dispositivo referenciado no texto. Este procedimento foi repetido para os acórdãos referentes ao ano de 2004 a 2007.

Tendo em vista o objetivo desse estudo, os valores obtidos se referem ao número de deliberações (opção apresentada na Figura 11 como “*Number of documents*”), e não ao número de citações. Dessa forma, se em uma deliberação existir várias citações a um inciso do artigo 167, essa será contada somente uma vez, e se em uma deliberação existir duas citações a incisos diferentes, essa será contabilizada duas vezes, uma para cada inciso.

Para concluir toda a obtenção dos dados de interesse, o método exposto nos passos anteriores foi repetido para as bases “Normas” e “Contas do Governo”.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados e analisados todos os dados obtidos ao longo do estudo, conforme descrito no capítulo de Metodologia. Lembramos que as deliberações do tipo Resolução, Instrução Normativa e Decisão Normativa estão sendo tratadas em conjunto neste trabalho, sobre o nome de Normas, devido à divisão das bases de dados.

Inicialmente, o marco temporal adotado (ano de 2003) foi testado, assim como sugerido no item 1.2.2. São, também, apresentadas as quantidades totais de deliberações divididas por ano e por tipo, conforme dados extraídos da pesquisa no portal do TCU na Internet. Posteriormente, temos os números sobre as citações ao artigo 167 da CF divididos por dispositivo referenciado. Esses dados também estão separados por ano e por tipo de deliberação. Em seguida, as duas hipóteses apresentadas no capítulo 1 são examinadas e analisadas a partir dos dados obtidos. Por fim, apresentamos as restrições e limitações deste estudo.

3.1 Marco temporal

Para verificar se a escolha do ano de 2003 como marco temporal estava adequada, foi realizada uma pesquisa no número total de decisões e acórdãos a partir do ano 2000. Os valores obtidos são apresentados na tabela a seguir:

Tabela 1 – Quantidade de Decisões e Acórdãos de 2000 a 2007.

Ano	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Acórdão	1835	2088	2361	6129	6782	6548	6902	6350
Decisões	1972	1880	2875	0	0	0	0	1

Fonte: Elaboração própria

Pela tabela acima, percebe-se que no ano de 2003 temos uma mudança de comportamento. Deliberações do tipo Decisões não são mais utilizadas, enquanto que as deliberações do tipo Acórdão sofrem um aumento de 2,6 vezes. Este fato acontece devido a alteração do regimento do TCU que ocorreu em dezembro de 2002. A nova redação do regimento muda os tipos de deliberações e as matérias a que elas se destinam, resultando na extinção do tipo Decisões e na alteração das matérias a que se destinam os Acórdãos.

Considerando que a extração de dados ocorre em bases separadas por deliberações, a escolha do ano de 2003 como marco temporal é uma boa alternativa. Nota-se que seria impropriedade estudar a relevância do artigo 167 por tipo de deliberações nos últimos 5 anos para as deliberações do tipo decisão, pois esse tipo foi extinto em 2002. De forma similar, comparar os últimos 8 anos das deliberações do tipo acórdão seria delicado pois a partir do ano de 2003 a matéria a que se destinam os acórdãos foi alterada, caracterizando um objeto diferente mas com a mesma nomenclatura. Assim, o ano de 2003 foi selecionado como marco temporal para esse trabalho, pois procedendo dessa maneira estaremos sobre a vigência do mesmo regimento, anulando os problemas acima mencionados.

Acerca dos dados da tabela 1, obtidos conforme descrito no item 2.1 do capítulo de metodologia, destacamos que a partir de 2003 não deveria ser detectada nenhuma deliberação do tipo decisão, uma vez que ela foi extinta em 2002. Entretanto notamos que existe uma única deliberação do tipo decisão no ano de 2007 (decisão nº389/2007), fato que contradiz as explicações anteriores. Ao aprofundar a pesquisa sobre essa decisão, percebe-se que estamos diante de um erro no cadastro. Essa decisão é, na verdade, do ano 2001, trata-se da decisão nº 389/2001, votada em 27 de junho de 2001 pelo plenário do TCU. O processo relativo a essa decisão (TC 012.374/2000-3) foi encerrado em 17/05/2004 e encontra-se arquivado desde novembro de 2005. Apesar de meramente formal, equívocos desse tipo podem comprometer os resultados, conforme descrito no item 3.6.

3.2 Ocorrências de citações ao artigo 167 da CF

Nesta seção, apresentamos as quantidades totais de deliberações do TCU entre os anos de 2003 e 2007, e as quantidades de deliberações que mencionam cada um dos dispositivos do artigo 167 da CF.

A forma de obter os valores totais está descrita no item 2.1 deste trabalho. Os valores estão separados por base de dados, que reflete, de certa maneira, a divisão por deliberação.

Tabela 2 – Quantidade de deliberações por tipo e por ano.

Ano	2003	2004	2005	2006	2007
Acórdão	6129	6782	6548	6902	6350
Normas	45	40	108	112	76
Contas do Governo	1	1	0	1	1

Fonte: Elaboração própria

De acordo com a Tabela 2, nota-se que, em todos os cinco anos, há uma predominância das deliberações do tipo acórdão. Comparando esses dados com a Tabela 1, percebemos que o novo regimento elegeu, em termos quantitativos, o tipo Acórdão como a principal forma de deliberação, imputando-lhe o julgamento das contas dos administradores e as matérias residuais. As deliberações do tipo Normas, que abrangem as Instruções Normativas, as Decisões Normativas e as Resoluções, apresentam quantidades menores devido à sua natureza. Nas palavras de Speck (2000, p.176) o poder de normatizar possui caráter preventivo, e visa orientar procedimentos administrativos, assim, é natural que este não seja a forma de deliberação predominante, como os Acórdãos.

Acerca da variação na quantidade de acórdãos, nota-se que os anos pares apresentam sempre uma alta em relação aos anos ímpares adjacentes. É provável que essa frequência esteja acompanhando o ciclo eleitoral brasileiro, onde temos eleições a cada dois anos. Nesses anos, é maior o número de recursos com o fim de evitar a inelegibilidade, e também é maior o número de representações com o propósito de declarar a inelegibilidade de políticos. Trabalhos futuros acerca dos fatos que suscitaram cada acórdão desses anos poderão confirmar ou rejeitar essa especulação.

A base de dados “Contas do Governo” representa os pareceres prévios emitidos na análise das contas prevista no inciso I do artigo 70 da CF, conforme explanado no item 1.2.2 deste trabalho. Considerando que a prestação de contas e o parecer prévio do TCU são anuais, esperava-se detectar, na base “Contas do Governo”, uma deliberação por ano, fato esse que não ocorreu. No ano de 2005, foi detectado um resultado inesperado, um valor que sugere que o TCU não cumpriu nesse ano uma de suas atribuições constitucionais. Porém, ao realizar a extração do banco de dados descrita no item 2.2 do capítulo de metodologia, percebeu-se que existe o Parecer Prévio emitido no ano de 2005, referente às contas do ano de 2004.

Apesar de aparentar uma falha nas ferramentas do banco de dados, basta uma análise mais criteriosa para perceber que se trata de uma alteração na forma de identificá-los. O quadro a seguir apresenta a forma de nomenclatura adotada em cada ano.

Ano da deliberação	Exercício das contas analisadas	Nomenclatura adotada
2003	2002	Contas do Governo 2002
2004	2003	Contas do Governo 2003
2005	2004	Contas do Governo 2004
2006	2005	Contas do Governo 2006
2007	2006	Contas do Governo 2007

Quadro 3 – Nomenclatura do Parecer Prévio.

Fonte: Elaboração própria

Nos anos de 2003, 2004 e 2005, o nome das contas do governo cita o exercício a que as contas se referem, enquanto que nos anos de 2006 e 2007, o nome faz referência ao ano da deliberação. Em 2003, o TCU emitiu a Resolução 164/2003 que dispõe sobre a formalização das deliberações, atos e documentos expedidos por ele. Porém, ao tratar da numeração, na seção IV⁶, foi omitida a orientação à numeração dos pareceres relativos às contas do governo, e inexistiu nessa resolução outra orientação direta à identificação dos pareceres.

Apesar do valor equivocado no ano de 2005 para os pareceres de contas do governo, os quantitativos totais serão indispensáveis na análise da relevância do artigo 167 da CF nas deliberações do TCU.

Após a extração do banco de dados e a utilização do programa de análise textual, foram obtidos os números de deliberações que referenciam cada um dos dispositivos. Os resultados estão divididos por base de dados.

⁶ **Resolução 164/2003 - Seção IV - Da Numeração dos Atos**

Art. 29. As resoluções, decisões normativas e instruções normativas com redação final aprovada pelo Plenário, após assinadas pelo Presidente, serão numeradas pela Secretaria Geral das Sessões em seqüências numéricas distintas e em continuidade às séries iniciadas em 1993.

Art. 30. Os acórdãos proferidos em processos constantes de pauta e de relação serão numerados pela Secretaria Geral das Sessões em seqüências numéricas distintas e em séries anuais, segundo o órgão deliberativo que os houver aprovado, independente da natureza da sessão.

Art. 31. As súmulas da jurisprudência do Tribunal de Contas da União terão numeração seqüencial em continuidade à série iniciada em 1973. (TCU, 2003)

Tabela 3 – Base Acórdão: citações ao artigo 167.

Art. 167	2003	2004	2005	2006	2007	Total
Inciso I	6	7	4	5	4	26
Inciso II	13	12	10	8	4	47
Inciso III	4	3	4	4	2	17
Inciso IV	1	2	1	2	0	6
Inciso V	3	6	0	2	1	12
Inciso VI	15	24	13	22	17	91
Inciso VII	1	2	0	1	0	4
Inciso VIII	0	0	0	0	0	0
Inciso IX	1	0	0	0	0	1
Inciso X	1	0	0	5	4	10
Inciso XI	3	1	3	1	0	8
§ 1º	5	6	8	2	5	26
§ 2º	0	0	0	1	0	1
§ 3º	0	0	0	24	6	30
§ 4º	0	0	0	1	0	1
Total de citações ao art. 167 da CF	53	63	43	78	43	280
Total de acórdãos com citação ao art. 167 da CF	37	42	33	63	43	218
Total geral de acórdãos	6129	6782	6548	6902	6350	32711

Fonte: Elaboração própria

A Tabela 3 apresenta os valores referentes à base de dados “Acórdão”. As três últimas linhas da tabela apresentam valores totais, assim, em 2003, por exemplo, foram emitidos pelo TCU 6.129 acórdãos, dos quais 37 fazem referências ao artigo 167 da CF. Destacamos que o fato do total de citações ser maior que o de acórdãos com citação ao artigo 167 da CF é esperado, uma vez que algumas deliberações mencionam mais de um dispositivo do artigo.

Tabela 4 – Base Normas: citações ao artigo 167.

	2003	2004	2005	2006	2007	TOTAL
Total de citações ao art. 167 da CF	0	0	0	0	0	0
Total geral de normas	45	40	108	112	76	381

Fonte: Elaboração própria

A Tabela 4 contém os valores resultantes da análise das normas expedidas pelo TCU do período de 2003 a 2007. Nesses dados estão contempladas as deliberações do tipo

Resolução, Decisão Normativa e Instrução Normativa. Não foi percebida qualquer orientação quanto aos valores totais, e temos, em destaque, a ausência de citações ao artigo 167 da CF.

Tabela 5 – Base Contas do Governo: citações ao artigo 167.

Art. 167	2003	2004	2005	2006	2007	TOTAL
Inciso I	0	0	0	0	0	0
Inciso II	1	1	1	0	1	4
Inciso III	0	1	1	1	1	4
Inciso IV	0	0	0	0	1	1
Inciso V	0	0	0	0	0	0
Inciso VI	0	0	0	0	0	0
Inciso VII	0	0	0	0	0	0
Inciso VIII	0	0	0	0	0	0
Inciso IX	0	0	0	0	0	0
Inciso X	0	0	0	0	0	0
Inciso XI	0	0	0	0	1	1
§ 1º	0	0	0	0	0	0
§ 2º	0	0	0	0	0	0
§ 3º	0	0	0	0	0	0
§ 4º	0	0	0	0	0	0
Total de citações ao artigo 167	1	2	2	1	4	10
Total de pareceres com citação ao art. 167 da CF	1	1	1	1	1	5
Total geral de pareceres	1	1	1	1	1	5

Fonte: Elaboração própria

A Tabela 5 apresenta os dados relativos às citações diretas ao artigo 167 da CF encontradas nas deliberações do tipo Parecer, discriminadas por dispositivo referenciado. Trata-se de uma deliberação emitida uma única vez por ano, assim, é razoável que o número de citações aqui detectadas seja menor que o referente aos acórdãos

3.3 Teste da primeira hipótese - identificação da relevância

A primeira hipótese prevê a existência de um quantitativo não desprezível de citações ao artigo 167 da CF. A intensidade determinará a relevância dele para as deliberações do TCU. Para determinar essa influência, a relevância será analisada sobre o aspecto da

materialidade, cuja mensuração, segundo a Comissão de Valores Mobiliários⁷ (CVM, 1986, p.35) “reservará, sempre, uma alta dose de julgamento e de bom senso”.

Para analisar essa hipótese com as deliberações do tipo “Acórdão”, a Tabela 6 foi elaborada.

Tabela 6 – Base Acórdão: percentual de relevância por ano.

	2003	2004	2005	2006	2007	total
Número de acórdãos com citação ao art. 167 da CF	37	42	33	63	43	218
Total geral de acordãos	6129	6782	6548	6902	6350	32711
Percentual de relevância	0,60%	0,62%	0,50%	0,91%	0,68%	0,67%

Fonte: Elaboração própria

Ao comparar a quantidade total de acórdãos com o número dos que citam o artigo 167 da CF, percebe-se uma relação muito pequena. O ano onde a relação apresenta o maior valor sequer alcançou 1%. Para os últimos cinco anos, a relação é de 0,67%, dessa forma, entende-se que, para as deliberações do tipo acórdão, o artigo 167 da CF não apresenta relevância significativa.

Prosseguindo com a análise, a Tabela 7 foi construída com os dados relativos à base de dados “Normas”.

Tabela 7 – Base Normas: percentual de relevância por ano.

	2003	2004	2005	2006	2007	TOTAL
Total de normas com citação ao art. 167 da CF	0	0	0	0	0	0
Total geral de normas	45	40	108	112	76	381
Percentual de relevância	0%	0%	0%	0%	0%	0%

Fonte: Elaboração própria

Apesar de ser comum a referência a outros diplomas legais nos textos das Decisões Normativas e Instruções Normativas, nenhuma deliberação da base de dados “Normas” cita qualquer inciso ou parágrafo contido no artigo 167. Assim, entendemos não existir relevância do artigo 167 da CF sobre essas deliberações do TCU.

⁷ A Comissão de Valores Mobiliários (2008, p.11) entende que a relevância da informação é afetada pela sua natureza e pela sua materialidade.

Tabela 8 – Base Contas do Governo: percentual de relevância por ano

	2003	2004	2005	2006	2007	TOTAL
Total de pareceres com citação ao art. 167 da CF	1	1	1	1	1	5
Total geral de pareceres	1	1	1	1	1	5
Percentual de relevância	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Elaboração própria

Na verificação dessa hipótese para a base “Contas do Governo”, evidencia-se o valor referente ao percentual de relevância, que em todos os anos atingiu os 100%. Apesar do TCU utilizar-se apenas uma vez por ano dessa deliberação, em todas as ocorrências á influência direta do artigo 167 da CF. No estudo da segunda hipótese, essas citações são comentadas e detalhadas por dispositivo.

Assim, os valores da relevância são 0,67% para os acórdãos, 0% para as normas e 100% para os pareceres prévios. Se somarmos as três deliberações, teríamos um total de 33.097 nos últimos cinco anos, das quais 223 citam o artigo 167 da CF, mantendo-se o patamar de 0,67%. Em uma análise geral, podemos rejeitar a hipótese proposta com base na materialidade, uma vez que o percentual encontrado não é significativo. Nas palavras de Hendriksen e Van Breda (1999, p.103) existe materialidade quando a informação for importante o suficiente “para influenciar as decisões”, descrição divergente dos valores encontrados neste estudo.

Ressalta-se, entretanto, que a rejeição da hipótese não é absoluta. Para as deliberações da base “Contas do Governo”, podemos inferir a existência de relevância, pois em todas elas o TCU fez uso do artigo em estudo. Assim, concluímos que a relevância do artigo 167 nas deliberações do TCU ocorre em termos, dependendo do tipo de deliberação.

Acerca do baixo número de citações, entendemos que isso pode ocorrer porque, sendo o TCU um tribunal administrativo, seu foco poderia concentrar-se em normas infraconstitucionais, ainda que de teor semelhante aos dispositivos constitucionais em apressado. Futuros estudos sobre a incidência de normas nas deliberações poderão determinar as normas mais empregadas pelo TCU.

3.4 Teste da segunda hipótese - citação por dispositivo

A segunda hipótese afirma que as citações existentes ao artigo 167 da CF não abrangem todos os 15 dispositivos do artigo, restringindo-se a referenciar os destinados à fase de execução. Assim, para verificar a hipótese, construiu-se um quadro para cada base de dados com os valores encontrados na pesquisa, o percentual relativo de cada dispositivo e o resultado esperado apresentado na coluna “Execução” do Quadro I. Adicionamos ao quadro de comparação uma coluna com o resultado, indicando a confirmação ou rejeição da hipótese.

Art. 167	número de citações	Resultado esperado	Confirmação (C) ou Rejeição (R)
Inciso I	26	√	C
Inciso II	47	√	C
Inciso III	17	√	C
Inciso IV	6		R
Inciso V	12	√	C
Inciso VI	91	√	C
Inciso VII	4		R
Inciso VIII	0	√	R
Inciso IX	1	√	C
Inciso X	10	√	C
Inciso XI	8		R
§ 1º	26	√	C
§ 2º	1	√	C
§ 3º	30	√	C
§ 4º	1		R
Total de citações ao artigo 167	280		

Quadro 4 – Base Acórdão: comparação com a hipótese.

Fonte: Elaboração própria

Legenda: (C) – Hipótese confirmada; (R) – Hipótese rejeitada

Nota-se, no Quadro 4, que a distribuição das citações não é homogênea, e alguns dispositivos se destacam pela quantidade de citações. O quadro apresenta, para os 15 dispositivos, 10 confirmações e 5 rejeições da hipótese.

Considerando a experiência prévia de equívocos nos banco de dados, ocorrências com números pequenos, como as do inciso IX, § 2º e § 4º, que apresentam apenas uma citação em um total de 33.097 deliberações, estariam dentro de uma margem de erro, fragilizando a afirmação de que, para esses dispositivos, a hipótese foi confirmada ou rejeitada.

Destacamos que, dos 14 dispositivos citados nas deliberações do TCU, apenas 3 deles são responsáveis por 60% das ocorrências, respondendo o inciso VI por quase um terço (32,50%) do total das citações. O inciso II, com 16,79% das citações, e o § 3º, com 10,71%, são os outros dois dispositivos que se sobressaem.

Na base de dados do tipo “Normas”, não foi detectada nenhuma referência ao artigo 167 da CF. Na verificação da hipótese, é possível concluir que, para os incisos IV, VII, XI e § 4º, a hipótese está confirmada. De forma análoga, os dispositivos restantes rejeitam a hipótese.

Para analisar a segunda hipótese com relação à base de dados “Contas de Governo”, o Quadro 5 foi construído nos moldes do Quadro 4.

Art. 167	número de citações	Resultado esperado	Confirmação (C) ou Rejeição (R)
Inciso I	0	√	R
Inciso II	4	√	C
Inciso III	4	√	C
Inciso IV	1		R
Inciso V	0	√	R
Inciso VI	0	√	R
Inciso VII	0		C
Inciso VIII	0	√	R
Inciso IX	0	√	R
Inciso X	0	√	R
Inciso XI	1		R
§ 1º	0	√	R
§ 2º	0	√	R
§ 3º	0	√	R
§ 4º	0		C
Total de citações ao artigo 167	10		

Quadro 5 – Base Contas do Governo: comparação com a hipótese.

Fonte: Elaboração própria

Legenda: (C) – Hipótese confirmada; (R) – Hipótese rejeitada

A partir do Quadro 5, percebemos que persiste a distribuição heterogênea do número de deliberações pertencentes à base “Contas do Governo” com referência ao artigo 167 da CF. Essa distribuição destoa bastante da previsão apresentada na hipótese. Temos um resultado de apenas 4 confirmações contra 11 rejeições da hipótese, situação oposta à detectada para a base de dados “Acórdãos”.

Apesar de todas as deliberações da base “Contas do Governo” apresentarem citações ao artigo, apenas 4 dispositivos são referenciados (incisos II, III, IV e XI). Desses, apenas os incisos II e III confirmaram a hipótese, que não previa citações aos incisos IV e XI. Os incisos II e III também se destacam por serem citados em quatro dos cinco anos analisados, e por corresponderem a 80% das citações nessa base de dados.

Analisando o contexto em que os incisos foram citados nos pareceres de Contas do Governo, podemos perceber um certo arranjo nas menções aos incisos II e III. Nos anos de 2003, 2004 e 2005, as alusões ao inciso II estão sempre acompanhadas de citações à LDO do exercício em análise. Assim, temos referências ao artigo 75 da lei 10.266/2001, nas Contas de Governo de 2002, ao artigo 39 da lei 10.524/2002, nas Contas de Governo de 2003, e ao artigo 40 da lei 10.707/2003, nas Contas do Governo de 2004. Todos esses artigos apresentam exatamente o mesmo texto⁸, que busca impedir a execução de despesas sem a suficiente disponibilidade orçamentária. Quanto ao inciso III, todas as citações encontradas precedem uma menção ao artigo 32⁹ da Lei Complementar 101/2000 (BRASIL, 2000). Essa repetição não surpreende, pois este artigo faz referência direta ao inciso III do artigo 167 da CF, que trata da regra de ouro das finanças públicas.

Consolidando as citações encontradas nas três bases, temos um resultado igual ao obtido para a base “Acórdãos”, onde um terço da hipótese foi rejeitada (10 confirmações e 5 rejeições). Os dados sobre os incisos I, II, III, V, VI, IX e X, e sobre os §§ 1º, 2º e 3º confirmam a hipótese, porém os dos incisos IV, VII, VIII e XI e do § 4º rejeitam a hipótese.

A hipótese previa encontrar menções ao inciso VIII nas deliberações analisadas, porém nenhuma foi identificada. A ausência de citações pode ser explicada por não haver sido detectada, nas contas examinadas nos últimos cinco anos, a utilização ilegal de recursos dos

⁸ Texto repetido nos art. 75 da lei 10.266/2001, art. 39 da lei 10.524/2002 e art. 40 da lei 10.707/2003: “São vedados quaisquer procedimentos pelos ordenadores de despesa que viabilizem a execução de despesas sem comprovada e suficiente disponibilidade de dotação orçamentária.” (Brasil, 2001, 2002, 2003)

⁹ Lei Complementar 101/2000: Art. 32. O Ministério da Fazenda verificará o cumprimento dos limites e condições relativos à realização de operações de crédito de cada ente da Federação, inclusive das empresas por eles controladas, direta ou indiretamente.

§ 1º O ente interessado formalizará seu pleito fundamentando-o em parecer de seus órgãos técnicos e jurídicos, demonstrando a relação custo-benefício, o interesse econômico e social da operação e o atendimento das seguintes condições:

- I - existência de prévia e expressa autorização para a contratação, no texto da lei orçamentária, em créditos adicionais ou lei específica;
- II - inclusão no orçamento ou em créditos adicionais dos recursos provenientes da operação, exceto no caso de operações por antecipação de receita;
- III - observância dos limites e condições fixados pelo Senado Federal;
- IV - autorização específica do Senado Federal, quando se tratar de operação de crédito externo;
- V - atendimento do disposto **no inciso III do art. 167** da Constituição;
- VI - observância das demais restrições estabelecidas nesta Lei Complementar (Brasil, 2000, grifo nosso)

orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos.

A hipótese também esperava que os incisos IV, VII e XI e o § 4º não iriam ser referenciados nas deliberações pois não se destinam diretamente a orientar a fase da execução orçamentária. No entanto, dentre as 223 deliberações que chamam o artigo 167 da CF, foram identificadas 12 deliberações com menções a esses quatro dispositivos. Esse resultado não significa necessariamente que os dispositivos buscam orientar outra fase, e sim que o TCU possui liberdade para fazer uso de toda norma e dispositivo que julgar necessários para subsidiar suas decisões.

3.5 Restrições e limitações dos resultados

No desenvolvimento deste estudo, foram enfrentadas algumas dificuldades, bem como foram observadas limitações e restrições que devem ser mencionadas.

A primeira dificuldade encontrada está descrita no item 2.2, e se refere à impossibilidade de pesquisa no portal do TCU da expressão “art.167”, modo usual de referência a um artigo. A dificuldade encontra-se no “ponto”, que separa os termos “art” e “167”, e funciona como obstáculo para a ferramenta de pesquisa. A solução foi utilizar outra ferramenta, o programa WTB Search. Considerando que a pesquisa pelo portal é a única disponível ao cidadão, esse problema prejudica a todos que necessitarem realizar uma busca semelhante. E, considerando que o portal do TCU é amplamente usado pelos seus próprios servidores, essa dificuldade também prejudica os analistas que, em grande escala, recorrem à jurisprudência do TCU para embasar seus pareceres.

Foram também detectados erros que comprometem a confiabilidade das bases de dados. Ao tratar do marco temporal, no item 3.1, foi identificada uma deliberação do tipo decisão no ano de 2007. Porém, esse tipo foi extinto no final do ano de 2002. A limitação ocorre porque não possuímos qualquer controle sobre o cadastro das deliberações, de forma que todos os registros das bases foram tomados como corretos. Erros como esse interferem diretamente nos resultados apresentados, uma vez que os campos utilizados neste trabalho são os usados na identificação, quais sejam, o tipo e o ano da deliberação. Outro fato preocupante foi a ausência de parecer de Contas do Governo no ano de 2005. Sem nenhuma razão identificada, mudou-se o padrão da nomenclatura do parecer. Em conversa com os

responsáveis pelo setor de jurisprudência do TCU, os erros foram apresentados, e foi anunciado que medidas para corrigi-los seriam adotadas.

Outra limitação está no estudo da relevância do artigo 167 da CF, pois esse trabalho está restrito a análise das deliberações de apenas um órgão, o Tribunal de Contas da União. No entanto, as deliberações do TCU são somente uma pequena amostra ante a complexa composição do sistema de controle brasileiro. Assim, para definir uma relevância deste artigo para o sistema de controle, estudos adicionais envolvendo outros órgãos, como o Congresso Nacional e a Controladoria Geral da União, seriam necessários.

Ao tratar das deliberações no item 3.2, esse trabalho não explorou a hipótese do TCU ser usado como uma extensão da arena política, restringindo-se a identificar a semelhança da oscilação do número de deliberações com o ciclo eleitoral. Outros estudos poderão aprofundar a relação do número de recursos e representações com a batalha eleitoral.

4 CONCLUSÕES

Este estudo foi desenvolvido a partir de dois núcleos, as deliberações emitidas pelo Tribunal de Contas da União e o artigo 167 da Constituição Federal. Seu objetivo era identificar a influência deste artigo nas deliberações do TCU. O número de citações diretas ao artigo 167 da CF nas deliberações foi utilizado como índice para demonstrar a relevância. O período estudado é de 2003 a 2007.

Após uma breve explanação teórica, o método utilizado para obtenção de dados foi detalhado. Tivemos a apresentação e análise dos dados, e, em seguida, os testes das hipóteses.

A primeira hipótese previa a constatação de uma influência significativa do artigo 167 nas deliberações do TCU. No entanto, foi constatado que apenas 0,67% das deliberações fazem referência expressa a esse artigo, valor que sugere a irrelevância. Porém, depois de analisar os valores divididos por base de dados, percebe-se que 100% dos pareceres prévios de Contas do Governo mencionam o artigo 167. Assim, para esse tipo de deliberação, o artigo 167 da CF é importante suficiente para influenciar as decisões, o que o classifica como relevante nessa comparação. Dessa forma, concluímos que a relevância ocorre em termos, de forma que, se comparada ao total de deliberações, o artigo é irrelevante, mas para as deliberações constantes na base de dados “Contas do Governo”, o artigo é relevante.

A segunda hipótese trouxe que as citações existentes ao artigo 167 da CF estariam restritas a referenciar os dispositivos destinados a orientar a fase orçamentária da execução, logo, não seriam identificadas menções a todos os 15 dispositivos do artigo. Depois de finalizadas a coleta e a análise dos dados, percebemos que a hipótese construída se confirma para 10 dispositivos, restando 5 rejeições, relativas aos incisos IV, VII, VIII e XI e ao § 4º. Quanto à ausência não prevista de citações ao inciso VIII, concluímos que nos processos de contas de 2003 a 2007 não ocorreram ilegalidades acerca do uso indevido de recursos do orçamento fiscal e da seguridade para ajudar empresas, fundos e fundações. Quanto às inesperadas referências aos incisos IV, VII e XI e ao § 4º, entendemos que o fato se deve à liberdade do TCU em utilizar, sempre que achar conveniente ao subsídio de suas decisões, menções a outras normas e dispositivos, constitucionais ou infraconstitucionais.

O objetivo de identificar a influência do artigo 167 da CF nas deliberações do TCU foi cumprido, e a resposta à questão de pesquisa, que indaga se as vedações do artigo 167 da CF são empregadas nas deliberações do Tribunal de Contas da União, é, em parte, afirmativa, pois ,ao menos nos pareceres de Cotas de Governo, elas são sempre empregadas. Todavia, o

mesmo não ocorre no restante das deliberações. Ademais, há uma concentração das referências ao artigo 167 em 3 incisos, com destaque para o inciso VI.

A relevância de cada um dos dispositivos apresentados nesse trabalho, transparece as reincidências de irregularidades por parte da Administração. Para o Congresso Nacional, titular do controle externo, tais reincidências contribuem para o direcionamento de ações pontuais de fiscalização. Para o TCU, o conhecimento da relevância de um dispositivo legal poderá influenciar a alocação de servidores, bem como o foco de cursos de formação e aperfeiçoamento, de forma a combater tais impropriedades. Se continuamente monitorados, os números demonstrados nesse estudo ensejaram futuras análises de suas tendências, influenciando no planejamento das ações de controle por parte dos órgãos responsáveis.

A título de sugestão, podemos propor a realização de estudos semelhantes ao apresentado, mas que abordem outros órgãos de controle, como o Congresso Nacional ou a Controladoria Geral da União. A análise da relação entre as deliberações do TCU e o ciclo eleitoral é outro tema que merece ser mais profundamente explorado, assim como um estudo que identifique as normas mais relevantes para o TCU. Outro trabalho, que derivaria diretamente deste, seria a análise específica dos processos que resultaram nas citações ao artigo 167 da CF, de forma a verificar dados como o tipo de processo, sua origem, a secretaria envolvida, dentre outros.

Espera-se que este estudo contribua para uma análise maior acerca do Tribunal de Contas da União e das normas com ele relacionadas, e que venha inspirar novos e aperfeiçoados trabalhos.

REFERÊNCIAS

- TORRES, Ricardo Lobo. *O orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.
- GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. São Paulo: Ed. Atlas S.A., 2005
- JUND, Sérgio. *AFO, Administração Financeira e Orçamentária*. Rio de Janeiro: Ed. Campos, 2006
- CANELLAS, Alfredo. *Constituição Interpretada pelo STF, Tribunais Superiores e Textos Legais*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2006.
- HENDRIKSEN, Eldon S.;VAN BREDA, Michael. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Ed. Atlas, 1999.
- SPECK, Bruno Wilhelm. *Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000.
- ALVES NETO, José. *Princípios orçamentários no contexto das Constituições e leis orçamentárias*. Brasília. 2006. 55 f. Monografia (Pós-graduação em Contabilidade e Orçamento Público) - Universidade de Brasília.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 9 set. 2008.
- _____. *Lei 10.028*, de 19 de outubro de 2000. Altera o Decreto-Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950 – Código Penal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 set. 2008.
- _____. *Lei 10.266* de 24 julho de 2001. Dispõe sobre as diretrizes para elaboração da lei orçamentária de 2002 e dá outras providências Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 26 de out. 2008.
- _____. *Lei 10.524* de 25 de julho de 2002. Dispõe sobre as diretrizes para elaboração da lei orçamentária de 2003 e dá outras providências Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 26 de out. 2008.
- _____. *Lei 10.707*, de 30 de julho de 2003. Dispõe sobre as diretrizes para elaboração da lei orçamentária de 2004 e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 26 de out. 2008.
- _____. *Lei Complementar 101*, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 26 de out. 2008.

TCU. Tribunal de Contas da União. Resolução n° 155 de 4 de dezembro de 2002. *Regimento Interno do Tribunal de Contas da União*. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>> Acesso em: 11 set. 2008.

_____. *Resolução Administrativa n° 15* de 15 de junho de 1993. Regimento Interno do Tribunal de Contas da União. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>> Acesso em: 23 set. 2008.

_____. *Resolução n° 164* de 8 de outubro de 2003. Dispõe sobre a formalização das deliberações, atos e documentos expedidos pelo Tribunal de Contas da União. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>> Acesso em: 05 out. 2008.

_____. *Portal do Tribunal de Contas da União*. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>> Acesso em: 23 set. 2008.

_____. *Portal de pesquisa textual*. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>> Acesso em: 25 set. 2008.

CVM. Comissão de Valores Mobiliários. Deliberação n° 539 de 14 de março de 2008. *Aprova o Pronunciamento Conceitual Básico do CPC que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis*. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>> Acesso em: 25 out. 2008.

_____. *Deliberação n° 29* de 5 de fevereiro de 1986. Aprova e referenda o pronunciamento do IBRACON sobre a estrutura Básica da Contabilidade. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>> Acesso em: 25 out. 2008.

WTB. WTB Tecnologia. *WTB/Search*. Brasília: versão 2.6c, 2002.

Weft. Weft QDA. Versão 1.0.1, 2006. Disponível em: <<http://www.pressure.to/qda>> Acesso em: 01 ago. 2008.