

EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E O CONTROLE TÉCNICO DAS CONTAS*

FERNANDO GONÇALVES**

Membro do Conselho de Administração do TRF 1ª Região

Vivemos, presentemente, como sociedade, um momento de espera. Aguardamos que lei complementar venha dispor sobre finanças públicas e sobre a organização do planejamento e da orçamentação da Administração Pública, aí se incluindo os Três Poderes da União, como definido na Carta Magna, estabelecendo, inclusive, normas de gestão financeira e patrimonial.

Desde a década de 60, por necessidade do processo de desenvolvimento econômico e social, a ação governamental vive o planejamento sistematizado, através do orçamento plurianual de investimentos e do orçamento-programa anual, de acordo com a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

Através desta lei instituíram-se no Brasil normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, assegurando uma regulamentação tão eficiente que ainda hoje é nela que se baseia toda a execução orçamentária. Todavia, com o advento da Constituição de 1988, que estabeleceu certo aperfeiçoamento da matéria, tal lei está em fase de reformulação.

No Congresso Nacional tramitam diversos projetos de lei, elaborados por órgão e instituições nacionais, como o da antiga Secretaria do Tesouro Nacional, o da Associação Brasileira de Orçamento Público Nacional, o do Instituto Brasileiro de Administração Municipal e o projeto PLP/222/90 apresentado pelo Deputado Federal José Serra. O que se



* Palestra proferida pelo Ministro do TCU em 13.5.93, no Congresso Nacional da Magistratura Trabalhista, em Belo Horizonte - MG.

** Ministro do Superior Tribunal de Justiça, a partir de 27/6/96.

pretende è atender o preceituado no inciso I, do art. 163 e o parágrafo 9º do art. 165, da Constituição Federal, exigindo Lei Complementar para dispor sobre finanças públicas e regras de orçamentação.

A nova Constituição ampliou e modificou a sistemática orçamentária, buscando dar maior clareza às finanças públicas e homogeneidade à política de orçamentação, introduzindo três instrumentos básicos: um plano plurianual, uma lei de diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais, integrados entre si.

A ordem constitucional anterior dificultava qualquer tentativa de integração dos processos de planejamento e orçamento, uma vez que a maior parte das despesas públicas ocorria fora do contexto orçamentário.

Agora, com o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual ficou restabelecida a unidade e a universidade no processo alocativo de recursos.

O ciclo orçamentário como procedimento clássico de alocação de recursos, compreende quatro fases: elaboração da proposta orçamentária; aprovação do orçamento na instância legislativa; execução, pelas unidades dos três Poderes da União; e controle.

A instituição do orçamento-programa alargou o ciclo para introduzir, antes, planejamento e programação e depois, o item avaliação.

O planejamento é o estabelecimento das grandes diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública Federal para despesas de capital e outras delas decorrentes, bem como para as despesas relativas a programas de duração continuada. Deve estar contido no chamado Plano Plurianual que será quinquenal, tendo vigência do segundo exercício financeiro de cada mandato presidencial ao primeiro exercício do mandato

subseqüente. Abandona-se, assim, o antigo orçamento plurianual de investimentos, cujo papel era meramente formal.

A programação deve conter o detalhamento do que foi planejado, através da identificação dos produtos finais e parciais requeridos para a consecução dos objetivos pretendidos. A elaboração, também conhecida como orçamentação, compreende o desdobramento dos programas e subprogramas em ações específicas, representadas pelo projetos/atividades/subprojetos e subatividade. Estas duas fases deverão compor a Lei Orçamentária Anual.

Esta conterà o orçamento fiscal referente aos três Poderes da União, seus fundos, órgão e entidades da administração direta e indireta o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; e o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgão a ela vinculados.

A aprovação é a etapa em que os objetivos, as metas e os recursos são submetidos ao referendun da sociedade através de seus representantes no Congresso Nacional, transformando o orçamento em lei.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias, na prática, constitui um orçamento prévio, atuando como elo de ligação entre os objetivos definidos no plano plurianual e as leis orçamentárias anuais. Este instrumento, além de fixar prioridades e metas para elaboração e alteração dos orçamentos anuais, dispõe também sobre alterações na legislação tributária, política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento, contratação de pessoal e política salarial para o funcionalismo público.

Tais regras serão definidas em leis de iniciativa do Poder Executivo, mas como não é apenas esse Poder que gera recursos na

realização de gastos, a Constituição disciplinou também a forma de elaboração orçamentária para o Poder Judiciário.

No parágrafo primeiro do art. 98, a Carta Magna determina que os Tribunais elaborarão suas propostas orçamentárias dentro dos limites estipulados, conjuntamente com os demais poderes na lei de diretrizes orçamentárias, cabendo o encaminhamento da proposta, no âmbito da União, aos Presidentes do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores, com a aprovação dos respectivos Tribunais.

A execução orçamentária significa o cotidiano do processo, onde são administrados os cronogramas físico-financeiros de todas as ações orçamentadas. Esta etapa compete a todos quantos utilizem recursos do Erário, constituindo os chamados ordenadores da despesa pública. Sobre eles é que recai a responsabilidade de bem gerir os meios postos à disposição de Estado, buscando dar eficiência à máquina administrativa.

A Carta de 1988 proclama que a administração pública, de qualquer dos Poderes da União, obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade, como também deverá obedecer à série de itens específicos contidos nos incisos do artigo 37, e ao que mais dispuser a legislação correlata.

Na rotina de elaboração dos orçamentos da União, em ligeira síntese, percebem-se duas grandes fases:

a) a primeira, sob controle do Poder Executivo, consiste na elaboração e encaminhamento ao Congresso Nacional do projeto de lei dos orçamentos, até o dia 31 de agosto;

b) a segunda, sob controle do Poder Legislativo, consiste no processo de apreciação, emendas e votação pelo Congresso Nacional do

projeto de lei dos orçamentos, até o encerramento da segunda fase da sessão legislativa.

A primeira fase pode ser subdividida em nove etapas, indo desde a previsão da receita da União pela Secretaria da Receita Federal — SRF, pelo Instituto Nacional de Seguridade Social — INSS e pelo Ministério do Trabalho, com o posterior encaminhamento dessa previsão à Secretaria de Orçamentos Federal — SOF, até o encaminhamento pelo Presidente da República ao Congresso Nacional do Projeto de Lei dos orçamentos da União.

Em relação às etapas que compreendem a elaboração e consolidação do programa de trabalho governamental para o exercício seguinte, verifica-se a inexistência de um processo de realimentação, ou seja, uma vez que a proposta feita pela Unidade Orçamentária é encaminhada à Setorial Orçamentária, o controle sobre os programas de trabalho passa para esta última, ocorrendo o mesmo na relação entre a Setorial Orçamentária e a SOF, ou seja, o interessado direto não tem a oportunidade de se manifestar sobre as alterações porventura introduzidas na sua proposta.

Em relação às etapas que compreendem o tratamento da receita, deve-se ressaltar que não são etapas estanques no tempo, ocorrendo, de fato, acompanhamento contínuo da arrecadação pela Secretaria da Receita Federal, pelo INSS e pelo MTb.

Em relação às etapas que abrangem a fixação e distribuição dos tetos orçamentários e a consolidação final do projeto de lei dos Orçamentos da União, deve-se destacar o seu caráter técnico-político.

A segunda fase pode ser distribuída em 5 etapas, indo da apresentação pelos congressistas de emendas aditivas e supressivas ao Projeto de Lei dos orçamentos da União, até a sua votação pelo Plenário do Congresso Nacional.

Em relação às etapas que tratam da apresentação de emendas pelos congressistas, a elaboração dos relatórios parciais pelas subcomissões técnicas e do relatório final pela Comissão Mista de Orçamento, Finanças e Fiscalização do Congresso Nacional, deve destacar o seu caráter técnico-político.

Em relação às etapas que compreendem a formação das subcomissões técnicas e a votação, pelo Plenário do Congresso Nacional, do Projeto de Lei dos orçamentos da União, deve-se destacar o caráter eminentemente político, portanto não passíveis de serem atingidos pelo exercício da função de controle.

Desta forma, pode-se concluir que o processo de elaboração dos orçamentos da União compreende um conjunto de etapas de caráter técnico, técnico-político ou puramente político.

A Constituição Federal de 1988 estabelece, de forma clara, uma relação de dependência tempo-funcional entre o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

O Plano deverá estabelecer, para um prazo de 5 (cinco) anos, as linhas mestras de ação do Governo Federal enquanto a Lei de Diretrizes Orçamentárias deverá estabelecer a relação entre o Plano e a Lei Orçamentária Anual, ou, mais especificamente, a lei de diretrizes deverá funcionar como uma espécie de sintonizador entre a intenção projetada pelo Plano e a realidade sócio-econômica percebida nos curto e médio prazos.

Desta forma, caberia ao Plano estabelecer, qualitativa e quantitativamente, os objetivos-fim a serem alcançados no prazo de 5 (cinco) anos, como, por exemplo, a diminuição da mortalidade infantil, o crescimento da safra agrícola, etc, enquanto à Lei Orçamentária Anual caberia estabelecer, de forma mensurável, os objetivos-meio a serem

atingidos no prazo de 1 (um) ano, como, por exemplo, a construção de escolas, hospitais, estradas e etc.

Entretanto, como observam Analistas do Tribunal, tal não se verificou nos projetos de lei dos orçamentos da União para os exercícios de 1991, 92 e 93, pois, enquanto o Plano 91/95, de Dez/91, agregou em demasia os objetivos-fim, a revisão do Plano 93/95, de Jun/92, os detalhou demais. Por outro lado as respectivas Leis Orçamentárias Anuais além de compreenderem projetos/atividades muitas vezes não incluídos no Plano Plurianual, sofreram forte influência das contínuas mudanças institucionais ocorridas nestes mesmos exercícios.

Em relação à Lei de Diretrizes Orçamentárias, pode-se afirmar que tal lei pouco tem cumprido o seu papel, sendo muitas vezes desrespeitada, quer pela Unidade Orçamentária, quer pela Setorial Orçamentária, quer pela SOF e, até mesmo, pelo Congresso Nacional.

Quanto ao controle e avaliação, é bom ressaltar que não constituem ações totalmente independentes uma da outra, porquanto fazem parte de um mesmo processo de medição de eficiência, eficácia e efetividade. Nessas duas fases do ciclo orçamentário, procura-se ajuizar em que medida foram cumpridas, qualitativa e quantitativamente, os objetivos e políticas fixados previamente e, ao mesmo tempo, determinar as ações a corretivas necessárias a fim de ajustar a execução às previsões originais, ou às novas situações que surjam no decorrer do ciclo.

O controle orçamentário, considerando o seu objeto, classifica-se em controle político, controle legal, controle contábil-financeiro e controle programático.

O controle político compreende os aspectos de conveniência pública, devendo caber, teoricamente, ao Poder Legislativo a função mais importante no seu desempenho.

Já o controle legal consiste na ação fiscalizadora da legalidade dos atos de que resultem arrecadação de receita e realização de despesa.

Quanto ao controle contábil-financeiro, a preocupação é no acompanhamento e registro da execução orçamentária, composição patrimonial, determinação dos custos, balanços, interpretação e resultados econômicos-financeiros, etc.

No tocante ao controle programático, a técnica reside na verificação do cumprimento do programa de trabalho, devendo compreender a abordagem da eficiência, eficácia e efetividade das ações orçamentadas.

Em acepção ampla, contudo, o controle, afinal, è um só. Seu exercício pressupõe o uso das mesmas ferramentas, seja no âmbito restrito de um departamento de empresa, seja no amplo universo de um programa governamental.

Lawrence Sawyer assim definiu seu trabalho como auditor interno: «A função do moderno auditor interno é fazer aquilo que a direção gostaria de fazer se tivesse tempo para fazê-lo e soubesse como fazê-lo».

Para o saudoso mestre Hely Lopes Meirelles, «controle, em tema de administração, è a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro». Seus tipos e formas, por sua vez, variam de acordo com o sujeito que o exercita, com o modo, com o momento e com o fundamento de sua efetivação.

Deste modo, no tocante à posição do órgão controlador, seria interno o controle realizado pelo órgão responsável pela atividade fiscalizada, e externo o efetuado por órgão estranho à Administração encarregada do ato controlado.

Neste contexto, e tendo em vista nosso regime constitucional de separação de funções, controle externo seria aquele exercido pelos órgãos legislativos ou por comissões parlamentares sobre os atos do Executivo, dividindo-se em dois grandes ramos: um, o político, visando à garantia dos interesses superiores do Estado e da comunidade; outro, o técnico, voltado essencialmente para a fiscalização financeira, orçamentária, contábil, operacional e patrimonial».

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados e Municípios, cunhou as expressões Controle Interno e Controle Externo, exercidos pelos Poderes Executivo e Legislativo, respectivamente.

É de se notar que, na sistemática constitucional então vigente (CF de 1946), o controle das atividades financeiras e orçamentárias se limitava a um tipo de fiscalização de cunho meramente formal e legal, executada exclusivamente à distância e com base em documentos, prestações de contas, etc, em que pese as referências da citada Lei nº 4.320/64 à verificação físico-financeira do cumprimento dos programas de trabalho.

Dentro do clima de mudanças dos anos sessenta, tornou-se imprescindível a Reforma Administrativa que, afinal, concretizou-se tendo como instrumento básico a Constituição de 1967 e os Decretos-Leis nºs 199 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União) e 200, ambos de 25 de fevereiro daquele ano.

Os controles financeiro e orçamentário sofreram profunda transformação, abandonando-se o tradicional controle prévio, adotando-se a sistemática de controle a posteriori mediante a prestação de contas dos gestores, e o controle concomitante através das inspeções *ia loco* e auditorias.

Estava, pois, instituído um sistema misto de fiscalização onde, além da auditoria realizada pelo Controle Interno para fins de supervisão ministerial e também de certificação das contas, adotava-se o processo complementar de auditoria in loco pelo Tribunal de Contas da União.

Na Carta de 67, restou cristalizada e consolidada a existência daqueles dois sistemas de controle já preconizados na citada Lei nº 4.320/64: Controle Externo, prerrogativa do Congresso Nacional, e que continuou sendo executado com o «auxílio do Tribunal de Contas da União», e o Controle Interno, da responsabilidade do Poder Executivo.

A Constituição de 1988, no art. 74, determina que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de Controle Interno, cuja finalidade é avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; comprovar a legalidade e avaliar os resultados das gestões orçamentária, financeira e patrimonial e da aplicação de recursos públicos por entidades privadas; e apoiar o Controle Externo no exercício de sua missão institucional.

No âmbito da fiscalização, foi ela deferida ao Congresso Nacional, mediante Controle Externo, exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, e pelo sistema de Controle Interno de cada Poder.

Na sistemática anterior as auditorias então implementadas restringiam-se aos aspectos financeiros e orçamentários, pautando-se os exames à legalidade das despesas e legitimidade dos atos administrativos. Com o tempo, essa forma de atuação passou a ser muito questionada. Não bastava à sociedade saber apenas que os recursos oriundos dos impostos haviam sido aplicados na conformidade dos regulamentos e normas de administração financeira, exigia-se o aprofundamento da análise de modo a permitir a avaliação dos resultados advindos da ação governamental.

Editada a Constituição Federal de 1988, é possível, por fim, saudar a chegada de auspiciosas e significativas inovações no campo do controle governamental, a se destacar:

1. a ampliação do alcance da fiscalização, estendendo-a além dos aspectos financeiro, orçamentário, patrimonial e contábil, para alcançar também o operacional;

2. a inclusão, sob a jurisdição do TCU, não somente do gestor público como tal, mas também de «qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que em nome desta assuma obrigações de natureza pecuniária».

Assim, não só se ampliou o leque de jurisdicionados ao TCU, como também se investiu o mesmo Tribunal do poder-dever de realizar as «auditorias de mérito», cuja execução, sob o ordenamento constitucional-legal anterior, apenas se insinuava como uma faculdade, defendida por muitos e por tantos outros questionada.

O TCU, como órgão a quem incumbe exercer o Controle Externo, em auxílio ao Congresso Nacional, funciona a dois níveis: como órgão de auditoria, e como órgão julgante.

A ele cabe julgar não só as contas dos gestores da coisa pública, mas de todos quantos utilizarem recursos públicos federais, em quaisquer de suas formas ou maneiras.

Para esse mister sua Lei Orgânica (Lei nº 8.443/92) determina o julgamento das contas pela regularidade, quando expressarem a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão, podendo fazer ressalvas quando evidenciadas impropriedades ou falta de natureza formal das quais não resulte dano ao erário.

Julgará pela irregularidade as contas quando comprovar a omissão no dever de prestar contas; a prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico ou infração à norma legal ou regulamentar; dano ao erário; desfalque ou desvio de valores públicos.

No caso de a irregularidade ou o dano serem provocados por terceiro, como contratante ou parte interessada, o Tribunal deverá remeter imediatamente a documentação para ajuizamento por parte do Ministério Público da União.

A Lei Orgânica do TCU, a par do elastecimento de suas atribuições cometidas pela Carta Magna de 1988, incorpora mudanças significativas no que tange à aplicação de sanções por parte da Corte de Contas.

Deste modo, pode o Tribunal aplicar multa de até cem por cento do valor atualizado do dano causado ao Erário, ao responsável julgado em débito (art. 57).

Ainda que não haja débito, pode o TCU aplicar multa de até Cr\$ 350.602.387,00 (trezentos e cinquenta milhões, seiscentos e dois mil, trezentos e oitenta e sete cruzeiros) os responsáveis por:

- contas julgadas irregulares;
- infração à norma legal ou regulamentar;
- ato de gestão ilegítimo ou antieconômico;
- não atendimento de diligências do Tribunal;
- obstrução dos trabalhos de inspeções e auditorias; e
- reincidência no descumprimento de determinação do Tribunal (art. 58).

Se o Tribunal considerar grave a infração cometida, o responsável ficará inabilitado, por um período entre cinco e oito anos, para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança na Administração Pública (art. 60).

Por fim, pode o Tribunal solicitar à Advocacia Geral da União ou, conforme o caso, às entidades jurisdicionadas que tomem as medidas necessárias ao arresto dos bens dos responsáveis julgados em débito (art. 61).

Outra importante inovação trouxe em seu bojo a Lei Orgânica do TCU. Trata-se da faculdade de determinar, cautelarmente, no início ou no curso de qualquer apuração, o afastamento temporário de administradores. A condição posta para fundamentar essa decisão relaciona-se com a existência de indícios de que a permanência do gestor no cargo possa retardar ou dificultar a realização de auditoria ou inspeção, causar novos danos ao Erário ou inviabilizar o seu ressarcimento (art. 44).

Em circunstâncias análogas, pode também o Tribunal decretar a indisponibilidade de bens do responsável, por prazo não superior a um ano, em número suficiente para garantir o ressarcimento dos danos em apuração (art. 44 § 2º).

Interessa ainda assinalar que se tornam inelegíveis para o exercício de cargos ou funções públicas, aqueles que tiverem suas contas rejeitadas por irregularidade, conforme dispõe a Lei Complementar nº 64/90 e a Lei Orgânica do TCU em seu art. 91.

As tomadas e prestações de contas anuais dos órgãos públicos, que vêm rotineiramente ao exame da Corte, como sabemos, não refletem com precisão a realidade da gestão pública. Cabe-lhe então, de ofício, buscar as evidências necessárias para que possa proferir um julgamento condizente com a realidade dos fatos da gestão patrimonial.

No exercício da fiscalização ou no saneamento dos autos de contas, o Tribunal pode determinar a realização de inspeções, auditorias ou diligências, cabendo aos gestores atendê-lo em suas solicitações.

A Lei Orgânica prescreve que nenhum processo, documento ou informação poderá ser sonegado ao Tribunal sob qualquer pretexto. No caso de sonegação, o Tribunal pode adotar contra o responsável as sanções previstas no seu art. 58.

Antes mesmo da minha eleição como Presidente da Corte de Contas já afirmava: «Onde falha o controle, a fraude tem campo fértil. E, hoje, com as sutilezas de que elas se revestem, tudo fica mais fácil e convidativo para espíritos inescrupulosos. A questão está, portanto, a demandar uma atenta e constante vigilância do Tribunal, com vistas a impedir, no futuro, males maiores do que aqueles que até aqui possam ter acontecido.»

Hoje, reafirmo com maior convicção o que disse ontem.

No instituto das inspeções está o maior poder de ação do Tribunal, pois é na fiscalização preventiva, concomitante à realização da despesa, impeditiva e coercitiva, e, ainda, pedagógica, que reside a maior eficácia do controle.

A prevenção do ilícito evita a consumação dos desvios de conduta dos administradores menos escrupulosos, em prejuízo do erário. A reparação do dano, por outro lado, depois de consumado, è de difícil efetivação e, não raras vezes, até impossível. Temos, na Administração Pública Federal, muitos desses exemplos, que chegaram a abalar a opinião pública há poucos anos. Podem ser citados o caso ex-BNH/Grupo Delfim, o caso Floresta — Banco do Brasil, o caso Polonetas, o caso Coroa-Brastel, o caso BNCC, o caso SUN AM AN, e muitos outros que são profundamente lastimáveis. A razão é que, no final de tudo, como sabemos, quem paga é sempre o cidadão-contribuinte, através de impostos, taxas, emissão

desenfreada de papel-moeda, empréstimos interno e externo, inflação, desemprego e recessão, além de outros meios artificiais de suprir os cofres públicos para acobertar os rombos financeiros.

Portanto, assegurar a eficácia da aplicação dos dinheiros públicos, em benefício da coletividade, é até mais importante do que arrecadar, penso eu.