

# REVISTA DE INFORMAÇÃO LEGISLATIVA



**SENADO FEDERAL**  
SUBSECRETARIA DE EDIÇÕES TÉCNICAS

JULHO A SETEMBRO 1976 — ANO XIII — N.º 51

# O Controle Externo

## Interação com o Controle Interno

**Prof. RUBEM DE OLIVEIRA LIMA**

Inspetor-Geral de Controle Externo  
do Tribunal de Contas da União.

### SUMÁRIO

1. CONTROLE INTERNO
2. CONTROLE EXTERNO
3. O TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
  - 3.1. EVOLUÇÃO HISTÓRICA
  - 3.2. COMPETÊNCIA E JURISDIÇÃO

#### 1 — CONTROLE INTERNO

1. Estabelecido o quadro sistemático da execução do orçamento, e consolidados os procedimentos normais da administração orçamentária, tendo por fundamento teleológico o orçamento como programação periódica do planejamento global, e, ontológico, como instrumento básico de ação administrativa, *cumpre-nos examinar o controle da sua execução*, ou seja, a sistemática adotada para fiscalização, registro e exame das responsabilidades decorrentes da execução orçamentária.

2. Harold Smith, em trabalho publicado na "Public Administration Review — 1944", ao analisar o orçamento quanto à gestão executiva, após esclarecer que "qualquer tentativa de sintetizar princípios orçamentários ou regras de gestão executiva terá caráter meramente experimental", apresentou um grupo de 8 (oito) princípios, aos quais atribuiu característica dinâmica (a execução é a dinâmica do orçamento):

- 1º — **Programação Executiva** — Referindo-se ao orçamento como programa de ação governamental, tomando o orçamento e o programa como os lados de uma mesma moeda.
- 2º — **Responsabilidade Executiva** — Que exprime a responsabilidade do agente da administração pela manipulação das dotações que, como já é sabido, importam numa autorização e não numa ordem. É a responsabilidade pela conveniência e oportunidade da despesa.
- 3º — **Relatórios** — As unidades administrativas devem oferecer relatórios, periodicamente, para informar às repartições de controle, ao Governo, portanto, do andamento da execução. "Orçamento, sem esses relatórios, torna-se cego e arbitrário" — acrescenta aquele autor.
- 4º — **Instrumentos adequados** — A responsabilidade orçamentária exige instrumentos adequados — traduzidos em **peçoal especializado**, repartições com finalidades precípua e autoridade em nível suficiente ao exercício do controle que deva exercer, principalmente quanto à programação da despesa.
- 5º — **Diversificação de métodos** — Em que se aconselha o emprego de métodos adequados para cada tipo de atividade, seja meio ou fim. Esclarece o autor: "Conquanto todas as funções governamentais, sem exceção, devam refletir-se no orçamento, os métodos governamentais podem variar conforme os diversos tipos de atividades governamentais".
- 6º — **Arbitrio executivo** — A despeito de assegurar o documento orçamentário as informações necessárias ao Legislativo, deve, porém, assegurar às unidades administrativas dotações que atendam às atividades gerais que lhe são próprias. É o caso do orçamento sintético e das tabelas analíticas. É a verdade na execução.
- 7º — **Adaptabilidade ao tempo** — Que se traduz em que o orçamento deve permitir adaptação das despesas às variações econômicas que a política financeira tem a enfrentar.
- 8º — **Dupla direção** — Ou seja, instituição de seções ou unidades administrativas dedicadas exclusivamente à coordenação do orçamento na sua execução, a par de uma perfeita atividade de elaboração do orçamento.

3. Como percebemos, à simples leitura dos 8 (oito) princípios de HAROLD SMITH, a moderna técnica orçamentária no Brasil está inteiramente adaptada ao método, seja através da técnica orçamentária que institui o "tripé" em que repousa a administração financeira, ou seja, o orçamento administrativo, o orçamento programa e o orçamento de "caixa" ou "programação financeira", para cuja execução ficou instituído um sistema administrativo que vai das unidades administrativas, passando pelos ór-

gãos centrais setoriais dos sistemas até o entrosamento fundamental com o controle global dos órgãos centrais (Decreto-Lei nº 200/67).

4. PEDRO MUÑOZ AMATO ("Orçamento — F.G.V.", 1958) sobre o assunto escreveu: "Se um orçamento é o que deve ser, isto é, um plano de trabalho, sua execução terá que abranger todos os recursos e processos administrativos: a seleção, preparação e direção do pessoal; a organização e metodização das operações; as relações entre as diferentes unidades do Governo e o povo; enfim, todos os aspectos da administração pública". E, mais adiante, o mesmo autor, com clareza e compreensão, informa: "Por todas as razões expostas, se chega à conclusão de que os funcionários e órgãos encarregados da administração financeira do Governo devem estar subordinados aos diretores executivos, em relação de ajuda e assessoramento. Assim deve ser no que diz respeito aos tesoureiros, contadores e auditores, a quantos se ocupem de arrecadar, guardar, contabilizar e fiscalizar o dinheiro na execução do orçamento. Isto não inclui a fiscalização externa, exercida por repartições independentes, como o Legislativo ou os Tribunais".

5. Uma indagação surge, sempre que nos propomos a analisar o processo de execução do orçamento, qual seja a preferência pela centralização ou descentralização. A matéria, que envolve conceitos de organização e métodos, todavia, se torna mais compreensível se considerarmos a centralização no sentido de orientação ou programação e a descentralização no sentido propriamente de execução, representada pelas unidades orçamentárias (na União, os órgãos e departamentos ministeriais). Nessa ordem, poderiam coexistir, pacificamente, cada sistema em íntima ligação e coordenação com o outro. Em resumo, uma orientação centralizada e uma execução descentralizada.

6. Ante o que resulta dos esclarecimentos e dos sistemas apontados, concluímos que o controle interno da execução do orçamento pressupõe dois sistemas:

1º — **A organização administrativa** para execução do orçamento representada, no próprio documento orçamentário, nas subdivisões dos anexos, unidades orçamentárias e unidades administrativas, e, nessa organização, acompanhando-a **pari passu**, o sistema de serviços e órgãos de controle e registro das operações (escrituração nas próprias unidades — serviços de contabilidade);

2º — **Um sistema de fiscalização** que permita, internamente, o exame da oportunidade ou conveniência da operação, e o exame da sua legalidade e da honestidade no manejo dos fundos públicos.

7. Novamente PEDRO MUÑOZ AMATO nos oferece esclarecimentos sobre a matéria: "o mais importante é distinguir entre a fiscalização da legalidade e honestidade no emprego dos fundos públicos e a direção da conveniência administrativa nas transações financeiras (que compete aos diretores executivos nos processos regulares da administração)". É,

pois, importante que se separem as funções de controle da **legalidade e honestidade**, das de controle da **conveniência e oportunidade** (estas puramente administrativas). Há, aí, que anotar-se a circunstância de, habitualmente, exercerem os órgãos ou serviços da Administração Pública, simultaneamente, os dois controles, mas com a observação de que, no que tange à legalidade e honestidade da execução, essa atividade apresentar-se-á como meramente administrativa ou preventiva, dentro do sistema geral da responsabilidade administrativa dos agentes da administração, ficando a última palavra, decisória, para o **controle externo**, como veremos mais tarde.

8. A localização das funções de controle interno é, também, outro problema de organização e métodos, e a boa técnica será aquela que atente para a conveniência de que a função de controle e a de fiscalização devem ser exercidas por serviços distintos, e isto tem sido adotado em muitos países, através de um sistema em que a fiscalização interna se processa por meio de auditorias especiais, e, o controle, através das repartições especializadas.

9. As atividades de controle, portanto, podem ser exercidas tanto pelos serviços especializados, como por serviços de contabilidade incumbidos dos registros dos atos ou fatos contábeis da execução orçamentária (a ordem de pagamento somente será exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade — art. 64, parágrafo único, da Lei nº 4.320/64).

10. A Lei nº 4.320/64, no art. 75, estabeleceu:

“O controle da execução orçamentária compreenderá:

I — a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II — a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III — o cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.”

11. No art. 76, a Lei estabelece que o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, e, nos arts. 79 e 84, atribui o controle do cumprimento do programa de trabalho aos órgãos incumbidos da elaboração da proposta orçamentária ou a outros que venham a ser criados por lei, e a apuração da fidelidade funcional dos agentes, com base na tomada de contas, aos serviços de contabilidade. É preciso, porém, diferenciar desde logo que à Administração cumpre a verificação da responsabilidade administrativa e das conseqüências dos atos ilícitos praticados pelo agente, e ao órgão de controle externo, com função judicante, o exame da responsabilidade civil decorrente do mesmo ato. Finalmente, o exame

da legalidade dos atos de execução orçamentária cabe, simultaneamente, tanto aos órgãos de controle interno como de controle externo (art. 76).

12. JURANDYR COELHO ("Introdução ao Orçamento Público", 1958), tratando dos sistemas de controle, escreveu: "Não obstante a tradição aceitar a divisão tripartida da fiscalização dos gastos públicos, vai tomando vulto a tendência de se levar em consideração outras formas de controle que se vêm incorporando àquelas já confirmadas pelo uso. Assim, atualmente, o controle pode ser encarado nas seguintes modalidades:

- a) **o controle administrativo:** caracterizado como exercido hierarquicamente pela administração superior, sobre os seus subordinados;
- b) **o controle judiciário:** aquele que se processa por meio de Tribunais criados para suprirem tal finalidade, comumente denominados Tribunais de Contas ou Cortes de Contas;
- c) **o controle legislativo:** como o próprio nome o indica, é o que está afeto ao Poder Legislativo, por meio de seus órgãos representativos;
- d) **o controle exercido pelos Partidos Políticos;**
- e) **o controle popular propriamente dito:** é aquele que, como expressão predominantemente democrática de um sistema de governo, dá ao povo efetiva participação nos negócios públicos.

13. No nosso caso, seria, pois, identificado o controle interno com aquele que o autor denominou, muito adequadamente, controle administrativo (vide n.ºs 6 e 7). A técnica da Lei nº 4.320/64, porém, estabelece a simultaneidade dos controles interno e externo, ante a disposição do art. 76, já citado, e a regra do art. 81, *in verbis*:

"O controle da execução orçamentária pelo Poder Legislativo terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei do Orçamento."

14. A estrutura administrativa e o sistema de controle de fiscalização, no Brasil, todavia, não revela preocupação em estabelecer uma separação entre o sistema de controle e fiscalização internos e a organização administrativa. O controle da legalidade e honestidade e a verificação da oportunidade ou conveniência das despesas são exercidos simultaneamente pelas unidades administrativas, num sistema onde sobressai a hierarquia funcional administrativa.

15. Todavia, já no que respeita ao controle da execução programática, às Secretarias-Gerais dos Ministérios atribuiu-se grande atuação. A administração financeira, no Serviço Público, repousa, pois, na orientação traçada pela Secretaria de Planejamento da Presidência da República:

- a) velar pela fiel execução orçamentária;

- b) orientar os órgãos de orçamento; e
  - c) estudar as repercussões das despesas federais na economia nacional.
16. No âmbito dos Ministérios, a manipulação do orçamento cabe aos seguintes órgãos:
- a) Secretaria-Geral (Planejamento);
  - b) Inspetoria-Geral de Finanças (Execução e Controle Financeiro);
  - c) Departamento de Administração;
  - d) Divisão de Obras; e
  - e) outros departamentos técnicos.
17. Para SEBASTIÃO SANT'ANNA E SILVA, a antiga Divisão de Orçamento de um Ministério tinha as suas atividades distribuídas em dois grandes grupos: preparar a proposta de orçamento e, publicado o orçamento, fiscalizar a sua execução; hoje, estas tarefas ficaram atribuídas à Secretaria-Geral e à Inspetoria-Geral de Finanças.
18. Os demais órgãos devem, pois, estar intimamente ligados a esses órgãos centrais setoriais, desde que a maior parte das verbas solicitadas traduz necessidades de pessoal, material e equipamento. Tais órgãos podem e devem auxiliar os trabalhos de preparação e controle do orçamento, visando a maior exatidão orçamentária.

## 2 — CONTROLE EXTERNO

1. O orçamento evoluiu desde a primeira reivindicação dos barões ("Common Council") de controle político sobre o soberano, limitando-lhe o poder de tributar ou de arrecadar as compensações do serviço militar ("Scutage"), e só muito mais tarde, após a chamada "Gloriosa Revolução", em 1689, quando assinado o "Bill of Rights" (Declaração de Direitos), cogitou-se do controle político sobre as despesas, quando o Parlamento reservou-se o direito de aprovar todas as despesas da Coroa. Passou-se, daí, ao exame sistemático do cumprimento, pelo soberano, das promessas e das finalidades alegadas, ao propor ele a aprovação dos tributos ("Scutage or aid").
2. Orçamento, porém, na concepção em que hoje o tomamos, só apareceu na Revolução Francesa, por inspiração de MIRABEAU, quando a Assembléia Nacional votou, em 1789, a "Declaração dos Direitos do Homem". Daí em diante, o orçamento cada vez mais passou a representar o controle político do Legislativo, a ponto de reservar-se a este Poder a exclusividade da iniciativa da elaboração da lei de meios, figurando, no mais das vezes, a proposta inicial do Executivo, como mera sugestão ou relatório.
3. A partir da Constituição Liberal de 1934, passou-se — ante o crescimento das funções do Estado e a necessidade de conceder-se ao Exe-

cutivo maior ação no que concerne à Administração Financeira —, a atribuir-lhe a exclusiva iniciativa da proposta, limitando-se, concomitantemente, o poder do Legislativo na fase de elaboração da lei. Houve, de 1781 a esta data, duas fases distintas no processo orçamentário, ou seja, a fase do Legislativo e, agora, a fase do Executivo.

4. O controle que o Legislativo exercia com mão de ferro, inclusive no preparo e elaboração do orçamento, cedeu terreno ao controle da legalidade dos atos de receita e de despesa, ou da honestidade com que os agentes do poder público hajam manipulado os recursos concedidos.

5. W. L. WILLOUGBY, um dos primeiros estudiosos do assunto, escreveu: "O orçamento é algo mais que uma simples previsão da receita ou estimativa da despesa. É, ou deve ser, ao mesmo tempo, um relatório, uma estimativa e uma proposta. É, ou deve ser, um documento por cujo intermédio o chefe executivo, como autoridade responsável pela conduta dos negócios do Governo, apresenta-se à autoridade a quem compete criar fontes de renda e conceder créditos e faz, perante ela, uma exposição completa sobre a maneira por que ele e seus subordinados administraram os negócios públicos no último exercício".

6. O controle externo, ou parlamentar, do orçamento, somente após instituído o primeiro orçamento perfeitamente caracterizado (França, em 1817), foi realmente estabelecido, quando, em 1831, o Tribunal de Contas passou a órgão auxiliar do Legislativo, com atribuição de examinar a arrecadação da receita e o emprego das dotações pelo Executivo (NEWTON C. RAMALHO, "Instituições Orçamentárias Fundamentais").

7. Na Inglaterra, berço do controle sobre o poder real, só em 1866 (quase 600 anos após a Magna Carta), através do "Exchequer and Audit Departments", instituiu-se este controle, ainda imperfeito e sem características de ordem geral a que se pudesse atribuir, precisamente, a instituição do controle.

8. Todavia, tais disposições indicam o interesse que o controle do orçamento passou a despertar nas Assembléias Legislativas (o controle do poder financeiro, do poder econômico, tão grande como o poder militar e de maiores repercussões).

9. Sobre a importância que se tem atribuído ao controle, basta que se transcreva a proposição abalizada de JURANDYR COELHO: "A importância desse controle se tem feito sentir nas condições históricas mais diversas. Basta lembrar os procedimentos contra ENGUERRAND DE MARRIGNY, Ministro de FELIPE IV (1285/1314) levado ao cadafalso; contra NICOLAS FOUQUET, Ministro da Fazenda de LUIS XIV e toda uma série que termina em SANTIAGO NECKER, Ministro de LUIS XVI, os quais sofreram punição pela má administração dos negócios públicos".

10. O controle legislativo, todavia, tem-se revelado ineficaz e facilmente burlável ante as tremendas pressões políticas exercidas sobre o Legislativo pelo Executivo, até mesmo à vista da interdependência política que neles se manifesta dia a dia. As funções do Legislativo, de outra



forma, não lhe permitem o exame rigoroso e casuístico de cada ato de receita ou de despesa, e nem as suas Comissões Técnicas podem descer a tais detalhes. E foi assim que o Poder Legislativo resolveu atribuir ao Tribunal de Contas, na França, em 1931, na qualidade de seu auxiliar, a função fiscalizadora da execução do orçamento (primeiro aspecto, ou da legalidade dos atos de receita e de despesa), e a evolução da instituição lhe deu, após, a função de examinar a honestidade dos agentes do Poder Público na manipulação dos bens e valores do Estado (segundo aspecto — honestidade dos agentes).

11. O exemplo francês serviu de modelo à América Latina, a despeito da influência, mormente junto aos povos hispano-americanos, dos ensinamentos e conselhos da Missão Kammerer, que redundou na institucionalização em tais países (Chile, Colômbia, Peru, Bolívia, Equador, Panamá, Costa Rica, Porto Rico, Venezuela, México, Argentina e outros) de sistema semelhante ao adotado na América do Norte, onde a missão de controle está afeta a um **auditor controlador**, responsável perante o Parlamento ou Congresso e com garantia de independência em relação ao Poder Executivo — é um funcionário com garantias especiais, nos moldes dos juízes.

12. No Brasil durante o Império, o controle era exercido pelo Tribunal do Tesouro que, após a Proclamação da República, passou a constituir o Tribunal de Contas, sob os auspícios e defesa intransigente de RUI BARBOSA, seu patrono, e por força do Decreto nº 966-A, de 17 de novembro de 1890. A Constituição de 1891, no art. 89, declarou:

“É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas de receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso.”

13. A evolução do Tribunal de Contas, conforme o tratamento que lhe deram a reforma constitucional de 1926 e as Constituições de 1934, 1937 e 1946, bem como a atual de 1967, indica uma tendência ao controle técnico, à fiscalização preventiva, e ao exame da responsabilidade civil dos agentes da administração.

14. Atualmente, o Tribunal de Contas, como órgão auxiliar do Poder Legislativo, tem a sua existência assegurada pelo artigo 72 da Constituição Federal:

“O Tribunal de Contas da União, com sede no Distrito Federal e quadro próprio de pessoal, tem jurisdição em todo o País.”

15. O Tribunal de Contas da União é dotado de ampla autonomia, nos moldes da autonomia e independência atribuídas aos Tribunais nos parágrafos 1º e 2º do artigo 72 citado e no artigo 115 da Magna Carta. E munido dessas garantias, que lhe asseguram autonomia e independência, presta ao País os mais valiosos serviços. Só quem lida de perto com a coisa pública pode reconhecê-los, a despeito de nem sempre o fiscal ser agradável aos olhos do fiscalizado.

16. Mas é no artigo 70, e seus parágrafos, que a Constituição Federal comete ao Tribunal de Contas o mister do controle externo, seja mediante a auditoria financeira e orçamentária, seja julgando as contas dos responsáveis, ou, ainda, oferecendo parecer prévio às contas que o Presidente da República deverá prestar anualmente ao Congresso Nacional.

17. O parecer prévio a que se refere o artigo 70, § 2º, será conclusivo, como o determina o artigo 29, § 3º, do Decreto-Lei nº 199/67, que encerra a dúvida quanto à sua natureza, dúvida esta suscitada anteriormente pelos que entendiam enunciativo este pronunciamento do Tribunal de Contas. A nós nos parece, com a devida vênia dos que sustentam tese contrária, que o parecer deveria ser enunciativo, visto como o Tribunal de Contas, não tendo elementos completos para contrasteamento, não pode assumir a responsabilidade de uma conclusão sobre a natureza de determinadas operações, e, mais, sob a consideração de que o julgamento do Legislativo sendo eminentemente político, não caberia ao Tribunal fazer apreciações antecipadas, fugindo ao seu mister, e avançando sobre a competência estrita do Congresso Nacional. Tal seria a interpretação do que reza a Constituição, no art. 70, § 2º, não houvesse o Decreto-Lei nº 199/67 encerrado a dúvida, ao estabelecer o caráter conclusivo do relatório do Tribunal de Contas.

18. A Constituição fixa, porém, prazos certos tanto para remessa das contas do Presidente da República, quanto para o exame do Tribunal e aprovação do seu parecer:

- a) 60 dias da abertura da sessão legislativa (até 30 de abril) para o Presidente da República prestar contas ao Congresso Nacional (art. 81, item XX, da Constituição Federal, e art. 29, § 1º, do Decreto-Lei nº 199/67);
- b) 60 dias do recebimento das contas para o Tribunal emitir o seu parecer (art. 70, § 2º, da Constituição Federal, e art. 29 do Decreto-Lei nº 199/67).

19. Quanto ao parecer acima mencionado, o Decreto-Lei nº 199/67 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas) lhe dá forma de relatório conclusivo.

20. Indagar-se-ia, porém, uma vez esclarecido o leitor quanto à intervenção do Tribunal de Contas, ao enunciar este órgão o seu parecer, qual o resultado da apreciação, pelo Congresso, das contas do Governo. Nada melhor poderíamos acrescentar à opinião esclarecida do Prof. GARLINDO HUGUENEY (Parecer prévio sobre as Contas do Presidente da República — 1964): “A Constituição determina que anualmente deverá o Presidente da República prestar contas ao Congresso Nacional (art. 77, § 4º) e o submete a julgamento perante o Senado Federal por crime de responsabilidade (art. 88) definindo, como tal (art. 89) os atos que atentarem contra a probidade na administração (V); a lei orçamentária (VI); a guarda e o legal emprego dos dinheiros públicos (VII). Pela infração

dessas normas, será aplicada a pena de perda do cargo e inabilitação para o exercício de qualquer função pública até 5 anos, sem prejuízo da ação da justiça ordinária (art. 62, § 3º)." — E, a seguir, prossegue a mesma autoridade: "A Lei nº 1.079, de 10-7-50, que definiu os crimes de responsabilidade, especificou como tais:

- I — não prestar contas ao Congresso Nacional, no prazo;
- II — não apresentar a proposta orçamentária na época própria;
- III — exceder ou transportar, sem autorização legal, as verbas do orçamento;
- IV — estornar verbas".

21. As conseqüências do julgamento político pelo Congresso Nacional, como se vê, não poderiam ser outras que as decorrentes da prática de ato considerado como crime de responsabilidade, com o afastamento do governante, uma vez declarado impedido (**impeachment**). Mas cabe-nos perguntar: Já vimos isto ocorrer no Brasil? De quantos casos temos notícia no mundo?

22. Não é apenas no exame das contas do Governo que o controle externo funciona. Acompanhar, **pari passu**, a marcha da dinâmica orçamentária (execução) é, quanto ao resultado prático, mais importante, desde que o legislador, havendo o Constituinte instituído o Tribunal de Contas, não lhe tire as funções.

23. PONTES DE MIRANDA ("Comentários à Constituição de 1946" — vol. III, pág. 33) escreveu:

"O Tribunal de Contas acompanha e fiscaliza a execução do orçamento: a sua função pode ser exercida diretamente, **v.g.**, por algum ou alguns de seus membros, em inquérito, dependente de aprovação sua, ou por intermédio de Delegações de formação estranha ao Tribunal de Contas."

24. A auditoria financeira e orçamentária, forma atual pela qual o Tribunal de Contas fiscaliza a execução do orçamento, é feita simultaneamente com caráter preventivo e executivo. A forma de fiscalização tem, dada a sua importância, servido para definir os tipos de Tribunais de Contas:

- a) **italiano** — Itália, Holanda, Portugal etc.: é aquele em que o exame é prévio e o veto impeditivo é absoluto;
- b) **francês** — França: em que o exame se faz **a posteriori**, ou seja, após realizada a despesa — dele já se disse: "un peu de confiance et beaucoup de fiscalization", referindo-se ao sistema — confiança antes e muita fiscalização após realizada a despesa;
- c) **belga** — Bélgica: exame prévio e veto limitado;
- d) **brasileiro** — em que, a par da auditoria financeira e orçamentária, compete-lhe julgar da regularidade das contas dos ordenadores

de despesas, administradores e demais responsáveis (art. 31 do Decreto-Lei nº 199/67).

25. Aqui apenas nos cabe apontar, de modo geral, o controle externo que exerce o Tribunal de Contas, em nome do Congresso, como órgão auxiliar.

26. É por meio do exame e julgamento das contas dos ordenadores de despesas e demais responsáveis, quando submetidos à sua jurisdição, que o Tribunal de Contas completa a sua última etapa de controle. Tais contas, em sua essência, objetivam a apuração da responsabilidade civil dos agentes **responsáveis**, sejam eles como tal considerados em razão direta do cargo que exercem, ou em virtude de lei especial que lhe dá por função o exercício dessa responsabilidade, seja, afinal, quando eventualmente se tornem detentores ou tenham sob sua guarda, bens, dinheiros ou valores da União, já então como **responsáveis de fato**.

27. A forma pela qual se submetem a essa jurisdição é a remessa do processo de tomada de contas ao Tribunal de Contas, ficando eles **sub judice**, para todos os efeitos, a partir do momento em que as contas forem recebidas naquela Corte, ou em suas Inspetorias. A grande invenção da atual Constituição foi a institucionalização das inspeções **in loco**, para verificação da exatidão das contas, ou apuração de fatos capazes de afetarem a regularidade das contas.

### 3 — O TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

#### 3.1 — Evolução Histórica

1. Reorganizado pela Lei nº 1.166, de 17 de dezembro de 1892, e pelo Decreto nº 392, de 8 de outubro de 1896, o antigo Tribunal do Tesouro passou a denominar-se, por inspiração republicana, Tribunal de Contas, procurando a lei, adotando os princípios da sistemática italiana, dar-lhe caráter mais eficiente de verdadeiro órgão de controle das finanças públicas.

2. A Lei nº 3.454, de 6 de janeiro de 1918, repetindo disposição do Decreto nº 392/1896, manteve a subdivisão do Tribunal de Contas em duas Câmaras, competindo a uma a fiscalização da administração financeira, e à outra, o julgamento das contas dos responsáveis. Regulamentada a Lei pelo Decreto nº 13.247, de 23 de outubro de 1918, ficou, daí, definida a jurisdição contenciosa do Tribunal, quando em tomada de contas.

3. Já então, e desde a vigência do Decreto nº 392, observa-se a competência atribuída ao Tribunal de Contas para julgar as contas de todos quantos, de direito ou de fato, fossem responsáveis por bens, dinheiros, ou valores da União, ou por que fosse esta responsável, ao mesmo tempo em que se institucionalizava o controle da administração

financeira do País, ora exercida previamente, ora após realizada a despesa (controle **a posteriori**).

4. Destacam-se, entre várias disposições referentes ao Tribunal de Contas, a Lei nº 156, de 24 de dezembro de 1935, o Decreto-Lei nº 426, de 12 de maio de 1938, este emanado do regime discricionário instalado em 1937, quando o Tribunal, perdida a sua autonomia, teve as suas funções alteradas para adaptar-se ao regime. Com o retorno à ordem democrática, e vigente a Constituição de 1946, foi novamente reorganizado pela Lei nº 830, de 23 de setembro de 1949, que restabelecia as suas antigas funções, ressaltando a sua eminente posição de órgão auxiliar do Poder Legislativo, mantendo esta Lei, a competência do Tribunal para acompanhar a execução do orçamento, mediante **registro prévio**, ou **a posteriori**, tanto das tabelas de créditos e dos atos de distribuição, como das despesas, bem assim, do registro dos contratos e dos atos de aposentadorias, reformas e pensões. Quanto à responsabilidade dos agentes da administração, aquela Lei fixava a jurisdição contenciosa do Tribunal de Contas (art. 69), definindo como responsáveis sujeitos a ela (art. 70, item I) os que:

“... singular ou coletivamente, houverem recebido, administrado, arrecadado e dispendido dinheiros públicos, depósitos de terceiros ou valores e bens de qualquer espécie, inclusive em material pertencentes à União, ou pelos quais esta seja responsável, ou estejam eles sob sua guarda, bem assim dos que as (contas) deverem prestar e responder pela perda, extravio, subtração ou estrago de valores, bens e material da República, ou de que devam dar conta seja qual for o Ministério ou Órgão da Administração Pública a que pertençam, em virtude de responsabilidade por contrato, comissão ou adiantamento.”

5. Instituiu, também, aquela Lei básica, a ação do Tribunal de Contas sobre as **companhias e empresas** que tivessem **concessão** ou **contrato** com o Governo Federal para obras públicas, arrendamento de estradas de ferro, obra de portos e outras, quer gozassem, ou não, de garantias de juros ou de outros favores, quando, então, as tomadas de contas somente seriam válidas se acompanhadas por funcionário do Tribunal, especialmente designado, e que deveria assinar as atas respectivas.

6. Quanto às **empresas** ou **entidades** de que o Estado se vale para execução de tarefas ou intervenção no domínio econômico, sejam sociedades de economia mista, ou empresas públicas, somente quando especialmente instituída por lei a remessa das contas ao Tribunal, este tinha ação sobre elas (RFFSA, PETROBRÁS).

7. As **fundações**, porém, submetiam-se ao controle do Tribunal de Contas pela lei que, no art. 139, letra **b**, ampliava a jurisdição do Tribunal sobre as autarquias, estendendo-a

“às demais pessoas jurídicas especialmente instituídas, por lei, para execução de serviços de interesse público ou social,

custeados por tributos de qualquer natureza ou por outros recursos oriundos do Tesouro”.

8. Finalmente, quanto às **autarquias**, a jurisdição do Tribunal de Contas decorria das disposições contidas nos arts. 70, I, e 77, a seguir transcritas:

“**Art. 70** — .....

I — julgar originariamente ou em grau de recurso e rever as contas de todas as repartições, administradores das entidades autárquicas...”

“**Art. 77** — Todos os responsáveis por bens e dinheiros públicos, inclusive os administradores das entidades autárquicas, estão sujeitos à prestação das suas contas, cujo julgamento é da competência privativa do Tribunal de Contas.”

9. De 1949 a 1967, houve o Tribunal de Contas o exercício dessas funções, executando-as com excelsa dignidade, fazendo valer a sua força moralizante sobre toda a Administração Federal. Todavia, não há que negar a fuga sistemática, no mais das vezes amparadas pela legislação, que, ora retirava grandes parcelas do orçamento ao controle **prévio** do Tribunal de Contas, ora usando da prerrogativa de criar entes autárquicos ou entidades de economia mista, procurava reduzir a influência da ação fiscalizadora do Tribunal ao mínimo, ou simplesmente, suprimi-la. Por isto, usava-se da transformação de órgãos da administração direta em autarquias, quando não se propunha ao Estado pura e simplesmente a criação de uma fundação, ou empresa, mais comodamente administrada. Tudo isto tinha por base, por origem, o sistema de controle e a inadaptação do sistema à realidade brasileira.

10. Na reforma administrativa, capacitando-se o legislador desse quadro desconexo, procurou, então, alterar o sistema, introduzindo normas e processos que, atentos à realidade, fornecessem tanto ao administrador, quanto ao controle, meios adequados e eficientes de ação.

11. Institucionalizada pelo Decreto-Lei nº 200/67, a reforma, entre as alterações substanciais introduzidas na técnica orçamentária, que vão do orçamento plurianual de investimentos à programação financeira, passando pela prática do orçamento sintético e pelo orçamento-programa, atingiu, também, o sistema de controle, inicialmente fazendo dividir as responsabilidades entre o controle interno e o controle externo, prevenindo, assim, harmonia de ação. Substituiu o controle prévio, ou de registro prévio pela auditoria financeira e orçamentária, exercida de forma preventiva e corretiva, concomitante à realização das despesas. Sistematizou a prestação de contas dos ordenadores das despesas, após descentralizar os atos de pagamento, dando à rede bancária maior participação no ciclo financeiro, ora como agente arrecadador, ora como agente pagador, e, atingindo com seus longos tentáculos a administração indireta, definiu-a em termos claros e precisos.

12. O Tribunal de Contas, dentro dessa ordem, sofreu, também, alteração das suas funções, havendo a Constituição de 1967 adaptado a instituição ao esquema adotado pela reforma. Regulamentados os dispositivos constitucionais pelo Decreto-Lei nº 199/67, o Tribunal, tendo nesse diploma a sua lei orgânica, passou a ser por ele regido, adaptando-se às suas novas funções.

13. Abolido o registro prévio ou a **posteriori** das despesas e dos contratos, conservou, todavia, o controle sobre concessões iniciais (apontadorias, reformas e pensões civis e militares etc.), passando a acompanhar, pela auditoria financeira e orçamentária, a execução do orçamento. Se, de tal forma, perdeu ele algumas funções diretas de controle, ganhou, de outra, novas atribuições, como as que decorrem da competência para velar pela entrega das importâncias devidas aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, deduzíveis da arrecadação federal (Impostos de Rendas) e para fixar as cotas do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, bem como as do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e fiscalizar a aplicação das importâncias entregues. Quanto à apreciação das contas dos responsáveis, foi acrescido à sua competência, consoante art. 42 do Decreto-Lei nº 199/67, o exame da regularidade das contas dos entes da administração indireta (sociedades de economia mista, empresas públicas e fundações) a par do que já lhe atribuíram a Constituição e a lei, quanto às entidades autárquicas.

14. Se os contratos já não exigem a cláusula de registro para validade (como atos complexos, somente se completavam com o registro do Tribunal de Contas), conservou, todavia, o Tribunal, alguma ação sobre eles, já agora, não mais como veto impeditivo, mas sob forma de representação ao Congresso Nacional, solicitando seja sustada a execução.

### 3.2 — Competência e Jurisdição

1. Como vimos na primeira parte, o Tribunal de Contas sofreu substancial alteração na sua competência, com a vigência da Constituição Federal de 1967. Em resumo de tudo que resultou dos comentários anteriores, temos que, no plano **geral** (art. 70, § 2º, da Emenda nº 1/69), coube-lhe a apreciação das contas do Presidente da República, a auditoria financeira e orçamentária da Administração Federal (no âmbito dos Três Poderes — art. 70, § 3º) e o julgamento das contas dos responsáveis por bens e valores e das entidades da **administração indireta**. Deu-lhe, ainda, a Constituição Federal, competência **orgânica** compatível com a sua posição autônoma e inatacável, para eleger o seu Presidente e demais órgãos de direção (Vice-Presidente), elaborar o regimento interno e organizar os serviços auxiliares, propor ao Congresso Nacional a criação de cargos e a fixação dos respectivos vencimentos, provê-los, conceder licença e férias aos seus membros e subordinados. Com esta competência, que identificamos pela sua natureza orgânica, o Tribunal de Contas, autônomo e desvinculado dos órgãos e entidades fiscalizados, pode melhor desincumbir-se da sua missão de controle externo.

2. Não parou aí a Constituição Federal, foi mais longe, e, descendo a detalhes, definiu a atuação do Tribunal, especificando nesse sentido, a sua competência.

3. No exercício das suas funções, estabelece a Constituição, o Tribunal de Contas representará ao Congresso Nacional sobre irregularidades e abuso por ele verificados no controle da administração financeira e orçamentária. Essa representação devolve ao Poder Político a competência para deliberar sobre tais irregularidades, revelando, uma vez mais, a nossa Carta Magna, a tendência a submeter a Administração Pública ao controle político. Não ficou apenas nessa forma ampla a especificação constitucional; deferiu-lhe, nos parágrafos do art. 72, quando verificada, de ofício, ou por representação do Ministério Público ou das Auditorias Financeiras e Orçamentárias e demais órgãos auxiliares, ilegalidade de qualquer despesa, inclusive as decorrentes de contrato e concessões, competência para:

- a) marcar prazo para o saneamento;
- b) sustar a execução do ato, salvo do contrato;
- c) propor ao Congresso Nacional a sustação dos contratos ou outras medidas,

cabendo ao Congresso Nacional, em se tratando de contratos, deliberar em 30 dias, após o que, inexistindo manifestação do Poder Legislativo, será considerada insubsistente a impugnação.

4. Tal pronunciamento do Congresso Nacional, que por um simples decurso de prazo fulmina a impugnação do Tribunal, na forma como foi estatuído, segundo entendemos, retira à disposição o almejado resultado. A suspensão do ato de despesa pelo Tribunal de Contas também resulta inócua, em se considerando o disposto no § 7º do mencionado art. 72, onde se deu ao Presidente da República oportunidade para ordenar a execução do ato impugnado, **ad referendum do Congresso Nacional**, exceto em relação aos contratos.

5. A sua atual *Lei Orgânica (Decreto-Lei nº 199/67)*, não foi mais explícita que a disposição básica, limitando-se a repetir a Constituição Federal, com poucos esclarecimentos. Todavia, atribuiu-lhe o legislador ordinário o controle sobre as cotas do imposto de renda, dedutíveis da arrecadação federal para os Estados, Distrito Federal e os Municípios, e sobre os Fundos de Participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios sobre o IPI (1) (Imposto sobre Produtos Industrializados), fiscalizando a aplicação das importâncias entregues.

6. A **auditoria financeira e orçamentária**, porém, teve melhor tratamento, quando o diploma legal lhe reservou maiores detalhes, oferecendo o primeiro quadro explicativo. Assim, identifica-se, nos artigos 33 e 34 a sua finalidade precípua, ou seja, a **fiscalização das pessoas sujeitas à jurisdição do Tribunal de Contas, e o exame das contas dos responsáveis.**

(1) Como dispunha a Constituição Federal de 1967, hoje alterada pela Emenda n.º 1/69.



Metodiza, a norma legal, o processo que informa essa auditoria, partindo da lei orçamentária, orçamento plurianual de investimentos e créditos adicionais, e, acrescentaríamos, a necessária fiscalização sobre a execução do orçamento-programa e da programação financeira (art. 36).

7. Estabeleceu, ainda, os documentos que, essencialmente, deverão instruir o processo:

- a) atos relativos à programação financeira de desembolso;
- b) balancetes de receita e despesa;
- c) relatórios dos órgãos administrativos encarregados do controle financeiro e orçamentário interno;
- d) rol dos responsáveis.

8. Chamamos a atenção para os princípios de Harold Smith, expostos no início deste trabalho, sobre o controle interno, e anotamos, aqui, o disposto no art. 71 da Constituição Federal:

"O Poder Executivo manterá sistema de controle interno, a fim de:

I — criar condições indispensáveis para assegurar eficácia do controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa;

II — acompanhar a execução de programas de trabalho e a do orçamento; e

III — avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos."

9. Tem o Tribunal ação direta, ou seja, independente da remessa de documentos, relatórios e outros informes necessários, para o exercício da auditoria financeira e orçamentária. Assim, cumpre-lhe solicitar informações sobre a administração de créditos, ou outras que entender necessárias, proceder a inspeções *in loco*, e comunicar os resultados às autoridades competentes. As inspeções serão realizadas por funcionários ou técnicos contratados, e a administração não pode sonegar nenhum documento ou livro de escrituração cuja apresentação seja obrigatória, ou quando exigidos, comunicando o Tribunal ao Congresso Nacional as sonegações constatadas. Sobre o assunto, já o Tribunal baixou atos normativos, usando da prerrogativa que lhe deu a legislação básica para, respeitada a organização e funcionamento da administração, sem prejudicar a ação do controle interno, regular a remessa dos informes necessários (Resolução nº 44, de 21-7-67; nº 48, de 1-9-67 (alteradas p/91, de 20-3-70); nº 55, de 8-3-68; nº 60, de 2-5-68 (alteradas p/91, de 20-3-70); nº 113, de 16-3-72 (alterada p/121, de 13-3-73); nº 165, de 12-8-75, e nas Portarias nº 66, de 3-5-68; nº 109, de 30-8-68; nº 363, de 28-2-73, e nº 511, de 18-12-73.

10. Quanto aos Fundos de Participação dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios na arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados, e sobre as cotas de participação na arrecadação do Imposto de Renda, o Tribunal baixou normas consubstanciadas nas Resoluções nº 42, de 8-3-67; nº 43, de 4-7-67; nº 47, de 24-8-67; nº 52, de 12-12-57; nº 56, de 13-3-68 (**Diário Oficial** da União de 19-4-67; 7-7-67; 29-8-67; 19-12-67 e 19-3-68, respectivamente) e Portaria nº 331, de 31-8-73.

11. Sempre que verificar a existência de alcance, o Tribunal determinará o saneamento possível, ou pedirá as contas para apuração e julgamento.

12. A jurisdição do Tribunal de Contas, consoante o Decreto-Lei número 199/67, abrange as pessoas e matérias sujeitas à sua competência, ou seja, todo aquele que arrecadar ou gerir dinheiros, valores e bens da União ou pelos quais esta responda, bem como os administradores das entidades da *Administração Indireta* ou de outras entidades. A jurisdição do Tribunal abrange, também, os herdeiros, fiadores e representantes dos responsáveis (art. 33). Todavia, não parou o legislador nessa declinação das pessoas e entes jurisdicionados e, prosseguindo, estabeleceu que estão sujeitos à tomada de contas e só por ato do Tribunal de Contas podem ser liberados, além dos já abrangidos, também os **ordenadores de despesas**, todos os servidores públicos, **ou não**, que derem causa à perda, subtração, extravio ou estrago de valores, bens e material da União, ou pelos quais seja responsável. A grande inovação que o Decreto-Lei nº 199/67 introduz é a submissão dos **ordenadores das despesas** à jurisdição do Tribunal de Contas, através do processo de tomada de contas a que estão sujeitos, ao contrário do que ocorria antes, quando ao responsável direto pelos pagamentos se atribuía a responsabilidade, inclusive, pela regularidade da ordem cumprida.

13. Mais uma vez resultaram claramente evidenciados como responsáveis jurisdicionados do Tribunal os que, servidores, são responsáveis por bens que, não sendo da Fazenda Nacional, estão, todavia, sob sua guarda, ou, ainda, os que, **não sendo** funcionários, nem estipendiados pelos cofres públicos, têm sob sua guarda bens, dinheiros e valores desta.

14. Outra ampliação da competência e jurisdição do Tribunal de Contas, pela norma legal, é a que decorre do disposto no art. 42:

“O julgamento pelo Tribunal de Contas da regularidade das contas dos administradores das entidades da *Administração Indireta* e das que, por força da lei, lhe devam prestar contas, será feito à base dos seguintes documentos que lhe deverão ser presentes pelos administradores:

- a) o relatório anual e os balanços da entidade;
- b) o parecer dos órgãos internos que devam dar seu pronunciamento sobre as contas;
- c) certificado de auditoria externa à entidade sobre a exatidão do balanço.”

15. O Tribunal de Contas julgará, na forma da Constituição Federal, as prestações de contas a que estão sujeitos os Governadores de Estados e os Prefeitos Municipais à base dos documentos que pelos mesmos devem ser presentes ao Tribunal, na forma do disposto em regulamento. Vale dizer que, quando responsáveis por fundos ou quantias da Fazenda Nacional, estão eles sujeitos ao julgamento do Tribunal, a quem deverão remeter as suas contas e comprovações.

16. As despesas de caráter reservado e confidencial não terão publicidade, e serão examinadas reservadamente pelo Tribunal de Contas, em sessão secreta.

17. Como já ficou esclarecido, o Tribunal de Contas julga da regularidade das contas dos responsáveis mediante processo de tomada de contas, e, ao fazê-lo, poderá:

- a) ordenar a prisão dos responsáveis que, com alcance julgado em decisão definitiva do Tribunal ou intimados para dizerem sobre o alcance verificado em processo corrente de tomada de contas, procurarem ausentar-se furtivamente, ou abandonarem a função, o emprego, comissão ou serviço, de que se acharem encarregados. Essa prisão não poderá exceder de três meses (art. 40, item III, do Decreto-Lei nº 199/67);
- b) fixar, à revelia, o débito dos responsáveis que em tempo não houverem apresentado as suas contas nem devolvido os livros e documentos de sua gestão (item IV);
- c) ordenar o seqüestro dos bens dos responsáveis ou de seus fiadores, em quantidade suficiente para segurança da Fazenda (item V) e ordenar o levantamento dos seqüestros e liberação dos bens seqüestrados (item VII);
- d) mandar expedir quitação aos responsáveis correntes em suas contas (item VI); e
- e) julgar dos embargos opostos às decisões proferidas pelo Tribunal, e a revisão do processo de tomada de contas, em razão de recurso da parte ou do representante do Ministério Público.

18. Tais tomadas de contas serão organizadas pelos órgãos de contabilidade e certificadas pelos órgãos de controle financeiro e orçamentário, e serão remetidas ao Tribunal de Contas acompanhadas de pronunciamento sobre a sua regularidade, por parte dos Chefes de Órgãos da Presidência da República, ou do Ministro de Estado, ou da autoridade por estes delegada, e, quando se referir a unidades dos Poderes Legislativo ou Judiciário, o pronunciamento caberá às autoridades respectivamente competentes. Deverão, ainda, ser acompanhadas de comunicação das providências que as autoridades tenham, porventura, tomado para resguardar o interesse público e a probidade da aplicação dos dinheiros públicos (art. 41 do Decreto-Lei nº 199/67).

19. Recebido o processo no Tribunal de Contas, terá início o procedimento que vai da **instrução** pelas auditorias financeiras e orçamentárias (as suas Inspetorias) onde sofrem **exame** por funcionário habilitado, **diligências** saneadoras, citação dos responsáveis para alegação quando evidenciado alcance, até a **conclusão**, contida no parecer do Inspetor. As diligências serão efetuadas por meio de comunicações diretas às autoridades, e a **citação**, expedida ao responsável, à viúva, herdeiros ou fiadores, será objeto de **expediente** às autoridades, com pedido de notificação do responsável, ou por edital publicado no **Diário Oficial** da União, quando ignorado o seu paradeiro.

20. O Tribunal julga da regularidade das contas, e deve definir a situação do responsável perante a Fazenda Nacional, como consequência desse julgamento. Logicamente, o agente da administração, o administrador, não poderá estar senão em uma das três condições identificáveis conforme o caso: **quite**, em **débito** ou em **crédito**, porque, em sendo definitivo o julgamento, não pode admitir situação intermédia, ou indefinida. Como resultante dessa definição, temos a expedição, após o decêndio da notificação (publicação da ata), da quitação (provisão de quitação) àquele que estiver **quite**, declarando-se o **crédito**, quando for o caso, em provisão especial. Quando em **débito** o responsável, após o decurso do prazo legal, inicia-se o processo de execução, com a notificação do devedor para recolhimento do débito; também esta notificação será expedida ao devedor, viúva, herdeiros e fiadores, e poderá assumir a forma de expediente à autoridade competente, em edital, como no caso precedente. Decorrido o prazo de 30 dias da notificação, não sendo atendida, poderá o Tribunal ordenar a liquidação administrativa da fiança, ou o desconto parcelado ou total da importância devida, ou a cobrança judicial, a ser promovida por intermédio do Ministério Público. Recolhido o débito, o devedor fará jus à provisão de quitação.

21. Não estaria completa esta exposição, se não discorrêssemos sobre os recursos admissíveis das decisões do Tribunal, os quais, completando o quadro processualístico, dão ao julgamento do Tribunal a certeza decorrente da aplicação do princípio da contraditoriedade do processo. É o direito de defesa exercitado **ultima ratio**.

22. Consoante o texto legal (Dec.-Lei nº 199/67) os recursos admissíveis das decisões do Tribunal de Contas são **embargos** e **revisão**. Os embargos, muito embora a lei não o esclareça, acreditamos conservaram a classificação geral, onde são discriminados como **embargos declaratórios** ou **infringentes do julgado**, conforme se destinem ao esclarecimento de ponto obscuro da sentença, ou à prova de **quitação** que ilida os fundamentos da decisão. Os embargos são mencionados naquele diploma legal no artigo 40, item VIII. A **revisão**, prevista no mesmo dispositivo, foi, porém, tratada com detalhes nos arts. 46 e 47, e será admissível a pedido do Ministério Público, ou da parte (responsável, seus herdeiros ou fiadores) quando interposto dentro de 5 (cinco) anos da decisão definitiva sobre a regularidade das contas.

23. Há, ainda, previsto no art. 45 do Dec.-Lei nº 199/67, recurso para o próprio Tribunal e na forma do Regimento, interposto pelos interessados ou pelo representante do Ministério Público, dentro de 30 dias das decisões sobre a regularidade das contas dos responsáveis.

24. Não se poderá concluir o exame do assunto, sem, pelo menos, ligeira menção às medidas assecuratórias do cumprimento da lei, ou sejam, penalidades capituladas na lei. Assim, aos **responsáveis** caberá a imposição de penalidades, a serem fixadas no Regimento Interno, em casos de omissão ao recolhimento do débito (art. 49), após notificados. As **autoridades** administrativas, às quais o Tribunal fixará prazo para os expedientes necessários à aplicação das penalidades do art. 49, caso omissão, caberá **multa** de até 50% dos respectivos vencimentos.

25. Por outro lado, não se poderá omitir a caracterização do crime contra a Administração Pública, quando a autoridade administrativa, ou o representante da Fazenda Pública, em 15 dias da ciência da decisão, ou do recebimento do documento (cobrança executiva) não tomarem as providências que lhes couberem.

26. Aos que praticarem infração às leis e regulamentos da administração financeira, poderá ser aplicada **multa** não superior a 10% do maior salário mínimo do País, independentemente das sanções disciplinares. Tal disposição veio em substituição ao art. 40 do Código de Contabilidade Pública, e esta multa será imposta, à vista da comunicação do Tribunal, pela autoridade administrativa, e, caso esta se torne omissa, incide na penalidade do art. 51 (multa de 50% dos seus vencimentos).

27. Atualmente, caracterizada a infração às leis e regulamentos de administração financeira, o Tribunal de Contas, por interpretação sistemática e compreensiva, tem por prática normal a declaração de irregularidade das contas, e a direta aplicação das cominações estatuídas no art. 53 do Dec.-Lei nº 199/67.

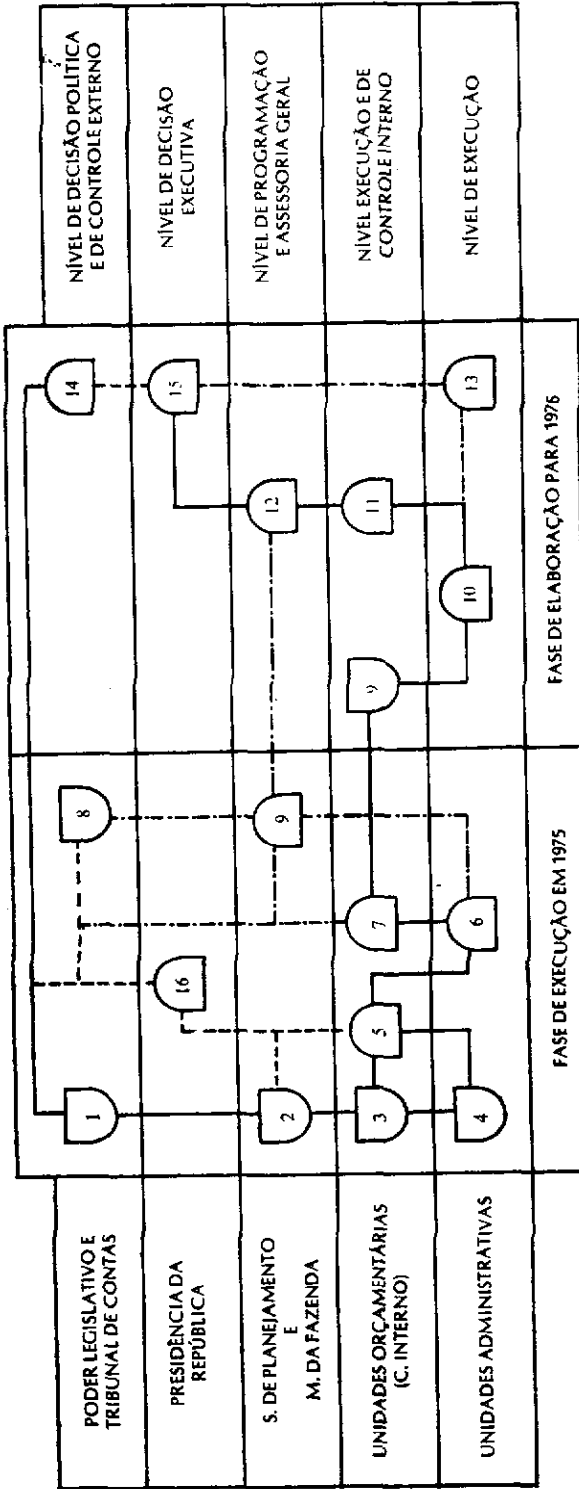
28. A prisão administrativa provisória decretada pelas autoridades administrativas competentes depende de homologação do Tribunal que, agora, é parte ativa no ato complexo como se caracteriza hoje a medida.

29. Consideramos, todavia, de suma importância, que, cabendo ao Controle Interno, estabelecer condições para funcionamento do Controle Externo, e sendo as auditorias do primeiro o meio mais eficaz de imediata apuração da responsabilidade dos agentes da administração, os relatórios das auditagens, acompanhados do imprescindível certificado de auditoria, que poderá concluir pela regularidade das contas, com ou sem restrições, ou pela irregularidade, será o ponto de partida para a instrução que, nos órgãos de auditoria financeira e orçamentária do Tribunal de Contas, inclusive à conta dos resultados das inspeções ordinárias ou extraordinárias opinará, no mérito, pela regularidade, com quitação, ou irregularidade, seqüenciada pela imposição da multa do art. 53 referido, ou pela declaração de débito e procedimentos conseqüentes.

# O CICLO ORÇAMENTÁRIO

Prof. Rubem de Oliveira Lima

1975



## LEGENDAS:

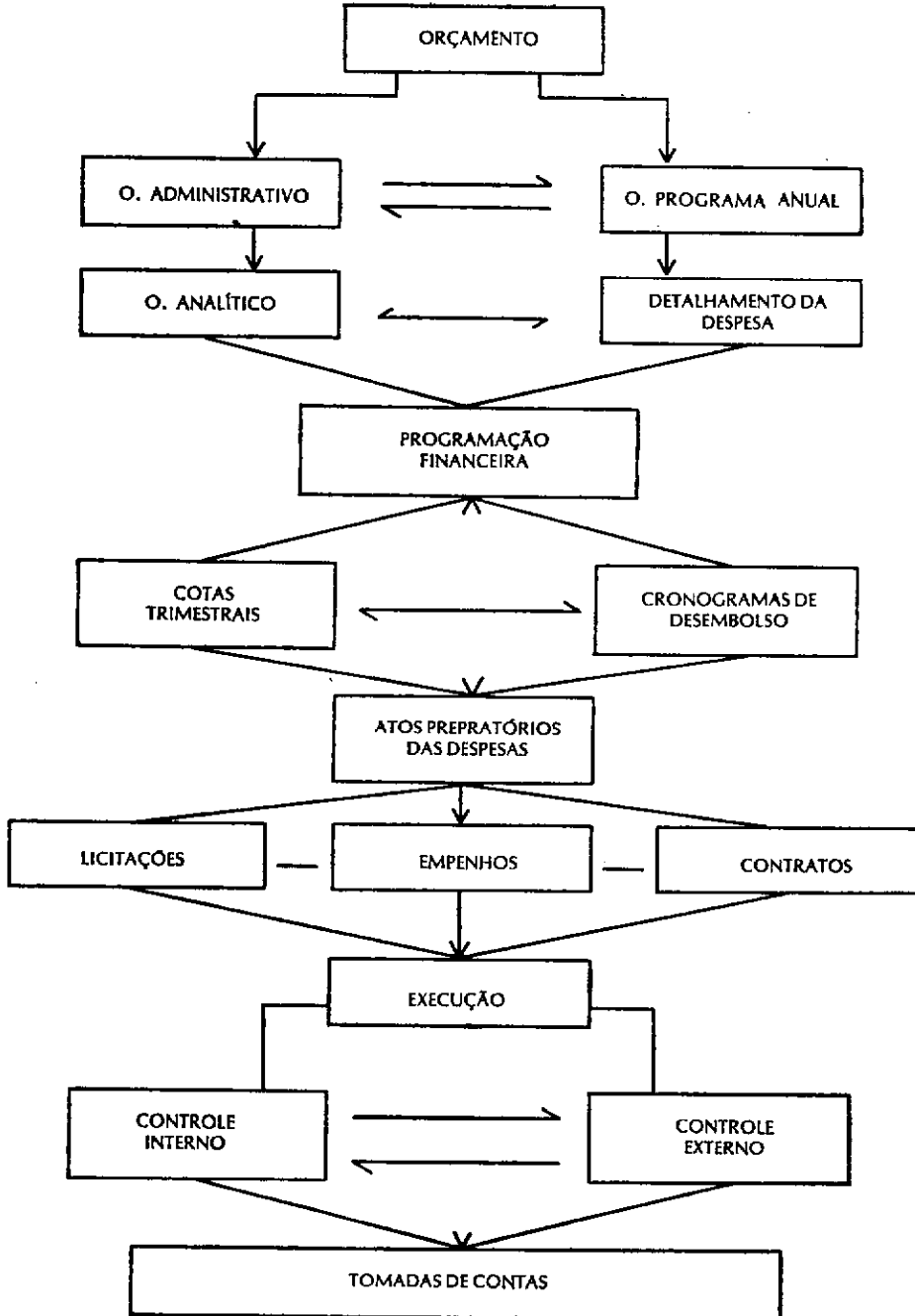
- 1 — Publicação da lei do orçamento
- 2 — Programação Financeira (M. Fazenda)
- 3 — Distribuição das Quotas-Repasses
- 4 — Sub-repasses-Provisões de Créditos
- 5 — Cronogramas de Despesas
- 6 — Execução
- 7 — Processamento de dados no C. Int. (IGF e SG)
- 8 — Remessa de dados ao C. Externo

## Convenções:

- Ciclo — ————
- Adm. Indireta — - - - -
- Controles e Consultas — ······

- 9 — Resultados do Cont. Interno
- 10 — Propostas parciais das Unidades
- 11 — Propostas setoriais
- 12 — Programação objetiva
- 13 — Consultas
- 14 — Fixação da Proposta
- 15 — Elaboração da lei
- 16 — Adm. Indireta

## ESQUEMA GERAL DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DA UNIÃO



## BIBLIOGRAFIA

- 1 — ALMEIDA FERNANDO, BESSA DE — “Uma Experiência em Instrução Programada para Orçamento”. Fundação Getúlio Vargas.
- 2 — ALMEIDA FILHO, J. B. — “Direito Financeiro e Finanças” — 1964.
- 3 — AMATO, PEDRO MUÑOZ — “Orçamento” — F. G. V. — 1958.
- 4 — BALEEIRO, ALIOMAR — “Uma Introdução à Ciência das Finanças” — Revista Forense — 1962.
- 5 — BERNARDES, O. C. ALVARENGA — “Direito Financeiro e Finanças” — 1.ª ed. — Ed. Atlas.
- 6 — BIELSA, RAFAEL — “Regimen Jurídico de la Contabilidad Pública” — R. de Palma — 1955 — B. Aires.
- 7 — BRANDÃO, ALONSO CALDAS — “Contabilidade Pública” — Ed. 1968 — Madrid Editora Ltda.
- 8 — BUCK, ARTHUR EUGENE — “El Presupuesto en Los Gobiernos de Hoy” — Impresores Penser S/A — B. Aires.
- 9 — CAVALCANTI, THEMISTOCLES B. — “Tratado de Direito Administrativo” — L. Freitas Bastos — 1955.
- 10 — COELHO, JURANDYR — “Introdução ao Orçamento Público” — DASP — D. Doc. 1958.
- 11 — CRETILLA JR., JOSE — “Direito Administrativo do Brasil” — Ed. Revista dos Tribunais — 1961.
- 12 — DALTON, HUGH — “Princípios de Finanças Públicas” — F. G. V. — 1960.
- 13 — DE ROURE, AGENOR — “O Orçamento” — Ed. Pimenta de Melo e Cia. — 1926.
- 14 — DEODATO, ALBERTO — “Manual de Ciências das Finanças” — Ed. Saraiva — 1957.
- 15 — ECKSTEIN, OTO — “Economia Financeira”.
- 16 — FANUCHI, FABIO — “Novas Leis Tributárias”.
- 17 — FAYOL, HENRY — “Adm. Industrial e Geral” — Ed. Atlas — 1950.
- 18 — FORD, HENRY — “Minha Vida e Minha Obra” — Ed. Monteiro Lobato — 1925.
- 19 — FRAY, LUIGI — “Desenvolvimento Econômico”.
- 20 — GOMES, LUIZ SOUZA — “Economia Política e Finanças”.
- 21 — HICKS, URSULA H. — “Finanças Públicas — Manuais de Economia” — Cambridge — 1961.
- 22 — INTERNATIONAL ECONOMIC ASSOCIATION — “Inflação” — USAID/65.
- 23 — IPEA — M.P.C.G. — Coleção de Documentos — 1966.
- 24 — JEZE, GASTON — “Los Principios Generales del Derecho Administrativo” — Editorial Reno S/A — Madrid, Espanha — 2.ª ed.
- 25 — LA ROQUE, GERALDO — “Contabilidade Pública” — Ed. Fundo de Cultura — 1963.
- 26 — LA ROQUE, GERALDO — “Contabilidade Geral” — Ed. Fundo de Cultura — 1963.
- 27 — LAUFENBURGER, HENRI — “Traité Élémentaire de Science et Legislation Financière” — Paris — 1952.
- 28 — LIMA, RUBEM DE OLIVEIRA — “Elementos de Administração Orçamentária” — Universidade do Distrito Federal.



- 29 — MACHADO JÚNIOR, J. TEIXEIRA — “Administração Orçamentária Comparada” — Brasil/EE.UU.
- 30 — MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO — “Programa de Ação Econômica do Governo — 1964/1966”.
- 31 — MOOJEN, GUILHERME — “Orçamento Público” — Ed. Financeira S/A — 1959.
- 32 — OLIVEIRA, M. MARQUES DE — “Lições de Contabilidade Pública” — Ed. Atlas — 1955.
- 33 — ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS — “Estrutura de Orçamento e Classificação das Contas Públicas” — F.G.V. — 1959.
- 34 — PINHEIRO, EWALD SIZENANDO — “O Controle Financeiro pelo Tribunal de Contas” — D.I.N. — 1958.
- 35 — REAL INST. DE ADM. PÚBLICA — “Organização Adm. para o Desenvolvimento Econômico” — F.G.V. — 1964.
- 36 — RIBEIRO, CARLOS JOSÉ DE ASSIS — “Finanças Municipais” — Rev. das Caixas Econômicas Federais — jul.-set./58.
- 37 — SÁ, A. LOPES — “Curso de Auditoria” — Ed. Atlas S/A — 1966.
- 38 — SÁ, A. LOPES — “Auditoria de Balanços” — Ed. Atlas S/A — 1967.
- 39 — SANT’ANNA E SILVA, SEBASTIÃO — “Curso sobre Orçamento Programa”.
- 40 — SANT’ANNA E SILVA, SEBASTIÃO — “Curso de Adm. Orçamentária” — EBAP — F.G.V. — 1952.
- 41 — SANT’ANNA E SILVA, SEBASTIÃO — “Controle da Execução do Orçamento” — Imp. Nacional — 1964.
- 42 — SANT’ANNA E SILVA, SEBASTIÃO — “O Deficit Orçamentário e a Política Financeira” — Rev. Serv. Público — maio/58.
- 43 — SANTOS FARIA, SÍLVIO — “Iniciação Financeira” — 1958.
- 44 — SANTOS FARIA, SÍLVIO — “Controle das Finanças Públicas” — 1958.
- 45 — SANTOS FARIA, SÍLVIO — “Aspectos da Parafiscalidade”.
- 46 — SENAM — IBAM — “Instrução para Encerramento do Exercício — Lei n.º 4.320/64” — 1965.
- 47 — SILVA, BENEDITO — “Taylor e Fayol” — F.G.V. — 1965.
- 48 — SOMERS, HAROLD M. — “Finanças Públicas Y Ingresso Nacional”.
- 49 — STOURM, RENÉ — “Le Budget” — D. Appleton and Company — 1917.
- 50 — TAYLOR, ARTUR — “As Grandes Doutrinas Econômicas” — 1951.
- 51 — TEIXEIRA, MACHADO JÚNIOR — “Comentários à Lei n.º 4.320/64” — Fundação Getúlio Vargas.
- 52 — TENÓRIO, IGOR DE S. — “Direito Financeiro” — Apostilas da UnB.
- 53 — VEIGA, CLÓVIS ANDRADE — “Prática Orçamentária” — Rev. dos Tribunais.
- 54 — VIANNA, ARIZIO DE — “Orçamento Brasileiro” — Ed. Financeiras S/A — 1950.
- 55 — WALINE, MARCEL — “Traité Élémentaire de Droit Administrative” — Paris — R. Siroy — 1951.
- 56 — WALRAS, LEON — “Economia Política e Social” — Lisboa — 1940.
- 57 — WILKEN, EDGARD DA SILVA — “Técnica Orçamentária e Contabilidade Pública” — Ed. Aurora — 1965.