

Relatório do Ministro Joaquim Henrique Coutinho

RELATÓRIO DO MINISTRO JOAQUIM HENRIQUE COUTINHO, DO TRIBUNAL DE CONTAS DO BRASIL, SÓBRE AS TESES DA 2^a COMISSÃO

A Itália propôs, perante a Secretaria do III Congresso Internacional das Instituições Superiores de Controle das Finanças Públicas, para constar da Agenda, o tema:

"Atribuições do Organismo Superior de Fiscalização, no que concerne às receitas".

Despertou, desde logo, as atenções dos integrantes do Corpo Deliberativo do Tribunal de Contas da União, como Membros Natos que são do Congresso na fase atual, a relevância da tese proposta e, assim, de acordo com a Secretaria Permanente de Havana, foi ela escolhida para estudos e debates, passando a constituir a segunda parte da Agenda.

Ao Brasil, como participante de todos os Congressos anteriores e sede do atual, coube a honrosa incumbência de orientar os trabalhos na parte referente à divulgação das teses apresentadas e, após os debates, coletar dados e fixar opiniões para a conclusão, que deverá representar o pensamento do Congresso.

Como Delegado do Brasil e Membro do Tribunal de Contas da União, quero agradecer a grande distinção concedida ao meu país quando o cláve reúne as mais altas autoridades mundiais do Direito Financeiro e Fiscal, curvando-me reverente à decisão da Comissão Geral do Congresso, que me indicou para desempenhar o desvanecedor encargo de Relator-Geral do tema.

Assumindo tão grande responsabilidade, despenderei, por certo, os maiores esforços para o que o assunto desperte, em seus debates, o interesse de todos os componentes deste certame que vem empolgando os estudiosos do Direito Financeiro, os técnicos de contabilidade pública, os responsáveis pela fiscalização financeira e, com muito maior razão, os integrantes das Cortes de Contas.

No desempenho, pois, da tarefa que me foi cometida, tenho a declarar perante o Plenário que me foram entregues pela Secretaria do Congresso teses apresentadas pela Itália, Bélgica, Portugal, Suíça, Espanha, Austrália, Iugoslávia, Nova Zelândia, China e Japão.

Procurei, com a mais severa preocupação, fazer uma síntese de cada tese, ressaltando as opiniões e conceitos emitidos, a fim de que os tra-

balhos pudessem ter seu desenvolvimento mais acelerado sem prejuízo do entendimento necessário a uma conclusão acertada.

Os ilustres Congressistas hão de, por certo, perdoar o tempo que, ainda assim, lhes roubo com a extensão do meu relato, mas a relevância dos assuntos em debate e o interesse que vem despertando o Congresso impõem que constem do mesmo, embora de um modo sintético, os motivos das propostas de cada país.

II — SÍNTESE DAS TESES E TRABALHOS

Itália

Na Itália, a realização das receitas ocorre através de um complexo processo administrativo — o sistema jurídico das receitas.

Nas normas sobre a organização e funções do Tribunal de Contas da República Italiana está previsto que ele exerça "uma vigilância sobre as receitas". Mas não existem, contudo, normas que explicitamente indiquem como e dentro de que limites se deva desenvolver esse controle.

Atualmente, ele se concentra no exame das previsões resumidas das receitas, que são enviadas periodicamente pelas administrações, mas que não permitem um exame analítico das diferentes operações e da respectiva regularidade.

Providências de caráter ocasional auxiliam a fiscalização: relatórios e atas de verificação que, por lei, devem ser enviados ao Tribunal e se referem quer diretamente aos serviços de arrecadação das receitas, quer à regularidade das gestões dos funcionários e agentes; controle preventivo sobre contratos que excedam determinada importância etc.

Também no terreno jurisdicional, seja através do exame das contas Judiciais, que são efetuadas em relação a todos quantos manipulem dinheiros públicos, seja mediante denúncia ao Procurador Geral junto ao Tribunal, por parte das repartições de controle, pode ser efetuada a fiscalização.

O Tribunal tem poderes para solicitar aos Ministros, às administrações e aos funcionários que deles dependam, as informações e os documentos que se refiram à arrecadação, à despesa e todas as notícias e documentos necessários ao exercício de suas atribuições.

Pode, ainda, determinar, por sua seção de controle, eventuais verificações diretas junto a funcionários e agentes que manipulem dinheiro ou materiais de propriedade do Estado.

Até 1917, existia, junto à Corte de Contas, uma "divisão de receita especial" que apresentava, para cada capítulo do orçamento, suas próprias escritas analíticas, chamadas "livros mestres das receitas" e estava em condições, no fim do exercício, de confrontar suas próprias escritas com a do Ministério das Finanças — sistema que foi necessário abandonar por força do desenvolvimento dos serviços públicos.

Propõe: instituição de sistemas de escrituração e de verificação mais modernos e amplamente mecanizados, tanto nos ministérios quanto no órgão controlador das finanças públicas.

Seriam transcritos mecânicamente e com poucas unidades de trabalho os levantamentos analíticos referentes às receitas confrontando-se, no fim de cada exercício, os resultados do órgão de controle com os das contadarias.

Coordenar-se-iam, também, orgânicamente, os diversos sistemas ocasionais de fiscalização atualmente usados, utilizando-se inspetores especiais de formação e preparação prévias, para procederem a verificações junto às administrações ou aos agentes encarregados da arrecadação da receita.

Bélgica

Há que considerar as diversas receitas que compõem seu orçamento: do Estado, das províncias; dos municípios; do Congo Belga e da Ruanda Urundi, e, finalmente, dos organismos de interesse público. A forma de arrecadação e o controle de cada uma dessas receitas obedecem a sistemas pátrios.

A Corte de Contas — a quem a Constituição confia várias atribuições em matéria de fiscalização financeira e especialmente o encargo de controlar as contas da Administração Geral e de todos os exatores do Tesouro, submetendo o balanço anual do Estado, com suas observações, às Câmaras Legislativas, incumbidas de votar a lei orçamentária — pode, no cumprimento de suas atribuições, colhêr todas as informações e verificar quaisquer documentos contábeis.

I — No que refere às Receitas do Estado, a lei orgânica de contabilidade — de 1846 — estabelece que os ministros remetam à Corte de Contas um quadro pormenorizado dos bens e rendas do Estado; trasladados das atas de leilão de cortes de madeiras, aluguéis de propriedades, vendas de objetos móveis e outros documentos análogos; extratos dos montantes dos impostos diretos, com discriminação por província e município, e todos os demais documentos que comprovem as rendas do Estado.

As arrecadações só podem ser efetuadas por exatores responsáveis perante o Tribunal de Contas, a quem prestam contas anuais de sua gestão.

O controle exercido por este — que não intervém na estimativa das receitas — é efetuado *a posteriori*, ao contrário do que ocorre em relação às despesas, de vez que, por força das disposições legais, a remessa das contas de arrecadações só se efetua após o final da gestão anual.

Também sua função fiscalizadora só é praticamente exercida pelo cotejo dos comprovantes enviados pelas repartições, de vez que nenhum texto legal o habilite a uma fiscalização *in loco*.

As atribuições da Corte de Contas abrangem três aspectos sucessivos que se entrelaçam e se completam: verificação das receitas arrecadadas pelos exatores; verificação do depósito e da centralização das receitas no Tesouro e verificação da conta geral do Estado.

Verificação das receitas arrecadadas pelos exatores — Em princípio, a arrecadação dos dinheiros públicos só pode ser efetuada por um exator do Tesouro e, assim, todo pagamento feito e este deve ser comprovado em uma conta de exator — a qual, obrigatoriamente remetida à Corte até o dia 30 de abril de cada ano, deve abranger os atos da gestão, de 1º de janeiro a 31 de dezembro, incluindo especialmente os valores existentes em caixa e na carteira no início do exercício; as importâncias a arrecadar, as receitas recebidas e as despesas realizadas, discriminadas por exercício, e impostos, bem como as importâncias em caixa e na carteira do exator e as somas ainda a arrecadar no final da gestão.

Verificação do depósito e da centralização das receitas no Tesouro — Qualquer depósito efetuado, quer por coletor público quer por devedor do Estado, dá lugar a expedição de recibo liberatório em cujo talão se faz o histórico do pagamento.

Esses depósitos são recebidos pelo Banco Nacional da Bélgica, na qualidade de caixa-geral do Estado ou por conta-corrente postal administrada pelo Ministério da Fazenda (encarregado de centralizar, na contabilidade geral, o montante de todas as entradas de fundos nos cofres públicos).

A Corte de Contas fiscaliza tais operações, já que o Banco Nacional e o administrador da conta corrente postal representam o papel de exatores.

Uma de suas mais importantes atribuições nesse setor é o controle do produto dos empréstimos da Dívida Pública, verificando se os mesmos foram contraídos pelo Estado mediante autorização legal e se estão de acordo com as condições de emissão preestabelecidas.

Verificação da conta geral do Estado — É uma das atividades essenciais da Corte de Contas. Essa conta, acompanhada dos comprovantes, é enviada àquela entidade no segundo trimestre do ano que se seguir ao da gestão, a qual deverá submetê-la ao Parlamento no mês de setembro seguinte, formulando as observações que julgar convenientes, a fim de que este fique habilitado a dar quitação ao governo.

A conta geral, bem como o Livro de Observações da Corte de Contas, — documento da maior importância — são publicados por decisão da Câmara dos Deputados.

II — Quanto às receitas das províncias — cujos orçamentos são votados anualmente pelos conselhos provinciais e submetidos a aprovação do Rei antes de sua execução — são fiscalizadas pela Corte de Contas através das contas da tesouraria geral e da conta orçamentária, enviadas até 15 de março de cada ano seguinte à gestão. Também foi prevista pela lei provincial a existência de exatores responsáveis perante aquêle órgão de con-

trôle, sendo aplicáveis às províncias as regras estabelecidas para a prestação de contas dos fundos do Estado, e conferida à Corte de Contas poder jurisdicional no tocante aos exatores provinciais.

O contrôle abrange a centralização das receitas, efetuada por um exator provincial, e a conta orçamentária anual, remetendo a Corte suas eventuais observações ao governador da província, antes da sanção definitiva pelo Conselho Provincial.

III — No que tange às receitas dos municípios, a Corte de Contas não tem atribuições legais para seu contrôle — exercido pela Comissão Permanente do Conselho Provincial.

IV — Na parte das receitas do Congo Belga e de Ruanda Urundi, cuja conta anual é sancionada por lei depois da verificação pela Corte de Contas, a fiscalização apresenta os mesmos aspectos daquela das receitas do Estado, apenas não tendo a Corte poder jurisdicional com referência aos exatores.

A conta geral — nas mesmas condições que a do Estado — é publicada por decisão da Câmara dos Deputados, com as observações da Corte de Contas.

Finalmente, no que diz respeito às receitas dos organismos de interesse público, verifica-se que êstes estão divididos em quatro categorias, sendo sómente duas controladas pela Corte de Contas e que são: a) administração com personalidade (autarquias etc.), em que o contrôle se exerce através das contas de execução de orçamento e, ainda, por verificações *in loco*, sendo que as conclusões da Corte, juntamente com a conta anual da gestão, figuram no livro de observações que ela apresenta ao Parlamento; b) estabelecimentos públicos cujos recursos provêm de subvenções do Estado e cotizações ou contribuições obrigatórias, cujas contas são submetidas à Corte de contrôle, que as verifica, as mais das vezes, *in loco*.

Esses orçamentos não são submetidos ao Parlamento, embora as contas de gestão figurem no Livro de Observações enviado àquele.

As outras duas categorias — órgãos nos quais o Estado está associado com interesses públicos ou privados e instituições de depósito de crédito ou de aval de crédito — têm seus orçamentos amplamente enviados ao Ministro da Tutela e Ministro da Fazenda. Entretanto, nos Estatutos de alguns deles está prevista a prestação de contas ao Tribunal. As contas dêste figuram no Livro de Observações destinado a informar o Parlamento.

França

Desde as mais remotas origens, o organismo superior de fiscalização sempre foi investido, na França, de uma missão de contrôle das receitas públicas, embora, no curso de uma longa história que se estende da Idade Média aos nossos dias, a natureza e o entendimento dêsse contrôle se hajam notavelmente modificado.

Sempre considerado como uma tarefa essencial de alta jurisdição, o exame das receitas se adaptou à evolução dos recursos públicos após vários séculos. O Tesouro público, outrora alimentado principalmente pelos produtos do domínio, apela, nos tempos modernos, cada vez mais para os impostos. O montante dessas contribuições fiscais foi crescendo com o desenvolvimento do intervencionismo do Estado, atingindo, agora, cerca de 2/3 das despesas totais do orçamento. Quanto às coletividades locais, seus recursos são constituídos pelos impostos e pelas subvenções recebidas do Estado.

O controle dessa enorme massa que representam as receitas orçamentárias não podem incumbir unicamente a um organismo superior de controle. Uma divisão de competência ao comêço inútil tornou-se depois indispensável.

A percepção dos impostos notadamente levantou um grande número de contestações devido à adversidade dos casos individuais. Um certo número dessas contestações pode ser resolvido pela administração. Mas outras, bastante numerosas, devem ser deferidas aos tribunais, em razão não só do desejo dos contribuintes de defender melhor seus interesses, como das dificuldades de interpretação das numerosas leis fiscais. O julgamento desses litígios foi confiado aos tribunais judiciais ou administrativos de direito comum. A parte da Corte de Contas se tornou, portanto, na França, limitada, salvo exceção, ao controle das operações de receitas efetuadas pelos exatores públicos — o que representa já uma imensa missão.

O regime adotado estabeleceu a seguinte divisão de competência:

— Os tribunais judiciais e administrativos julgam o conteúdo legal, isto é, pronunciam-se sobre os litígios que lhes são levados pelos contribuintes ou pela administração.

— A Corte de Contas controla a legalidade das receitas públicas por ocasião do julgamento das contas das coletividades públicas cuja competência lhe foi atribuída; por seu comitê de taxas vela particularmente pela legalidade das taxas municipais. Mas não se pronuncia jamais sobre as questões individuais entre os contribuintes e os serviços administrativos.

Em virtude do art. 20 da Lei de 16 de setembro de 1907, os relatores devem mencionar em seus relatórios as observações "que possam resultar da comparação da natureza das receitas com as leis". Esse texto prevê portanto um controle geral da Corte sobre a legalidade de todas as receitas, notadamente das taxas e impostos recebidos pelas diversas coletividades públicas da sua alçada.

O controle *a posteriori* apresenta com efeito o grave inconveniente de intervir muito tarde, em uma época em que a taxa ilegal pode já haver sido recebida um ou vários anos e os reembolsos aos contribuintes ilegalmente obrigados atinjam um montante elevado e de natureza a comprometer o equilíbrio de orçamento municipal.

Por isso o decreto-lei de 30 de outubro de 1935 estabeleceu que os exatores devem transmitir no prazo de um mês, à Corte, os atos contendo

modificação ou criação de taxas para as comunas sujeitas à jurisdição daquela Corte, e que esta deve formular àqueles suas observações no prazo de 3 meses. Sempre que uma taxa é declarada ilegal pela Corte e que uma nova deliberação da autoridade municipal decide por sua manutenção, uma ação é intentada a fim de obter a anulação dessa receita.

O poder de decisão sobre a legalidade das taxas foi, depois de 1941 confiado a um organismo especial, a Comissão Tributária, cujos membros e relatores são magistrados da Corte. O processo de anulação, da competência desta é utilizado nas questões mais difíceis.

O controle *a posteriori* da Corte de Contas sobre o recebimento das receitas é duplo: jurisdiccional e administrativo. Esses dois controles têm um caráter comum, a generalidade, mas diferem notavelmente quanto a seu conteúdo e sua sanção.

O controle jurisdiccional resulta das leis que instituíram a Corte, em 1807, e que determinam que ela fiscaliza e apura as contas que lhe são apresentadas pelos responsáveis por dinheiros públicos em receita e despesa, e enumeram os que àquela época estavam sob sua jurisdição: contas de receitas do Tesouro, dos recebedores gerais do departamento e da administração das contribuições indiretas. Mas essa enumeração não tem caráter limitativo. A Corte é juiz de direito comum, o que quer dizer que ela julga todos os responsáveis por dinheiro públicos, salvo as exceções feitas pela legislador. Essas exceções são extremamente raras.

Por outro lado, a competência da Corte quanto aos "gestores de fato" permite a essa alta jurisdição pronunciar-se sobre as receitas públicas recebidas por outras pessoas que não os exatores.

O controle jurisdiccional exercido pela Corte de Contas na arrecadação do total das receitas é um controle da regularidade.

O alcance desse controle da regularidade é determinado segundo o princípio geral de que a Corte não pode exercer sua competência jurisdiccional sem que a responsabilidade de um exator esteja envolvida.

Assim, esse controle é limitado, quanto às receitas, às operações efetuadas pelos responsáveis. As operações relativas ao lançamento das receitas são da competência do administrador.

O controle administrativo *a posteriori* tem um caráter muito geral: ele é relativo ao conjunto das receitas que figuram nas contas sujeitas ao exame. É, assim, uma extensão muito grande que permite à Corte verificar, entre as condições do recebimento das receitas pelos exatores, as operações da competência dos administradores, como determinação da escrituração, fixação dos direitos a receber, emissão de títulos, etc.

O controle administrativo resulta dos textos constitucionais. O artigo 47 da Constituição de 5 de outubro de 1958 indica que "A Corte de Contas assiste o Parlamento e o Governo no controle da execução das leis finanças".

A organização do controle das receitas varia com a evolução dos recursos públicos. Menos inquisidor em geral para os recursos tradicio-

nais ou permanentes, o controle torna-se mais vigilante para os provenientes de receitas recentemente criados cu de caráter ocasional.

Por outro lado, o controle de uma massa tão importante como a das receitas públicas exige métodos mais flexíveis e mais rápidos que outrora. Para assegurar condições de recebimento, vigilância dos atrasos e o cancelamento de parcelas não cobráveis, os controles *in loco* são freqüentemente indispensáveis.

Enfim, as observações mais importantes em matéria de receitas não são apenas objeto de comunicações ao governo e ao Parlamento. São também freqüentemente incluídas no noticiário público. É indispensável que a opinião pública seja informada das irregularidades e das anomalias que se possam produzir no recebimento das receitas. Numa época em que a importância das contribuições públicas se tornou considerável, o controle da Corte de Contas deve constituir para todos a garantia de que os serviços encarregados do recebimento das receitas cumprem sua missão respeitando permanentemente a regularidade da arrecadação e com o cuidado constante da eficácia administrativa.

Portugal

Em Portugal, muito embora o organismo superior de fiscalização das receitas públicas seja o Tribunal de Contas, que julga, *a posteriori*, as contas dos responsáveis, outros órgãos do Estado também são encarregados, em determinados setores, dessa fiscalização.

O Banco de Portugal funciona como Caixa Geral do Tesouro na metrópole, enquanto no ultramar o sistema de tesouraria inclui os Bancos Nacional Ultramarino e o de Angola.

As tesourarias da Fazenda Pública, do Ministério das Finanças, coadjuvam o Banco de Portugal em suas funções de caixa-geral do Estado, exigindo-se dos tesoureiros caução cujo valor é arbitrado conforme a categoria do conselho onde desempenham as suas funções.

Quem organiza a conta de responsabilidade dos tesoureiros a ser submetida ao Tribunal de Contas é o chefe da Seção de Finanças, da Direção Geral das Contribuições e Impostos, que exerce funções idênticas às de guarda-livros.

No ultramar, só as contas dos tesoureiros gerais dos dois bancos que funcionam como caixa-geral do Estado é que são julgadas naquela alta instância fiscalizadora, pois os tribunais administrativos ultramarinos (que funcionam como tribunais de contas) têm a atribuição de julgar todas as outras contas de responsabilidade dos exatores.

O movimento relativo às receitas das províncias ultramarinas está, entretanto, incluído nas contas gerais que, segundo determina a Constituição, são anualmente submetidas a julgamento pelo Tribunal de Contas.

O Tribunal de Contas verifica, além da fiscalização exercida sobre os responsáveis pela guarda de bens e valores públicos, ainda:

- a) a exatidão das receitas previstas (por intermédio do orçamento geral do Estado e pelo seu fichário, que contém as alterações por que passaram as verbas inscritas na previsão orçamentária);
- b) as receitas liquidadas, cobradas, anuladas ou em dívida (pelas demonstrações modelo 30 e tabelas de rendimento, cujo movimento não está incluído naquelas que são remetidas pelos restantes cofres públicos);
- c) o movimento do erário público, extraordinário (por meio de tabelas de entrada e saída de fundos modelo 29).

Com base na apuração geral das receitas — segundo as contas de todos os exatores — o Tribunal organiza mapas que devem ser confrontados com os dados constantes dos documentos acima referidos.

Compete à repartição fiscalizadora da Conta Geral do Estado do Tribunal de Contas apurar os erros e promover as retificações necessárias, caso surjam divergências.



Uma das Sessões onde se vêem o Secretário do III Congresso Mundial de Tribunais de Contas — Ministro ROGÉRIO DE FREITAS; o Ministro HENRIQUE COUTINHO, ao centro, que apresentou relatório sobre as teses "Atribuições do Organismo Superior de Fiscalização no que concerne às receitas"; e ainda o chefe da Delegação de Portugal

Suíça

Na Suíça, o Contrôle Federal das Finanças é o órgão superior de fiscalização financeira da Confederação, sendo de notar que, devido à organização federalista, os cantões e municípios possuem suas próprias instituições de controle. Ele faz a revisão permanente de todas as contas, documentos contábeis e registros de inventários.

A organização contábil da Confederação Suíça oferece ao órgão superior de controle a possibilidade de ser exatamente informado da situação e da evolução das receitas e das despesas.

No que se refere às receitas, as administrações encarregadas de sua arrecadação devem contabilizá-las pelo lançamento de uma conta de capital que é aberta pela Contabilidade Central, creditando-as sob os títulos orçamentários das receitas correspondentes.

Os devedores do Estado se eximem de suas obrigações por meio de pagamentos efetuados na Repartição de Cheques e Guias Postais, no Banco Nacional Suiço ou na Caixa do Estado que creditam êsses pagamentos na Contabilidade Central.

Os controles relativos às receitas ocorrem principalmente *a posteriori*, por ocasião das inspeções periódicas nas várias repartições administrativas, quando o Contrôle Federal das Finanças constata, por meio de sondagens, regularidade das receitas arrecadadas.

Espanha

As receitas são arrecadadas pelo Ministério da Fazenda, Diretor-Geral do Tesouro, Dívidas e Aposentados; Delegacias e Subdelegacias da Fazenda; Tesourarias da Fazenda; Recebedorias-Pagadorias; Inspetores das zonas arrecadadoras e pessoal arrecadador.

O Tribunal de Contas, na Espanha, efetua a fiscalização das finanças públicas *a posteriori*, não exercendo assim, uma vigilância e um controle imediatos sobre o processo arrecadador. Êsses são exercidos por um outro órgão fiscalizador, dependente da administração ativa, e que é a Interventoria Geral da Administração do Estado.

O Tribunal de Contas não fica, entretanto, totalmente afastado da vigilância do serviço arrecadador, de vez que a efetua através do processo de tomada de contas — ordenando a seus Delegados Instrutores medidas baseadas nas normas do processo arrecadador e de seus meios para efetuá-lo; através da execução de suas sentenças, que são comunicadas ao Delegado Instrutor, que, para cumpri-las, recorre àquelas normas; na fiscalização imediata das receitas do pessoal arrecadador, as quais são incluídas as contas da Tesouraria, e nos casos de alcance, quando intervém no processo determinando o embargo da fiança e sua aplicação na cobertura de débito.

PROPOE:

1º) as atribuições do órgão superior de controle serão maiores ou menores, segundo a fiscalização que exerçam — *a priori* e *a posteriori* conjuntamente, ou simplesmente a última;

2º) como função preventiva caber-lhe-á principalmente a vigilância dos órgãos diretamente encarregados da arrecadação, no que diga respeito à designação de zonas arrecadadoras, nomeação do pessoal arrecadador, prestação de fianças, vigilância dos trâmites do processo arrecadador e execução de sentenças.

3º) como função consultiva, caber-lhe-á o julgamento final das contas apresentadas pelo pessoal arrecadador, ação para ressarcir o Estado dos prejuízos ocasionais pela administração arrecadadora, realizar embargos e exigência de prestação de contas;

Austrália

A Constituição australiana determina que todas as quantias arrecadadas ou recebidas pelo Poder Executivo sejam recolhidas ao Fundo Consolidado da Receita.

A maior parte da receita é obtida pela arrecadação de tributos, direitos aduaneiros, impôsto de consumo e serviços postais.

Os métodos de previsão da receita a ser arrecadada e seu subsequente registro variam para cada tipo de receita. Um princípio geral observado, entretanto, na organização de todos os Departamentos em que seja arrecadada qualquer parcela apreciável da receita é o da completa separação das funções de: prever ou determinar o montante a ser arrecadado; registro dos montantes previstos, arrecadados e pendentes; recebimento e contabilização dos dinheiros.

Há uma Lei de Controle das Contas que determina que todo funcionário contábil deve, em intervalos fixos, encaminhar ao titular do Tesouro ou ao substituto deste uma relação das quantias recebidas, indicando o montante de cada rubrica da receita.

Também o Contador Interno de cada repartição fornece à Administração relatórios acessíveis aos Inspetores do Auditor-Geral.

O Auditor-Geral — nomeado pelo Governador-Geral *ex-vice* da Lei de Controle de Contas —, responsável apenas perante o Parlamento, examina a conta do recebimento da receita bem como as contas de cada recebedor de dinheiros públicos legalmente pagáveis ao Estado, podendo exigir que qualquer pessoa compareça à Auditoria para prestar esclarecimentos, estando mesmo autorizado por lei a inquirir pessoas sob juramento, declaração ou afirmação.

A Lei de Controle de Contas determina que o titular do Tesouro prepare, após o encerramento de cada exercício e tão pronto seja possível, um Relatório Financeiro discriminando as transações do Fundo Consolidado da Receita, do Fundo de Empréstimos e do Fundo Fiduciário, encaminhando-o ao Auditor-Geral, o qual deverá enviar, após, relatório ao Parla-

mento sôbre o assunto, esclarecendo os casos de falta de arrecadação ou contabilização de qualquer quantia, e todos os casos de responsabilidade não resolvidos.

Esse relatório entra na ordem do dia do Parlamento logo após a apresentação do Orçamento, a fim de ficar à disposição dos seus membros durante o debate sôbre as previsões.

Japão

Há cerca de 40 contas especiais, estabelecidas em lei, para que o governo possa conhecer exatamente a situação de cada fundo público.

As corporações públicas, como a Estrada de Ferro Nacional, são obrigadas a apresentar à Dieta o orçamento de sua receita e despesas, de acordo com a lei.

A Auditoria tem, como a mais importante de suas funções, a prevista na Constituição (art. 90): a fiscalização do encerramento das contas de receita e despesa do Estado.

A fiscalização da criação e liquidação dos créditos do Estado é, em regra, feita em conexão com a das receitas, embora às vêzes haja uma fiscalização separada sôbre a própria preservação dos créditos.

Na fiscalização da receita de impostos, que é a parte principal da conta geral de receita, são examinados os seguintes aspectos: se o montante dos impostos está de acordo com a legislação; se foram ou não usados para os fins determinados em lei; se houve excesso ou deficiência no recolhimento.

Se houver excesso ou deficiência, a Auditoria imediatamente comunica o fato ao Ministério das Finanças para correção da irregularidade.

Procedimento semelhante deve ter a Auditoria em relação às taxas de seguro estadual, como o seguro-desemprego.

No que se refere aos contratos com pessoas ou entidades não oficiais, como por exemplo para alienação de próprios nacionais, são êles conduzidos pela Auditoria, desde a sua origem até a conclusão. Tal procedimento tem por objetivo verificar se o contrato foi concluído não exatamente, de acordo com os regulamentos; se o preço estimado pelo governo foi apropriado, ou se foi muito baixo.

O exame da superintendência e dos créditos, desde o seu surgimento até o final, envolve as seguintes verificações: se os juros foram corretamente arrecadados ou não; se os prazos para o pagamento das taxas de empréstimos de execução compulsória são razoáveis.

O Banco do Japão é o caixa-geral do Estado e todas as receitas do país a êle devem ser, obrigatoriamente, recolhidas.

China

Reconhecendo a tributação como a principal fonte de renda do governo e o problema mais importante aquêle de enriquecer os cofres públicos mantendo baixos os impostos, Propõe, para alcançar a harmonização desses interesses:

- 1º) que se atribua igual importância à receita e à despesa pública;
- 2º) que os tribunais de contas recomendem seja mantida a receita dentro da capacidade tributária do povo;
- 3º) que os auditores sejam acreditados junto ao Tesouro Nacional a fim de verificarem os depósitos e retiradas efetuados na Conta Geral do Depósitos do Governo e, ainda, incumbidos da supervisão de todas as agências arrecadadoras (ou, pelo menos, de visitá-las ocasionalmente);
- 4º) que o sistema de lançamento seja distinto do de arrecadação;
- 5º) que os bens públicos sejam vendidos através de concorrências, supervisionadas por auditores para esse fim designados;
- 6º) que os tribunais de contas possam sugerir os melhoramentos e emendas às verbas orçamentárias destinadas ao custeio dos exames de contas, se tais melhoramentos ou emendas forem capazes de promover a eficiência econômica e eliminar gastos desnecessários.

Iugoslávia

As receitas do Estado na RPH da Iugoslávia compreendem não só as constituintes de Orçamento Federal como as das demais entidades político-territoriais (Repúblicas federadas, entidades autônomas, distritos e municípios) que têm orçamentos autônomos, as das instituições com financiamento próprio e as dos fundos orçamentários e sociais.

As entidades político-territoriais executam certos serviços públicos (hospitais, teatros, museus, etc.), através de instituições de financiamento próprio, mas cujos orçamentos são anexados ao da entidade político-territorial cujos órgãos as tenham instituído. As receitas de tais instituições, se apresentarem *superávit*, têm este transferido ao orçamento da entidade político-territorial correspondente. E se, ao contrário, as despesas forem superiores à previsão da receita, o excedente será coberto com os recursos da entidade-territorial.

Também tem caráter análogo a receita das associações obrigatórias das entidades econômicas, de modo que a comunidade não pode desinteressar da sua formação e emprêgo.

Toda uma série de necessidades públicas é atendida através de fundos públicos especiais (de seguro social de estradas e caminhos, de agricultura, de atividades editoriais etc.). Cada um desses fundos tem seu próprio orçamento de receita e despesa.

Assim, quando se consideram as funções das Instituições controladoras das receitas estatais, há que levar em conta aquelas circunstâncias, pelo que caberia melhor o termo receitas públicas ou receitas sociais do que receitas estatais.

Segundo suas fontes, as receitas públicas podem se dividir em três grupos principais:

- a) receitas provenientes da população;
- b) receitas provenientes das entidades econômicas;
- c) receitas das instituições, de órgãos estatais e de outras organizações.

As primeiras são constituídas pelo impôsto sobre a renda, pelos tributos, impostos sobre sucessões, doações e taxas.

As segundas compõem a maior parte das receitas dos orçamentos e se distinguem das receitas semelhantes em outros países porque, sendo as empresas de propriedade nacional, assumem o caráter de contribuição à comunidade para satisfação das necessidades públicas.

As Diretorias da Receita velam pela realização das receitas provenientes da população (impôsto sobre a renda, encargos locais, etc.), pois são elas próprias, de acordo com as disposições legais, que distribuem os tributos e efetuam a arrecadação e a contabilidade de tais receitas — ocupando-se menos com as provenientes das entidades econômicas e dos órgãos estatais e instituições.

Em matéria de receita, o setor mais importante é o das entidades econômicas, porque nêle se realiza a imensa maioria das receitas dos orçamentos e fundos — do que resulta se dedicar especial atenção ao funcionamento correto das estimativas e das arrecadações nessas entidades.

Além dos órgãos administrativos já mencionados e dos bancos encarregados de zelar pela realização das receitas dos orçamentos e dos fundos, existe também um órgão especial, encarregado de exercer inspeção direta sobre a aplicação de todas as normas financeiras. Este órgão especial, a Inspetoria Financeira, tem a seu cargo também a inspeção das atividades das pessoas físicas e jurídicas que se ocupam de atividades econômicas independentes — mas somente no que diz respeito à aplicação das normas que regulam suas obrigações financeiras para com a comunidade.

A Inspetoria Financeira exerce suas funções por meio de Inspetores Financeiros, que se distinguem dos demais funcionários da administração estatal por exercerem com plena autonomia a inspeção direta das atividades das entidades e dos órgãos, determinando correções de faltas, fixando prazos para tanto e devendo, por isso, ser bons conhecedores da legislação financeira e peritos em contabilidade.

Os órgãos que inspecionam as atividades da Inspetoria Financeira podem ditar-lhes linhas diretrizes para seu trabalho ou encarregá-la de tarefas concretas, mas sem fixar a forma como as cumprirá nem o que

há de ordenar em suas decisões — o que dá idéia da amplitude da autoridade dos inspetores financeiros.

Atualmente está sendo examinada a possibilidade de uma vinculação mais estreita entre o serviço de investigação social dos bancos e a inspeção financeira, para torná-los mais eficazes e independentes do que o têm sido até hoje.

Nova Zelândia

O Departamento de Contas, criado pela Lei de Receitas Públicas de 1953, é quem controla as finanças do Estado.

No que se refere à receita, verifica-se as regras e processos aplicados para sua classificação, lançamento e arrecadação são adequados. Pode obrigar o responsável por qualquer arrecadação a pagar o que, por negligência, não arrecadou.

Em seu relatório anual ao Parlamento, embora não tenha especificamente essa atribuição, menciona as variações importantes que hajam ocorrido em relação às previsões orçamentárias.

Além de examinar as contas públicas, o Departamento verifica as contas de mais de 2.000 autoridades locais e organizações fiscalizadas pelo Governo.

Turquia

Conforme o art. 100 da Lei Constitucional da Turquia, o seu Tribunal de Contas, ligado ao Parlamento, tem o direito de controlar as despesas e rendimentos do Estado.

São de duas categorias as funções e atribuições daquela entidade: acadêmicas, controlando, incessantemente, o sistema de contas do Estado e submetendo, por meio de um relatório, à Grande Assembléia Nacional, as propostas de modificações e melhoramentos que julgar necessários; e relativamente à aplicação da Lei de Contabilidade do Estado, controlando os levantamentos de contas, a arrecadação e as operações anuais dos cobradores.

Submete ao Parlamento, juntamente com a declaração de aprovação geral que é obrigado a apresentar em relação ao orçamento, o resultado anual do controle referente à aplicação dos rendimentos do Estado — função para que está devidamente equipado.

Tailândia

A maior parte das rendas nacionais é arrecadada por três Departamentos do Tesouro, a saber:

Departamento da Receita

Departamento do Impôsto de Consumo

Departamento da Alfândega

Há 3 órgãos independentes que são responsáveis pelo controle das finanças governamentais locais, sendo que dois atuam como órgãos de controle prévio, em níveis diversos, enquanto que o terceiro funciona como entidade de exame *a posteriori*. O primeiro consta de pelo menos 3 funcionários nomeados pelo Prefeito da cidade, que examinam os recebimentos e pagamentos da localidade. O segundo consta de uma comissão composta de 3 funcionários do Governo nacional e que procedem, mensal e conjuntamente, a um exame de toda a receita e despesa e cujo relatório é apresentado ao Ministério do Interior.

O terceiro funciona como Fiscal Financeiro das Autoridades Governamentais locais em todo o reino e se compõe de funcionários designados pelo Conselho de Controle Financeiro, procede o exame *a posteriori* de toda a receita e despesa locais.

O exame das contas de todos os órgãos governamentais da Tailândia compete ao Conselho de Controle Financeiro, a quem é atribuído:

— o exame do orçamento de receita e despesa do Reino, que é preparado anualmente pelo Tesouro e submetido à apreciação do Conselho de Ministros;

— o exame dos relatórios financeiros da Reserva Monetária Nacional;

— o exame das contas de todos os órgãos governamentais, inclusive os das repartições locais, regionais, provinciais e distritais.

Por força da Lei do Conselho de Controle Financeiro, este tem de, no desempenho de suas atribuições, fazer um exame completo dos balanços financeiros anuais da receita e despesa do Reino, juntamente com o relatório dos negócios financeiros. Os balanços financeiros, depois de devidamente examinados e visados pelo Conselho, são submetidos à Assembléia Legislativa.

Também pela mesma lei cabe-lhe proceder a um exame minucioso dos Relatórios Financeiros da Reserva Monetária Nacional, visando-os afinal, bem como dar um parecer sobre se todos os recebimentos e pagamentos foram feitos em obediência aos requisitos legais.

Todas as organizações de propriedades do governo têm, também, suas contas submetidas a um exame completo pelo Conselho, que emite parecer a respeito.

A Lei de Distritos Urbanos e a Lei Municipal deram poderes ao Fiscal-Financeiro das Autoridades Governamentais Locais para proceder a um exame de toda a receita e despesas das referidas autoridades, inclusive das empresas oficiais para exploração de serviços públicos e de outros empreendimentos estatais.

Quanto ao controle financeiro das autoridades governamentais locais, instituiu o Conselho um sistema de controle prévio para as entidades metropolitanas de maior vulto.

Como os governos locais da Tailândia adotam um sistema de contabilidade de tipo comercial, em que se registram despesas antes de serem realmente feitas as receitas antes de sua efetiva arrecadação, os relatórios financeiros contêm débitos e saldos a receber, todos sujeitos a um exame minucioso do Fiscal Financeiro das Autoridades Governamentais Locais.

O Conselho tem competência para exigir que os funcionários responsáveis por qualquer irregularidade reponham quaisquer quantias cuja prestação de contas não seja satisfatória.

Brasil

(Colaboração do Dr. VÍTOR DO AMARAL FREIRE)

Considerando que é por meio de arredacação que os governos levam a cabo sua política econômico-financeira, sobretudo estimulando a produção de bens de consumo e redistribuindo as riquezas e, ainda, que o critério tradicional de fixarem-se primeiro as despesas para depois buscarem-se os recursos necessários está evoluindo para um critério mais prudente, qual seja o de condicionar as despesas à capacidade tributária do povo; considerando que são responsáveis por malversação tanto os que desviam dinheiros ou valores públicos, quanto aqueles que contribuem para seu não recebimento, propõe:

1º) — As instituições de controle, respeitadas suas atribuições, devem exercer a mais ampla fiscalização das arrecadações.

2º — No exercício desse controle deve ser exigido do Poder Público integral obediência aos princípios de unidade e de universalidade orçamentária, sendo que, quanto às receitas dos organismos autônomos, nada impede que se respeitem essas regras mediante demonstração das arrecadações desses organismos, em capítulo isolado e anexo ao balanço anual do exercício financeiro.

3º — As instituições de controle devem ter competência para opinar prèviamente sobre a proposta orçamentária e suas modificações, e sobre todo e qualquer projeto de lei que crie ou altere tributos, entendido êste termo no seu mais alto sentido, e de maneira a abranger todas as espécies de arrecadações, quer as da Administração direta, quer as dos órgãos autônomos.

4º — As instituições de controle devem exigir contas dos responsáveis pela Receita, de maneira a alcançar não só os que tenham recebido arrecadações como também aqueles que, por emissão, negligência, desídia ou má fé, possam contribuir para o não recebimento de dinheiros ou valores públicos.

5º — As instituições de controle devem exercer drástica fiscalização das operações de antecipação da receita e exigir a liquidação obrigatória das mesmas com os recursos arrecadados no respectivo exercício.

Áustria

Na Áustria, que é um Estado Federal, o controle de seu Tribunal de Contas abrange todos os atos financeiramente importantes praticados pelo Bund (governo central), pelas províncias federais (Bundesländer), pelas municipalidades, pelas instituições de seguro social e por todos os fundos e instituições independentes que sejam administrados por órgãos do governo central, das províncias federais e das municipalidades ou por ordem destes.

Além disso, sua fiscalização se estende a toda a administração de empresas comerciais e industriais possuídas pelo governo federal, pelas províncias federais ou por uma municipalidade e às empresas financeiramente mantidas por uma dessas entidades.

O Tribunal, entretanto, pode apenas formular críticas sobre as receitas e despesas. Caso as entidades não atendam a tais críticas e instituições terá que deixar à Assembléia Nacional e Dietas a correção das situações.

A lei determina, ainda, que constitui obrigação expressa do Tribunal de Contas verificar se as receitas podem ser aumentadas ou se podem ser criadas novas.

Em face de sua experiência de cerca de 200 anos, aquela Instituição é de opinião que as cōrtes de contas devem ser encarregadas do controle das receitas — agindo como "procurador fisci" salvaguardando os interesses do Estado, das municipalidades e de outras entidades públicas.

III

COMENTÁRIOS SÔBRE O TEMA

Procurei, tanto quanto possível, fixar, nas sínteses das teses, os seus pontos vitais.

A Itália, em proondo, com grande descortino, solução para assunto de tão alta relevância, como o controle das receitas, não se limitou, conforme se depreende de brilhante estudo apresentado, ao problema do seu recolhimento mas, independentemente dessa fase final, que é também objeto da atenção dos órgãos fiscais, procurou avançar com a fiscalização até que a mesma enfrentasse a escorreita cobrança do tributo, sem qualquer deturação.

A fiscalização da despesa tem sido, até hoje, o alvo do maior interesse dos institutos de fiscalização financeira, variando os métodos de controle conforme os regimes vigentes em cada nação.

Sustentei perante o Tribunal de Contas da União, permitam-me a digressão, como um dos seus pares, quando proferi parecer sobre as contas do Governo, que o registro prévio é o caminho mais seguro a uma perfeita fiscalização da despesa e aquêle que mais e melhor firma a ação da Corte na fase fiscal.

Os vultos notáveis do Segundo Império, em nosso país, como homens experimentados e ciosos de uma eficiente fiscalização da despesa, jamais

tiveram outro pensamento, bastando citar as memoráveis palavras do Conde de Baependi, proferidas em Parlamento, quando se pretendia, em projeto, criar o Tribunal de Contas, afirmando:

“Se o Tribunal de Contas que se pretende estabelecer se convertesse em tribunal de fiscalização das despesas públicas antes de serem feitas em tódas e quaisquer repartições, poder-se-ia dêle colhêr proveito...”

RUI BARBOSA, genial como era, quando cogitou, já no período republicano, da criação do mesmo Tribunal de Contas, deixou gravada, em mensagem de sua autoria à Assembléia Constituinte, a lapidar sentença:

“Se não pudermos chegar a uma vida orçamentária perfeitamente equilibrada, não nos será dado presumir que hajamos reconstituído a prática e organizado o futuro”.

E, a par de outras considerações, quanto aos fundamentos invocados para a projetada reforma, dizia:

“Só assim o orçamento, passando, em sua execução, por êsse cadiño, tornar-se-ia verdadeiramente essa verdade, de que se fala entre nós, em vão, desde que nesse país se inauguraram assembléias parlamentares”.

Essa foi sempre a orientação dos homens do Brasil, quando tiveram de enfrentar o problema da fiscalização da despesa, a fim de ser verificado o ato antes de ser executado, adotando-se assim medidas preventivas, ao invés de punitivas após a sua consumação.

Todavia, acontecimentos posteriores, cujos detalhes, não interessam à tese em estudo, levaram a aceitação do registro *a posteriori* os créditos distribuídos para consequente tomada de contas.

Mas, voltemos ao tema.

As Cartas Constitucionais, em criando as Côrtes de Contas, sempre se referem à *fiscalização financeira*, evidenciando, assim, que ela constitui um todo, que tanto os atos da despesa quanto os de receita estão jurisdicionados a sua competência.

A ação do Congresso não pode ir além da discussão e votação dos tributos, entendido que sempre foi serem, nesse campo, apenas essas as suas obrigações de poder político e legiferante.

O orçamento, segundo os tratadistas modernos, é um plano de governo cuja proposta é apresentada ao Congresso Nacional para que os detentores do mandato popular possam discuti-lo, a fim de ser transformado em lei visando ao bem-estar do povo, objetivo precípua de tódas as administrações.

Este deve, após o recebimento da proposta do Poder Executivo, sobrepor-se a todos e quaisquer interesses, a fim de que, em sua elevada área de competência, possa discutir e votar a receita pública dentro da capacidade tributária do povo, não o onerando em demasia para cobrir despesas improdutivas e, “quiçá”, adiáveis.

Colaborando, como colaboram, as Côrtes de Contas, com as Assembléias Legislativas, para suprir, em tese, a fiscalização que elas não podem

exercer quanto à lei orçamentária, não devem as mesmas Côrtes fugir à obrigação que lhes é imposta de averiguar se as receitas, dentro das estimativas fixadas, estão sendo bem arrecadadas e recolhidas.

Não poderiam, em cada caso, como acontece com a despesa, que é fixada, verificar a exatidão do tributo arrecadado, que é estimado, frente à legislação aplicável. Mas, nas questões aventadas entre a administração e o contribuinte, creio que deveriam opinar, de vez que, afastados das correntes em litígio, teriam oportunidade de, com maior isenção, proferir seu julgamento, devidamente fundamentado nas leis fiscais.

A ação das Côrtes de Contas, no campo da fiscalização, deve ter a maior amplitude, para que exerçam real e eficaz vigilância na efetiva e devida aplicação do dinheiro público.

Assim, não se pode admitir que, para solucionar contendas entre o Fisco e o contribuinte, sejam criados órgãos colegiados com elementos integrantes da própria Administração interessada e das classes conservadoras, como acontece no Brasil.

Essa organização ainda aberra de todos os princípios de ordem jurídica quando dispõe que da decisão de tais conselhos cabe recurso para o Ministro de Estado que, então, poderá julgar, em instância final, dentro do âmbito administrativo.

Abordei o problema para definir exatamente que essa questão poderia ser — ao que tange à divergência entre o Fisco e o contribuinte — o passo inicial do controle fiscal da receita ao nascer.

De fato, muito acima das competições, sem quaisquer elos de ordem político-partidária, procurando sólamente o cumprimento exato das leis fiscais diante das estimativas orçamentárias, as Côrtes de Contas, em proferindo suas decisões, firmariam princípios e diriam do roteiro a ser seguido, estabelecendo jurisprudência que orientaria o próprio contribuinte sobre seus deveres.

O assunto em debate tem profunda repercussão no controle fiscal, porque embora a ação das instituições de fiscalização financeira sobre a receita se evidencie amiúde, jamais se aprofundou nesse campo a fim de executá-la integralmente.

Dirimindo contendas entre o Fisco e o contribuinte, as Côrtes de Contas cogitariam de início, como demonstrei, da fiscalização na fonte, fixando princípios e estabelecendo novas normas se assim julgassem necessário.

De um modo geral, em todas as Nações, logo após a decretação da lei orçamentária, os órgãos administrativos fixam as quotas, segundo a arrecadação do último exercício financeiro, para a cobrança das receitas, de acordo com os diversos tributos, nas várias regiões em que se divide o país.

Podem as Côrtes de Contas, fazendo um retrospecto de exercícios anteriores e de justificações que forem apresentadas, verificar desde logo se essas cotas estão próximo da verdade, quanto à estimativa.

No decorrer do exercício, segundo as comunicações feitas aos Órgãos Superiores de Contrôle, podem êstes constatar a evasão de rendas, se houver, determinando providências que a estanquem, apurando, outrossim, as responsabilidades das autoridades arrecadadoras *in loco* ou além, se houver conivência.

Parece-me que os levantamentos estatísticos que tenham relação com as rendas públicas, em tôdas as regiões do país, ao lado de um serviço de contabilidade mecanizado e com pessoal especializado, poderão permitir que as Côrtes de Contas e demais Instituições de Fiscalização Financeira enfrentem o problema adequadamente, realizando a fiscalização da receita em tôdas as fases da arrecadação. Estas estarão, assim, melhor habilitadas a comparecer às Assembléias Legislativas para afirmar, em os pareceres emitidos quando da apresentação das contas, que a Administração arrecadou acertadamente a receita, segundo os ditames das leis fiscais e a previsão orçamentária ou proclamar, com firmeza, que houve exagêro na estimativa — razão por que o *quantum* não foi atingido.

Esbocei, em rápidas pinceladas, o planejamento que se parece impor para a fiscalização da receita, eis que não devem as Côrtes de Contas limitarem-se à verificação do recolhimento aos Bancos ou demais estações arrecadadoras, e, sim, pela própria finalidade de sua missão, verificar se a arrecadação está se processando normalmente em tôdas as suas fases.

Não poderia, lógicamente, deixar, em debatendo a tese, de me orientar pela situação do problema segundo se apresenta em meu país, mas tentei firmar princípios de ordem geral, que poderão ser aplicados segundo a conveniência e os regimes estabelecidos em cada Nação.

Os trabalhos apresentados — prenhes de ensinamentos no setor de fiscalização financeira, — partem também do sistema seguido em seus países, esclarecendo o seu funcionamento, para, em seguida, justificar suas propostas quanto à nova ação fiscal que pretendem seja adotada.

A Itália, em seu trabalho, salienta o imperioso dever de vigilância sobre a receita, sobretudo nos países em que após as duas guerras mundiais, verificou-se uma notável pressão tributária.

Esclarece que a fiscalização da despesa não podendo ser descurada, a sobrecarga das incumbências sobre as organizações de controle as impede de cumprir integralmente as atribuições tocantes à vigilância das receitas públicas.

A unidade e universalidade do orçamento provam, entretanto, sem necessidade de maiores indagações, que a fiscalização financeira deve efectivar-se sobre o todo, evitando distorções máxime na receita — que criem disparidade entre os contribuintes, comprometendo, assim, a gestão orçamentária.

Duas são as exigências fundamentais que postulam a atuação de uma vigilância eficaz das receitas públicas. A primeira decorrente da necessidade de que o orçamento superior de controle tenha sempre visão unitária e de conjunto de todos os fenômenos referentes à gestão do orçamento do

Estado — encarado sob o duplo aspecto de receita e despesa — e dessa sua experiência possa valer-se ao se dirigir ao Parlamento analisando para o mesmo as vantagens e os defeitos do sistema vigorante e as modificações que proponha introduzir. A segunda relacionada com a natureza e a finalidade do referido controle, que deve assegurar uma garantia efetiva de legalidade de toda a ação administrativa, em benefício do cidadão contribuinte.

Demonstra, ainda, que a realização das receitas ocorre através de um complexo processo administrativo, historiando-o em toda a sua complementação, e propõe medidas de ordem técnica e contábil que possam melhor solucionar a questão da fiscalização desse processo, concluindo que:

“a vigilância sobre as receitas poderá ter um conteúdo e uma eficácia não inferiores aos que tem o controle das despesas”.

Essa proposição, que já por mim fôra defendida, por ser uma resultante natural das funções atribuídas às Côrtes de Contas, encontra, por seu lado, amparo na tese apresentada pela Bélgica, quando, apreciando a questão, sentencia:

“As atribuições das Côrtes de Contas abrangem tanto o controle das receitas como o das despesas, pois as Constituições não estabeleceram a tal respeito qualquer distinção entre essas duas formas de operações financeiras, cujo conjunto constitui a conta geral do Estado”.

Entendo, entretanto, que as Côrtes de Contas não devem ter qualquer participação nas Assembléias Legislativas quando da elaboração da lei de meios, porquanto só os Poderes emanados do povo, com mandatos diretos quer para legislar, quer para executar, podem, dentro dos princípios constitucionais, estimar a receita e fixar a despesa.

Deve haver, porém, um órgão intermediário entre o Parlamento e o Governo, que é a Corte de Contas — ou outros órgãos superiores de controle — destinado exclusivamente a fiscalização da execução orçamentária.

Há situações, como acontece no Brasil com referência ao registro “sob reserva” e à recusa de registros de contratos, que são, entretanto, levadas ao conhecimento do Congresso Nacional, o qual transforma-se então em instância revisora.

Fora desses casos, o único laime do Tribunal de Contas com o Congresso Nacional é o parecer sobre as contas do governo, onde os atos e fatos administrativos com reflexo na lei orçamentária são apreciados e, com a necessária documentação, encaminhados ao Parlamento, para exame e aprovação.

Nessa oportunidade podem as Côrtes de Contas falar sobre a receita arrecadada, frente às cifras alinhadas na lei de meios, dizendo se as estimativas foram exageradas ou, pelo contrário, se a Administração não a arrecadou como devia.

Assim procede, por exemplo, a *Bélgica*, cuja Corte de Contas

“Certifica a exatidão da gestão e envia ao Parlamento suas conclusões a respeito da conta definitiva do orçamento, formulando eventualmente as observações decorrentes da verificação”,

dai resultando que

“As Câmaras Legislativas ficam assim em condições de dar ao Governo quitação de sua gestão, mediante votação de projeto de lei que encerre definitivamente o orçamento do exercício vencido”.

Asfirma-se, alhures, que as Côrtes de Contas devem manter ligações com o Parlamento, quando da discussão e votação da lei de meios.

Creio, poréi, que essa não é opinião dominante, porquanto as Côrtes não devem ter interferência em atos e fatos que, posteriormente, estarão sujeitos ao seu julgamento.

Consta também da tese da Bélgica que

“Nem a Constituição nem o legislador confiaram às Côrtes de Contas atribuições em matéria de controle das finanças municipais”.

E, mais adiante, que

“As contas anuais dos municípios, com todas as operações de receitas e despesas, são submetidas à aprovação da Comissão Permanente do Conselho Provincial competente, com reserva de recurso eventual para o Rei, que decide sobre a responsabilidade do Ministro do Interior encarregado da tutela dos municípios”.

Esclarecendo que as atribuições confiadas à Corte de Contas abrangem o conjunto das operações financeiras, com inclusão das receitas do Congo Belga e da Ruanda-Urundi, declara ainda a Bélgica que a Corte não possui, entretanto, poder jurisdicional com referência aos exatores de tais possessões.

Na França, entretanto, o organismo superior de controle examina a legalidade das receitas públicas por ocasião do julgamento das contas do governo sujeitas à sua jurisdição e, através da sua Comissão Tributária, vela particularmente pela legalidade das taxas municipais.

O controle *a posteriori* sobre o recebimento das receitas é jurisdicional e administrativo. Embora tendo como característica comum sua generalidade, diferem notavelmente quanto ao conteúdo e à sanção êsses tipos de fiscalização.

O primeiro resulta da lei institucional da própria Corte de Contas — que determinou que ela funcionasse como Juiz de Direito comum, julgando todos os responsáveis por dinheiros públicos — enquanto o segundo é um controle de regularidade e limitado quanto às receitas, às operações efetuadas pelos responsáveis, resultando de textos constitucionais.

Freqüente e democraticamente as comunicações ao governo e ao Parlamento, em matéria de receitas, pela Corte de Contas, são incluídas no noticiário público, obedecendo à orientação de que a opinião pública deve

ser informada das irregularidades acaso verificadas no recebimento das receitas, e de que o controle pela instituição de fiscalização deve constituir para todos a garantia de que a missão dos arrecadadores é cumprida com a regularidade e com o cuidado necessários e obrigatórios.

Em *Portugal*, que declara perfeitamente satisfatória a organização de seus serviços de controle, o organismo superior de fiscalização das receitas e o Tribunal de Contas, que julga *a posteriori* as contas dos responsáveis.

Funciona como Caixa-Geral do Tesouro o Banco de Portugal; no ultramar, entretanto, o sistema de tesouraria é realizado pelo Banco Nacional Ultramarino ou pelo de *Angola*.

Estabelece-se, assim, franca distinção quanto à fiscalização financeira das operações efetuadas em os territórios ultramarinos porque, como se lê da tese,

"A fiscalização superior da administração financeira é exercida pelo Ministro de Ultramar, por intermédio dos serviços do Ministério".

Na *Suíça*, o Contrôle Federal das Finanças é o órgão superior da fiscalização da Confederação.

Os Cantões e os municípios, por força da organização federalista do país, possuem suas próprias instituições de controle.

Reconhece a *Suíça* que:

"O controle das receitas é mais difícil de organizar que o das despesas, pois, em numerosos casos, há pouca ou nenhuma possibilidade de exercer controle rígido".

Julga que se deverá precer uma organização que permita, com amplitude, impedir qualquer dilapidação de fundos destinados ao Estado, esclarecendo que a organização contábil da Confederação dá ao órgão superior de controle a possibilidade de ser exatamente informado da evolução das receitas e despesas.

O problema comum, segundo se depreende das teses apresentadas é o encontro de um sistema que permita a maior penetração no exame das receitas desde a fase inicial, defendendo ponto-de-vista coincidente a *Espanha* quando diz:

"Feito este esclarecimento, necessário, sob todos os pontos-de-vista, quanto ao âmbito geral das atribuições dos Órgãos Superiores de Contrôle, é claro que aqueles que reúnem ambos os aspectos de fiscalização *a priori* e *a posteriori*, terão faculdades muito amplas e diretas sobre o processo arrecadador, ao passo que aqueles que só gozam da fiscalização *a posteriori* terão sua ação limitada em matéria de arrecadação, pelo fato de atuarem sobre fatos consumados, com relação a um processo que, como o da arrecadação, terá de ser rápido e dinâmico em sua realização".

Aduz, contudo, aquêle país, que:

"O que anteriormente foi dito não significa que o Tribunal de Contas se encontre totalmente afastado de vigilância do serviço arrecadador".

Já a Austrália dispõe de um Auditor-Geral, com a Independência de um Juiz de Alta Corte, não estando sujeito ao titular do Tesouro, nem a qualquer outro Ministro, e com a responsabilidade sómente perante o Parlamento.

A Auditoria-Geral, com a sua organização administrativa, exerce a necessária fiscalização sobre atos e fatos referentes à receita e à despesa, determinando providências de ordem contábil e fiscal e levando o seu exame à exposição que lhe é feita pelo Ministro do Tesouro, com referência às contas do exercício, que, com o seu parecer, são encaminhadas ao Parlamento.

A Constituição do Japão prevê, também, uma Auditoria que tem como a mais importante de suas funções a fiscalização do encerramento das contas de receita e despesa do Estado.

Quanto à fiscalização da receita, examina a Auditoria se o montante dos impostos está de acordo com a legislação, se foram ou não empregados segundo os preceitos legais, e se houve excesso ou deficiência no recolhimento. Nesse último caso, a Auditoria comunicará o fato diretamente ao Ministério da Fazenda, para a correção da irregularidade.

A China Nacionalista, aproximando-se dessa organização, dispõe de um corpo de auditores, acreditados junto ao Tesouro Nacional, com a finalidade de verificar os atos referentes à gestão orçamentária.

Propõe ao III Congresso, como medida de real interesse, que os tribunais de contas recomendem a fixação da receita dentro da real capacidade tributária do povo.

Na Iugoslávia, além dos órgãos administrativos e dos bancos, encarregados de zelar pela realização das receitas do orçamento e fundos, existe um órgão especial — a Inspetoria Financeira — encarregado de exercer inspeção sobre toda a gestão.

Os bancos dispõem de um serviço de investigação social, que poderá coletar dados sobre ocorrências econômicas e proporcionar outras indicações à fiscalização financeira.

Na Nova Zelândia, há o Departamento de Contas, que deve realizar os exames que considerar necessários aos livros e contas dos funcionários contábeis e de quaisquer outras pessoas ligadas à cobrança, recebimento, custódia ou dispêndio de fundos ou bens públicos.

Tratando dos casos de falta de exação, aquele país esclarece:

“Se um funcionário contábil cu outra pessoa, voluntária ou negligente mente, deixar de arrecadar ou dar conta de qualquer quantia, o Departamento de Contas poderá forçar o responsável a repô-la”.

Na Áustria, o controle do Tribunal de Contas se exerce sobre todos os atos financeiramente importantes praticados pelo governo central, pelas províncias federais, pelas municipalidades, pelas instituições independentes que sejam administradas por órgão de governo central, das províncias federais e das municipalidades ou por sua ordem.

Além disso, sua ação se estende a toda a administração de empresas comerciais e industriais de propriedade do governo central, pelas províncias federais ou por uma municipalidade e às empresas financeiramente mantidas por uma dessas entidades.

Opina que as Côrtes de Contas devem ser encarregadas do controle das receitas agindo como procuradores do fisco, salvaguardando os interesses do Estado.

A Tailândia, cujas receitas são arrecadadas pelo Departamento da Receita, Departamento do Impôsto de Consumo e Departamento da Alfândega, há três órgãos controladores das finanças públicas locais, enquanto o exame das contas de todos os órgãos governamentais incumbe ao Conselho de Controle Financeiro, com ampla ação fiscalizadora e com competência para exigir que os funcionários responsáveis por qualquer irregularidade reponham quaisquer quantias cuja prestação de contas não seja satisfatória.

A Turquia, confere ao seu Tribunal de Contas atribuições de duas categorias: controlar o sistema de contas do Estado, submetendo, por meio de relatório, a Grande Assembléia Nacional, as propostas de modificações ou melhoramentos que entender necessárias, e controlar a devida aplicação da Lei de Contabilidade do Estado aos levantamentos de contas, a arrecadação e as operações anuais dos cobradores.

Esclarece que o resultado anual de controle da aplicação das receitas do Estado é submetido ao Parlamento juntamente com a declaração de aprovação geral que é obrigado a apresentar, em relação ao orçamento — tarefa para a qual está devida e perfeitamente equipado.

O Dr. VICTOR DO AMARAL FREIRE, Assistente Técnico — Chefe do Tribunal de Contas de São Paulo, diz, em seu trabalho, que a fiscalização da receita:

“embora constitua atribuição do maior relêvo, tem sido relegada a plano secundário pelas investigações de controle financeiro”.

Ressalta o valor da receita na vida administrativa do país, encarecendo o fato de que é através da arrecadação que os governos realizam a sua política financeira.

De seu longo e acurado estudo, demonstrando, com proficiência, que a vigilância, pelas instituições de controle, deve ter a mesma extensão no domínio das receitas quanto no das despesas, resultou a proposta, que assim se resume:

“As instituições de controle devem exigir contas dos responsáveis pela receita, de maneira a alcançar não só os que tenham recebido arrecadações como também àqueles que, por omissão, negligência, desídia ou má-fé possam contribuir para o não recebimento de dinheiros ou valores públicos”.

Estabelecendo a Lei Maior, no Brasil, o regime federativo, fácil é concluir que as afirmações feitas se referem às receitas da União — são con-

troladas pelo Órgão Superior, porque os Estados e Municípios estão subordinados, respectivamente, à fiscalização dos órgãos estaduais ou municipais.

Procurei realçar, no desempenho do mandato que me foi conferido, os métodos e as propostas de fiscalização sobre a receita, a fim de que os debates se possam processar em campo de maior amplitude.

Os Senhores Congressistas já leram as teses em debates, e, assim, este relatório tem efeito, meramente, de reativação da lembrança dos problemas nelas focalizados.

Integrando o Corpo Deliberativo de um órgão superior de controle das finanças públicas, terei, talvez, avançado, sem o pretender, proposições que devessem influir sobre o mérito do assunto, cujo julgamento é de competência do Plenário do Congresso.

Se tal aconteceu, apresso-me a apresentar minhas escusas, esclarecendo, outrossim, que, em relatando a matéria, não me poderia deixar de atir ao processo da fiscalização financeira em meu país, e, empolgado pelo assunto, referir-me até às suas raízes históricas. Estou certo de que serei compreendido e perdoado.

Cabe-me, ainda, como Relator-Geral da Tese, apresentar as conclusões finais, para aprovação da Comissão Técnica e posterior encaminhamento à Comissão Geral do Congresso, após o pronunciamento dos Senhores Congressistas, já inscritos, que, por certo, ilustrarão os debates, permitindo, assim, coletar maiores ensinamentos para solucionar o problema, ora equacionado.