

Monografias da “Revista do Serviço Público”

O Tribunal de Contas da União e a Reforma Administrativa é um dos trabalhos premiados e recomendados à publicação pela Comissão Julgadora do Concurso de Monografias da REVISTA DO SERVIÇO PÚBLICO, realizado em 1969. Trata-se de um estudo crítico-comparativo do Tribunal de Contas da União antes e depois da Reforma Castelo Branco (Decretos-leis n.ºs 199 e 200, de 25 de fevereiro de 1967), vazado em linguagem objetiva e correta, bem documentado e contendo observações que demonstram amplo conhecimento daquela colenda instituição. As críticas e sugestões que oferece podem ser discutidas ou refutadas, em outros enfoques, mas constituem inegável contribuição para quem queira aprofundar-se na matéria.

O Concurso de Monografias da REVISTA DO SERVIÇO PÚBLICO foi criado em 1968, visando contribuir para o enriquecimento da bibliografia dirigida ao aprimoramento técnico e intelectual do funcionalismo público, bem como para estimular a elaboração de estudos atualizados no campo da Administração. Foi realizado, nos dois anos seguintes, com resultados que ultrapassaram as melhores expectativas de seus organizadores: nu-

merosos trabalhos, apresentando conteúdos de grande utilidade para o melhor conhecimento da problemática administrativa, sobretudo no que se refere ao aperfeiçoamento dos recursos humanos, com o apresentado neste volume, foram submetidos às Comissões Julgadoras, receberam prêmios e, à medida que são editados, resultam em significativa repercussão.

Tendo concorrido com o pseudônimo de **Observador**, o autor de **O Tribunal de Contas da União e a Reforma Administrativa**, Lincoln Teixeira Mendes Pinto da Luz é funcionário do T.C.U. e professor da Fundação Educacional do Distrito Federal, em decorrência de aprovações em concursos; bacharel em Direito, tem servido como Assessor ao Ministro-Relator das Contas do Governo, à Comissão de Ministros instituída para a reforma das Normas Regimentais do Tribunal de Contas da União e ao Grupo de Assessoramento do Ministro-Relator das Contas do Governo; nasceu no Rio de Janeiro, Estado da Guanabara, e reside em Brasília, Distrito Federal.

A Comissão Julgadora do Concurso de Monografias da REVISTA DO SERVIÇO PÚBLICO de 1969 foi composta pelos seguintes membros: Dr. Ibe-

rê Gilson, Ministro-Presidente do Tribunal de Contas da União; Secretário Luís Fernando do Coutto Nazareth, do Ministério das Relações Exteriores; Dr. João Gonçalves de Araújo Netto, do Ministério do Planejamento e Coordenação Geral; Engenheiro Ru-

bens d'Almada Horta Porto, do Ministério da Justiça; Professor Benedito Silva, da Fundação Getúlio Vargas; Dr. Tomás de Vila Nova Monteiro Lopes, Assistente Jurídico do DASP; e Professor Araújo Cavalcanti, Diretor da REVISTA DO SERVIÇO PÚBLICO.



LINCOLN TEIXEIRA MENDES PINTO DA LUZ

SUMÁRIO: 1. — A COMPETÊNCIA TRADICIONAL DO TRIBUNAL DE CONTAS SOB O PRISMA DA LEGISLAÇÃO EM VIGOR. 1.1 — Fiscalização dos atos relativos à realização de Despesa. 1.2 — Fiscalização dos atos atinentes à arrecadação de Receita. 1.3 — Julgamento das Tomadas de Contas de administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos. 1.4 — Julgamento dos atos de concessão de aposentadorias, reformas e pensões. 1.5 — Emissão do Parecer Prévio e elaboração do Relatório sobre as contas do Governo. 1.6 — Autogoverno. 1.7 — Edição de regras normativas. 1.8 — Propositura de medidas legislativas. 1.9 — Oferecimento de resposta a consultas formuladas por órgãos fiscalizadores. 2. — A NOVA COMPETÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. 2.1 — Controle do Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal e do Fundo de Participação dos Municípios. 2.2 — Controle de entrega a unidades intra-estatais de importância deduzidas da arrecadação federal e fiscalização da aplicação dada a esses recursos. 2.3 — Julgamento das Tomadas de contas referentes a auxílio recebido da União por Estados e Municípios. 2.4 — Julgamento das prestações de contas de Partidos Políticos. CONCLUSÃO. SUGESTÕES. BIBLIOGRAFIA. LEGISLAÇÃO.

INTRODUÇÃO

Em matéria de controle das atividades da Administração Federal, a Lei de Reforma Administrativa (Decreto-lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967) não foi, de modo algum, abrangente, pois se limitou a editar normas genéricas, quase programáticas, no capítulo especificamente dedicado ao controle, além das regras esparsas, que, a esse respeito, aqui e ali, repontam ao longo de seus duzentos e quinze artigos.

Não se deve tal fato, absolutamente, ao pequeno apreço de seus autores pela importância da fiscalização no cômputo geral da Reforma.

Muito ao contrário: a tal ponto valorou o Governo o papel representado pelo controle, que decidiu fazer vir a lume, juntamente com a Lei de Reforma propriamente dita e, até, na mesma data, a nova Lei Orgânica do Tri-

bunal de Contas, que outra coisa não é senão uma lei especial voltada para a reestruturação do sistema de controle financeiro e orçamentário da Administração Pública brasileira.

Consciente mostrou-se, pois, o Governo de que o controle, embora não seja atividade-fim do Serviço Público, é atividade-meio cujo eficiente desempenho se apresenta como pré-requisito para o bom desenvolvimento de toda gestão administrativa.

O presente trabalho se distribuirá por duas etapas que não se confundem, antes se completam.

Na primeira, procuraremos estabelecer paralelo, quer entre as funções do tradicional e do novo Tribunal de Contas, quer entre os meios e processos a seu alcance, para o adequado exercício dessas funções, à luz, respectivamente, da legislação revogada e do ordenamento jurídico hoje em vigor. Nosso propósito será o de verificar se, com sua atual competência, possui o Tribunal condições para cobrir todo o campo anteriormente abarcado por sua ação fiscalizadora.

No segunda etapa, estaremos preocupado em evidenciar e esquematizar as novas atribuições cometidas à nossa mais alta Corte de Contas para legislação há pouco editada.

Confrontadas as funções deferidas ao Tribunal de Contas da União por sua recente Lei Orgânica, pela Lei de Reforma Administrativa e pela Constituição de 1967 com aquelas que exercia essa Corte até o advento da mencionada legislação, uma conclusão avulta inelutável: os dois sistemas jurídicos, o revogado e o vigente, se embasam em concepções filosóficas que, embora nitidamente diferenciadas, estão voltadas para uma só meta.

O sistema anterior tinha raízes lançadas no tradicional e provado modelo das Cortes de Contas rígidas, com competência perfeitamente delineada, em posição de órgão de cúpula, ao qual, por força de lei, haviam de ser encaminhados todos os atos de receita e despesa, para que fosse atestado, ou não, o seu exato enquadramento aos parâmetros constitucionais e legais.

O ordenamento jurídico atual se extrema do revogado, por ter ido informar-se na outra corrente que, no campo doutrinário e no do direito positivo, disputa a palma à dos Tribunais de Contas.

Sabe-se serem duas as principais vertentes filosóficas em que se estribam os sistemas de supervisão dos atos de execução do Orçamento Público, em todos o quadrantes do universo: a de base legislativa e a de assento jurisdicional.

Preconiza a primeira o cometimento da missão de velar pela fiel execução da Lei Orçamentária e dos atos de administração das finanças públicas

à responsabilidade singular de um funcionário de nomeação e demissão a nuto do Parlamento. A esse funcionário incumbe, paralelamente, manter-se em permanente e estreito contato com o Legislativo ou, mais precisamente, com uma Comissão especial desse Poder, a fim de pô-lo ao corrente de irregularidades acaso apuradas no desenvolvimento de suas atividades fiscalizadoras.

Os ordenamentos jurídico-constitucionais de países como os Estados Unidos, o Chile, a Bolívia, a Colômbia, a Venezuela e os Estados escandinavos filiam-se, embora com variações, a essa corrente de pensamento que tem seu protótipo no sistema britânico.

Na Inglaterra, sobreleva a figura de um só funcionário, o "Comptroller and Auditor General", a quem se concedem amplos poderes, correlativos de responsabilidades proporcionalmente grandes. O controle se faz, notadamente, por meio de dois instrumentos: o "test audit", que consiste em profunda devassa levada a efeito, ao acaso e de surpresa, nos departamentos governamentais; e o "test check", que tem por alvo as unidades administrativas locais.

A função do "Comptroller" extravasa os bordos da simples revisão legal e contábil das despesas, para alcançar a apreciação dos aspectos de conveniência e oportunidade dos gastos públicos.

É ele funcionário da confiança, assim da Câmara dos Lordes, como da Câmara dos Comuns, cuja demissão pode dar-se, a qualquer momento, pela simples vontade da maioria dos membros das duas Casas do Parlamento.

Dispõe o "Comptroller and Auditor General" da faculdade de apor veto a despesas que lhe pareçam em desarmonia com os objetivos globais da política adotada pelo Legislativo.

A segunda escola doutrinária, tão prestigiosa como a primeira, recomenda a entrega da revisão dos atos administrativos de receita e despesa a um corpo colegiado, que se estrutura em forma de Tribunal e que desempenha suas funções mediante processo judicial de apreciação das contas dos agentes públicos. A "Cour de Comptes" francesa disputa com a belga a honra de servir de paradigma a esse tipo de instituição, que inspirou diversos Estados latinos, tais como a Espanha, a Itália e Portugal, na Europa, e o Uruguai e o Brasil, na América.

Não afirmamos que a Reforma tenha instituído sistema de fiscalização dos atos dos Poderes Públicos com base na doutrina pura das Controladorias anglo-americanas, nem que o sistema de controle vigorante seja cópia fiel da forma controlativa peculiar à empresa privada, que serviu de inspiração àquela doutrina. O que asseveramos é que, a par dos princípios que classicamente presidiram à organização e ao funcionamento de nosso corpo de controle, se acham agora técnicas e processos cuja eficiência tem sido aprovada e com-

provada, quer pela empresa particular, quer pelo Serviço Público dos vários países que deles se valem.

É de rara oportunidade lembrar aqui a conclusão a que chegou o Ministro Iberê Gilson, do Tribunal de Contas da União, ao cabo de exaustiva análise da matéria em seu Relatório sobre as contas do Governo referente ao exercício de 1966, ocasião em que afirmou que, na reestruturação daquela Corte, "se optou, não por qualquer das duas escolas ou correntes de pensamento, mas, sim, por uma nova, que surge para ampliar o número de concepções de escolas", acrescentando, em seguida, que a "opção se fez — pesados os aspectos favoráveis de ambas as escolas — pelo ecletismo, nascido da fusão do classissismo dos Tribunais de Contas com o objetivismo das Controladorias e Auditorias".

1 — A COMPETÊNCIA TRADICIONAL DO TRIBUNAL DE CONTAS SOB O PRISMA DA LEGISLAÇÃO EM VIGOR

O exame da competência do Tribunal, como fixada na Lei n.º 830, de 23 de setembro de 1949, permite-nos, com fundamento nos assuntos por ela abrangidos, reparti-la em diversas grandes funções, a saber :

- 1 — Fiscalização dos atos relativos à realização da Despesa;
- 2 — Fiscalização dos atos atinentes à arrecadação da Receita;
- 3 — Julgamento das tomadas de contas de administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos;
- 4 — Controle dos atos de concessão de aposentadorias, reformas e pensões do pessoal da Administração Direta;
- 5 — Emissão do Parecer Prévio e elaboração do Relatório sobre as contas do Governo;
- 6 — Autogoverno;
- 7 — Edição de regras normativas;
- 8 — Propositura de medidas legislativas; e
- 9 — Oferecimento de resposta a consultas feitas pelos órgãos e responsáveis fiscalizados.

O Art. 1.º do Decreto-lei n.º 199/67 repete, em outros termos, o conteúdo básico do Art. 1.º da antiga Lei Orgânica do Tribunal, com a só diferença de qualificar o controle a ser por ele exercitado como "controle externo"; isso por ter o sistema nascido da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, e consagrado pela legislação de 1967, previsto a repartição dicotômica do controle da administração financeira e orçamentária em controle interno, da com-

petência do próprio Poder que realiza as despesas ou tem sob sua guarda bens e valores públicos, e controle externo exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas.

Foram fixadas, nesse dispositivo, a competência e a jurisdição genéricas do Tribunal, que, em essência, muito pouco diferem das que lhe prescrevia a legislação revogada, se é que pode considerar-se diferença o fato de o Executivo ter estabelecido, ao lado e sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas, um sistema de controle dos seus próprios atos.

À luz de nosso moderno direito financeiro, exercem-se o controle externo e o interno de forma independente e coordenada.

Toca o primeiro ao Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas, na qualidade de órgão técnico especializado em fiscalização financeira e orçamentária. O seu exercício supõe a aplicação da técnica da auditoria sobre as contas das unidades administrativas dos três Poderes federais e se realiza com base em demonstrações contábeis e mediante inspeções, sobre cuja conveniência e oportunidade é o Tribunal soberano para decidir.

Cumpre-nos sublinhar, em ligeiro parêntese, que, na conformidade do disposto no Art. 75 da Lei n.º 4.320/64, o controle da execução orçamentária é conceito complexo, visto ter por objeto :

- 1 — os atos relativos à arrecadação da Receita;
- 2 — os atos pertinentes à realização da Despesa;
- 3 — os atos administrativos, unilaterais ou convencionais, que dêem origem ao nascimento ou à extinção de direitos e obrigações;
- 4 — os atos referentes à guarda dos bens e valores públicos; e
- 5 — o cumprimento do programa de trabalho do Governo, expresso no Orçamento Plurianual de Investimento e no Orçamento-Programa.

O controle interno é verdadeira inovação introduzida no direito brasileiro pela recente legislação e se estende por todo o campo da administração financeira e orçamentária. É controle autônomo, que não interfere com as atribuições cometidas ao Tribunal de Contas da União.

O sistema de controle interno, além de compreender os serviços de contabilidade e auditoria, exercidos em três níveis distintos pela Inspeção-Geral de Finanças do Ministério da Fazenda, pela Inspeção-Geral de Finanças de cada Ministério e pelas unidades administrativas, está sujeito, ainda, à supervisão dos Ministros de Estado sobre as atividades das respectivas Pastas, seja quanto aos órgãos da Administração Direta, seja quanto aos da Administração Indireta.

O Ministro de Estado fica responsável, perante o Presidente da República, pela supervisão dos órgãos enquadrados no âmbito de sua competência.

A supervisão ministerial se rende, não somente aos aspectos jurídico-contábeis, mas, por igual, à questão eminentemente política da conveniência e oportunidade dos atos praticados pelos administradores, em que se traduz a eficiência ou ineficiência da gestão administrativa.

Ao levarmos a cabo o exame detido dos temas diversos em que se divide a atribuição genérica de nossa Corte de Contas federal, certificar-nos-emos de que foram bastante substanciais as alterações havidas, não em sua área de competência, mas no processo de exercitar tal competência, submetido a verdadeira revolução.

1.1 — Fiscalização dos atos relativos à realização da Despesa

Os atos pertinentes à Despesa especificam-se na dualidade: despesas não contratuais e despesas contratuais.

Para efeito de boa sistematização do trabalho, vamos dividir as despesas não contratuais em despesas de caráter reservado ou confidencial e despesas comuns.

As primeiras, por definição, não poderão ser objeto de publicidade e, tal como se passava anteriormente, os atos que a elas se referem hão de ser examinados pelo Tribunal em sessão secreta. Por sinal, não só a apreciação pelo Tribunal, mas também a movimentação dos créditos destinados a atender a essas despesas serão feitas sigilosamente e, ainda sigilosamente, serão tomadas as contas dos funcionários por elas responsáveis. É essa a prescrição legal contida no Art. 43 da Lei Orgânica do Tribunal e no Art. 86 da Reforma Administrativa.

No capítulo das despesas, ou melhor, do seu controle, é que foi maior a inovação decorrente do novo sistema.

Ao primeiro e superficial exame das atribuições fixadas ao Tribunal de Contas pela sistemática acolhida no texto da Constituição e das leis de reforma de 1967, pode parecer que sua esfera de ação haja sido restringida, que sua eficiência potencial tenha ficado comprometida, em face da extinção de uma das suas faculdades basilares e clássicas: a de conceder ou negar registro, prévio ou posterior, às despesas e a de registrar ou não, os contratos que, de qualquer forma, interessassem à Despesa ou Receita.

Era, com efeito, o registro uma das vigas mestras em que repousava a fiscalização até há pouco exercida pelo Tribunal.

Um ponto, no entanto, é preciso assentar, de imediato: inexistente coextensão conceptual entre o registro e o controle, ou, por outra, não é somente por

meio do registro que se pode exercer fiscalização eficiente sobre as despesas públicas.

Sabido que o registro supõe o exame da despesa e a verificação de sua legalidade, não há negar que, em plano puramente teórico, seria de desejar o registro, e, mais, o registro prévio de toda a despesa pública.

Ocorre, entretanto, que, ao decermos do plano ideal para o das possibilidades concretas, vamos verificar a total impraticabilidade de controlar efetivamente, por meio do registro prévio ou posterior, os inumeráveis atos de despesa praticados anualmente por autoridades dos três Poderes, seja da Administração Direta, seja da Indireta.

O ideal seria, repetimos, fazer passar um de tais atos pelo crivo técnico e proficiente do Tribunal de Contas. É inegável, todavia, a impossibilidade material de exercitar um controle que tal, em toda a sua extensão e profundidade, o que exigiria a montagem de gigantesco dispositivo de revisão, superposto ao corpo administrativo do País e encarregado de controlar e retificar cada um de seus atos.

Ressaltemos que seria pressuposto do funcionamento eficaz de um dispositivo como esse a utilização de número elevadíssimo de funcionários, altamente especializados, o que acarretaria, além de dificuldades praticamente incontornáveis para proceder ao seu recrutamento, em nosso pobre mercado de trabalho, a elevação a níveis antieconômicos do custo operacional dessa enorme máquina controladora.

Admitida a irrealizabilidade do que chamaríamos controle integral da Administração Pública, impõe-se, iniludivelmente, concluirmos pela excelência da técnica de auditoria como sucedâneo eficiente do quase utópico controle integral.

É hodiernamente incontestes a validade dos processos de amostragem, sendo mesmo do conhecimento geral os resultados, às vezes surpreendentes por sua exatidão, que com eles se tem alcançado em matéria de sondagem da opinião pública.

Pois bem, os métodos de auditoria em relação ao controle das finanças e o de amostragem aplicados às pesquisas de opinião informam-se no mesmo princípio estatístico: o de que uma representação significativa do todo que se deseja conhecer pode ser obtida com a consulta cientificamente orientada de uma pequena amostra desse todo.

Se é verdade que o ordenamento jurídico implantado em 1967 limitou, de muito, o campo de aplicação do registro pelo Tribunal de Contas, não menos verdadeiro é, porém, que o controle de Administração Pública por aquela Corte não foi de modo algum diminuído.

O instrumento básico da fiscalização, até aquela época o registro, foi substituído por outro — a inspeção, — que, se algo lhe deve em eficácia, possui, entretanto, a evidente vantagem de alargar enormemente a faixa do controle exercido pelo Tribunal, que passou, assim, de uma posição absolutamente rígida, com sua competência delimitada de modo nítido pelos cânones constitucionais e legais, para a posição visceralmente dinâmica do Tribunal-auditoria, que — ao invés de permanecer, passivamente, à espera de que lhe sejam encaminhados os atos de receita e despesa praticados pela Administração — se desloca em inspeções, que vão colher junto aos órgãos fiscalizados os elementos necessários ao fiel desempenho das tarefas que lhe foram constitucionalmente outorgadas.

O processo de auditoria, que tão bons resultados tem propiciado ao controle no campo da empresa privada e do qual tem lançado uma boa parte dos sistemas de fiscalização dos gastos públicos modernamente empregados em todo o mundo, veio inserir-se, por força das novas leis, no nosso clássico sistema de controle financeiro e orçamentário.

O registro, prévio ou posterior, arma de que dispunha o Tribunal de Contas para o eficaz exercício da fiscalização a seu cargo, foi, portanto, substituído pela auditoria, com seu principal instrumento de execução: as inspeções.

Não sendo, como não são, conceitos equivalentes os de controle e registro, já que aquele é objetivo desse, pois o registro das despesas só tem por finalidade obter o controle eficiente dessas mesmas despesas, há que afastar, de imediato, a falsa suposição de que, inexistindo o registro prévio, impossível será o controle prévio.

Por outros processos, que não o do registro, é perfeitamente factível a fiscalização por antecipação, isto é, que se exerça antes de consumado o ato administrativo, a tempo mesmo de impedir que ele se concretize se contrário à lei.

Valendo-se do novo instrumental que a lei lhe faculta, pode o Tribunal, em o querendo, exercitar, com o melhor dos resultados, uma fiscalização prévia dos atos dos agentes do Poder Público. É verdade que aquela Corte de Contas não possui, nem possuirá nunca, as condições necessárias para estender seu controle a cada um dos atos praticados, mas justamente aí reside o mérito maior do sistema de auditoria; não é pressuposto de sua eficácia que o controle tenha por alvo cada um desses atos especificamente. O simples fato de o administrador ou de o responsável pela guarda de bens e valores públicos saber-se potencialmente fiscalizado em caráter permanente e de lhe ser impossível prever o momento em que esse controle de potencial passará a efetivo, por meio de inesperada inspeção, é razão bastante para que se mantenha, o tempo todo, dentro do âmbito da lei. E mais efetivo será o controle, na medida em que a auditoria for exercida dentro de seus melhores padrões técni-

cos, lançando mão o Tribunal do elemento surpresa, quer fustigando reiteradas vezes o mesmo administrador em curto lapso de tempo, quer se valendo do método dos controles cruzados.

É indispensável para o bom êxito do sistema que o administrador desonesto seja mantido em constante intranqüilidade, sempre à espera de que lhe surja, à porta, um funcionário credenciado pelo Tribunal disposto a examinar minuciosamente os registros contábeis, os estoques de material, as existências em caixa.

Pelo método dos controles cruzados, poderá o Tribunal, colhendo em fontes diversas, informações sobre determinada matéria, cotejar os elementos assim obtidos, para apurar se estão todos acordes ou se há entre eles discrepância, caso em que, novamente, por meio de inspeções, aprofundará suas investigações, com o fito de descobrir eventuais violações jurídicas ou lesões ao patrimônio da Fazenda Nacional.

Uma grande falha nos parece existir, entretanto, no novo sistema montado, que é, pensamos, o seu verdadeiro calcanhar de Aquiles. Encontra-se ela no capítulo referente às sanções.

Os incisos V, VI e VII do Art. 31 do Decreto-lei n.º 199/67 encerram um elenco de providências de que o Tribunal poderá utilizar-se para coibir abusos, irregularidades ou ilegalidades com que se depare no exercício da fiscalização a seu cargo.

Quando o assunto é sanção, o sistema atual, como em parte do anterior, mostra-se extremamente imperfeito. São por demais brandas as penalidades cominadas pelas leis da Reforma (Decretos-leis n.ºs 199 e 200/67) à inobservância das regras por elas firmadas.

A falta de penas mais graves, mais efetivas, que atinjam, em seu patrimônio particular, o administrador desonesto ou relapso no cumprimento de seus deveres — esse, no nosso entender, o óbice maior que se antepõe a um Tribunal cujas tarefas se desenvolvam em toda plenitude, despreocupado das resistências que possam ser opostas à sua ação pelos órgãos fiscalizados.

Um Tribunal armado de vigorosas sanções, aplicáveis a tempo e a hora, no momento preciso em que se tornem necessárias, não conhecerá obstáculos à sua atividade controladora. Qualquer resistência, ativa ou passiva, com que se intente entrar sua ação, será prontamente elidida sob o peso da pena adequada.

A rotina é mal que, se não combatido, acaba por incrustar-se em toda a atividade humana, e é o trabalho rotineiramente executado um dos maiores entraves à eficiência do Serviço Público brasileiro. Imprescindível para romper a resistência passiva, fundada no desejo de conservar a rotina, é o esta-

belecimento de um complexo arsenal de sanções, do qual possa o Tribunal lançar mão cada vez que sinta oposição, clara ou velada, ao cumprimento da alta missão que lhe toca na implantação da Reforma.

A crítica que fazemos ao novo sistema só tem inteira pertinência, enquanto ele for contemplado isoladamente ou cotejado com um sistema ideal. O confronto do ordenamento atual com o anterior não lhe é, entretanto, tão desfavorável.

É verdade que no registro prévio se consubstanciava sanção de eficácia incontestável. A falta de registro ou sua denegação era, teoricamente, barreira intransponível à realização de despesas ou à execução de contratos, nos casos em que a lei o exigia.

Ocorre, porém, que tal barreira passou a ser constantemente iludida, quer pelo administrador desonesto, que simplesmente deixava de submeter ao Tribunal despesas que, por lei, tinham seu pagamento condicionado ao registro, quer pelo administrador zeloso e preocupado em conferir rápido desenvolvimento às atividades do órgão sob seu comando, que tentava, e diversas vezes conseguia, retirar as despesas pelas quais era responsável do número daquelas sujeitas a registro do Tribunal.

Não é gratuita nossa afirmação, que tem a comprová-la a palavra do próprio Tribunal de Contas da União em sucessivos relatórios sobre as contas do Governo.

Para não nos estendermos demais sobre a matéria, basta assinalar que, em 1965, montou a Cr\$ 7.312.242.175 o valor das despesas pagas sem o devido registro prévio, ao passo que as despesas examinadas previamente pelo Tribunal ascenderam a Cr\$ 35.669.154.821.

Quanto às despesas que "a posteriori" deveriam ser registradas pelo Tribunal, o montante das sonegadas (Cr\$ 259.335.209.737) superou amplamente o das examinadas (Cr\$ 30.733.030.075).

E isso sem falar nas despesas pagas sem crédito ou além dos créditos, na forma dos Arts. 46 e 48 do Código de Contabilidade Pública, cujo importe, naquele exercício, foi à casa dos Cr\$ 716.708.402.740 — despesas essas cuja realização foi terminantemente vedada pela nova Constituição e pelas leis de Reforma.

Ainda aqui, a carência de sanções era o grande motivo desse frontal desrespeito às leis vigentes.

O sucedâneo do registro prévio, como sanção, parece-nos ser, no sistema vigorante, um procedimento que se concretiza em fases diversas, algumas das quais não se exaurem no âmbito da competência do Tribunal, ficando, ao contrário, na dependência de medidas do Congresso Nacional.

No que respeita à coibição das despesas ilegais, foi dada ao Tribunal, como arma, a faculdade de, numa primeira fase, "assinar prazo para que o órgão da Administração Pública adote providências para o exato cumprimento da lei". Caso tal medida não venha a surtir efeito, cabe ao Tribunal sustar a execução do ato.

Até esse ponto de nossa análise das penalidades que ao Tribunal é permitido aplicar, não há, ainda, crítica procedente a expender, cabendo-nos apenas lamentar carecerem de força verdadeiramente cogente as decisões do Tribunal, que, por si só, não possui os meios de fazer-se obedecido.

Ao ser colocado, porém, o problema da penalização em matéria de contratos ilegais, afigura-se-nos que a legislação atual é retrocesso em relação à precedente, pelo menos enquanto nos cingirmos ao terreno da eficácia do controle, sem atentarmos para o objetivo mais alto do Serviço Público, que é o desenvolvimento sem peias da atividade administrativa.

Não relutamos em convir que a exigência legal do registro prévio dos contratos no Tribunal de Contas era, por vezes, razão do retardamento das despesas neles fundadas. Somos testemunha, contudo, de que tal retardamento não era tão grande a ponto de justificar a abolição do registro prévio dos contratos, visto tratar-se de um dos campos que mais proficuamente trabalhava aquela Corte de Contas.

Se aos elaboradores da Reforma pareceu, porém, indispensável eliminar essa exigência, a fim de conferir maior dinamismo ao organismo administrativo, mister se fazia, queremos crer, que, a exemplo do ocorrido com o registro prévio da despesa, tal formalidade moralizadora tivesse seu lugar ocupado por outro instrumento pelo menos tão produtivo em seus resultados como aquele que se abolia.

Nos termos da Reforma, cabe ao Tribunal, no caso de ilegalidade apurada em contrato — não suspender sua execução, como faria, se se tratasse de despesa não contratual mas, unicamente, solicitar ao Congresso Nacional essa providência. Isso tudo se passa na segunda etapa, isto é, depois que, findo o prazo assinado, a autoridade competente, não haja tomado as medidas que o Tribunal entenda imprescindíveis.

O que é mais grave é que a impugnação feita pelo Tribunal será considerada insubsistente se, dentro em trinta dias, o Congresso Nacional não se manifestar favorável à sustação determinada.

Embora de direito lhe toque o exercício do controle externo, não se deve esquecer que o Congresso Nacional é órgão político, não técnico, donde caber-lhe, até por definição, emitir decisões políticas. Ora, em se tratando da legalidade do ato administrativo, não há lugar para decisões políticas. A questão é inteiramente objetiva e se resume em aplicar a lei ao caso concreto.

Note-se, por outro lado, que esse dispositivo implica, em última análise, conceder ao Congresso a faculdade de, pelo simples fato de não conhecer da decisão impugnadora do Tribunal, fazer convalidar um contrato, que o seu órgão auxiliar no controle externo, após exame proficiente, detido e exaustivo, reputara contrário à lei.

Urge proceder à revisão do disciplinamento desse ponto, quer na Lei Orgânica, quer na própria Constituição, que da mesma forma regula o assunto, substituindo-se o processo em tela por outro mais consentâneo com a meta de impedir violações jurídicas nos atos consensuais.

A alternativa que nos ocorre, para a hipótese de se desejar manter incólume o ordenamento jurídico em vigor, é a de o Congresso aparelhar-se convenientemente, com o objetivo de apreciar, em caráter de prioridade absoluta, as comunicações do Tribunal sobre irregularidade ou ilegalidade apurada em contratos, de sorte que nunca chegue a dar-se o convalidamento de atos convencionais celebrados com desrespeito à lei, pelo simples fato do esgotamento do prazo constitucional somado à ausência de manifestação expressa do Legislativo no sentido de confirmar ou modificar a decisão técnica proferida pelo Tribunal.

Tal alternativa, porém, em nosso entendimento, seria mero paliativo, de vez que subsistiria, ainda, o erro básico da atual sistemática, qual seja, a entrega da solução de problema eminentemente técnico a uma Casa por natureza política.

1.2 — Fiscalização dos atos atinentes à arrecadação da Receita.

Se é verdade que permaneceu intocada a competência do Tribunal para o controle dos atos de Receita, o mesmo não se pode dizer quanto ao processo de exercitar esse controle.

Também nesse campo, com a abolição do registro prévio a que se achavam subordinados os atos referentes a operações de crédito e a emissão de títulos, e, bem assim, os contratos relativos à Receita, foi, inegavelmente, substancial a alteração havida nos procedimentos de fiscalização.

Ao registro, como instrumento de controle, sucedeu a inspeção.

Nesse terreno, como no da despesa, a inspeção poderá, com vantagem, preencher o lugar anteriormente reservado ao registro no tocante ao controle dos atos de receita não contratuais.

Com respeito aos contratos que interessam à Receita, valem, entretanto, as observações aduzidas a propósito da carência de sanção efetiva ao alcance do Tribunal, para a sustação de atos consensuais eivados de ilegalidade ou irregularidade.

1.3 — Julgamento das tomadas de contas de administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos.

No concernente às tomadas de contas, há que ser dividido o nosso estudo em duas partes : a jurisdição do Tribunal e o processo de exame.

Quanto à jurisdição, foi ela, não apenas integralmente preservada pela legislação nova — continuando a estender-se a todos os responsáveis por dinheiro, valores e material da União e às pessoas, servidores públicos ou não, que derem causa a perda, extravio ou estrago de valores e material da União ou pelos quais esta seja responsável, — mas ainda alargada, para ir alcançar a figura do ordenador de despesas, que a lei anterior não contemplava expressamente.

A diferença substancial que enxergamos entre os dispositivos reguladores da matéria, na Lei n.º 830/49 e no Decreto-lei n.º 199/67, reside em ter a lei nova colocado a figura do ordenador de despesas na posição de principal responsável, pelo menos na escala de prioridades da preocupação do legislador.

E a diferença é, em verdade, visceral, sendo a responsabilização e definição em lei do ordenador de despesas um dos pontos-chave da Reforma Administrativa.

No sistema anterior, responsabilizava-se, em primeiro lugar, o pagador. A Lei de Reforma estatuiu a inscrição do ordenador de despesas como responsável, só permitindo seja exonerado de sua responsabilidade depois de julgadas regulares suas contas pelo Tribunal.

Em contrapartida, amenizando a enorme carga posta aos ombros do ordenador, estabeleceu o Decreto-lei n.º 200/67, no § 2.º do Art. 80, a sua irresponsabilidade por prejuízos ocasionados à Fazenda Nacional como resultado de atos praticados por subordinado seu que exorbite das ordens recebidas. Muito lógico : o ordenador só pode ser responsabilizado nos limites das ordens que expedir. O subordinado ao ultrapassar tais limites, estará agindo por sua conta e risco, devendo responder pelas conseqüências de seus atos.

Desprezadas a diferença de forma e explicitações de importância menor a que desceu o Decreto-lei n.º 199/67, resta-nos atentar, ainda, para uma diferença fundamental entre os textos dos dispositivos em exame.

Com efeito, em lugar de se referir apenas aos administradores das entidades autárquicas, como fizera o texto de 1949, a lei de 1967 incluiu no âmbito da jurisdição do Tribunal os administradores de toda a Administração Indireta, desde que haja disposição legal expressa nesse sentido.

Pena é que o legislador tenha inserido o pressuposto da existência de disposição legal expressa para que incida a regra do Art. 33 e do Art. 42 da

atual Lei Orgânica. Desejável seria que os administradores de todas as entidades da Administração Indireta, fossem elas Autárquicas, Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mista ou Fundações instituídas em virtude de lei federal, que todos eles, sem exceção, houvessem que submeter suas contas, não só à supervisão do Ministério a que está vinculada a entidade em função de sua atividade principal, mas, igualmente, ao exame altamente qualificado de nossa superior Corte de Contas.

Já no que tange ao processo de exame das tomadas de contas dos responsáveis tradicionalmente subordinados à fiscalização do Tribunal, mais se extrema o sistema atual do precedente, uma vez que, com a criação de um sistema de controle interno, isto é, um sistema de vigilância da Administração sobre os seus próprios atos, achou por bem o Governo simplificar a documentação a ser remetida ao Tribunal, passando os processos de tomada de contas a ser instruídos com base em elementos mais sintéticos e ficando entregue o exame dos documentos de despesa propriamente ditos aos órgãos de auditoria interna.

A apreciação do Tribunal concentra-se agora em balanços, balancetes, certificados de auditoria, pronunciamentos sobre a regularidade das contas emitidos por autoridades de nível Ministerial, relatórios e outros documentos resultantes do exame efetuado pelos órgãos do controle interno.

Aqui, também, não houve qualquer cerceamento à competência do Tribunal, que, pelo fato mesmo de já receber documentação sintética, fruto do trabalho de órgãos inferiores, foi alçado a nível mais alto e mais condizente com a sua natureza de entidade-cúpula do sistema de fiscalização.

Vale frisar que a documentação básica referente às despesas, arquivada nos órgãos de contabilidade analítica, permanece, como todo e qualquer documento, à disposição do Tribunal, não lhe podendo ser sonogada sob nenhum pretexto.

Note-se, ainda, que a decisão do Tribunal poderá, a seu critério, fazer-se preceder de inspeção, com o fim de elucidar dúbidas porventura remanescentes após o exame dos elementos em seu poder.

No concernente às penalidades em matéria de tomada de contas, foi mais feliz o legislador de 1967, que manteve íntegro o anterior conjunto de sanções cominadas em lei.

Dispõe o Tribunal, na forma do que prescreve o Art. 40, incisos III, IV e V, de sua Lei Orgânica, de competência para decretar as seguintes penalidades aos responsáveis por ele julgados :

- prisão dos que procurarem ausentar-se furtivamente ou abandonarem função, emprego, comissão ou serviço de que sejam encarregados,

nos casos de alcance julgados em decisão definitiva do Tribunal ou de intimação para dizerem sobre alcance apurado em processos de tomada de contas;

- fixação, à revelia, do débito daqueles que deixarem de apresentar, tempestivamente, suas contas ou de devolver os livros e documentos referentes à sua gestão;
- ordenação do seqüestro dos bens do próprio responsável ou de seu fiador, em quantidade que baste à segurança da Fazenda Pública.

O responsável que o Tribunal julgue em débito será notificado para repor, em trinta dias, a quantia do alcance, sob pena de liquidação administrativa da sua fiança ou caução, caso a possua, e de sujeitar-se a ter o débito descontado de seus vencimentos ou proventos ou, então, judicialmente cobrado, pela via executiva, nas Varas da Fazenda Federal.

1.4 — Controle dos atos de concessão de aposentadorias, reformas e pensões.

Os Arts. 28 e 31, III, do Decreto-lei n.º 199/67 firmaram regra, posteriormente consagrada no Art. 73, § 8.º, de nossa Lei Maior, que representa limitação, mais aparente que real, à competência específica do Tribunal para o controle dos atos de concessão de aposentadoria, reformas e pensões.

No regime anterior, estavam esses atos administrativos sempre sujeitos a terem sua legalidade testificada pelo Tribunal, por meio do registro que lhe cumpria apor a eles. Atualmente, a competência do Tribunal se limita ao caso de serem iniciais os atos de concessões, ficando excluídos do seu exame, portanto, os atos referentes a melhorias posteriores, contanto não modifiquem a fundamentação legal das concessões iniciais, não inovem a base de cálculo anteriormente adotada ou não designem novos beneficiários, por força de morte, renúncia, reversão ou outra razão de ordem jurídica.

Há que sublinhar, todavia, a pequena significação qualitativa dos atos subtraídos ao exame do Tribunal, se examinados sob o prisma do Direito, dada a ínfima parcela de interpretação legal que eles envolvem, pois se trata, em regra, de simples apostilas de melhorias, decorrentes da aplicação das leis gerais de aumento. Livrou-se, assim, o Tribunal de enorme massa de papéis, que, pela reduzida expressão jurídica de seu conteúdo, não poderiam continuar a ser submetidos a sua alta apreciação, sem que ficasse comprometido um dos princípios capitais da Reforma Administrativa: o da descentralização, que nestes termos se acha expresso no § 2.º do Art. 10 do Decreto-lei n.º 200/67:

“Em cada órgão da Administração Federal, os serviços que compõem a estrutura central de direção devem permanecer **liberados das rotinas de execução e das tarefas de mera formalização dos atos administrativos**, para que possam concentrar-se nas atividades de planejamento, supervisão, coordenação e controle. (O grifo é nosso).

Parece-nos que, sem sombra de dúvida, os atos de simples apostila de majorações gerais de vencimentos, proventos, pensões e aposentadorias — principalmente em face do caráter repetitivo, quase diríamos costumeiro, de que tais aumentos se revestem em um país de economia sob permanente regime inflacionário como o nosso — não podem ser encarados senão como “rotinas de execução” ou “tarefas de mera formalização” de atos administrativos.

Convenhamos, portanto, que esse aparente cerceamento de competência, longe de representar uma restrição imposta às atribuições do Tribunal, importa, isso sim, em conferir-lhe, nesse campo, maior eficiência funcional.

Seja lembrado, ainda, que os próprios atos atinentes a melhorias posteriores à concessão inicial não refugiram à competência do Tribunal de Contas, deixando apenas de lhe ser encaminhados em caráter de rotina, pois pode o Tribunal, a qualquer momento, dirigir-se às repartições em que se acham guardados tais atos e, por meio de inspeção, tomar deles conhecimento pleno, impugnando-os se for o caso.

A esse propósito estabelece o Art. 78 § 5.º da Lei da Reforma que o órgão de contabilidade analítica manterá arquivados os documentos relativos à escrituração dos atos de receita e despesa, à disposição das autoridades responsáveis pelo acompanhamento administrativo e fiscalização financeira e, bem assim, dos agentes incumbidos do controle externo, da competência do Tribunal de Contas.

Está dito, também, no § 2.º do Art. 36 da Lei Orgânica do Tribunal, que nenhum processo, documento ou informação poderá ser sonogado àquela Corte durante suas inspeções, seja qual for o pretexto utilizado.

Complementando tais regras legais, que visam a facilitar a execução das tarefas peculiares ao Tribunal de Contas, determina o Art. 75 do Decreto-lei n.º 200/67 que os órgãos da Administração Federal estão adstritos a atender a solicitações que lhes venham a ser feitas pelo Tribunal ou por suas Delegações, “prestando informes relativos à administração dos créditos e facilitando a realização das inspeções de controle externo nos órgãos encarregados de administração financeira, contabilidade e auditoria.”

1.5 — Emissão do Parecer Prévio e elaboração do Relatório sobre as contas do Governo

Faz parte da tradicional competência de nossa superior Corte de Contas elaborar o Parecer e o Relatório sobre as contas do Governo da União, antes de serem elas submetidas ao julgamento do Congresso Nacional.

O Art. 71, §§ 1.º e 2.º, da Constituição, o 68 da Lei de Reforma e o 29 do Decreto-lei n.º 199/67 regulam, expressamente, essa importante missão do Tribunal.

Comparados esses dispositivos com os que, no sistema ab-rogado, regiam a matéria, há de verificar-se que algumas alterações foram introduzidas.

As mais significativas relacionam-se com a conclusividade do Relatório do Tribunal e com a exigência de que as contas do Governo sejam acompanhadas de uma exposição da Inspeção-Geral de Finanças do Ministério da Fazenda, que versará, não só sobre a execução orçamentária, como acontecia com o relatório da antiga Contadoria-Geral da República, mas também sobre a situação da administração financeira da União.

A exigência da conclusividade está prevista no § 3.º do citado Art. 29 da Lei Orgânica do Tribunal, o que é inovação em relação à lei anterior, que não continha determinação nesse sentido.

Quanto à importância da exposição a ser feita pela Inspeção-Geral de Finanças do Ministério da Fazenda, nada há para acrescentar ao que sobre ela escreveu o Ministro Victor Amaral Freire em seu Relatório sobre as contas do Governo, referente ao exercício de 1967:

“O novel documento vem substituir a facultativa análise dos balanços, que habitualmente era elaborada pela Contadoria-Geral da República e que acompanhava as contas. Tem ele o objetivo de dar oportunidade ao Ministério da Fazenda de — no momento adequado e à margem da frieza dos números contidos nos balanços e demonstrativos — oferecer ao Congresso Nacional e, principalmente ao Tribunal de Contas, para a elaboração do seu Relatório Financeiro, um apanhado panorâmico da execução orçamentária e da posição da administração financeira no exercício, e, acima de tudo, o propósito de permitir ao grande público periódica e atualizada visão das finanças federais. Evidentemente, embora não explícita nas novas leis, a finalidade de tais papéis é oferecer ao Poder Legislativo e à Nação dados que permitam avaliarem-se as repercussões da atividade financeira do setor público sobre a economia nacional e, bem assim, a participação da Administração Federal no desenvolvimento econômico e social do País”.

Houve, ainda, importantes modificações quanto aos prazos concedidos ao Presidente da República e ao Tribunal para, respectivamente, efetuar o levantamento das contas e sobre elas emitir parecer. Sofreram ambos substancial dilatação. O deferido ao Presidente da República ficou limitado ao dia 30 de abril de cada ano, em lugar do dia 12 de março, anteriormente previsto, sendo de notar, ademais, que a lei anterior fixava 12 de março como termo final do prazo para que o Tribunal recebesse as contas, ao passo que, atualmente, a data, 30 de abril, é o limite do prazo para que o Congresso Nacional receba as mesmas contas, enviando-as a seguir ao Tribunal.

1.6 — Autogoverno

O Tribunal de Contas, a exemplo dos demais Tribunais com jurisdição em todo o território nacional, possuía anteriormente plena competência para organizar-se.

O novo ordenamento jurídico, sistematizado em 1967, preservou integralmente essa clássica competência, de modo que agora, como antes, tem o Tribunal inteira liberdade de autogestão, respeitados os limites de sua esfera executiva, pois que toda medida de caráter essencialmente legislativo há de ser solicitada ao Congresso Nacional.

Enquanto se trata, porém, de providências contidas no terreno administrativo, pode o Tribunal ditar regras, contanto que não colidentes com as normas jurídicas em vigor.

E é no uso dessa liberdade administrativa que incumbe ao Tribunal :

- elaborar e alterar o seu Regimento Interno;
- organizar seus serviços e prover-lhes os cargos, na forma da lei;
- eleger seu Presidente e Vice-Presidente; e
- conceder licença e férias aos Ministros.

1.7 — Edição de regras normativas

Além das normas concernentes ao disciplinamento de seus serviços, rotinas de trabalho e organização, de caráter marcadamente interno, às quais já fizemos referências no dígito anterior, possui, ainda, o Tribunal outra importante atribuição, qual seja a de editar regras normativas secundárias de eficácia externa, que obrigam, como se leis fossem, aos órgãos, administradores e responsáveis sujeitos à sua jurisdição.

Deferiram-lhe tal competência, implicitamente, as disposições da Lei Orgânica que se reportam ao Regimento Interno, tais como as dos Arts. 43 e 49; e, de modo explícito, as dos Arts. 38 e 60 da mesma Lei Orgânica.

Transcrevemos os dispositivos continentais da competência implícita, para a ilustração de nossa assertiva :

“Art. 43. O Tribunal de Contas julgará, na forma da Constituição Federal, as prestações de contas a que estão sujeitos os Governadores de Estado e os Prefeitos Municipais à base dos documentos que pelos mesmos devem ser presentes ao Tribunal na forma do **disposto em regulamento.**”

“Art. 49. Julgado em débito será o responsável notificado para, em 30 (trinta) dias, repor a importância do alcance, **sob as penas do Regimento.**” (Os grifos não são do texto legal).

É inquestionável achar-se ínsita em tais dispositivos a autorização legal para que o Tribunal edite normas legislativas secundárias, sobre as matérias de que se ocupam.

Já no referente aos citados Arts. 38 e 60, a autorização é inteiramente clara e não depende de atividade exegética.

Rezam os dispositivos :

“Art. 38. O Tribunal de Contas, respeitadas a organização e o funcionamento dos órgãos e entidades da Administração Federal e sem prejudicar as normas de controle financeiro e orçamentário interno, **regulará a remessa dos informes** que lhe sejam necessários para o exercício de suas funções.”

“Art. 60. **O Regimento Interno disporá** sobre a forma de assegurar o julgamento dos processos de tomada de contas no prazo de 6 (seis) meses, bem como sobre as penalidades aplicáveis em caso de inobservância”. (Grifamos).

1.8 — Propositura de medidas legislativas

No elenco das funções de competência do Tribunal consoante a legislação anterior, encontrava-se a de propor ao Congresso Nacional medidas de caráter legislativo.

Tal função compreende, na verdade, duas ordens de atribuições : uma, a de propor a criação ou extinção de cargos em sua Secretaria-Geral e a fixação de seus respectivos vencimentos; e a outra, agora amplamente reforçada por sua explicitude, a de solicitar do Congresso medidas legislativas concernentes ao bom desempenho de suas funções técnicas.

Com respeito à primeira, é curial que, dependendo de lei a criação e a extinção dos cargos públicos, não tem o Tribunal, como não têm o Poder Executivo e o Judiciário, competência para regular o assunto, ficando-lhe, contudo, facultada, com exclusividade, a propositura ao Legislativo das medidas necessárias a extinguir ou criar cargos em sua Secretaria.

A outra atribuição, tem alcance extraordinário, pois permite ao Tribunal obviar às dificuldades legais, que, na prática, venham a opor-se a sua ação controlativa.

Redigidas as leis no recesso dos gabinetes, é, por vezes, impossível ao legislador antever todas as conseqüências que na prática advirão de sua aplicação. Só se pode chegar a abalizada convicção sobre a correspondência entre o texto da lei e os objetivos por ela colimados depois que se proceder ao seu teste no contato direto com seu campo de incidência. E esse foi o papel que a nova legislação reservou ao Tribunal: verificar, ponto por ponto, se as leis pertinentes ao controle externo atendem aos seus objetivos últimos, se as regras jurídicas, cuja elaboração se processou em base teórica, resistem à sua experimentação no cadinho da realidade, ou se imperioso se torna substituir, complementar ou revogar disposições que se revelem inoperantes, ou até contraproducentes, sob o ângulo de sua eficiência operacional.

No Art. 61 da Lei Orgânica do Tribunal, foi contemplada disposição taxativa tendente a dotar nossa Suprema Corte de Contas de ampla competência para propor ao Congresso providências legislativas destinadas a satisfazer os seus reclamos de um controle sem brechas de que se possam aproveitar os que tenham em mente fraudar as leis.

1.9 — Oferecimento de resposta a consultas formuladas por órgãos fiscalizados

A derradeira das funções já desempenhadas pelo Tribunal antes do advento das leis em vigor não estava contemplada no direito positivo, ao menos expressamente.

Era a de responder a consultas que lhe fossem formuladas pelos órgãos submetidos à sua fiscalização.

Embora também não prevista no Decreto-lei n.º 199/67, tal atribuição foi mantida, tanto que já foi objeto de norma regimental, tendo ficado estabelecido que o Plenário do Tribunal decidirá sobre consultas quanto a dúvidas sobre a aplicação de regras legais referentes a matéria de sua competência, formuladas, seja pelo Presidente do Senado Federal, da Câmara dos Deputados ou dos Tribunais Federais, seja pelos dirigentes de Partidos Políticos, seja pelos Ministros de Estado, Governadores, responsáveis pela direção dos Órgãos Centrais dos Ministérios, gestores de entidades de Administração Indireta ou Prefeitos Municipais.

Dando-lhes, ainda, maior força, ficou firmado que tais decisões terão caráter normativo e implicarão prejulgamento.

Uma vez que o seu escopo maior é o de garantir a legalidade da administração financeira e orçamentária, nada mais lógico do que, visando a impedir inobservância da lei, por motivo de sua errônea interpretação, procure o Tribunal dirimir possíveis dificuldades dos responsáveis pelos órgãos controlados, não só mediante instruções a lhes serem dirigidas, mas também desfazendo dúvidas que eles venham a manifestar.

2. A NOVA COMPETÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Passemos, nessa segunda etapa de nosso trabalho, ao exame, em síntese e em pormenor, da faixa de competência que a Constituição e as leis da Reforma vieram acrescentar à área anteriormente ocupada pela atividade controlativa do Tribunal.

Em quatro itens, cada qual correspondente a uma nova atribuição, pode resumir-se tal acréscimo de competência :

1) Fixação das quotas do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal e do Fundo de Participação dos Municípios e julgamento das prestações de contas dos recursos recebidos desses mesmos Fundos.

2) Controle da regular entrega a unidades intra-estatais de importâncias deduzidas da arrecadação federal nos termos da Constituição e fiscalização da aplicação dada a essas importâncias.

3) Julgamento das tomadas de contas referentes a auxílios recebidos da União por Governadores de Estados e Prefeitos Municipais.

4) Julgamento das prestações de contas relativas a auxílios recebidos dos cofres federais por Partidos Políticos.

O simples enunciado genérico das funções aditadas pela legislação de 1967 à já extensa competência do Tribunal é bastante para dar idéia da enorme relevância, não apenas técnica, mas igualmente política, que passou a ter nossa mais elevada Corte de Contas no quadro institucional do País.

2.1 — Controle do Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal e Fundo de Participação dos Municípios

Na dimensão da nova competência recentemente outorgada ao Tribunal de Contas da União, avulta, em primeiro plano, já pela importância que lhe é imanente, já pela extraordinária eficiência com que vem sendo desempenhada, a que se refere aos Fundos de Participação dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios.

Pelo menos quatro atividades desempenha o Tribunal com relação a esses Fundos :

- cálculo dos coeficientes individuais com que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios participam dos recursos dos Fundos.
- vigilância sobre a entrega efetiva a seus destinatários das importâncias correspondentes às quotas mensais.

- tomada de contas dos Governadores e Prefeitos responsáveis pela aplicação das importâncias entregues por conta dos Fundos; e
- regulamentação pormenorizada da forma de se aplicarem tais recursos e, bem assim, de se organizarem as tomadas de contas.

Tal atribuição não teve origem, propriamente, nas leis da Reforma, mas nem por isso há de ser excluída do capítulo pertinente à nova competência do Tribunal, visto datar de 1965 a Emenda Constitucional n.º 18, relativa ainda à Constituição de 1946, que cometeu ao Tribunal esse relevante e complexo encargo.

O Código Tributário Nacional, editado em 1966, disciplinou o funcionamento dos Fundos de Participação, e a legislação reformadora de 1967 deu plena acolhida, em seus textos, ao sistema de distribuição dos recursos e do seu controle pelo Tribunal.

Essa nova função, a par de seu inegável relevo no tocante à redistribuição da arrecadação pública pelas unidades federadas e municipais, revestese, ainda, do caráter de valioso instrumento político colocado nas mãos do Tribunal de Contas.

Os recursos desses dois Fundos provêm, consoante norma Constitucional, de percentagem da arrecadação dos impostos sobre rendas e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados.

O cálculo dos coeficientes individuais, com vistas à fixação das quotas que tocam aos Estados e ao Distrito Federal, tem por base os critérios de proporcionalidade direta aos fatores superfície e população e proporcionalidade inversa à renda "per capita" dessas entidades.

Já a distribuição dos recursos do Fundo de Participação dos Municípios se funda apenas na categoria em que estejam esses classificados em função do número de seus habitantes.

Por ocasião da tomada de contas a que estão sujeitos anualmente os Governadores e os Prefeitos, deve o Tribunal aferir a observância dos cânones que regulam a aplicação dos recursos entregues, notadamente a do preceito constitucional que obriga a destinação de ao menos metade do numerário recebido ao atendimento de Despesas de Capital.

O exercício dessas duas tarefas serve, a um tempo, de inspiração e campo de aplicação para a atividade regulamentadora do Tribunal, de que tem resultado o aprimoramento incessante da disciplina que preside ao funcionamento desses Fundos.

2.2 — Controle da entrega a unidades intra-estatais de importâncias deduzidas da arrecadação federal e fiscalização da aplicação dada a esses recursos

Prescreve o Art. 28 da Constituição do Brasil a distribuição aos Estados, Distrito Federal e Municípios de :

I — quarenta por cento da arrecadação do imposto sobre produção, importação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos;

II — sessenta por cento da arrecadação do imposto sobre produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica;

III — noventa por cento da arrecadação do imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País.

Em seu parágrafo único enuncia o mesmo artigo os critérios que deverão informar essa distribuição.

O artigo 25 da Lei Magna, na alínea a do § 1.º, determina, ainda, pertencer aos Municípios o produto da arrecadação do imposto sobre propriedade territorial rural incidente sobre imóveis situados em seu território. Complementando essa norma, dispõe o § 2.º do artigo citado que as autoridades responsáveis pelo recolhimento desse tributo farão entrega aos municípios das importâncias recebidas, à medida que forem sendo arrecadados, em prazo não superior a trinta dias, sob pena de demissão.

A consulta ao Decreto-lei n.º 199/67, Art. 31, incisos VIII e X, nos mostra que, sobre competir ao Tribunal velar pela entrega dessas importâncias deduzidas de arrecadação federal, lhe toca, ainda, fiscalizar a aplicação dada por essas unidades intra-estatais aos recursos assim recebidos.

Aí está, portanto, outra nova e relevantíssima missão que se veio somar à já complexa competência do Tribunal.

2.3 — Julgamento das tomadas de contas referentes a auxílio recebido da União, por Estados e Municípios

Outra tarefa de vulto que recebeu a Corte de Contas federal da legislação reformadora é a encontrada no § 5.º do Art. 13 da Constituição, que faz depender a concessão de auxílio da União a Estado ou Município da prévia entrega ao órgão federal competente do plano de aplicação dos créditos respectivos, acrescentando, por outro lado, que a "prestação de contas, pelo Governador ou Prefeito, será feita nos prazos e na forma da lei", fazendo-se anteceder de publicação no jornal oficial do Estado.

Ora, como essas importâncias a serem concedidas a Estados e Municípios, a título de auxílio, sairão dos cofres federais, é manifesto que o destino

dado ao dinheiro público assim entregue terá de ser fiscalizado pelo Tribunal de Contas da União, até porque o Art. 43 de sua Lei Orgânica lhe fixa a incumbência de julgar, na forma da Constituição, as prestações de contas a que estão sujeitos os Governadores de Estados e os Prefeitos Municipais.

2.4 — Julgamento das prestações de contas dos Partidos Políticos

Outra das atribuições recentemente incorporadas à responsabilidade do Tribunal, do mesmo modo que a referente aos Fundos de Participação, não é produto das leis de Reforma, mas, mesmo assim, não poderá deixar de figurar como espécie que tem seu gênero na nova competência do Tribunal.

Foi a Lei n.º 4.740, de 15 de julho de 1965, a Lei Orgânica dos Partidos Políticos, que, no Art. 11, entregou mais esse encargo ao Tribunal de Contas.

Eis o que determina o citado dispositivo :

“Os partidos políticos prestarão contas, anualmente, ao Tribunal de Contas da União, da aplicação dos recursos recebidos no exercício anterior;

E, mais adiante, no § 4.º :

“A falta de prestação de contas ou a sua desaprovação, total ou parcial, implicará a perda do direito ao recebimento de novas quotas e, no segundo caso, sujeitará ainda à responsabilidade civil e criminal os membros dos diretórios faltosos.”

Vemos, pois, que não se trata de norma branca, isto é, sem sanção cominada em lei, de vez que a penalidade fixada é rigorosa o bastante para que o preceito da prestação de contas tenha o cumprimento devido.

C O N C L U S Ã O

A inferência que ressaí nítida do estudo que estamos encerrando é a de que a competência do Tribunal não foi, de modo algum, cerceada, diminuída ou amputada.

Aconteceu uma grande revolução nos métodos e processos de fiscalização e, dada a subitaneidade da mudança, não houve tempo ainda de se completar a adaptação, assim dos órgãos do controle interno, como dos de controle externo, às novas diretrizes legais.

O grande pecado da Reforma Administrativa, pelo menos no setor da fiscalização financeira e orçamentária, residiu justamente nesse ponto : ter ela começado a vigorar inopinadamente, sem se fazer esperar.

Desde o primeiro instante nos pareceu, e o tempo veio confirmar nossas suspeitas, que, de certa forma, foi precipitado editar a revisão do sistema de controle, marcando para data tão próxima a sua entrada em vigor.

A radical transmutação com que se buscou dinamizar a execução financeira e o seu controle exigiam um período de gestação e amadurecimento de conceitos e métodos, que, absolutamente, não poderia ser tão curto. A rápida e violenta guinada que, por força da Reforma, se operou no rumo que, classicamente, palmilhava a Administração Pública brasileira teve como resultado retratar bastante o funcionamento pleno do novo sistema.

Tivesse havido vagar para que os órgãos executores da administração e do controle financeiro, por assim dizer, remoessem e digerissem os princípios da Reforma, amadurecessem os seus conceitos e lhe compreendessem profundamente os objetivos; houvesse sido ela objeto de ampla divulgação, com base nas modernas técnicas de comunicação; pudesse o Decreto-lei n.º 199/67 ter começado a vigorar mais tarde, digamos no início de 1968, e muito mais prontamente se teria dado a sua verdadeira vigência, que é a de fato, única capaz de irradiar efeitos práticos e produzir conseqüências concretas.

Em uma proposição aparentemente paradoxal, pode-se resumir a questão: fosse protraída a vigência jurídica da Reforma, e sua vigência efetiva se teria antecipado.

Tal como nos foi dado observar, a tradicional competência do Tribunal de Contas da União foi preservada, item por item, no que respeita a seu fundo. Aqui e ali, houve diminuições aparentes na extensão das atividades do Tribunal, as quais corresponderam a imperativo do princípio de descentralização, que é básico na Reforma.

O exame detido de cada um desses pontos indica que o controle sobre eles não deixou de ser exercido, tendo ocorrido, apenas, a transferência de tarefas menos importantes para órgãos de expressão secundária, a fim de que o Tribunal se pudesse entregar, por inteiro, a misteres mais compatíveis com sua posição de Tribunal Superior.

E, em última análise, não houve caso algum de supressão de atribuições porque, mesmo onde isso aparentemente ocorreu, permite a lei que o Tribunal, a seu critério, continue a desempenhá-las por meio de inspeções.

A diferença marcante entre o Tribunal de Contas da concepção clássica e o atual é que o primeiro possuía competência fixa, de sorte que, mediante modificações legislativas, leis especiais e outros expedientes, podiam os órgãos fiscalizados subtrair-se às malhas de sua rede de controle, ao passo que o Tribunal de hoje não conhece obstáculos ao exercício de sua atividade fiscalizadora, que se pode dilatar mais, mais e sempre mais, a fim de abarcar qualquer ato ou pessoa que, desta ou daquela forma, tenha algo que ver com

os dinheiros federais. Os empecilhos e as limitações ao cabal desempenho de sua ação fiscalizadora, só vai o Tribunal encontrá-los no terreno das condições materiais e humanas, nunca na esfera jurídica.

E esse é o espírito que norteia o Art. 93 da Lei da Reforma, que assim dispõe :

“Quem quer que utilize dinheiros públicos terá de justificar o seu bom e regular emprego na conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes.”

A lei não reclama do Tribunal atividade obrigatória tão intensa, como o fazia, mas, em compensação, facultava-lhe movimentos praticamente ilimitados dentro de sua área de jurisdição e competência.

No sistema anterior, a escolha dos papéis a serem apreciados pelo Tribunal ficava dependente, **in abstracto**, de apriorística e taxativa enumeração legal e, **in concreto**, da vontade dos administradores e responsáveis, que submetiam àquela Corte — no momento e pela forma rigidamente disciplinada em lei — os seus atos de receita e despesa ou as suas prestações de contas.

Agora, ao contrário, havendo a especificação legal de tais atos perdido o seu caráter de exaustividade, o exame seja dos atos, documentos e processos, seja de obras públicas, estoques de almoxarifados e existências em caixa ou em contas bancárias, está na exclusiva dependência do arbítrio do Tribunal, que em lugar dos órgãos e pessoas fiscalizados, seleciona, ele mesmo, o tempo, o lugar e as condições em que se processará sua vigilância sobre as despesas e receitas públicas.

Ao vir à luz a Reforma, encontraram-se os órgãos de controle, de um instante para o outro, a braços com um ordenamento jurídico novo, radicalmente diverso do que se revogara, e o que é mais grave desconhecido e, por isso mesmo, despido de qualquer significado para eles. Do ponto de vista dos órgãos de controle externo, maiores foram as dificuldades a enfrentar, em face de o controle interno que lhe serve de suporte não estar sequer estruturado e, muito menos, em funcionamento.

E, uma vez que os próprios elaboradores da Lei de Reforma são os primeiros a reconhecer a indispensabilidade de um controle interno eficiente como pressuposto do funcionamento adequado dos órgãos de controle externo, ficaram esses impedidos de por em prática imediatamente os novos processos.

Acresça-se, também, que o surgimento de um sistema novo e avançado como o da Reforma, teria que ter como conseqüência, principalmente em face de seu lançamento repentino, uma larga defasagem entre suas técnicas e processos e os recursos materiais e humanos ao alcance do Serviço Público para pô-lo em execução.

Tudo isso terá contribuído, a nosso ver, para a lentidão com que se vem implantando a Reforma Administrativa.

SUGESTÕES

As sugestões que nos parece oportuno oferecer já estão velada ou claramente encerradas nas críticas aduzidas ao longo desse estudo das funções do Tribunal de Contas.

Nada custa, porém, se mais não fora, com vistas à melhor metodização desse trabalho, explicitá-las ou ratificá-las nesse tópico.

A nosso ver, as medidas que precisavam ser tomadas para dinamizar a implantação da Reforma no terreno do controle das finanças e do Orçamento públicos já vêm sendo, em sua maioria, alvo das atenções das autoridades responsáveis.

Creemos conveniente, entretanto, dar seqüência, em ritmo mais intenso, aos esforços que, em pequena escala, vêm sendo empreendidos no sentido de popularizar a Reforma, visto estarmos convencidos de que sua afirmação plena e definitiva está de certa forma condicionada ao conhecimento que dela tenham os órgãos e funcionários incumbidos de fazê-la funcionar.

A Reforma, em linhas gerais, é um documento primoroso, em que se consubstanciam as mais modernas técnicas administrativas e se incorporam os últimos avanços da ciência em matéria de gestão das coisas públicas. Urge, portanto, levar a efeito um incansável e paciente trabalho psicológico de esclarecimento, de difusão dos pontos básicos e das vantagens primordiais do novo sistema, com o fim de conseguir que todos aqueles incumbidos de executá-lo, do mais alto ao mais baixo escalão administrativo, fiquem persuadidos da excelência da Reforma Administrativa.

Que o trabalho sobre a opinião do funcionalismo, não realizado como cumpria antes do advento da Reforma, se faça agora, com todo o peso das técnicas propagandísticas, mediante cursos, palestras, distribuição de folhetos, enfim por todos os meios hábeis a torná-la amplamente conhecida.

Sem a boa vontade geral, que só se poderá obter mediante o convencimento íntimo de cada um e de todos, não será possível ultimar, a curto prazo, a implantação do novo sistema.

No plano restrito do controle, assunto que mais de perto nos interessa, impede dotar o Tribunal de Contas de um conjunto homogêneo e completo de sanções, notadamente em matéria contratual, para que seus atos e decisões se revistam sempre da indispensável força coativa, sem o que a fiscalização a seu cargo não se elevará ao grau de eficiência desejado.

Faz-se necessária pronta revisão legislativa, que corrija o defeito atrás apontado de entregar ao Congresso Nacional a última palavra — que será política, e não técnica como convinha — sobre a legalidade dos atos convencionais. Dois caminhos se abrem no sentido da retificação desse defeito: a supressão da instância legislativa, fazendo-se com que a decisão definitiva se dê no âmbito do Tribunal de Contas, ou, até mesmo, o renascimento do registro prévio dos contratos de receita e despesa, com a paralela simplificação da legislação que rege a matéria, a fim de obviar ao inconveniente, tão propalado, da demora na apreciação dos contratos e da conseqüente desaceleração da máquina administrativa.

Cumpre, ainda, ativar a complementação do sistema de controle interno, de cujo pleno funcionamento depende, em grande parte, a ação do Tribunal, conforme reconhece o próprio legislador constituinte, ao afirmar, no Art. 72, item I, da Carta Magna, que a eficácia do controle externo e a regularidade da realização da receita e da despesa estão na dependência direta do sistema de controle interno montado pelo Poder Executivo.

O estudo dos textos legais em que se cristaliza o sistema de fiscalização estruturado em 1967 revela, em toda a sua clareza, a linha de ação a ser seguida pelo novo Tribunal, tal como visualizaram os organizadores da Reforma.

Em duas fases independentes — melhor diríamos interdependentes, dada a interação que entre elas existe — há de desdobrar-se sua atividade: uma fase interna e outra externa.

Na fase interna, o Tribunal trabalhará **intra muros** — dentro de sua Sede e no recinto das Delegações, — com base nos documentos que, na forma do Art. 214 da Reforma e 36 da Lei Orgânica, chegarão ao seu conhecimento ou lhe serão remetidos. É a fase em que planejará, à luz dos princípios da auditoria, as inspeções a serem realizadas para o fiel desempenho do controle externo de sua competência.

Os elementos sobre os quais deverá assentar-se esse trabalho inicial são:

— O Orçamento Plurianual de Investimentos, o Orçamento-Programa e os atos de abertura de créditos adicionais, dos quais o Tribunal tomará conhecimento por sua publicação oficial.

— Os atos relativos à Programação Financeira de Desembolso, os balancetes de receita e despesa, os relatórios dos órgãos administrativos incumbidos do controle interno e as relações de responsáveis, documentos de que receberá uma via por força do estatuído em lei.

— Outros documentos, papéis e informações que estiverem a seu alcance ou aos quais venha ele a ter acesso por meio de inspeções.

Examinando e confrontando tais documentos, o Tribunal deles extrairá todos os informes possíveis sobre o desenvolvimento da administração financeira e orçamentária da União, elaborando um plano de ação estratégico e tático, plano de ação esse que não será nunca imóvel, mas, ao contrário, dinâmico e mutável, na medida em que sua execução municie o Tribunal de novas e importantes informações, que, de imediato, serão levadas em conta. O ideal será, a nosso ver, que tal plano de ação nunca fique pronto, nunca venha a ser dado como acabado, para que os novos elementos colhidos no exercício da auditoria possam ir-se incorporando a ele, modificando-o e modelando-o, segundo indicarem as circunstâncias.

Explicando melhor: as diretrizes traçadas e os métodos escolhidos não hão de revestir-se nunca do caráter de definitividade, de rigidez, que, a nosso ver, não se compatibilizam com o exercício eficaz da auditoria. Ao contrário, a linha de ação do Tribunal, em matéria de inspeções, há de ser flexível e em constante mutação, quer por força de elementos novos que venham a ser apurados no curso das inspeções, quer pela necessidade de dar relevância ao elemento surpresa. Em poucas palavras: a ação do Tribunal precisa seguir rumo surpreendente, incompreensível, imprevisto, indecifrável, com o fito de conservar perplexo e acuado o administrador e o responsável desonesto ou relapso.

É preciso retirar o maior proveito possível dos métodos de audigagem, fazendo valer suas potencialidades de intimidação, para que o controle do Tribunal seja, antes de mais nada, preventivo, isto é, impeditivo dos atos desonestos. Atingindo esse propósito, estaremos diante da mais efetiva das fiscalizações e da mais consentânea com a finalidade última de qualquer sistema controlativo: obstar à prática do ato ilegal; não puni-lo.

Na fase externa, a do controle propriamente dito, o Tribunal sairá à rua, para fazer inspeções, que obedecerão a métodos e incidência cientificamente planejados na fase interna.

Entre as múltiplas finalidades que poderão ter as inspeções, podemos vislumbrar três funções que entendemos primordiais:

— função fiscalizadora, que tem por meta a apuração de ilegalidades ou irregularidades, seja quanto aos atos de receita e despesa, seja com respeito à guarda e conservação de bens e material da União;

— função educativa, voltada para a instrução dos órgãos fiscalizadores sobre a melhor maneira de executar suas tarefas, dentro de estrita observância dos parâmetros constitucionais, legais e regulamentares; e

— função coerciva, visando a perturbar a tranqüilidade de administradores e responsáveis interessados em valer-se do cargo público para o favorecimento ou a locupletação própria ou alheia.

Com vistas ao correto desempenho de sua extensa gama de atribuições, urge que o Tribunal possa contar com pessoal altamente treinado para as novas tarefas, e, bem assim, que esse pessoal seja numericamente suficiente.

Ao alargamento da área de controle abarcada pela competência do Tribunal indispensável se faz que corresponda a expansão e o aperfeiçoamento dos recursos humanos que possibilitem sua integral cobertura.

No tocante ao aprimoramento qualitativo de seu corpo de funcionários é oportuno assinalar a instituição, pelo Tribunal, de um Centro de Aperfeiçoamento de Servidores, que, proximamente, dará início a um curso completo de controle de contas públicas, que desenvolverá programa de substancioso teor técnico-científico.

Iniciativas como essa do Tribunal, e por que não dizer como a deste Concurso de monografias, precisam multiplicar-se e estender-se a todos os campos do Serviço Público, objetivando a conscientização individual e coletiva para os magnos problemas que a Reforma se propôs resolver.

Ao Tribunal de Contas toca, finalmente, o encargo de aparelhar-se dos meios materiais — em que se inclui necessariamente instrumental de computação eletrônica de dados, — completando, assim, a adaptação de seus serviços à cabal execução do controle externo e dando seqüência, sem esmorecimento, à tarefa de substituir o processo de registro pela técnica das inspeções, a fim de continuar a obra moralizadora das práticas e hábitos administrativos que tem sido uma constante em sua ilustre história.

B I B L I O G R A F I A

BALEEIRO, Aliomar — "Uma Introdução à Ciência das Finanças" — Rio, 1968.

BELTRÃO, Hélio — "Reforma Administrativa" — Rio, 1968.

CAMPOS, Wagner Estelita — "Parecer Prévio Sobre as Contas do Governo da República" — Rio, 1967.

DARBY, Paul Holland — "An Outline of Elementary Accounting" — New York, 1942.

DEODATO, Alberto — "Manual de Ciência das Finanças" — São Paulo, 1954.

DIAS, J. de Nazaré T. — "A Reforma Administrativa de 1967" — Rio, 1968.

FREIRE, Victor Amaral — "Parecer Prévio Sobre as Contas do Governo" — No prelo.

- GILSON, Iberê — "Parecer Prévio Sobre as Contas do Governo" — Rio, 1968.
- GRANONI, Raul — "El control de los Gastos Públicos por los Tribunales de Cuentas" — Buenos Aires, 1946.
- PINTO, Mário A. de Tezamos — "La Legislación Presupuestal de los Países Latino Americanos" — Buenos Aires, 1956.
- REISER, Joseph — "L'Organization du Contrôle et la Technique de Verifications Comptables" — Paris.

LEGISLAÇÃO

- Constituição do Brasil, de 24 de janeiro de 1967.
- Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 15 de outubro de 1946.
- Lei n.º 830, de 23 de setembro de 1949.
- Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964.
- Lei n.º 4.740, de 15 de julho de 1965.
- Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.
- Decreto-lei n.º 199, de 25 de fevereiro de 1967.
- Decreto-lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967.

NÃO PODE SER
EMPRÉSTADO
BIBLIOTECA

