

# Auditoria: Técnica a Serviço do Contrôlo

**IBERÊ GILSON**

Ministro-Presidente do Tribunal de  
Contas da União

Queiram ou não os idealistas e sonhadores, os céticos e sofistas, tremenda é a responsabilidade que pesa sobre todos quantos emprestam o brilho de sua inteligência, o fulgor de seu talento ou a modestia de sua colaboração anônima ao Tribunal de Contas da União, partícipes que são de um momento histórico, talvez o de mais elevada significação para a vida daquela Corte Superior de Contas. Deferiu-lhe a dinâmica histórica missão por demais nobilitante, qual seja a de dar corpo e, mais do que isso, dar vida à nova sistemática de controle por que o Brasil optou, através dos inovadores mandamentos, a respeito, da Constituição de 1967 e o Decreto-lei n.º 199, de 25 de fevereiro de 1967, instituidor da nova Lei Orgânica daquele Tribunal.

No Parecer Prévio sobre as Contas do Governo Federal referentes a 1966, tive-me oportuna de, em linhas gerais, dizer que "em face da realidade do mundo, em dois momentos distantes, cumpriu o Brasil o seu dever de opção. Ainda não refeito das emoções da implantação do regime republicano, ainda não cessadas em toda a sua extensão as lutas bélicas e institucionais, em meio ao impacto da vitória e cercado das vicissitudes da hora então presente, no cumprimento de seu dever, o País efetuou a opção, sem enfrentar dificuldades diante dos dois sistemas mencionados — já que as condições da administração pública ainda não eram de tal porte, que ditassem a imprescindibilidade da criação das Controladorias como hoje são tidas —, mas, apenas, escolhendo qual o modelo a adotar entre os clássicos Tribunais da época.

Durante a grande noite compreendida entre os idos de 1890 e os dias atuais, nosso Tribunal de Contas foi criado, im-

plantado e reformado, mantendo sempre, porém, sua concepção original, o que permitiu aos governantes que assinaram sua presença no período o refrigério da postergação de nova opção, já ditada pelas condições ambientais reinantes.

O clamor que se levantou pela reforma de todo o sistema de administração financeira do País e a imperiosidade de dispor o Governo de meios capazes de permitir-lhe a formulação de sua política econômico-financeira, de acompanhar e fiscalizar sua execução e de medir seus resultados levaram-no a produzir as inovações introduzidas no arcabouço da mencionada administração.

Repousando o objeto da ação fiscalizadora e controladora deste Tribunal na referida administração financeira do País, imediata e profundamente repercutiram nesta Casa as inovações inseridas na máquina administrativa do Governo.

E o Brasil optou, pela segunda vez, pela autorizada voz de seus representantes. E o instante histórico da opção ocorreu. E esta se fez realidade, historicamente. Historicamente, porque, pela vez primeira, em todo o mundo 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. A opção se fez — pesados os aspectos favoráveis de ambas as escolas — pelo ecletismo, nascido da fusão do classicismo dos Tribunais de Contas com o objetivismo das Controladorias ou Auditorias.

Duas correntes que se fundem, somando seus aspectos positivos. Fulguração

simbiótica do juridicismo dos Tribunais de Contas — latinos por excelência — com o contabilismo das Controladorias ou Auditorias — saxônicas em essência. Terceira corrente de pensamento que vem das vertentes naturais da Escola Financeira de **Jéze, Stourm** e outros luminares e que, do caudal do programatismo norte-americano, se traga, oferecendo um amalgama técnico perfeito.”

\*\*\*

Muita luta teremos de enfrentar antes que nos possamos dar por satisfeitos, antes que chegada seja a hora de ensarilhar armas e antes do instante de promovermos a rendição da guarda. Lembremo-nos de que, surpreendentemente, o emprêgo da escrituração por partidas dobradas no serviço público — determinado por Alvará de 1808 e por Ato de 1832, com sua exigência ratificada em 1868 e novamente exigido em 1909 — só veio a ser adotado em 1914 e, mesmo assim, de forma, que mereceu de **Moraes Júnior**, autor do **Regulamento Geral de Contabilidade Pública**, a crítica de que “iniciados e profanos sempre foram acordes em reconhecer deixar muito a desejar a Contabilidade da União”.

O Poder Executivo e o Tribunal de Contas, ao longo da História, envidaram esforços no sentido de côbro se pôr ao descalabro que fluía da inadequabilidade do contrôle, em face da rápida evolução da administração pública, impulsionada por vertiginoso progresso tecnológico. Merecem citação os artigos de **Vigoso Jardim** e de **Moraes Júnior**, bem como as diversas tentativas de reforma e atualização do **Código de Contabilidade da União**, tentativas que encontraram seu Waterloo no Congresso Nacional.

Ao tempo do Governo Café Filho, participamos de uma Comissão de Reforma do Código, confiada ao Conselho Federal de Contabilidade, que à época integrávamos e que era presidido pela figura ímpar de **Paulo de Lyra Tavares**. O projeto que elaboramos e que denominamos **Lei de Administração Financeira e de Contabilidade Pública** jaz, até o dia de hoje, na 1.<sup>a</sup> Comissão do Congresso a que foi distribuído...

Consola-nos o fato de que **Marcel Soquet**, em sua obra **La Reforme de la Comptabilité Publique**, afirmava em 1934 que “la France n’a pas une comptabilité digne d’elle”.

\*\*\*

Os tempos de opção, contudo, já se verificaram em caráter irreversível. A época é de implantação de um novo sistema, de rompimento com rotinas estratificadas no estacionismo de dias de antanho; de despertar para o dinamismo da era da técnica; de irrupção pelo domínio de nova metodologia; da aceitação e da prática dos modernos processos da ciência do contrôle.

Estamos a ouvir os altíssimos acordes da marcha fúnebre da era da improvisação no campo do contrôle. Respeitando embora o passado, é preciso viver o presente. Esta é a verdade que, lapidariamente, **Eric Ashby** nos ensina quando declara que “o reflexo de ontem não ilumina o amanhã”. Naturalmente, em todo o processo histórico, o passado nunca deixa de estar presente, uma vez que êle nada mais é do que uma acumulação de presentes passados, e em cada “presente ressoa o passado e palpita o futuro”. Se não fizermos, todavia, o presente de hoje, não teremos o passado de amanhã: êle será como o sol de inverno europeu; iluminará, mas não fecundará a terra.

Se sinceramente desejarmos alcançar nossos objetivos, deveremos ter em mente que o período do bacharelismo, puro e simples, que caracterizou uma longa época, embora brilhante, cedeu parte de seu lugar à praticabilidade e à especialização técnica. Mister se faz que o bacharelismo se dispa das roupagens de curul dos conhecimentos e braços dê ao tecnicismo para que ambos, ao invés de se conflitarem, se complementem, para alcançarem a harmonização e o sincronismo que conduzem ao sucesso.

A Auditoria é uma técnica, e como tal deve ser exercida. Para tanto há que se exigir dos que forem incumbidos de exercitá-la formação especializada, que lhes proporcione as armas dos conhecimentos imprescindíveis, os quais podem ser diversificados. No caso concreto de nosso Tribunal, não só pelo fato de ser um órgão fiscalizador de contas, mas também pela natureza da documentação que, por expressa disposição de lei, deve ser por êle examinada, a Auditoria se assenta sobre uma infra-estrutura predominantemente contábil.

O impacto da radical transformação de nossa Casa acarretou uma série de providências inadiáveis: adequação de nossa estrutura e a adaptação de considerável parte de nosso Corpo de funcionários

à nova técnica e, paralelamente, a solicitação de medidas legislativas com o objetivo de dotar nossa Côrte de Contas de maior número de especialistas.

Anteriormente, já o Tribunal exercia Auditoria, sob a forma de revisão sistemática. Agora, a preeminência é para a Auditoria assistemática, menos onerosa e mais eficiente.

Lograr seus objetivos a Auditoria só conseguirá em havendo uma filosofia de concepção, uma metodologia de ação e uma estrutura de funcionamento. Filosofia que condense princípios; princípios que determinem normas e métodos; normas e métodos que instituem estruturas operacionais.

A técnica de Auditoria tem a presidência alguns **Princípios**, a saber:

- Princípio de Alterabilidade da Clientela;
- Princípio de Mutabilidade da Época;
- Princípio de Trasmutabilidade do Processo;
- Princípio de Permutabilidade do Documento; e
- Princípio da Variabilidade do Local.

Tais **Princípios de Mobilidade da Auditoria** devem ser complementados pelo **Princípio da Repetibilidade**, aplicável a cada um, se pretendermos que eles sejam válidos. A **Repetibilidade** constitui valioso recurso no impedir a dedução, por obra de inteligências postas a serviço da corrupção e malversação de dinheiros públicos, de uma **Lei de Incidência da Auditoria**, cujo conhecimento lhes permita escapar à ação do Tribunal e transpor os umbrais da impunidade.

A surpresa é a tônica dos princípios expostos, os quais poderiam ser considerados como desdobramentos do **Princípio da Surpresa**. Os **Princípios** referidos implicam, como regra, a variação da clientela, da época, do processo, da documentação e do local da Auditoria.

Como em tôdas as técnicas, os dons imanentes ao homem ou por ele aperfeiçoados têm reflexo marcante nos trabalhos; êsses podem ser, todavia, perfeitamente sistematizados, de forma a oferecer a otimização dos resultados e a maximização das condições que propiciem a participação de todos eficaz e produtivamente.

Um Auditor deve ser portador dos seguintes **Dons**:

- Dom da Suspiciácia;
- Dom da Perspicácia;
- Dom da Agilidade Mental;
- Dom da Perseverança; e
- Dom da Tolerância.

A **suspiciácia**, filosoficamente, não constitui, para alguns, um **dom**. Tal é, porém, sua importância para a capacitação e categorização de um Auditor que não duvidamos em alinhá-la, na espécie, entre os **dons**. A **suspiciácia**, que é a dúvida metódica, a suspensão prévia e breve do juízo final, foi bem expressa pelo consagrado moralista **Marden**, quando nos professou: **confiai desconfiando**. Tal conselho **mardeniano** se confirma na primeira das regras apresentadas por **René Descartes** em seu **Discurso sôbre o Método**, ao nos ensinar que **jamais devemos aceitar como verdade o que não fôr provado ou evidente**. **Cartesiano** deve ser o Auditor.

A **perspicácia** é a sagacidade, a intuição, a penetração, o talento para apreender os fatos expostos e perceber os latentes. A **agilidade mental** é a presteza de, num relance, vislumbrar, entrever, conhecer. A **perseverança** é a persistência, a constância, a firmeza no buscar o pretendido. A **tolerância** é a capacidade de indulgência, de autocontrole em face de atos e fatos de natureza antagonica à desejada.

Portador dos **dons** expostos, necessita o Auditor pautar sua ação pelas seguintes **normas de comportamento**:

- Exercitação da Discrição;
- Esquivância da Suspeita Infundada;
- Fuga à Vituperação Pessoal; e
- Evitação da Arbitrariedade.

A **discrição** é fundamental, e seu exercício absolutamente imprescindível, visto que a Auditoria perderá sua finalidade se o Auditor fôr indiscreto, anunciando-a ou permitindo que, aprioristicamente, se saiba de sua verificabilidade. Durante a realização da Auditoria — como procedem as grandes firmas especializadas do mundo inteiro — nenhuma palavra deve partir ou ser conseguida do Auditor, sob qualquer forma ou pretexto. Deve êle analisar e apurar, tomando as providências se e quando de sua alçada, ou relatando as ocorrências ao órgão superior, para as medidas cabíveis.

A **suspeita infundada**, maléfica, é a dúvida cética, permanente; é o agnosticismo. O Auditor deve procurar a esquivação de tal suspeita, apurando, verificando e se certificando. A fuga à **vituperação pessoal**, à contumácia, ao retaliamento da honra é mais que recomendável, já que tal vereda afasta o analista dos fatos, para concentrar sua atenção nas pessoas. A **vituperação pessoal** se apresenta, normalmente, consoante a catalogação **benthamiana**, sob a forma de imputação de mau caráter, de má intenção, de maus motivos, de incoerência e de conexões suspeitas.

A **arbitrariedade** denigre quem a pratica e abastarda os resultados obtidos. Ela é mais freqüente nos pseudotécnicos, que, com despotismo e iniquidade, tentam lançar um manto diáfano sobre suas deficiências. Atenta contra o nível e o clima que devem presidir as relações entre as repartições e as pessoas, agride comezinhos princípios de administração e conduz ao insulto à dignidade pessoal, gerando imediata reação.

No exercício de sua missão, poderá o Auditor ser submetido ao guante de pressões traduzidas em:

- Tentativa de Intimidação;
- Tentativa de Procrastinação;
- Tentativa de Confusão; e
- Tentativa de Acomodação.

A **intimidação**, ainda muito usual e que, em certa época, chegou a adquirir foros de tipicidade brasileira, é a tentativa de atemorização, de coação, de apavoramento, com o objetivo de tornar o Auditor tímido e levá-lo a descumprir sua missão ou fazê-lo deficientemente. Em geral, apresenta-se sob a forma de ameaça, traduzida em expressões como "sabe com quem está falando?" e "você se arrepende". A ela não deve o Auditor responder com palavras do mesmo gênero; cabe-lhe refutá-la com sobrançeria, convicto de que o Tribunal estenderá sobre si o pálio de seu apoio.

A **procrastinação** é a delonga, o adiamento, a demora, o espacejamento no atendimento de pedidos ou exigências do Auditor. A **confusão** é o enleamento, a má distinção, a mistura, o embaralhamento, com o objetivo de dificultar a ação fiscalizadora.

A **acomodação** é a tentativa de arrumação, de provocação da desistência da Auditoria. Pode ela se apresentar sob as

formas de invocação de "bom-mocismo", de apêlo aos sentimentos de humanidade, ou de exposição de precárias situações sócio-econômicas. Admitem-se, ainda, formas de ilegalidade, cuja textura deixamos à imaginação de cada um.

As **tentativas**, sempre fruto de premeditação, deve o Auditor responder com atitudes que façam valer sua autoridade e a competência que a lei lhe outorga, sem, todavia, descambar para o excesso ou deixar-se trair, catalogando, sob tal forma, procedimentos plenos de boa-fé.

\*\*\*

O Tribunal de Contas da União, através da Comissão de Ministros incumbida da implementação das novas Normas Regimentais, vem procurando, e procurará, editar normas que sistematizem o exercício da Auditoria, partindo do geral para o particular.

A iniciativa deste Encontro teve por escopo propiciar a discussão dos trabalhos já elaborados, dos em elaboração e dos em estudo, com os colegas que vão executá-los; perseguiu, todavia, um propósito mais nobre, qual seja o de, em debate franco e sincero, em tábua redonda, receber as críticas e as sugestões que os prezados Delegados e Diretores se dignem a oferecer.

Tenham os Delegados e Diretores presente que cada um de nós, Ministro ou funcionário, categorizado ou humilde, todos nós temos sempre pequena parcela a ensinar e enorme parcela a aprender. Aqui estamos em uma bolsa de conhecimentos, em uma câmara de compensação de idéias, com o propósito de bem servir nossa Casa e nosso Brasil.

Vivemos dominados por particular apreensão com um fato que reputamos de suma gravidade, pelas dificuldades que inerentemente acarretará à fiscalização que nos cabe exercer; gravidade que se atenua pelo transitório de sua ocorrência. A radical transformação operada no sistema de contabilidade do Poder Executivo determinou a eliminação da Contadoria-Geral da República, e a ereção do sistema substituto vem dando azo a um hiato, de conseqüências imprevisíveis.

\*\*\*

Retratando lapidariamente a missão desta Casa, o **Ministro José Pereira Lira** disse certa feita: "O Tribunal de Contas — nascido do pensamento de **Ruy Barbosa**,

implantado pelo descortino administrativo do **Serzedelo Correia** e inspirado nos princípios que nortearam os fundadores da República ... — representou, através de rumorosos episódios, uma componente insubstituível na fiscalização dos gastos da responsabilidade do Erário Nacional.”

Acompanhando a evolução operada na técnica de contrôle das finanças públicas, defendemos em 1955, quando disputamos e vencemos a Cátedra de **Finanças e Contabilidade do Estado da Universidade do Brasil**, a ousada e pioneira tese da ereção do Tribunal de Contas da União — incorporada a êle a Contadoria-Geral da República — em quarto **Poder**: o **Controlador**. Continuamos convictos de nosso acêrto, ainda pensamos como pensávamos; somos fiel a essa linha de entendimento, não alimentando qualquer dúvida quanto à sua veracidade, juridicidade e oportunidade. Acreditamos que a reforma por que passa nossa Casa constitui mais uma etapa na — com licença de **Herman Kahn** — escalada para o quarto **Poder**.

Atribuem a **Dag Hammarskjöld** o seguinte provérbio: “Um louco vociferou na Praça do Mercado; ninguém parou para contestá-lo. Ficou assim provado que seu argumento era irrespondível.”

Sempre haverá loucos, em Praças do Mercado, vociferando contra a nova sistemática e estrutura do Tribunal de Contas. Lembremo-nos de que é mandamento constitucional e, como tal, não comporta contestação e, ao invés de nos termos para contestar os vociferadores, caminhemos resoluto e confiantemente no cumprimento de nossa missão e em busca de nosso destino, que é grande e nobre.

Pedimos que não se deixem enredar pela **falácia da periculosidade da inovação**, que consiste em aceitar as reformas em princípio e rejeitá-las tôdas na prática, segundo a feição que lhe deu seu ator **Jeremias Bentham**, que, consoante **Roberto de Oliveira Campos**, era um

filósofo utilitarista, autor do cálculo felicífico e sujeito tão pedante que denominava o seu passeio após o jantar de **circungiração post-prandial**.

As leis e sua coorte de atos de complementação, por si sós, não bastam para que se alcancem os objetivos que se têm em mira. Em sua aplicação, fazemos nossa opção: ou as condenamos ao descrédito, com nosso desinterêsse, ou as conduzimos à plenitude de seus sucessos, com nosso firme propósito de cumprilas.

Quando nos abandona a disposição de luta e nos abatem o desânimo, o despreparo e a descrença, transformamos um mundo em um nada, num vazio sem conteúdo e sem finalidade. Por outro lado, imbuídos de uma fé inabalável e de uma férrea vontade de alcançar os objetivos a que visamos, revela-se nossa natureza dualista e, sem nos desprendermos da terra e do mundo físico, libertamo-nos o necessário para nos tornarmos um mensageiro do espírito que, com ascetismo e abnegação, transforma o nada em um mundo.

A **Reforma Castello Branco** outorgou à nossa Côrte foros de uma instituição aureolada na exercitação de sua missão sublime. Nosso Tribunal de Contas sai das novas disposições constitucionais mais vivificado, mais robustecido e mais enobrecido, cabendo a nós dar o esforço de nosso físico, o produto de nossa inteligência e a dedicação de nosso coração para que esta Casa se apresente, não como o sol de inverno europeu, que ilumina, mas não fecunda a terra, e sim como um facho de luz e vida, geratriz das maiores emanações da justiça administrativo-financeira, tão sonhada em sua perfeição e realidade.

Em assim agindo, convictos poderemos estar de que o Tribunal da História, a cujas barras compareceremos compulsoriamente, honrar-nos-á com um veredicto consagrador.

Esta é uma mensagem de fé e de esperança que concita a uma profunda meditação.