

## O EXERCÍCIO DO CONTROLE DA DESPESA PÚBLICA

Edelberto Luiz da Silva

### 1. INTRODUÇÃO

Tenciona a INGECOR promover, ao ensejo do transcurso de um decênio da reforma Administrativa (Decreto-lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1.967), amplo debate sobre as práticas relacionadas com a Administração Financeira e o seu controle, para revisão da operacionalidade dos sistemas que, a propósito, desde então foram instituídos.

O *forum* para a concretização de tão louvável iniciativa não carece de tempo nem de lugar. Eis a razão por que tomo a liberdade de divulgar as idéias que a respeito me ocorreram, endereçando-as aos estudiosos do assunto e às autoridades públicas competentes, na presunção de que, desse modo, estou, na condição de seu membro-nato, atendendo ao *desideratum* da INGECOR.

Muito me serviu, na elaboração do trabalho, a experiência que amealhei ao cabo de pouco mais de ano à frente da Inspeção Geral de Finanças do Ministério da Saúde, cuja direção me foi confiada por enobrecedora distinção do Excelentíssimo Senhor Ministro Paulo de Almeida Machado.

Procurador do Tribunal de Contas do Estado de Goiás, ex-Diretor Geral de Administração do Ministério da Justiça e atualmente Inspetor Geral de Finanças do Ministério da Saúde, familiarizei-me com o controle em todos os seus aspectos, dele tendo, se me permitem, uma vivência completa, que inclui, ainda, a elaboração de dois projetos: o primeiro refere-se à Instituição de um Tribunal de Contas no Estado do Acre, que, segundo presumo, deve estar tramitando pela Assembléia Legislativa Estadual; o segundo, convertido na íntegra, em lei estadual, instituiu a fiscalização financeira e orçamentária dos Municípios do Estado de Mato Grosso.

Com ele, defrontei-me, pois, em situações diferentes: exerci-o, como Pro-

curador junto à Egrégia Segunda Câmara do Tribunal de Contas do Estado de Goiás; sofri-o, nos atropelos para dar ao Ministério da Justiça a casa que nunca possuiria e iniciar a construção de outra para o Tribunal de Contas da União, que nos deixava, àquela época, sua sede; hoje, volto a encontrar-me com ele, purgando, depois de haver conhecido o reverso da medalha, a suspicácia de antigamente, pela identificação cada vez maior com as dificuldades experimentadas pelos gestores de dinheiros públicos.

Esse é o sentido deste trabalho: sistematizar o controle, de modo a abrandar-lhe as asperezas, para que seja exercido, sem tornar-se inócuo, na justa proporção do bom senso.

Oxalá possa lograr tal intento e oxalá possa ser assim compreendido.

## 2. A INDIVIDUALIZAÇÃO DA RESPONSABILIDADE

“ . . . Por outro lado, a definição da figura do ordenador da despesa, isto é, a definição das responsabilidades do administrador responsável pela execução dos programas e pela utilização do dinheiro público é, talvez, um dos instrumentos mais importantes do controle financeiro e orçamentário, pelo qual o respectivo controle é quase automático. Quando as decisões finais, em matéria financeira e orçamentária, resultam de sucessivas decisões homologatórias intermediárias, dilui-se a responsabilidade. A fixação da responsabilidade do administrador, executor dos programas e ordenador dos gastos, elimina os controles dos controles, que, afinal, nada controlam . . .  
 . . . No Brasil instituiu-se e se apegou a uma idéia altamente prejudicial de que, quando se trata de utilizar e movimentar dinheiro público é preciso tomar uma quantidade enorme de cautelas e tão inúmeras decisões devem ser tomadas que, no fim, esse controle do controle, em vários níveis hierárquicos, além de torná-lo ineficiente, determina um alto custo operacional, não poucas vezes superior à própria despesa. E, o que é pior, são tantas as autoridades que intervêm na formalização da autorização que se dilui, ou, o que é pior, elimina as responsabilidades nos casos de erro, abuso ou incapacidade administrativa . . . (excertos da conferência proferida pelo Ministro aposentado do TCU, VICTOR AMARAL FREIRE, no

Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul, sob o tema MODIFICAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE FINANCEIRO E ORÇAMENTÁRIO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA, A PARTIR DE 1.967, "in" "REVISTA DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, abril de 1.975).

A responsabilidade pelos atos de administração financeira deve ser individualizada, para evitar que se dilua e, conseqüentemente, dificulte o exercício do controle, pela perplexidade em distinguir o autor de irregularidades que acaso sejam cometidas no curso da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Presente essa preocupação, a Reforma Administrativa ofereceu tratamento especial ao assunto, ao instituir a figura do ordenador da despesa, que os órgãos de contabilidade inscreveriam como responsável, isto é, um funcionário que, na falta de indicação do autor de provável prejuízo acarretado à Fazenda Nacional, por ele responderia perante o Tribunal de Contas da União.

Foi certamente um avanço essa providência da Reforma Administrativa, eis que, transitada em julgado a decisão do Tribunal de Contas, já se tem a quem acionar para a reparação do prejuízo, agilizando-se, desse modo, o ressarcimento à Fazenda.

Antes, como o Tribunal julga contas e não pessoas, verificada alguma irregularidade, sério obstáculo se antepunha às ações endereçadas à salvaguarda dos interesses da Fazenda Nacional, suscitando-se, nos pretórios, infundáveis indagações a respeito da autoria, que culminavam por procrastinar a solução da pendência, com reflexos negativos para a pronta reposição do dano.

É que várias pessoas intervinham no processo de realização da despesa, de modo a obstar a individualização do verdadeiro responsável por alguma irregularidade cometida, criando, por via de consequência, sério empeco para a promoção das medidas tendentes à restituição à Fazenda do que lhe houvera sido subtraído, porque o Estado não tinha, claramente definido, a quem acionar, optando, pelo chamamento à lide, de quantos prováveis funcionários pudessem estar envolvidos.

Não raro, a discussão da autoria impelia o processo judicial para o impasse, quando não a decisões desfavoráveis às pretensões da Fazenda, que, assim, arcava com o prejuízo sofrido.

Quis, destarte, a Reforma Administrativa, pôr termo a tais situações, que só contribuíam para a impunidade das lesões aos cofres públicos, criando, de direito,

um responsável que, culpado ou não, responderia por algum prejuízo decretado à Fazenda, se negligenciou a apuração do fato, como meio de indicar a autoria de terceiro.

Desse modo, hoje não há mais dúvidas quanto a que em quem recai a responsabilidade pela má gestão dos dinheiros públicos.

### 3. O ORDENADOR DE DESPESAS

O ordenador de despesas, dá-lo o artigo 80, § 1o.,<sup>1</sup> do Decreto-lei n. 200/67,\* é toda e qualquer autoridade de cujos atos resultarem emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimento ou dispêndio de recursos da União.

Se a lei definiu de modo cristalino essa função, não cogitou, no entanto, de determinar a quem cabe exercê-la, remetendo os intérpretes para novas indagações, que vão conduzindo o tema, não há negar, para a mesma situação de perplexidade antes experimentada, perdendo-se de vista o objetivo maior que foi o de individualizar a responsabilidade e não diluí-la entre os subordinados ou dividi-la com os superiores hierárquicos.

Os textos legais sempre se referem ao ordenador da despesa, no singular, índice de que deve ser apenas um por órgão gestor, que responde pessoalmente pelas irregularidades que acaso ali sejam identificadas.

Tanto isso é verdade que o § 2o. do artigo 80<sup>2</sup> do Decreto-lei n. 200/67 exculpa o ordenador da despesas dos atos praticados por subordinado que exorbitar das ordens recebidas. Mas, a ele cabe provar, por procedimento válido, que houve abuso de seu subordinado, porque, do contrário, continua responsável. Ter-se-á, no seu silêncio, por aprovado o ato do subordinado, atraindo para si a responsabilidade pelos efeitos ruinosos que dele possam decorrer. Por isso é que ele, e tão somente ele, é inscrito como responsável pelo órgão de contabilidade. A sua omissão, na indigitação do verdadeiro responsável, implica em conviência ou aceitação do ato inquinado de vício.

A míngua de texto de lei esclarecedor de quem pode ser ordenador da despesa, vem gerando, a meu ver, uma distorção do sentido que a Reforma Administrativa emprestou à instituição dessa figura nos procedimentos financeiros, a ponto de, ao seu lado, surgirem, co-responsáveis, ou responsáveis por setores financeiros, voltando-se à antiga situação de uma responsabilidade difusa, de consequências tão funestas na agilitação dos instrumentos de proteção aos interesses da Fazenda Nacional.

\* Toda a legislação citada está transcrita no apêndice que constitui a parte final deste trabalho.

Uma meditação mais profunda do tema parece oferecer subsídios para o espancamento da dúvida, desautorizando se alegue uma lacuna do Decreto-lei n. 200/67 a imprecisão, que só aparentemente existe, em relação a quem é ou pode ser ordenador de despesas.

Com efeito, não está dito que o ordenador da despesa é o Chefe da unidade orçamentária ou administrativa e nem que é função específica de determinada categoria funcional, eis que, ao definir as tarefas típicas do pessoal civil da Administração Pública Federal, o Plano de Classificação de Cargos não criou carreira especializada para o trato das finanças dos órgãos que compõem a estrutura do Serviço Público.

A eleição natural repousa, como é óbvio, no Chefe da unidade, responsável ele, de resto, por tudo quanto diga respeito à execução das atividades que são inerentes ao órgão sob sua direção.

A partir daí, nem há falar na necessidade de delegação de competência do Ministro de Estado para que o Chefe de uma unidade orçamentária ou administrativa aplique os recursos postos à sua disposição ou pelo orçamento ou pela descentralização dos créditos, diante sobretudo da lição do artigo 70 do Decreto-lei n. 200/67.<sup>3</sup> A esse absurdo, no entanto, já impeliu a pouca intimidade com os princípios básicos da Reforma Administrativa, segundo exemplos que copiosamente afloram da atenta leitura do "Diário Oficial da União".

Assentado que o Chefe da unidade é naturalmente o ordenador da despesa, surge novo impasse, quando tem ele obrigatoriamente de recorrer a uma equipe de funcionários especializados, que lhe prepara os atos de administração financeira e com ele os assina. A participação desses funcionários na gestão dos dinheiros públicos, todavia, não lhes transfere, *ipso facto*, a responsabilidade pelos atos praticados, donde não caber a designação de co-responsáveis. A responsabilidade total é do ordenador da despesa, num primeiro estágio, transferindo-se ao seu subordinado que exorbitou de suas ordens, se, por meio próprio, isso ficar provado. Mas, essa transferência, quando ocorre, ocorre "in totum", porque a responsabilidade, salvo conivência, deve sempre ser individualizada, no caso específico do ordenador da despesa. Ou é responsável o ordenador ou é o seu subordinado, inexistindo, porém, a co-responsabilidade, exceto quando ambos convierem na prática da irregularidade.

Parece-me, assim, posta à calva a inconveniência da figura do co-responsável, porque a responsabilidade, ao invés de concentrar-se numa só pessoa, dilui-se contrariamente às tentativas da Reforma Administrativa para equacionar o problema.

A robustecer tal asserção, tome-se a seguinte ilustração: como quantificar,

num processo conjunto de tomada de contas, a fração de responsabilidade do ordenador e do seu subordinado, quando inequivocamente, um e outro tenham cometido irregularidades separadamente? atribuir a ambos o montante do débito total seria gritantemente injusto, sobretudo porque a lei não os proclama responsáveis solidários senão diz apenas que o ordenador é o responsável, deixando, não obstante, de ser responsabilizado pelos excessos do subordinado. A responsabilidade de um exclui a do outro, se não são concomitantemente partícipes do ato.

#### 4. DELEGAÇÃO DE COMPETÊNCIA

Assentados esses vigamentos, outra questão emerge relacionada com a possibilidade de delegação das funções de ordenador da despesa.

O Decreto-lei n. 200/67,<sup>4</sup> ao tratar da delegação de competência, como instrumento de descentralização administrativa, não estabelece limitações ao uso desse instituto remetendo o traçado dos seus contornos definitivos, indispensável à sua perfeita compreensão, pra disposições regulamentares, que, dadas já a lume (Decreto 62.460, de 25/03/68<sup>5</sup>), nada acrescentaram à sua configuração, para restringí-la ou ampliá-la.

Não há, pois, obstáculo de ordem legal a que as atribuições do ordenador da despesa sejam delegadas.

Ao revés, a adoção dessa medida coaduna-se com o espírito da Reforma Administrativa, quando recomenda que a execução das atividades da Administração Federal seja *amplamente* descentralizada, como fórmula, aliás, de consecução de dois outros objetivos a que o Decreto-lei n. 200/67 quis dar ênfase: a) situar as decisões na proximidade dos fatos, pessoas ou problemas a atender, conferindo ao nível local a administração casuística, assim entendida a solução de casos individuais, que diretamente se relacionam com o público; b) liberar a estrutura central de direção das rotinas de execução e das tarefas de mera formalização de atos administrativos, para que possa concentrar-se nas atividades de planejamento, supervisão, coordenação e controle.

Ora, sendo a execução do orçamento casuística, porque uma atividade umbelicalmente ligada aos fatos e ao público, não deve, em princípio, ficar a cargo do nível de direção, que apenas acontrolará, não deixando de sobre ela exercer supervisão, sob pena de incorrer em conviência.

Quando apregoava a desconcentração do Poder, o eminente Ministro Hélio Beltrão, ao tempo de sua fulgurante passagem pelo então Ministério do Planejamento,

detectou, como causa do emperramento do Serviço Público, a observação das autoridades de alto escalão na apreciação de problemas, cuja solução poderia ter sido encontrada no nível intermediário da Administração ou até mesmo em plano mais inferior.

Na sua expressão lapidar, “o nível de direção geral, que dispõe de AUTORIDADE, não funciona por falta de TEMPO. E o nível de execução, que dispõe de TEMPO, não funciona por falta de AUTORIDADE”. É a macrocefalia do Serviço Público, combatida pela Reforma Administrativa com o remédio da descentralização, que visa inserir um divisor de águas entre o nível de direção e o de execução.

Claro está que os atos de administração financeira, situando-se no nível de execução, não devem ser praticados pela Chefia.

A melhor compreensão da Reforma Administrativa decorre de uma visão panorâmica de suas disposições, que se interpenetram, de modo a harmonizar textos isolados, com a sua aspiração global.

Nessa conformidade, os impulsos para a descentralização constituem uma estratégia para evitar, de certo modo, a descontinuidade administrativa, uma das causas do emperramento dos serviços públicos, identificada na diagnose que precedeu à concepção das diretrizes básicas da Reforma Administrativa.

A insistência em que a prática dos atos de administração financeira só cabe aos Chefes de órgãos impelirá fatalmente na descontinuidade administrativa.

Já tive a oportunidade de referir-me a essa questão, ao advogar, no meu Ministério, a delegação de competência, a funcionários do quadro, para ordenar a despesa.

Eis as considerações que me ocorreram naquela oportunidade:

“No caso do Ministério da Saúde, a situação é singular porque os profissionais convocados a assumir a responsabilidade pelos destinos dos seus órgãos-fins são todos recrutados na área da Medicina ou ciências correlatas. A escolha geralmente precede de uma avaliação dos conhecimentos especializados em determinada área da saúde a que se deseja dar ênfase. O critério, muito acertadamente, não questiona sobre o grau de intimidade do convocado com os conhecimentos de Administração Pública, porque a infra-estrutura para a execução do seu plano de trabalho deve ser posta à sua disposição pelo Ministério.

Na prática, sucede o contrário. Confundem-se os níveis de direção com os de execução e o que se observa é o chefe de determinada unidade de saúde improvisando-se de gestor de recursos públicos, num aprendizado atabalhoado, em desproveito da melhor colaboração que, do contrário, poderia prestar ao Ministério.

O instituto da delegação de competência resolveria essas dificuldades e traria maior rendimento para o Ministério, sob tríplice aspecto: a) o médico cuidaria apenas dos problemas enfrentados na faixa de atuação que lhe coube; b) qualquer que tenha sido a apreciação da gestão financeira, nada arranhará a sua honra, afastado como se encontrava das práticas relacionadas com a aplicação dos recursos públicos, embora não deva, com isso, deixar de exercer a supervisão sobre os trabalhos do funcionário que incumbir desse mister; c) a Inspeção Geral de Finanças, lidando com funcionários do quadro, a quem se ministram regularmente ensinamentos sobre a matéria, teria a sua missão facilitada, não só porque seria dispensável tanta cerimônia no tratamento, que sempre conspira contra a celeridade do intercâmbio indispensável para um melhor entrosamento, como também elimina o constrangimento de ter de advertir especialistas de nomeada, com excelente folha de serviços prestados à sociedade e ao Ministério, da incorreção de procedimentos que eles não são obrigados a dominar, salvo se insistirem no que lhes escapa, sem demérito algum, ao entendimento”.

Se a questão deve ser colocada nestes termos, a verdade é que, a assimilar as normas de direito financeiro, que desconhecem ao assumir o cargo, os chefes de órgãos, sobretudo dos que executam atividades-fins, tendem naturalmente a resistir contra o controle, a pretexto de lhes dificultar a ação, gerando conseqüentemente um impasse, para que ele possa exercer-se eficaz e plenamente.

Acredito, porque se trata de um fenômeno compreensível, que tal situação não constitua privilégio de um só Ministério, mas que pode ser verificado notadamente naqueles em que as atividades-fins são exercidas por profissionais de formação estranha às áreas do direito, da economia e da contabilidade. Em tese, o fenômeno não se observaria apenas nos Ministérios da Fazenda e da Justiça e na Secretaria de Planejamento da Previdência da República.

Ora, se essa observação é de caráter geral, pode-se, sem erro, na busca de motivos para tal desencontro, cingir a duas indagações uma pesquisa que nesse sentido seja realizada: ou o controle é incompatível com a execução dos programas ou os programas estão sendo executados de forma viciada.

A primeira proposição, conquanto absurda, não deve, para logo, ser descartada. O controle é necessário, mas é preciso verificar de que forma está sendo exercido, para afastar a sua interferência nas ações do governo, que se desejam capazes de pronta



resposta aos problemas enfrentados pelo País. O controle mal dirigido pode levar o administrador a hesitações de funestas consequências na consecução dos objetivos traçados.

É ainda o Ministro Hélio Beltrão quem adverte:

“Sem nenhum desdouro para o Tribunal de Contas, que não tem culpa disto, instituiu-se no Brasil um tipo de fiscalização que não consegue punir o administrador desonesto, mas que consegue muitas vezes inibir o honesto”.

Teria o controle, como hoje é executado, já ultrapassado essa fase? os exemplos práticos, extraídos da convivência com os administradores, não estimulam uma resposta afirmativa. Suas incertezas quanto ao acerto dos atos que devem praticar na gestão dos recursos públicos levam a inibições de tal monta que o prejuízo para a Nação é bem maior do que se tivessem agido desavisadamente.

Eric White, com aguçado senso crítico, preconizava, com essas palavras, o desastre de confiar a pessoas não qualificadas a solução de problemas específicos: “Não importa quão científico seja o processo se não se pode contar com o elemento humano capaz de executá-lo”.

O controle dos gastos públicos, enquanto procurar atrair para o campo de sua atuação as autoridades do nível de direção, numa ilusória tentativa promocional, estará, ao contrário, decretando um impasse para o seu exercício pleno diante da contingência de ter de transigir com a inobservância das normas de direito financeiro, que pretenda seja do domínio de leigos na matéria, para não obstar às realizações do Governo.

O controle é um princípio básico da Reforma Administrativa, que vai sendo implantada no Brasil, e pode coexistir harmoniosamente com os planos do Governo, desde que busque situar-se realisticamente dentro do contexto da Administração Pública. O controle dos gastos é controle dos gastos, pouco importando a pessoa que gasta, desde que esteja investida de autoridade para gastar. E justamente porque há controle é que se pode permitir a qualquer um gastar.

Dessume-se dessas ilações a necessidade de confiar a gestão dos recursos públicos a quem esteja preparado para tal mister, muito mais do que a quem tem autoridade para o exercício dessas funções. A indagação que se deve formular é quanto à capacitação e não quanto à autoridade que este é delegável, enquanto que aquela constitui aquisição de conhecimentos que não se opera instantaneamente.

A inversão verificada, que obriga a chefia a descer ao nível de execução, tenderá sempre a cavar, entre o controle dos gastos e a execução dos programas, um fosso de incompatibilidade. O problema, porém, não é estrutural. São do comportamento dos intérpretes das intenções do legislador, as distorções verificadas no processo de execução. Há um divórcio entre as concepções do legislador e do intérprete, de tal sorte que o controle, sendo necessário, num plano ideal, torna-se, na prática, um empecilho, porque pretende dirigir-se a pessoas e não a fatos.

Assim, a resposta à segunda proposição é irretorquivelmente afirmativa, vale dizer que a execução dos programas está se processando de forma viciada, com o envolvimento das autoridades do nível de direção, quando se trata especificamente de execução.

A empresa privada, cujo poder de agilização deixa o Serviço Público a roer-se de inveja, confia, para usar uma imagem tosca, no seu "caixa", não só para pagar, mas para também receber, e até hoje não se tem notícia de que tamanha racionalidade de serviços a tenha levado à ruína.

Por quê o Serviço Público não tem a mesma imaginação, confiando ao funcionário de carreira a aplicação dos seus recursos financeiros, segundo as diretrizes da Chefia, a eles que, perseguindo uma ascensão funcional, têm interesse em adestrar-se para a desobriga dessa tarefa? a eles que permanecem, enquanto as chefias são substituídas.

O mal da descontinuidade administrativa estaria assim extirpado pela raiz, sem necessidade de reiniciar-se o ciclo penoso da preparação dos dirigentes para a gestão dos recursos públicos, toda a vez em que o Governo é substituído, dentro do processo natural de rotatividade dos mandatos.

A reforma Administrativa trouxe para o Serviço Público, respeitadas as suas peculiaridades, a estrutura organizacional das empresas, para assegurar-lhe o mesmo dinamismo.

Para manter, no entanto, em posição de equilíbrio o fiel da balança, ao tempo em que aconselhava o máximo de descentralização, prestigiava o controle, que dela mereceu preocupações extremas.

No que se refere ao controle dos gastos públicos, o esmero foi enorme, com a instituição das Inspetorias Gerais de finanças, dentro do sistema de administração financeira, contabilidade e auditoria, e com o estabelecimento de mecanismos de acompanhamento da execução, que, bem aplicados, não rendem ensejo a distorções dentro do processo de realização dos programas de trabalho.

Num prato, com enorme peso, está a descentralização dos atos de administração financeira, e, no outro com igual força, o controle, como freio e contra-peso, dos excessos a que aquela possa conduzir a gestão dos recursos públicos.

Essas reflexões impellem inexoravelmente à conclusão de que a Reforma Administrativa quis que os atos de administração financeira fossem também descentralizados, situando-os ao nível de execução e desobrigando as chefias de sua prática.

Segue-se daí que a delegação de competência é princípio também aplicável aos atos de administração financeira, sem qualquer limitação, senão aquelas de caráter subjetivo, a critério da própria autoridade delegante.

## 5. A RESPONSABILIDADE EM FACE DA DELEGAÇÃO DE COMPETÊNCIA

Isto posto, indagar-se-á se, delegada a competência para a realização da despesa, cessa a responsabilidade da chefia pelos atos que, a propósito, sejam dados a conhecer.

Viu-se, anteriormente, que uma incursão mais profunda às razões últimas da Reforma Administrativa não autoriza a instituição da co-responsabilidade, por incompatível com a intenção, esta claramente enfatizada, de individualizar a responsabilidade.

Se o ordenador da despesa não é responsável pelos atos de seus subordinados que se houverem com abuso, a recíproca também é verdadeira, ou seja, os subordinados não são responsáveis pelos atos do ordenador de despesa.

Desta forma, a co-responsabilidade só se verifica nos casos de convivência, em que um e outros acordam em cometer alguma irregularidade. Afora esse caso, a responsabilidade deve ser não só individualizada, como também personificada, vale dizer, recair em uma única pessoa, contra quem a Fazenda, de direito, tem ação para o ressarcimento do prejuízo sofrido, sem a protelação de uma prolongada investigação da autoria.

Sendo a convivência uma eventualidade, circunscrita a fatos isolados, não pode ser confundida com a responsabilidade integral pela gestão. A responsabilidade integral pela gestão, individualiza na pessoa do ordenador da despesas, é a regra, enquanto que a convivência, durante a gestão, é a exceção que elege uma co-responsabilidade, identificando, no fato lesivo, a participação de outros funcionários.

Não havendo conivência, as responsabilidades são individualizadas, conforme tenha sido a irregularidade praticada pelo ordenador da despesa ou por algum dos seus subordinados, que ele procurará, através de procedimentos válidos, identificar para os órgãos de controle, sob pena de assumir integral e pessoalmente as consequências do ato.

Não é diferente no caso em que a autoridade para ordenar a despesas tenha sido delegada. O delegado passa a responder pessoalmente pela gestão, sem que ao delegante caiba a menor responsabilidade pelas irregularidades que acaso sejam cometidas.

A Reforma Administrativa não nomeou o ordenador da despesa, estabelecendo entre a função e a chefia qualquer relação de causa e efeito, do contrário, além de especificar as suas atribuições, teria acrescentado tratar-se de um múnus dos cargos de direção. Ao deixar, "in albis", a designação do ordenador da despesa, quis a Reforma, em verdade, permitir que a função, ao livre arbítrio da unidade administrativa, recaísse na pessoa mais indicada, menos na chefia do que nos escalões inferiores.

A autoridade do chefe da unidade administrativa, no respeitante à gestão dos recursos públicos, é mais para designar o ordenador da despesa do que mesmo para exercer tais funções, embora, no seu silêncio, esteja implícito o desejo de responder ele mesmo por tal mister.

Delegada a autoridade para ordenar a despesa, o chefe da unidade não responde pelos atos que, nessa condição, o subordinado em quem recair a designação vier a praticar, pois, como acentuado antes, a co-responsabilidade não conta com a simpatia da Reforma Administrativa.

Os melhores autores da ciência da Administração estão em que a autoridade e a responsabilidade se equivalem. Na prática, aliás, observa-se maior relutância em delegar a autoridade do que a responsabilidade. De nada adianta delegar ao subordinado a autoridade sem torná-lo responsável pelos atos que praticar, porque a inconstância passaria ser a tônica da sua atuação, com os resultados negativos que facilmente podem ser previstos.

Continuará o chefe da unidade, não há dúvida, responsável pela execução do programa, no sentido de consecução dos objetivos programados. Todavia, essa avaliação não interessa ao controle dos gastos públicos, pois diz respeito à conveniência ou oportunidade das medidas adotadas. Interessa-lhe, isso sim, os atos de realização da despesa que, na perseguição daqueles objetivos, sejam praticados. Administrador algum responde, perante o Tribunal de Contas, pelo fracasso da sua gestão, se a despesa foi regularmente processada, como poderá ter alcançado êxitos retumbantes e sofrer, da-

quela Corte, a censura pela inobservância dos procedimentos financeiros.

A súmula n. 79 da jurisprudência do Egrégio Tribunal de Contas parece já participar dessa tese, consoante a melhor interpretação que se pode oferecer ao seu enunciado, que convém seja transcrito:

“SEMPRE QUE POSSÍVEL E DESDE QUE NÃO RETARDE, DIFICULTE OU IMPEÇA A INDIVIDUALIZAÇÃO DA RESPONSABILIDADE, PODERÃO SER PROCESSADAS, SALVO QUANDO IMPUGNADAS, EM CONJUNTO COM AS TOMADAS DE CONTAS DOS ORDENADORES DAS DESPESAS OU DIRIGENTES DE UNIDADES ADMINISTRATIVAS, AS TOMADAS DE CONTAS DOS TESOUREIROS OU PAGADORES, DOS ALMOXARIFADOS E ENCARGADOS DE MATERIAL EM ESTOQUE, BEM COMO AS PRESTAÇÕES DE CONTAS DE SUPRIMENTO DE FUNDOS, AUXÍLIO, CONTRIBUIÇÕES E SUBVENÇÕES, AJUSTES, ACORDOS, CONVÊNIOS OU CONTRATOS” (OS GRIFOS NÃO SÃO DO TEXTO).

A par da preocupação com a individualização da responsabilidade, cuja apuração não deve ser retardada, dificultada ou impedida pela enumeração de presumíveis, mas despontar límpida do processo de tomada de contas, a súmula n. 79, ao inserir, nas expressões em destaque, uma conjunção alternativa entre “ordenadores das despesas” e “dirigentes de Unidades Administrativas”, admite que chefiar a unidade e ordenar a despesa são atribuições que podem não estar cometidas, simultaneamente, à mesma pessoa. Vale acrescentar que, mostrando claramente as suas preferências, situou a tomada de contas do ordenador da despesa antes da tomada de contas do dirigente da unidade.

É que, inegavelmente, a tomada de contas é do ordenador da despesa, antes que do dirigente da unidade e antes mesmo que da unidade. Ao dizer “ou dirigentes de Unidades Administrativas”, a súmula em referência concebe que o dirigente da unidade administrativa seja também o ordenador da despesa e não o contrário, isto é, que o ordenador da despesa seja o dirigente da unidade administrativa, pois pode, à toda evidência, não sê-lo.

Coerentemente com a instituição da figura do ordenador da despesa, o artigo 81<sup>6</sup> do Decreto-lei n. 200/67 diz que ele ficará sujeito à tomada de contas e não a unidade e, menos ainda, o chefe da unidade.

As normas de fiscalização financeira e orçamentária, insertas na Constituição Federal, referem-se às contas dos responsáveis e não das unidades. Não se apreciam as contas da União ou do Poder Executivo, mas do Presidente da República; não se apreciam as contas dos órgãos da Administração Pública Federal, mas dos administradores e dos responsáveis.

Para simples referência, as contas devem ser levantadas tomando-se por base uma unidade e um período determinados, mas sempre em nome das pessoas com responsabilidade inscrita no período e na unidade.

## 6. CORREÇÃO MONETÁRIA

Em memorável decisão, datada de 24 de março deste ano, o Egrégio Tribunal de Contas da União, ao apreciar o Processo TCU 915/76, entendeu que:

“É CABÍVEL A ATUALIZAÇÃO DO DÉBITO A CUJO PAGAMENTO SEJA O RESPONSÁVEL CONDENADO, POR ACORDÃO DA COLENDIA CORTE DE CONTAS NOS AUTOS DA RESPECTIVA TOMADA DE CONTAS, UTILIZANDO-SE, PARA ESSE FIM, OS ÍNDICES DE CORREÇÃO MONETÁRIA DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO, APLICÁVEL DESDE A DATA DO EVENTO DANOSO (ÉPOCA EM QUE FOI PRATICADO O ILÍCITO CAUSADOR DA CONDENAÇÃO)”.

O que significou esse entendimento firmado para o resguardo dos interesses da Fazenda Nacional só pode ser corretamente avaliado diante dos prejuízos sofridos pelo erário com a retenção, por parte de agentes responsáveis, de dinheiro públicos, durante margem expressiva de tempo, que mediava entre a apropriação e o julgamento das contas, às vezes com grande decurso de prazo.

Ocorria, assim, de forma indireta, uma erosão dos cofres públicos, pela desvalorização da moeda, eis que o recolhimento, só efetuado após o julgamento do Tribunal, cingia-se à expressão nominal do débito, acrescido dos simbólicos juros de mora e, nem sempre, de insignificante multa, insuficientes os valores adicionados para a necessária compensação dos índices de inflação verificados no interregno entre a data em que se caracterizou a retenção e a decisão da Corte de Contas que a confirmou.

A medida, altamente saneadora, que o Tribunal de Contas aplicará doravante, eliminará, cerce, a negligência de uns e a má-fé de outros na devolução oportuna dos saldos em seu poder.

A despeito disso, não se estabeleceu, ainda, fórmula para a identificação de responsáveis que hajam retido dinheiro públicos, de modo a possibilitar ao Tribunal de Contas o cálculo do débito real, com a necessária quantificação do excesso de prazo, em razão do qual seriam aplicados os índices de correção monetária.

Fiel à tradição até aqui seguida, o processo de tomada de contas, aliás, tem sido instituído com um demonstrativo das despesas regularizadas até o levantamento das contas, levando os auditores a desconsiderar irregularidades havidas no período para efeito de expedição do certificado indicado no caso.

Embora sempre entendesse que o certificado de auditoria deveria reportar-se à situação em que se encontravam as contas no encerramento do período, porque, inaplicável ainda a correção monetária, eram, ao menos, devidos juros de mora, devo reconhecer que a instituição do demonstrativo das despesas regularizadas, presente o modo de decidir do Tribunal de Contas, teve por objetivo apenas adiantar informações que necessariamente haveriam de influir no julgamento das contas; regularizadas as despesas antes do julgamento, este inclinava-se pela quitação.

Mas, a aplicação da correção monetária, que vai agora ser processada, está a indicar uma reformulação dos critérios estabelecidos para a organização do processo de tomada de contas, para, sem prejuízo da indicação das despesas regularizadas, durante ou após o exercício, acrescentar dados relativos ao tempo que se levou a adoção efetiva de tais providências, para propiciar ao Tribunal de Contas condições de cálculo do débito verdadeiro.

Duas soluções, logo se apresentam, quando a irregularidade referir-se a prejuízo acarretado à Fazenda Nacional: a) indicar, no demonstrativo das despesas regularizadas, o excesso de prazo; b) instituir outro demonstrativo para a indicação de excesso de prazo.

Em qualquer caso, quer me parecer que, sem alterações também, nos procedimentos contábeis, não se chegará à produção desses elementos, salvo por análise das contas, que demandará um esforço exaustivo.

Seria curial, pois, a inserção de contas no "Plano Único" para registro o excesso de prazo verificado em recolhimentos de saldos em poder do responsável,

especificando a quantidade de dias de retenção, a fim de permitir a extração de demonstrativo em que tal situação fique claramente configurada e que fará obrigatoriamente parte do processo de tomada de contas.

Ou por análise das contas ou extração de demonstrativo, a partir de novas contas que registrem a situação que se deseja realçar, o certo é que informações nesse sentido deverão ser oferecidas ao Tribunal de Contas, sem o que não há condições para aplicação da correção monetária.

A aplicação da correção monetária, aliás, poderá implicar em outras modificações na sistemática estabelecida para a apresentação das contas, como se tentará demonstrar a seguir.

## 7. SUPRIMENTO DE FUNDOS

As interpretações do Decreto-lei n. 200/67 vêm colocando, de permeio ao controle exercido pelo Tribunal e pelas Inspetorias Gerais de Finanças, o ordenador da despesa, a que, igualmente, caberia o controle de agentes e entidades a que houver entregue numerários por conta do orçamento.

Nessa linha de raciocínio, o artigo 80<sup>7</sup>, § 3o., do mencionado diploma legal obrigaria o ordenador da despesa a apreciar as contas dos detentores de suprimento de fundos, para aprová-las ou rejeitá-las, responsabilizando-se, na primeira hipótese, pela aplicação irregular de dinheiro que tenha deixado de impugnar.

Tal colocação decorrida das circunstâncias de estar a contabilidade analítica afeta à própria unidade do ordenador de despesa, nos termos do artigo 78, § 1o.,<sup>8</sup> do Decreto-lei n. 200/67.

Com o advento, porém, do Decreto n. 74.439/74, e a passagem da contabilidade analítica para a órbita das Inspetorias Gerais de Finanças, a cargo dos seus órgãos seccionais, perde sentido atribuir-se ao ordenador da despesa a apreciação das contas de detentores de suprimento de fundos.

Tratando-se de responsabilidade, claramente individualizada, inclusive registrada na contabilidade, seria injusto responsabilizar o ordenador de despesas por atos do suprido.

A responsabilidade, segundo os ensinamentos do direito comum, recai na pessoa que pratica o ato, salvo, como ilustram as hipóteses do artigo 1.521 do Código



Civil, nos casos em que existir uma relação de dependência de quem comete o ilícito para com outrem; responderiam, assim, o pai pelos filhos menores; o tutor ou curador pelos pupilos ou curatelados; o patrão, amo ou comitente, por seus empregados e prepostos; os donos de hotéis pelos pertences dos seus hóspedes; os que gratuitamente hoverem participado nos produtos do crime, até a concorrente quantia.

Excetuados esses casos, a responsabilidade por atos ilícitos é pessoal e intransferível. Somente no último é que se poderia cogitar de incluir o ordenador da despesa, porque se trata de convivência, mesmo assim até à quantia concorrente, o que, em princípio, não implicaria em envolvimento total, circunstância a ser averiguada em cada caso.

Não se deve, nem ao de leve, supor que o suprido seja um preposto do ordenador da despesa, porque não está a seu serviço, senão do Governo do qual é agente, tanto que a Constituição Federal, no seu artigo 107,<sup>1º</sup> impõe às pessoas de direito público a obrigação de reparar os danos que seus funcionários, nessa qualidade, causem a terceiros, estabelecendo, para efeito de caracterização da responsabilidade, uma relação direta entre a União e seus servidores, sem intermediação.

Eis porque, à luz da responsabilidade civil, tal como conceituada no direito comum, não tem cabimento, por igual, responsabilizar o chefe da unidade pelos atos do ordenador da despesa, quando se trate de pessoa distintas.

Se é injusto criar-se uma linha de responsabilidade diferente da conceituação que lhe empresta o Código Civil, não se deve levar o ordenador de despesas a purgar os erros de funcionários a que haja entregue suprimento de fundos. Não possui ele o condão de evitar a má aplicação, uma vez que o suprido é capaz de direitos e obrigações na ordem civil e, portanto, único responsável pelos seus atos.

Dessas considerações, pode-se desdobrar o entendimento do artigo 80, § 3º., do Decreto-lei n. 200/67<sup>7</sup> em duas partes: a inclusão das contas do suprido nas contas do ordenador e as providências que a este cabem no caso de havê-las impugnado.

Aplicando-se os princípios que informam a responsabilidade no direito civil, não é admissível que, deixando de impugnar as contas do suprido, o ordenador de despesas por elas responda. A questão é de interpretação, uma vez que a disposição em comento apenas diz que, nesse caso, serão escrituradas e incluídas em sua tomada de contas. Interpretação, alguma autoriza supor que, uma vez escrituradas as contas, haja o ordenador da despesa assumido a responsabilidade pelo seu acerto. É que a unificação do processo de tomada de contas também esteve nas preocupações da Reforma

Administrativa, de tal sorte que as contas do ordenador da despesa devem ser acompanhadas das contas de outros responsáveis dentro da mesma unidade administrativa, entre eles, os tesoureiros, os pagadores, os encarregados de almoxarifados e (por que não?) os detentores de suprimento de fundos, cada qual com a sua responsabilidade individualizada (vide o artigo 82, § 3o.,<sup>11</sup> do Decreto-lei n. 200/67, com os subsídios da súmula n. 79 do Egrégio Tribunal de Contas da União).

A segunda parte do artigo 80, § 30.,<sup>7</sup> do Decreto-lei n. 200/67 leva a que o ordenador da despesa, quando impugnar contas de suprimento de fundos, deverá proceder à apuração da responsabilidade e à imposição das penalidades cabíveis.

Também aqui, equívocos de interpretação têm levado a entender que a apuração da responsabilidade esgota-se com instauração do processo de tomada de contas especial, quando o objetivo que se persegue é a investigação da ocorrência de ilícito administrativo para a aplicação de penalidades também administrativas. Não cabe outro entendimento diante da evidência de que, quanto à responsabilidade perante a Fazenda Nacional, esta está não só individualizada, mas quantificada, de modo a prescindir de apuração; seria apurar o que, de sobejo, apurado está.

Qualquer que seja a interpretação que se dê a esse dispositivo, com a decisão recente do Tribunal a respeito da aplicação da correção monetária, penso que a tomada de contas especial só deverá ocorrer nos casos de lesão continuada, em que se impõem providências no sentido de evitar que o desfalque à Fazenda a cada dia aumente de vulto. A apuração do ilícito administrativo, no entanto, conhecido o fato, deve verificar-se o mais cedo possível.

É, mais uma vez, a advertência da súmula n. 79 do Tribunal de Contas da União, quanto à unidade do processo de tomada de contas, que, articulada com a decisão de aplicar-se a correção monetária aos débitos dos responsáveis, permite excluir do procedimento da tomada de contas especial umas tantas situações que terão justa solução no julgamento das tomadas de contas anuais, presente a idéia de não haver prejuízo para a individualização das responsabilidades.

No suprimento de fundos, a individualização da responsabilidade está bem situada, sem riscos de continuidade do dano, porque não se entrega numerário a devendor de contas.

Com toda situação do suprido sob o controle e o futuro reajuste do débito, por qué instaurar a tomada de contas especial, mesmo quando impugnadas as suas contas?

Demais disso, tecnicamente a impugnação é um procedimento contábil, diante da rigorosa advertência do artigo 89,<sup>12</sup> do Decreto-lei n. 200/67, que obriga, hoje, os serviços de contabilidade analítica não só aos lançamentos em conta própria, caracterizando a responsabilidade, mas também a representação contra o responsável, a habilitar, desse modo, a unidade administrativa ao cumprimento da parte final do artigo 80, § 3o.<sup>7</sup>

Estando esses serviços a cargo de órgãos seccionais das Inspetorias Gerais de finanças, parece lógico que o ordenador da despesa deve ser excluído do circuito de apreciação das contas do detentor de suprimento de fundos.

De concerto com o pensamento até aqui desenvolvido, não seria ele responsável pelas contas do suprido, impugnadas ou não, donde não ser racional a sua intervenção no caso, porque apenas acrescenta uma etapa na marcha do processo, sem qualquer efeito prático.

Acredito que o Tribunal de Contas, em fase de sua decisão relacionada com a aplicação da correção monetária aos débitos de responsáveis perante a Fazenda Nacional, não tarde em rever a Súmula n. 79, para excluir do seu texto a expressão "salvo quando impugnadas".

"Salvo quando impugnadas", circunstância que impedia a apreciação em conjunto das contas dos diversos responsáveis, tinha o seu sentido ao tempo em que, à falta de instrumentos mais ágeis para a reparação do dano causado à Fazenda Nacional, era mister apressar-se a tomada de contas, para logo alcançar o responsável, como meio de reposição rápida da quantia subtraída ou cuja aplicação não foi comprovada em tempo.

Sucedía, no entanto, que o Tribunal de Contas, na maioria das vezes, se a tomada de contas especial não trazia ao seu conhecimento fatos a demandar providências mais urgentes, preferia aguardar a remessa da tomada de contas anual, para exame em conjunto, quando, não raro, justamente por acúmulo de papéis em trânsito pela Corte, não se verificava o julgamento rápido que as circunstâncias exigiam.

A aplicação da correção monetária, todavia, resguardará os interesses da Fazenda, sem necessidade de recorrer-se a procedimentos precipitados que só assoberbam a Corte de Contas, podendo-se reservar a oportunidade das tomadas de contas anuais, dentro de um procedimento rotineiro, para a menção a todas as irregularidades ocorridas no período, na unidade administrativa, individualizadas as responsabilidades.

A súmula n. 79 já estabelece clara distinção entre os diversos responsáveis, cujas contas acompanham a tomada de contas do ordenador da despesa, mas são apre-

ciadas separadamente, a evidenciar o seu entendimento de que, como tenho exposto, inexistente co-responsabilidade, a não ser incidentalmente.

Deseja-se a unidade do processo de tomada de contas, sem render ensejo a confusões quanto à comunicação das responsabilidades, a pretexto de que se acham identificadas em um só processo, porque a mencionada súmula deve ser entendida, a partir da advertência inicial referente à individualização dos responsáveis.

A inspiração da súmula está no princípio da economia processual, sem ensanchas à pesquisa de outras motivações que, no caso, não ocorrem.

É a mesma economia processual que está a ditar uma revisão dos conceitos do artigo 84<sup>13</sup> do Decreto-lei n. 200/67, a partir do instrumento da correção monetária, que permite ampliar a abrangência do processo de tomada de contas anual, reduzindo-se ou praticamente eliminando-se os casos em que se torne necessário o apelo ao procedimento excepcional.

## **8. DIÁRIAS PARA ALIMENTAÇÃO E POUSADA**

A forma de adiantamento de numerário a servidor, quando em missão fora da sede, para o custeio das despesas com alimentação e pousada, assume características semelhantes ao suprimento de fundos, donde serem aplicáveis à matéria os conceitos expendidos no título anterior, com os adendos que são desenvolvidos adiante.

Deve-se cogitar de incluir, através de demonstrativo próprio, na tomada de contas anual, como responsáveis também, os funcionários que, tendo recebido numerário para diárias de alimentação e pousada, tiveram as suas contas impugnadas pelo órgão de contabilidade analítica, por comprovação irregular ou falsa de comprovação, em contrapartida com a conta "diversos responsáveis", onde se nomeará um por um, possibilitando-se, assim, a individualização da responsabilidade.

A aprovação das contas de diárias pelo ordenador da despesa, dentro da sistemática observada, incidiria no pecado da transferência da responsabilidade, que repugna ao nosso direito. Desde o momento em que o numerário é entregue, por forma válida, a terceiros para aplicação, cessa a responsabilidade do ordenador da despesa e nasce a daqueles. A questão resume-se simplesmente na adoção de procedimentos que, sem procrastinação, identifique logo o responsável.

Essa concepção de que o ordenador da despesa é responsável pelas contas de terceiros que não forem impugnadas afigura-se-me uma injustiça, pois leva-o a arcar, com sua economia, com os prejuízos que pessoalmente não decretou à Fazenda Nacional.

Redarguir-se-á que bem pode ele convocar o verdadeiro responsável a repor o dano. Na negativa, porém, como ficaria a questão? e, no caso de aquiescência do responsável, não teriam sido adotados procedimentos intermediários, perfeitamente dispensáveis, para chegar-se ao mesmo resultado, dentro da fórmula que advogo de acioná-lo diretamente, com evidente economia de tempo?

Admita-se a hipótese de que algum procedimento administrativo, provocado pelo próprio ordenador da despesa, venha a indicar a responsabilidade de terceiro. Não seria essa circunstância motivo suficiente para que o Tribunal de Contas lhe desse quitação, citando o verdadeiro responsável para o recolhimento? por que não abreviar, então, o caminho que conduz ao verdadeiro responsável, no próprio interesse da Fazenda Nacional de ver-se, para logo, ressarcida, quando é possível, desde cedo, individualizar-se a responsabilidade?

O verdadeiro responsável, em tais casos, sentindo que o controle, e não o ordenador da despesa, o convoca pessoalmente para regularizar a sua situação perante a contabilidade, será muito mais expedito na adoção das medidas indispensáveis à baixa de sua responsabilidade, evitando de procrastinar uma solução para o caso que, do contrário, ocorreria se verificasse que a despesa não foi levada a seu débito.

Até que a apuração da responsabilidade chegue ao seu termo, o ordenador da despesa ficou empenhado, enquanto que o verdadeiro responsável permaneceu na mais estranha impunidade e a Fazenda, conseqüentemente, na paciente espera de ver-se um dia indenizada do prejuízo, compreensiva com a morosidade dos inquéritos administrativos que, via de regra, nada apuram.

Dentro de um cálculo otimista, a questão só terá desfecho com o julgamento do Tribunal de Contas, no mínimo, um ano depois.

Bem por isso é que se deve, quando dúvida não restar quanto à individualização da responsabilidade, como no caso das diárias recebidas, inscrever quem as recebeu como responsável pela sua correta aplicação e não o ordenador da despesa, na falta de comprovação ou por comprovação irregular.

## **9. ENCARREGADO DO ALMOXARIFADO**

A tradição de entender-se o chefe da unidade como ordenador da despesa criou uma relação de subordinação entre este e o encarregado do almoxarifado. A subordinação existe, de direito, entre o encarregado do almoxarifado e o chefe da unidade, mas é discutível em relação ao ordenador da despesa.

Com efeito, o ordenador da despesa, dentro de suas atribuições específicas, não tem comando sobre o almoxarifado; a despeito de adquirir bens que ali são estocados.

Assim, o ordenador da despesa não responde pelos atos do encarregado do almoxarifado e vice-versa.

Conquanto a tomada de contas seja conjunta, cada qual nela deve figurar com a sua responsabilidade individualizada, sem a subordinação observada na organização atual do respectivo processo.

Ordenador da despesa e encarregado do almoxarifado desempenham funções absolutamente distintas, tanto que de um cuidou o artigo 80, § 1o,<sup>1</sup> e do outro o artigo 88,<sup>14</sup> ambos do Decreto-lei n. 200/67.

Coerentemente com essa nítida separação de responsabilidades, o artigo 82, § 3o,<sup>11</sup> não recomendou a inclusão das contas do encarregado do almoxarifado nas contas do ordenador da despesa. A essa evolução, chegou-se depois, por força de uma ampliação daquele preceito, a que o Tribunal de Contas, com sua súmula n. 79, emprestou sentido bem mais extenso, sem, contudo, confundir as responsabilidades ou vinculá-las, como vem ocorrendo na organização do processo de tomada de contas.

Se até hoje estivessem sendo cumpridas literalmente as disposições dos artigos 81,<sup>6</sup> 82, § 3o,<sup>11</sup> e 88,<sup>14</sup> todos do Decreto-lei n. 200/67, haveria uma tomada de contas do ordenador da despesa e outra do encarregado do almoxarifado. O fato de agregá-las, por uma questão de economia processual, não pode servir de pretexto para subordinar a gestão de um à gestão do outro, sem não ferir a concepção que do assunto teve o Decreto-lei n. 200/67.

Consoante esse ponto de vista, embasado em expressa disposição de lei, seria curial que não se designasse, na tomada de contas, o encarregado do almoxarifado como responsável subordinado.

## 10. CONVÊNIOS

Lembra a súmula n. 79, tantas vezes citada no curso deste trabalho, que, respeitada a individualização da responsabilidade, as contas do ordenador da despesa deveriam ser presentes ao Tribunal de Contas acompanhadas das contas de outros responsáveis, entre estes, os órgãos ou entidades executores de convênios.

Deseja, assim, o Tribunal de Contas da União que a responsabilidade pela execução de convênios seja individualizada, distintamente da do ordenador da despesa, embora figure na sua tomada de contas.

Segundo os conceitos de responsabilidade, já delineados antes, a questão não poderia ser disposta de outro modo.

Em reiterados pronunciamentos, tenho manifestado a minha preocupação com a situação do ordenador da despesa diante da aplicação irregular de recursos transferidos mediante convênio.

As mesmas dificuldades apresentadas para solução dos suprimentos de fundos, não comprovados ou comprovados irregularmente, assume, aqui, proporções gigantescas.

Não está, com efeito, definitivamente uniformizado entendimento sobre o assunto, a indicar aos gestores de dinheiros a rota segura do comportamento que devem adotar nas circunstâncias.

O Egrégio Tribunal de Contas da União, em decisão proferida na sessão ordinária, realizada a 16 de outubro de 1973, acompanhando o voto do Relator, Ministro LUIZ OCTÁVIO GALLOTTI, assentara:

“... o procedimento cabível na hipótese é o fornecimento de recibo pelo órgão estadual executor do convênio, e a atestação, pela autoridade federal, da prestação do serviço. Essa a documentação a ser inserida, pelo ordenador da despesa, em sua prestação de contas, para cumprimento do artigo 93 do Decreto-lei n. 200/67.  
... a contabilização e a comprovação dos gastos realizados com a receita oriunda do contrato ou convênio são aspectos restritos à economia interna da entidade executora. Se esta última, como no caso concreto, constituir órgão da Administração Pública Estadual, incidirá, naturalmente, a fiscalização do Tribunal de Contas local”...

É óbvio que se deve entender por “Tribunal de Contas local”, a Corte de Contas do Estado e o eminente Ministro há de me perdoar pela pretensão de comungar da sua idéia quanto aos aspectos da “res interna corporis” no respeitante à aplicação, pelos Estados, dos recursos de convênios celebrados com órgãos da Administração

Pública Federal, do mesmo modo que ousou discordar da validade da atestação dos serviços prestados, como fórmula para exonerar de responsabilidade o ordenador da despesa.

Parece difícil que o ordenador da despesa tenha condições de atestar a prestação dos serviços, sem base em documentação que a comprove, donde poder-se extrair a conclusão de que deve exigir a exibição das contas da aplicação dos recursos transferidos mediante convênio.

Mas que valor teria essa atestação "a posteriori", se os recursos são liberados antes e se ele não tem ação contra o órgão estadual que haja aplicado mal os recursos do convênio? é evidente que o ordenador da despesa não pode ser responsabilizado por fato semelhante, uma vez que se trata de irregularidade praticada por terceiros sobre os quais não pode exercer autoridade alguma, instaurado procedimentos para resguardar os interesses da Fazenda Nacional. Que conduta seria então exigível nas circunstâncias, sem incorrer-se numa ingerência nos assuntos internos de um Estado-Membro?

Salvo o remédio heróico que a Constituição<sup>15</sup> aponta, com todas as suas conseqüências políticas, fórmula parece não haver de compelir órgão estadual ao cumprimento integral de obrigações que acaso haja assumido para com a União, nem tampouco o ordenador da despesa possui o condão de provocar tal procedimento.

Vê-se, pois, que a questão, mesmo com o advento da Resolução INGECOR n. 23/75, ainda não se cristalizou de forma a gerar absoluta tranquilidade para o ordenador da despesa.

Restaria a hipótese de remeter o assunto para a amplitude da jurisdição do Egrégio Tribunal de Contas da União, que talvez pudesse estender-se também dos atos de autoridades estaduais que hajam gerido dinheiros da União ao teor do artigo 33 do Decreto-lei n. 199,<sup>16</sup> de 25 de fevereiro de 1967, pesadas as limitações constitucionais, que o artigo 43<sup>17</sup> da Lei Orgânica daquela Corte bem espelha.

Se é verdade que as Inspetorias Gerais de Finanças não devem arriscar a estabelecer os contornos e o campo de abrangência da ação fiscalizadora do Egrégio Tribunal de Contas da União, terse-á, pelo menos, na impossibilidade de tamanha extensão do âmbito de sua atuação, outro tanto em relação ao ordenador da despesa, muito menos munido de instrumentos legais que legitimem qualquer medida coercitiva adotada em relação a órgão estadual omissos em prestação de contas ou que as tenha apresentado de modo insatisfatório ou ainda que tenha malversado recursos da União.

A única providência até aqui possível tem sido a sustação da remessa de novos recursos e não me parece que se possa ir além.



É o que resulta claro das esforçadas tentativas para o encontro de uma solução racional do problema, desde a súmula n. 79, que pretende igualmente individualizada a responsabilidade dos executores de convênio, como que a exonerar o ordenador da despesa de tão incômodo encargo, até a Resolução INGECOR n. 23/75.

Esse instrumento de ação, entretanto, conquanto prestigiado pelo Egrégio Tribunal de Contas da União, estabelece, a meu ver, divergências com a súmula n. 79, sobretudo na parte final da alínea "a" do item 10, ao preconizar um sistema de baixa da responsabilidade pela execução do convênio, mediante pronunciamento do órgão responsável pelo seu acompanhamento.

Reservo-me para, mais adiante, voltar ao assunto, a fim de não peder de vista, alguns aspectos que cumpre sejam analisados preliminarmente.

A dificuldade está em estabelecer o modo pelo qual as contas de convênio podem ser exigidas e apresentadas ao exame do Tribunal de Contas do União, sem prejudicar a sua apreciação pelo Tribunal de Contas Estadual, a que também interessam.

Tal superposição de julgamentos poderia ser equacionada com a eliminação de uma das instâncias, no processo de julgamento das contas, sem prejuízo da responsabilidade em face da independência dos Tribunais de Contas Estaduais em relação ao poder Executivo local, uma vez que, por imperativo constitucional, estão organizados e estruturados segundo os moldes do Tribunal de Contas da União.

Restaria saber a qual das Cortes caberia o julgamento das contas, a despeito da jurisprudência firmada com a súmula n. 79, que elege a jurisdição federal como competente para a sua apreciação.

A velha controvérsia em torno da função jurisdicional dos Tribunais de Contas vai penosamente caminhando para a sua definição, com os subsídios da doutrina e da jurisprudência, embora todas as dúvidas não estejam suficientemente aclaradas.

Tema para um trabalho igualmente de fôlego, limitar-me-ei, em rápidas pinceladas, a fixar a posição do entendimento predominante, ao que se depreende de julgados do Supremo Tribunal Federal e do magistério de doutrinadores de nomeada.

No julgamento do MS n. 6.960, o Pretório Magno, ao reconhecer, nas decisões dos Tribunais de Contas, a força de julgado, entendeu que elas não poderiam ser atacadas pela via expedida do Mandado de Segurança, senão por ação rescisória, instrumento para a revisão de sentenças de que já não caiba mais recursos.

Castro Nunes, entre outros que, com profundidade, enriqueceram as letras jurídicas, com lições de raro brilho sobre a matéria, em sua "Teoria e Prática do Poder Judiciário", entendia que:

"A instituição constitucional de um juízo de contas importa em limitar a autonomia do Judiciário, que julga o acusado, e pode absolvê-lo, mas não julga a conta".

A jurisdição do Tribunal de Contas, ante os termos inequívocos do artigo 70, § 1o.,<sup>18</sup> da Constituição Federal, exerce-se privativamente, com exclusão, pois, de qualquer outro órgão jurisdicional, sobre as contas de todos os responsáveis por dinheiros, bens e valores da União.

Não vem a pelo a disposição do artigo 153, § 4o.<sup>19</sup> da Carta Magna, porque, conferidas ao Tribunal de Contas, as atribuições do Poder Judiciário, na sua competência específica de julgar as contas dos responsáveis.

Mas, a sua função jurisdicional limita-se à fixação do *quantum*, ou seja, a julgar as contas, sem invadir a seara do Judiciário na investigação da responsabilidade e na procedência do direito à reparação que assista à Fazenda Nacional.

Isto posto, não se negará que, no exercício de sua função jurisdicional, os Tribunais de Contas possam obliterar as regras que presidem o processo, quer dentro do direito positivo pátrio, quer segundo o consenso universal.

A organização do processo de tomada de contas, a sua tramitação e julgamento mereceram do legislador disposições bem parcimoniosas, que, no entanto, devem ser supridas, em homenagem ao princípio da subsidiariedade do artigo 4o.<sup>20</sup> da Lei de Introdução ao Código Civil, com as instituições do Direito Processual.

Nessa conformidade, o estudo das antigas exceções, aplicado ao exercício da competência jurisdicional dos Tribunais de Contas, impediria que o julgamento de uma conta pudesse verificar-se em mais de uma dessas Cortes.

A litispendência ou a coisa julgada, hoje identificadas simplesmente como causa de extinção do processo, seriam, conforme o caso, obstáculo intransponível para o prosseguimento do exame das contas, quando uma das Cortes já estivesse manifestando-se sobre o assunto ou já o tivesse decidido.

O que vem ocorrendo, no entanto, no caso da apreciação do destino dado aos recursos de convênio, é um conflito de jurisdição, que urge seja dirimido, como

passo inicial para a solução das dificuldades experimentadas pelo controle nesse particular.

A questão resume-se, portanto, em saber-se qual a Corte de Contas competente para o julgamento da gestão de recursos oriundos de convênios.

Assentado que a jurisdição dos Tribunais de Contas exerce-se sobre os dinheiros, bens e valores, deve-se, em resposta à indagação formulada, perquirir primeiro a caracterização do recurso gerido mediante convênio, para, em seguida, tal a sua vinculação, identificar a instância competente que deverá julgar a sua aplicação.

A lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, aplicável também aos Estados, em seu artigo 11, §§ 1o. e 2o.,<sup>21</sup> parece vir em socorro da dúvida, eis que, considerados como receita, são os recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público, destinados à aplicação em despesas correntes ou de capital.

A citação vem bem a propósito, eis que a descentralização da execução de programas federais tem importado em transferir recursos consignados sob as mais diferentes categorias econômicas, que conservam, na aplicação pelos órgãos executores dos convênios, a mesma classificação.

Tem-se, assim, no átimo da transferência do recurso ao Estado-Membro, a sua transformação, de federal em estadual. Desaparece o recurso e perdura a obrigação assumida pelo Estado-Membro. Mas o cumprimento das obrigações assumidas não se entende necessariamente com a regularidade da despesa, senão com os objetivos do programa. Pode-se dar o caso de o programa ser cumprido e a despesa realizada com essa finalidade ficar a dever à técnica recomendada pelos procedimentos financeiros, como o contrário.

É interessante verificar que o artigo 10, § 6o.,<sup>22</sup> do Decreto-lei n. 200/67 não exonera o órgão federal do acompanhamento do programa, mas nada acrescenta em relação à aprovação da despesa, donde inferir-se que o executor do convênio apenas deverá dar satisfações à União dos resultados alcançados com a aplicação dos recursos que dela recebeu, sem a preocupação de demonstrar que, além disso, observou integralmente as normas de direito financeiro, de que já prestou ou prestará contas à jurisdição de contas local, a única competente para o conhecimento de seus atos de administração financeira.

Louve-se, nesse particular, a prudente atitude do legislador, atento aos preceitos constitucionais que informam a autonomia dos Estados, a que a Lei Orgânica do próprio Tribunal de Contas da União não é infensa, quando, em seu artigo 43,<sup>17</sup> prevê

os casos em que àquela Corte é dado ter ingerência em assuntos internos do Estado-Membro, por decorrência, aliás, de mandamento inserto na Constituição Federal.

Limitadas àquelas hipóteses, em que não se situam os convênios, bem é de ver que ao Tribunal de Contas da União faleceria competência para julgar contas dos administradores estaduais.

Volvendo à disposição do artigo 10, § 6o.,<sup>22</sup> do Decreto-lei n. 200/67, a única penalidade imposta ao Estado, no caso de descumprimento das obrigações assumidas, é a sustação da remessa de novos recursos, sem abrir, portanto, oportunidade a que o Tribunal de Contas da União também o sancione, como decorrência de provável irregularidade nas contas que, porventura, sejam apresentadas.

Não poderia ser de outro modo diante da possibilidade de decisões desencontradas, quando sobre as mesmas contas se manifestassem tanto o Tribunal de Contas da União como a Corte de Contas Estadual.

Tratando-se de decisões a que se pretende emprestar a força de sentença, seria legítima a invocação da coisa julgada, como motivo bastante para a extinção do processo.

Tais considerações conduziram irremediavelmente à conclusão de que o administrador estadual não é devedor de contas ao Tribunal de Contas da União, mesmo quando decorram da aplicação de recursos federais, exceto nas hipóteses previstas na Constituição Federal.

A contradita de que o Tribunal de Contas da União não julga as contas dos administradores estaduais, mas as do ordenador da despesa que as haja aprovado, também não deve prosperar, não só pelo enunciado da súmula n. 79, que quer a responsabilidade pela execução do convênio individualizada dentro do processo de tomada de contas, mas também, por acrescentar aos estágios da despesa uma inovação que a lei n. 4.320/64 não autoriza.

De feito, os momentos da despesa, desdobrados em empenho, liquidação e pagamento, dão-na por realizada assim que sejam vencidos. O que o Tribunal de Contas da União examina é a despesa realizada e a responsabilidade do ordenador só se caracteriza quando efetua o pagamento. Transposta esta etapa, nada mais poderá alterar a regularidade da despesa. Daí a razão do estágio intermediário da liquidação, em que se verificam o direito do credor, a quantia certa a pagar, para extinguir a obrigação, e a quem pagar.

Assumida a obrigação de pagar, em convênio, não resta ao ordenador da despesa outra alternativa senão pagar, ato cuja validade não fica sujeita ao implemento de condição futura, porque revestido de todos os pressupostos que lhe dão firmeza, tornando-se insusceptível, pois, de apreciação desfavorável pela Corte de Contas.

Se não ocorre o implemento das obrigações pela outra parte, as consequências jurídicas são outras e não afetam os atos iniciais, tais o convênio e o pagamento subsequente.

Essas consequências jurídicas podem conduzir o assunto à competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal,<sup>15</sup> a que cabe, *originariamente*, julgar as causas e conflitos entre a União e os Estados.

O que se demonstrou, porém, é que, ao julgar as contas de convênio, o Tribunal de Contas da União já não mais questiona sobre o pagamento efetuado pelo ordenador da despesa. Em verdade, quando assim procede, estará julgando as contas do administrador estadual, apresentadas por intermédio do ordenador da despesa e incluídas na sua tomada de contas.

Entendimento diverso importaria em admitir que, nos casos de convênio, a realização da despesa só se consumaria com a aprovação das contas do órgão executor, evento futuro que, por força mesma das cláusulas convencionadas, pode não ocorrer no exercício financeiro a que se reportarem as contas do ordenador da despesa, encaminhadas a julgamento do Tribunal de Contas da União.

Se a aprovação das contas do executor do convênio traz para o ordenador da despesa o ônus de assumir a responsabilidade pela sua regularidade, seria o caso de impugná-las sistematicamente, já que os defensores da tese não indicam os desdobramentos posteriores para a situação. Instaurar a tomada de contas especial seria um absurdo. Que outra solução poderia ser encontrada?

A compreensão das normas de direito financeiro, de resto, tem evoluído para considerar uma nítida distinção entre empenho e "nota de empenho", como, aliás, dá a entender o artigo 61<sup>23</sup> da lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Em verdade, quando se diz que "para cada empenho será extraído um documento denominado nota de empenho", implicitamente há uma aceitação de que empenho e nota de empenho são atos distintos.

No caso dos convênios, o empenho seria o próprio convênio, porque é o ato emanado da autoridade competente que cria para o Estado uma obrigação de pagamento.

Ao teor do artigo 58<sup>24</sup> da Lei n. 4.320/64, tal pagamento pode ou não estar condicionado ao implemento da condição. Se a própria lei admite hipóteses em que o pagamento não depende da contraprestação, o convênio seria uma delas, donde não se poder subordinar a regularidade do ato do ordenador da despesa ao futuro cumprimento das cláusulas concertadas.

A execução do convênio é outro aspecto inteiramente diferente, sem repercussão sobre o pagamento antecipado, a tal ponto que a verificação do implemento da condição mereceu tratamento especial do legislador constitucional.

É o que resulta claro do artigo 71<sup>25</sup> da Constituição Federal, que, ao recomendar a instituição de sistema de controle interno, traça-lhes, desde logo, os objetivos, separando a necessidade de assegurar eficácia ao controle externo da de procederem à verificação da execução dos contratos, de que os convênios são espécie.

Tal disposição rende ensejo ao entendimento de que a verificação da execução dos contratos fica circunscrita ao âmbito do controle interno.

Tem-se observado, na prática, uma confusão em relação às atividades do controle interno, identificadas, equivocadamente, com a necessidade de assegurar-se eficácia ao controle externo, quando múltiplas são as suas funções. Algumas exaurem-se por si sós, sem prescindir da confirmação do controle externo, entre elas, a da verificação dos contratos, até mesmo por inexecutável, como tem sido demonstrado, o pronunciamento do Tribunal de Contas sobre a matéria.

O controle interno, pois, não se resume na verificação da regularidade dos gastos públicos, única de suas atividades que se correlaciona com o exercício da competência do Tribunal de Contas da União.

A nível de Inspetorias Gerais de Finanças, podem ser identificadas umas quantas atividades que se prestam muito mais ao próprio controle interno, na sua missão de avaliar os resultados alcançados e de acompanhar a execução dos programas de trabalhos, do que mesmo ao controle externo que, apenas, julga a regularidade dos atos praticados na persecução dos objetivos programados pelo Governo, sempre que implicarem na utilização de recursos públicos.

Se a missão precípua do Tribunal de Contas da União é o julgamento das contas, a contabilidade lhe oferecerá condições para esse juízo, indicando a posição de cada uma delas, para que possa inferir a existência de diferenças, a serem levadas a débito do responsável.

Mas, o verdadeiro serviço da contabilidade volta-se para a produção de elementos com que o Governo possa avaliar os resultados de sua política, pelo alcance das metas, para a confirmação dos rumos ou, quem sabe, até mesmo para reformular-se.

Segue-se daí que as Inspetorias Gerais de Finanças e, por extensão, o controle interno, não estão unicamente a serviço do controle externo.

Em se tratando de convênios, a verificação de sua execução toca ao controle interno, desdobrando-se em controle contábil,<sup>26</sup> a cargo das Inspetorias Gerais de Finanças, e controle de resultados, pelo órgão conveniente federal e pelas Secretarias Gerais dos Ministérios.

Para esse acompanhamento, qualquer desses órgãos de controle interno pode e deve solicitar do executor do convênio os dados que julgar indispensáveis para as avaliações que deseja efetuar. Embora a remessa de informações sobre a execução do convênio não deixe de caracterizar uma prestação de contas, a simples utilização do termo tem dado azo ao engano de que, sendo prestação de contas, estará sujeita a julgamento do Tribunal de Contas da União.

Mas, prestação de contas é aí tomada numa acepção genérica e não com a significação específica do procedimento sobre o qual o Tribunal de Contas da União tem competência para pronunciar-se.

É preciso insistir na idéia de que o controle interno, em determinados assuntos, possui autonomia e de que as suas avaliações, em tais casos, não carecem de ratificações, pois se bastam. É princípio básico de Administração que as atividades sistêmicas organizam-se horizontalmente, sob a orientação técnica de um órgão central, de modo a repelir qualquer sentido de subordinação, exceto administrativa, a Ministérios e, muito menos, a outros Poderes do Estado. As atividades sistêmicas são independentes, onde quer que estejam inseridas, salvo se se tratar do Ministério, em cuja competência setorial se enquadra o assunto relacionado com o sistema correspondente.

No caso do controle interno, organizado sob a forma sistêmica, as linhas básicas de sua atuação são ditadas pelos órgãos centrais próprios dentro do que convém ao exercício pleno de sua missão, através da intuição de procedimentos e mecanismos de avaliação.

Se o produto da incessante atividade do controle interno interessa para o controle externo, a fórmula para a conciliação dos interesses de ambos deve ser encontrada numa linha de entendimento, mas nunca de sujeição, de tal sorte que os órgãos

setoriais do sistema não ficam obrigados ao atendimento de solicitações que não foram, ainda, objeto de disciplina pelo órgão central.

Definidas as rotinas procedimentais pelo órgão central, os órgãos setoriais não devem saltar para fora dos seus limites, ainda que para isso instados.

Feita essa ligeira digressão, tudo indica que a verificação da execução dos convênios é atividade exclusiva do controle interno, afirmação que se corrobora com o que, a respeito, dispõem a Constituição Federal, o Decreto-lei n. 200/67 e a Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964.

Conjugado o preceito do artigo 71,<sup>25</sup> inciso III, da Constituição, com as disposições do artigo 10, § 6o.,<sup>22</sup> do Decreto-lei n. 200/67 e do artigo 87<sup>26</sup> da Lei n. 4.320/64, outra conclusão não pode ser extraída.

No que concerne às atividades das Inspetorias Gerais de Finanças, em matéria contratual, resumem-se elas ao mero controle contábil dos direitos e obrigações da Administração Pública, tal como recomenda o artigo 87<sup>26</sup> da Lei n. 4.320/64.

Nessa conformidade, o sistema, por seu órgão central, deve limitar-se a disciplinar o modo pelo qual se fará tal controle contábil, tendo em vista unicamente a preocupação de propiciar elementos para que os demais órgãos do controle interno verifiquem a execução do convênio e avaliem os resultados alcançados.

Não foi essa, seguramente, a orientação seguida pela Resolução INGECOR n. 23/75, que, no tocante às teses aqui defendidas, deve ser inteiramente revista, sobretudo em relação às disposições do seu item 10.

Não cabe aqui uma análise mais detida daquela Resolução, em que pese ter sido considerada para a diagnose da matéria contratual do ponto de vista do controle, com a conseqüente indicação de outros rumos no trato com o assunto, o que, *ipso facto*, implicaria em sua rejeição parcial, consoante as soluções apontadas neste trabalho.

Fiquei, todavia de retomar o assunto, quando superficialmente abordei as suas discrepâncias com o entendimento do Tribunal de Contas da União, a que, inegavelmente, procurou corresponder.

A baixa de responsabilidade prevista em seu item 10, alínea "a", tranca a competência que o Tribunal de Contas da União, de concerto com o enunciado de sua súmula n. 79, afirma possuir para julgar as prestações de contas de convênios a cargo do órgão responsável pela execução.



Essa responsabilidade, que o Tribunal de Contas, igualmente, deseja individualizada, não estaria, evidentemente, configurada na contabilidade, elidindo-se a possibilidade de seu julgamento, uma vez que a apresentação das contas, sem suporte nos lançamentos contábeis, perderia muito de sua verossimilhança. A baixa, pela contabilidade, como preconizada, registraria situação a verificar-se somente após a decisão da Corte de Contas.

É necessário, porém, que as Inspetorias Gerais de Finanças tomem consciência de que o controle interno tem sentido em si mesmo e não vive exclusivamente em função dos serviços que possa prestar ao controle externo.

Vê-se, na tendência de procurar o endosso do controle externo, o natural receio de assumir a responsabilidade por situações, cuja avaliação cabe exclusivamente ao controle interno, responsabilidade que, às vezes, se transfere ao ordenador da despesa, ao pretender que ele aprove contas de terceiros, funcionários ou não, a que haja entregue numerário por conta do orçamento.

Posição que tal não é coerente com a ansiedade de afirmação notada sobretudo no sistema de administração financeira, contabilidade e auditoria, que tem buscado o bônus do prestígio, sem o ônus da responsabilidade.

O sistema deve formular os seus próprios conceitos sobre a administração financeira, instituir os procedimentos que julgue indispensáveis ao exercício do controle a seu cargo e, finalmente, bater-se pela aceitação de sua autoridade na matéria.

Não poderá obliterar o seu papel de instrumento da ação do Tribunal de Contas, mas não deverá, a esse pretexto, despersonalizar-se, no que estará, aliás, poupando aquela Corte do encargo da orientação normativa às unidades, não compreendido em sua competência específica.

Os órgãos jurisdicionais, com justa razão, têm evitado pronunciar-se senão em face do caso concreto, para não limitar a sua liberdade de julgamento. Tal cautela não seria diferente em relação aos Tribunais de Contas, que, em princípio, se resguardariam, para examinar, soberanamente, os atos de gestão financeira, orçamentária e patrimonial, respeitadas, obviamente as normas disciplinadoras dos procedimentos financeiros, baixadas por quem de direito.

Com a inserção da administração financeira na competência setorial do Ministério da Fazenda, nos termos do artigo 39<sup>27</sup> do Decreto-lei n. 200/67, o órgão central do sistema correspondente está habilitado, com os subsídios dos órgãos setoriais, a dispor a respeito do assunto, na lúdima expectativa de que a jurisdição das contas há

de acatar a orientação traçada, embora não fique impedida de criticá-la.

As divergências de entendimento que se verificarem, no processo de interpretação das normas de direito financeiro, entre o controle interno e o externo, deverão ser resolvidas sem prejuízo para os responsáveis quando do julgamento de suas contas.

Para a consecução desse objetivo, deve-se perseguir a todo custo a uniformidade dos procedimentos, evitando-se soluções isoladas que aumentam as perplexidades e tornam sumamente complexo o processo de aplicação das normas. A fiscalização técnica do órgão central, instituída no artigo 10<sup>28</sup> do Decreto n. 64.135, de 25 de fevereiro de 1969, deve ser acentuada a fim de interessar os órgãos setoriais na aceitação de uma única diretriz.

A reunião do disperso, num verdadeiro somatório de forças, atrairá para o sistema o respeito e o acatamento não só do controle externo, mas também dos demais órgãos do controle interno e, sobretudo, das unidades gestoras, que até aqui se têm debatido num emaranhado de informações desencontradas, aumentando a sua insegurança e levando os seus receios às proporções de um verdadeiro bloqueio da sua capacidade de execução. Tornou-se mais importante na Administração Pública Federal evitar as sanções do Tribunal de Contas do que mesmo realizar o orçamento, dentro daquela concepção básica de instrumento principal da ação do Governo. É a perfeição da forma em prejuízo da substância.

Essas considerações paralelas ao tema dos convênios, necessárias a uma visão panorâmica do assunto, favorecem a tese de que devem ser revistos os procedimentos adotados a respeito, para melhor ajustá-los à legislação vigente, iniciativa de que não se pode furtar o sistema capitaneado pela Inspeção Geral de Finanças do Ministério da Fazenda.

AS dificuldades que assaltaram o ilustre Ministro LUIZ OCTÁVIO GALLOTTI, ao pretender apresentar solução para a questão dos convênios, vêm em socorro dessas ilações, sobretudo quanto à prevenção de uma ingerência nos assuntos internos do Estado-Membro, vedada pela Constituição Federal.

Sua excelência, com muita propriedade, sustenta a idéia de que a responsabilidade do ordenador da despesa se exaure com a prova do pagamento e não vejo como se possa modificar esse sentir.

Não obstante, arrisco-me a não acompanhar o desdobramento proposto por sua Excelência quanto à atestação dos serviços prestados, de que se daria conheci-

mento ao Tribunal de Contas dentro da tomada de contas anual do ordenador da despesa.

Quer me parecer que a verificação da execução dos convênios, nos termos da Constituição Federal, é um encargo do controle interno, sem repercussão nos atos praticados pelo ordenador da despesa, à oportunidade da transferência dos recursos, não constituindo, pois, matéria a ser examinada no processo de tomada de contas.

## **11. RESPONSABILIDADE PERANTE A FAZENDA PÚBLICA**

Os servidores públicos, de acordo com o seu regime jurídico, respondem civil, penal e administrativamente, pelo exercício irregular de suas atribuições.<sup>19</sup>

A responsabilidade perante a Fazenda Pública entende-se com a responsabilidade civil, eis que obriga o servidor, ou, mais especificamente, os responsáveis por dinheiros, bens e valores da União, à reparação dos prejuízos que a ela tenham acarretado no exercício de suas funções.

Bem por isso, como tenho acentuado, é que não se deve, no juízo da contas, formular indagações quanto à moralidade do ato dos responsáveis, porque esses aspectos só devem interessar para a apuração da responsabilidade penal ou administrativa.

A obrigação de reparar, dentro dos conceitos da responsabilidade civil, pode decorrer de fato desrevestido de má-fé. Pode dar-se o caso de um ilícito civil não estar tipificado como crime ou infração administrativa.

O nosso Código Civil seguiu a tradição da culpa subjetiva, pela qual a obrigação de ressarcimento do dano só ocorre nas circunstâncias em que o agente a ele deu causa por omissão voluntária, imprudência ou negligência. Os prejuízos, infligidos a terceiros, por força de caso fortuito, ao revés, não dão ensejo à reparação.

Todavia, a corrente mais moderna, a que se filiam eméritos doutrinadores, tem evoluído para a necessidade da instituição da responsabilidade objetiva, sobretudo em determinados casos, tese que a nossa legislação vai paulatinamente adotando, como exemplificam disposições do direito positivo pátrio, entre elas a do artigo 107<sup>10</sup> da Constituição Federal, em que pese o acalorado debate sobre o verdadeiro sentido, em extensão e profundidade, deste preceito.

Penso que o legislador da Reforma Administrativa perfilhou o mesmo entendimento, instituindo uma responsabilidade objetiva do ordenador da despesa na

gestão dos dinheiros públicos. Não seria necessário provar a culpa do ordenador da despesa para convocá-lo ao ressarcimento de prejuízo que a Fazenda Pública, no curso da gestão orçamentária e financeira, tenha sofrido. Em qualquer circunstância, o ordenador da despesa, verificado o prejuízo à Fazenda, obriga-se a repará-lo, ainda que não tenha agido culposamente.

É o que se deduz dos artigos 80<sup>30</sup> e 90<sup>31</sup> do Decreto-lei n. 200/67, com os subsídios do § 2o.<sup>2</sup> daquele, que apenas isenta o ordenador da despesa de responsabilidades claramente comprovadas de seus subordinados.

A responsabilidade objetiva, em tal caso, visou precipuamente impedir que a Fazenda Pública arque com o prejuízo, na inexistência de culpa do ordenador ou nas hipóteses em que se torna discutível a autoria do fato danoso. A preservação dos interesses da Fazenda Nacional sobrepõe-se, assim, a quaisquer questões que possam ser suscitadas na apuração da responsabilidade, ainda que seja inegável o direito de o ordenador da despesa acionar o verdadeiro responsável, mas pela via do regresso, após ter efetuado o ressarcimento do dano.

A consequência da instituição da responsabilidade objetiva nos procedimentos de administração financeira é a necessidade de sempre individualizar-se a responsabilidade. A fazenda, de direito, terá, a todo tempo, a quem acionar para ver-se indenizada de prejuízos sofridos, já que, de acordo com a lei, não se pesquisará a autoria do fato, sempre imputável a um responsável, já identificado antes mesmo de sua ocorrência, porque, como tal, inscrito nos órgãos de controle interno e externo.

Essa responsabilidade objetiva, no entanto, tem as suas limitações, não podendo ser imputada ao ordenador da despesa depois de haver ele religiosamente observado todas as normas disciplinadoras dos dispêndios no Serviço Público. Sua responsabilidade deve cessar com o pagamento, se os atos antecedentes o torna válido, nas hipóteses de transferência ou entrega de numérarios a terceiros para aplicação, porque, nesse momento, assume o compromisso de dar-lhe o destino estabelecido quem o recebeu.

Com a identificação do recebedor, quando menos, pela sua designação na "nota de empenho", não vejo por que questionar-se acerca da responsabilidade, desse modo, perfeitamente individualizada.

Demonstrou-se, antes, que à nossa lei comum repugna, salvo as relações de dependência que contempla, a imputação a alguém de responsabilidades de terceiros.

Não há falar aqui em incoerência do que venho sustentando: o ordenador da despesa responde objetivamente pela gestão dos recursos públicos, mas não pode ser

acionado quando haja responsabilidade de outrem, não emergente do fato, mas da pessoa que, por haver recebido dinheiro da União para aplicar, obrigou-se, *ipso facto*, a fazê-lo de forma regular. Se o ordenador da despesa, salvo conviência, não responde pelos atos de seus subordinados que exorbitarem de suas ordens, com mais razão, não responderá pelos atos de terceiros, a quem, de forma válida, confiou dinheiro público para a aplicação. Não se pode indagar, no caso, que houve, de sua parte, culpa "in elegendo", ao entregar ao mau gestor recursos públicos. Todos a quem entrega numerários, nas circunstâncias em que pode entregar, têm a sua idoneidade afirmada, de modo a prescindir do conceito do ordenador da despesa a respeito de sua conduta. O sistema adotado para a investidura em cargos públicos firma a presunção de que os servidores que se encontrem em exercícios não sofreram, ainda, restrição alguma que os inabilite para qualquer encargo da Administração. Admitir o contrário, seria proclamar a capacidade relativa para o exercício de cargo público, quando esta, de acordo com os requisitos estabelecidos, é sempre plena. Além da capacidade civil, que torna o cidadão apto a assumir direitos e obrigações, a investidura em cargo público é precedida de umas quantas indagações, que quem as responde satisfatoriamente está acima de suspeitas de que o cidadão comum não está imune. É verdade que tudo isso deve ser posto em tese. Mas, o ordenador da despesa não erra se confia em outro servidor, porque não se pode levar a sua responsabilidade à extravagância de ter de escolher bem, se esse deve ser um cuidado da própria Administração, na procura dos recursos humanos com que cumprir a sua destinação.

Diga-se o mesmo em relação aos Estados, que aceitam, por convênio, a incumbência de executar programa federal. Outro tanto quanto às entidades beneficiárias de subvenções, que têm o seu funcionamento atestado por autoridade judicial.

Ora, se é legítima a presunção de idoneidade, qual seria o pecado do ordenador da despesa em tais casos, para obrigá-lo a responsabilizar-se pelo destino que for dado ao dinheiro que entregou, regularmente, à gestão de terceiros?

A verdade, porém, é que a legislação disciplinadora da matéria não abriga o entendimento de que o ordenador da despesa seja responsável pelos atos constantes das comprovações de contas que haja aprovado. Nem mesmo que ele deva aprovar contas.

Conquanto entendimento nesse sentido venha prosperando, parece-me ser a hora de revê-lo, por desajustado à legislação vigente.

Duas atribuições a mais têm sido cometidas aos ordenadores de despesa: a de impugnar contas e a de aprovar contas.

Impugnar contas é procedimento contábil, que não tem sentido atribuir ao

ordenador da despesa, desde quando os serviços de contabilidade analítica passaram para as Inspetorias Gerais de Finanças.

A disposição do § 3o. do artigo 80<sup>7</sup> do Decreto-lei n. 200/67, diante da evolução dos serviços de contabilidade analítica, há de ser ajustada à realidade de hoje e aos próprios ensinamentos da Constituição Federal.

Todavia, a despeito disso, o fato de não impugnar contas não pode significar que o ordenador da despesa as tenha aprovado, entendimento que se firmou na prática, porque, a rigor, em momento algum, o Decreto-lei n. 200/67 comete tal atribuição a qualquer autoridade administrativa.

Aprovar contas no sentido de exonerar a responsabilidade, é ato da competência exclusiva do Tribunal de Contas da União, por força de mandamento constitucional expresso (Art. 70, § 1o., *in fine*),<sup>18</sup> donde ser inócuo idêntico procedimento adotado por autoridades administrativas.

Verdadeiro absurdo é, além de exigir do ordenador da despesa a aprovação de contas, pretender que, por isso, passe a assumir a responsabilidade pelos atos praticados por outrem. Por mínimo de equidade, o ordenador da despesa, em tais casos, não deveria ficar em posição diferente da do Tribunal de Contas, quando igualmente aprova contas. O Tribunal não é responsabilizado pela quitação em contas de cuja irregularidade não se apercebeu.

Se o ordenador da despesa aprova as contas de responsáveis a quem confiou dinheiros públicos, como se exerceria a competência do Tribunal de Contas sobre tais responsáveis, ao teor do preceito constitucional? por outro lado, se o Tribunal de Contas pode exercer a sua jurisdição sobre esses responsáveis, que valor se pode atribuir à aprovação de suas contas pelo ordenador da despesa, senão de providência ociosa, destituída de qualquer sentido prático?

Veja-se, a propósito, o que sucede com os órgãos de contabilidade analítica que, deixando de impugnar contas, não as estaria implicitamente aprovando, tanto que os procedimentos de auditoria poderão detectar irregularidades não contabilizadas. A contabilidade só é responsável pela exatidão das contas (não confundir com regularidade das contas) e oportuna apresentação dos balancetes, balanços e demonstrações contábeis (Art. 89<sup>12</sup> do Decreto-lei n. 200/67).

A impugnação deve ser entendida como procedimento rotineiro do acompanhamento da execução, a fim de provocar medidas para a regularização de despesas

dentro do próprio exercício em que foram havidas. Não pode jamais ser entendida como juízo definitivo sobre as contas, porque seria subtrair competência do Tribunal de Contas. Pode até não ser procedente, facultando-se ao responsável o aguardo do pronunciamento do Tribunal de Contas, com o único inconveniente de ser registrada em balanço final. Do contrário, estariam invalidados os procedimentos de auditoria e prejudicado o julgamento do Tribunal de Contas porque, contabilizadas, as contas já não poderiam mais ter a sua regularidade questionada.

Tocando aos órgãos de contabilidade o acompanhamento dentro do processo de acompanhamento da execução, segue-se que tal atribuição não pode continuar cometida ao ordenador da despesa.

Aceita essa linha de pensamento, torna-se necessário cortar o cordão umbilical que até aqui tem atado o ordenador da despesa a outros responsáveis a quem confiou a aplicação de dinheiros públicos, para que passem a responder, pessoalmente, pelos seus atos perante a Fazenda Pública.

A súmula n. 79 do Tribunal de Contas da União já é um passo pioneiro nessa direção, quando pretende que tais responsabilidades sejam individualizadas, no que, acertadamente, atentou mais para as disposições de sua Lei Orgânica e da Constituição Federal.

Ultrapassados esses aspectos da responsabilidade perante a Fazenda Pública, convém prosseguir no exame de outras questões que o tema suscita.

A responsabilidade perante a Fazenda não se confunde com a responsabilidade pela execução do programa. Aquela diz respeito aos atos praticados pelos agentes públicos na gestão de dinheiros, valores e bens da União. Tais atos são praticados na persecução dos objetivos do programa, que não se resumem só neles. Ouso dizer que a realização da despesa talvez seja o momento menos importante da execução do programa, a última providência que se torna necessária para materializar os propósitos que nortearam a sua concepção. O programa é o continente e a despesa um dos seus conteúdos.

A adoção do orçamento-programa não autoriza o raciocínio de que, realizada a despesa, realizado está também o programa. Em termos orçamentários, com a realização da despesa está realizado o programa. Mas, em termos de metas físicas a serem alcançadas, a realização da despesa pode não trazer o resultado desejado. O programa transcende ao orçamento; aquele é fim e este é meio. A realização da despesa, pois, é momento do programa e não o programa em si.

Feita esta distinção, pode-se concluir que a regularidade da despesa nada tem a ver com o cumprimento do programa. Por consequência, a responsabilidade pela despesa também não se relaciona com a responsabilidade pela execução do programa. A realização da despesa caracteriza uma responsabilidade perante a Fazenda Pública, enquanto que a realização do programa diz respeito a uma responsabilidade perante a supervisão ministerial. Pela execução do programa, responde a autoridade administrativa para o Ministro de Estado e este para o Presidente da República. Pela execução da despesa, responde o administrador para o Tribunal de Contas, que identificará a responsabilidade perante a Fazenda Pública.

Assim, a autoridade que realiza a despesa pode e deve mesmo ser outra que não o responsável pelo programa, embora dependa sempre da iniciativa deste, que deve ajuizar a conveniência e a oportunidade da aplicação dos recursos postos à disposição do programa, de acordo com as diretrizes superiores que haja recebido.

Voltando à advertência de Eric White, já mencionada neste trabalho, deve-se confiar a execução do processo a pessoas qualificadas, sob pena de, por perfeito que seja, resultar em fracasso.

A metodologia da execução de um programa deve ser traçada com o concurso de técnicos identificados com os seus objetivos finalísticos, cuja qualificação profissional varia segundo a natureza do próprio programa: a saúde, com os médicos; a agricultura, com os veterinários e agrônomos; a justiça, com os bacharéis em direito; as relações exteriores, com os diplomatas e assim por diante.

Dentro, porém, da realização do programa, entre outros, há o momento da realização da despesa, que deve também ser confiada a pessoas tecnicamente capacitadas. A não ser acidentalmente, não se encontram, entre os médicos, os engenheiros, os agrônomos, os veterinários e os diplomatas, técnicos em elaboração e execução orçamentária. Estes devem ser buscados em outras áreas do conhecimento humano.

A reunião de todos esses técnicos para a execução do programa implica necessariamente na divisão de responsabilidades. Um não pode responder pelo que o outro faz, até mesmo porque não tem condições de, cientificamente, ajuizar o acerto de atos para cuja prática não está preparado.

O chefe de um órgão-fim, recrutado entre técnicos com conhecimentos específicos da área, não pode ser compelido à responsabilidade pela prática de atos preparados por assessores de outro campo de atividade, porque sequer a advertência de estar bem auxiliado pode ele ter, a não ser por vagas impressões, que desafortunadamente podem ser provocadas por pessoa apenas envolvente.



Demais disso, a carga de responsabilidade que pesa sobre os gestores de dinheiros impõe-lhes o dever de examinar minuciosamente o conteúdo de seus atos, ainda que preparados por pessoas de sua extrema confiança. Se o gestor de dinheiro é o mesmo responsável pelo programa, como compatibilizar a execução deste com o tempo que se gasta na verificação cuidadosa da plethora de papéis produzidos para satisfazer as indagações do controle? tempo ainda maior, se quem examina esses papéis, para assiná-los, tiver dificuldades para convencer-se da correção do que neles se contém, como sói acontecer na maioria dos casos. Ocorrerá fatalmente uma inversão: a execução do programa cederá lugar à execução da despesa ou então esta será sempre sofrível. Diante desse quadro, podem ser avaliados os prejuízos para o País, com o retardamento das decisões ou injeção de recursos de forma inadequada, sem o retorno esperado.

Alguns chefes de órgãos têm optado pela delegação de competência, ficando à margem da realização da despesa, salvo para dar-lhe o impulso inicial. As discussões sobre a validade desse procedimento ainda não lhes deram a tranquilidade de que necessitam para cuidar unicamente das atividades realmente situadas ao nível da direção, como o planejamento, a coordenação, a supervisão eo controle (Art. 10, § 2o., do Decreto-lei n. 200/67).<sup>32</sup>

Não tenho dúvida do acerto de atitude que tal e até acrescento que a delegação de competência, dentro dos limites dos poderes descentralizados, isenta o delegante de qualquer responsabilidade, salvo conivência. É que não adianta delegar autoridade sem a correspondente responsabilidade. A situação ficaria pior: a autotidade delegante responderia pelos atos do delegado, aumentando as suas apreensões, ao invés de diminuí-las. porque não ficaria desobrigado de verificar o acerto de todos os atos, justamente o que lhe consome o tempo. Por maior que seja a confiança, niguém, em sã consciência, sabendo-se responsável, deixará de redobrar a vigilância sobre a pessoa a que confiou uma tarefa.

O argumento de que ao grau de autoridade correspondente igual responsabilidade resulta da doutrina que se formou em torno da ciência da Administração. Outros, porém, podem também ser invocados em abono da validade da delegação de competência, como instrumento da descentralização da responsabilidade e, concomitantemente, exoneração da responsabilidade.

Nos procedimentos de administração financeira, adotados no Serviço Público, a delegação de competência para a realização da despesa, com total isenção de responsabilidade, tem sido largamente utilizada pelos chefes de unidades responsáveis por programas. É o fenômeno que se observa na descentralização de créditos, através de provisões, que importa em mandato para pagamento.<sup>33</sup>

O instrumento da provisão joga por terra a alegação de que o responsável pelo programa não pode eximir-se da responsabilidade pela execução da despesa. Se pode delegar, pela provisão, a outra unidade a gestão dos seus créditos, sem continuar responsável, porque não pode fazê-lo em relação a funcionário seu?

A provisão indica claramente que a execução da despesa é delegável e que o delegante não responde pelos atos de administração financeira que daí por diante forem praticados. Por que entender de outro modo, quando a delegação recai em um funcionário e não em outra unidade? não se trata de situações análogas, a que, em suprimento à lacuna legal, se pode recorrer na solução do problema, rigorosamente de acordo com a lição do artigo 4o.<sup>2o</sup> da Lei da Introdução ao Código Civil.?

Outro aspecto da questão pode ser elucidado com o auxílio das disposições do mesmo Código Civil. A delegação de competência, como instituição de direito público, tem traços comuns ao mandato, que é uma instituição de direito privado. Diz-se dos governantes que são mandatários do povo, nos regimes representativos, dentro dos limites da Constituição e das leis. O funcionário público, nos limites das atribuições do seu cargo, é também um mandatário da Administração Pública, com poderes para obrigá-la. E, se age na condição de funcionário público, pode obrigá-la além dos poderes que lhe foram conferidos, como se depreende do artigo 107<sup>1o</sup> da Constituição Federal, embora, nesse caso, por ter excedido de sua competência, esteja sujeito à ação de regresso.

Os conceitos de mandato, no Código Civil, e de delegação de competência, no direito administrativo, correspondem-se. O ato de delegação indicará com precisão a autoridade delegante, a autoridade delegada e as atribuições objeto da delegação (Art. 12,<sup>4</sup> parágrafo único do Decreto-lei n. 200/67). O mandato, além de outros requisitos, quando por instrumento particular, deve indicar quem seja o outorgante, o outorgado e bem assim o objetivo da outorga, a natureza, a designação e a extensão dos poderes conferidos (Art. 1.289,<sup>34</sup> § 1o., do Código Civil).

Há, porém, uma distinção: a outorga de poderes ao funcionário decorre da própria investidura no cargo, que o habilita à prática dos atos compreendidos no âmbito de sua competência. Na relação do servidor com o Serviço Público, estão integrados todos os pressupostos do mandato: o outorgante (o Estado), o outorgado (o funcionário) e os limites dos poderes (a competência).

Desse modo, não deverá causar espanto a afirmação de que a delegação de competência, em verdade, corresponde, no Direito Público, ao substabelecimento de mandato previsto no Direito Privado, porque, por ela, o funcionário confere a outro

poderes de que já dispunham pela própria condição de funcionário com atribuições específicas. O funcionário delegado passa, assim, a agir, não em nome do delegante, mas da Administração.

Como consequência, ao delegante seria aplicável a regra do artigo 1.300<sup>35</sup> do Código Civil, isto é, de só responder pelos prejuízos causados pelo delegado, se não tinha autorização para delegar. Como a autorização para delegar decorre da própria lei (Capítulo IV do Decreto-lei n. 200/67),<sup>4</sup> segue-se que o delegante não responde pelos atos do delegado. Não se alegue, com fulcro no artigo 1.300, § 2o.,<sup>36</sup> do Código Civil, que o delegante responde pelos atos do delegado, se for notoriamente incapaz. Aos Funcionários públicos, de modo geral, se reconhece a presunção de plenamente capazes, embora, em termos de Serviço Público, não se deva falar de capacidade, senão de competência. Transportando, no entanto, o conceito de capacidade, senão de competência. Transportando, no entanto, o conceito de capacidade, como referida naquele preceito da lei comum, para a competência do servidor público, verificar-se-á, para logo, que não se trata, no caso, de atribuições específicas de determinado cargo, mas, apenas, da competência geral de todo o funcionário público para ser agente da Administração. Claro que, por mínimo de bom senso, o delegado para a execução da despesa deverá ser procurado entre funcionários qualificados para a missão.

Mais uma vez, demonstrado está, à saciedade, que o instituto da delegação de competência pode ser utilizado na descentralização da execução da despesa, para desobrigar o nível de direção de tarefa que, por coerência com os próprios princípios da Reforma Administrativa, nunca deveria absorvê-lo.

## **12. A ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA**

Para que as idéias anteriormente expostas vinguem, é preciso o fortalecimento do sistema da Administração Financeira.

Especificamente, nas carreiras constantes do Plano de Classificação de Cargos, não existe categoria profissional própria para a administração financeira, requerendo-se, apenas, dos Técnicos de Contabilidade e dos Agentes Administrativos algum conhecimento da área.

Por não ser atividade tão complexa, a administração financeira poderia ser atribuída a qualquer funcionário dessas duas carreiras, que através de treinamento intensivo, se qualificaria para a missão.

Todavia, para a consecução desse objetivo, há que se rever, em profundi-

dade, a montagem do sistema da Administração Financeira, que, previsto em lei, até hoje não foi convenientemente implantada.

As Inspetorias Gerais de Finanças foram estruturadas com uma Divisão de Administração Financeira, que, em princípio, seria o órgão setorial do Sistema. No entanto, as atribuições que lhe têm sido cometidas não correspondem com as verdadeiras finalidades do Sistema.

Uma análise, mesmo perfunctória, das disposições do Decreto-lei n. 200/67, inclinará o intérprete para a verificação de que o Sistema de Administração Financeira é independente do Sistema de Contabilidade e Auditoria. Basta ter vista do artigo 39 dessa legislação, que, ao tratar da competência setorial do Ministério da Fazenda, colocou os dois assuntos em itens diferentes (IV e V).<sup>27</sup>

A Administração Financeira seria, pois, um sistema para a orientação normativa a respeito dos procedimentos adotados para a realização da despesa. Aos órgãos setoriais, diferentemente do que vêm fazendo as Divisões de Administração Financeira, caberia a orientação às unidades gestoras, com a expedição das instruções que se fizessem necessárias ao perfeito funcionamento do sistema, em que se compreenderiam todos os ordenadores da despesa. Seriam aquelas divisões também órgãos consultivos, a que recorreriam as unidades nas suas dificuldades, desafogando, dessa maneira, os serviços de contabilidade analítica, que têm, de modo precário, tentado prestar tal ajuda.

O artigo 23<sup>37</sup> do Decreto-lei n. 200/67 é enfático quando comete às Inspetorias Gerais de Finanças a realização de estudos para formulação de diretrizes e o desempenho das funções de orientação e coordenação, índice de que devem se estruturar no sentido de cumprir tal missão.

O legislador, coerentemente com as idéias que inspiraram o Decreto-lei n. 200/67, procurou dotar as Inspetorias Gerais de Finanças dos meios indispensáveis ao cumprimento de suas altas finalidades. No aspecto da orientação às unidades, tudo leva a crer que as preocupações evidenciaram a necessidade de cometer o encargo a órgão específico integrado na estrutura das Inspetorias Gerais de Finanças.

Quando se deparou com a necessidade de disciplinar a Administração Financeira, o legislador foi buscar subsídios na legislação existente, no que ela tinha de aproveitável, tendo presente, sobretudo, a Lei n. 4.320/64, que era, então, o diploma básico sobre a matéria.

Sem revogá-la ou modificá-la substancialmente, a montagem do sistema visou precipuamente dar melhor executoriedade às disposições da Lei n. 4.320/64.

Para que a aplicação dessa lei não ficasse ao alvitre de cada administrador, cuidou a Reforma Administrativa de erigir a sua execução a nível de sistema, para a busca da uniformidade e do perfeito entrosamento de todos os órgãos, que passariam, a respeito, a falar a mesma linguagem.

Assim, a Reforma Administrativa não revogou as disposições do artigo 77<sup>3 8</sup> da Lei n. 4.320/64, quanto à oportunidade do controle interno. Este continuaria sendo prévio, simultâneo e posterior.

Compatibilizando esse conceito com a organização das Inspetorias Gerais de Finanças, verifica-se que o legislador as dotou de órgãos para a execução de cada momento do controle interno: a divisão de Administração Financeira, para o controle prévio, a contabilidade, pelos serviços de contabilidade analítica, para o controle isócrono e a divisão de Auditoria, para o controle posterior.

O controle prévio, nessa acepção, deve ser tomado mais no sentido de preventivo, antecipando-se aos atos, para conformá-los com os espíritos da lei.

Funcionando dessa forma, o sistema, ou, se quiserem, sub-sistema, da Administração Financeira complementar o quadro estabelecido pelo legislador, para a execução harmônica do orçamento. A realização da despesa, sendo atividade que requer conhecimentos ainda não incorporados nos currículos escolares, exige da Administração a formação de técnicos para atuação nessa área, com a utilização de seus próprios recursos humanos, na transferência diuturna de "Know How", através do treinamento ministrado em cursos periódicos, com a sedimentação do aprendizado pela avaliação constante.

O treinamento pelo qual as Inspetorias Gerais de Finanças devem interessar o órgão setorial de pessoal, seria complementado com a atuação da Divisão de Administração Financeira, que teria a incumbência de transpor para a prática os conhecimentos teóricos adquiridos pelos gestores de dinheiros, bens e valores.

Ao órgão setorial do sistema da Administração Financeira caberiam verificações "in loco", para aquilatar a funcionalidade das rotinas implantadas no setor financeiro das unidades, ensinando-lhes como preparar os atos destinados ao cumprimento de suas finalidades, com indicação das etapas a serem cumpridas em cada caso.

É comum a ocorrência de atos de administração financeira, incompletos ou inacabados, porque as unidades, embora advertidas da necessidade de umas tantas formalidades, não sabem como proceder, à falta mesmo de uma minuta padrão. Os formulários e as fichas já adotadas pelo sistema trouxeram alguma uniformidade aos

procedimentos. Mas, até mesmo a aplicação de formulários tem gerado perplexidade para as unidades. É preciso, além dos formulários comuns, descer às minutas, dos atos mais simples aos mais complexos, para que as unidades possam satisfazer às exigências da legislação. Dificilmente, se vê uma licitação bem dispensada. A dispensa, quase sempre, é tácita, simplesmente porque o ordenador da despesa não sabe formalizar a sua intenção e, menos ainda, fundamentá-la. É um verdadeiro tormento a preterição da proposta de menor preço por outra que, dentro dos critérios do artigo 133<sup>39</sup> do Decreto-lei n. 200/67, melhor corresponda com os interesses do Serviço Público. A hesitação, o medo e outros fatores de inibição do ordenador da despesa contribuem para a aceitação da proposta de menor preço, ainda que desastrosa para os interesses da Administração.

O "Manual de Administração Financeira", em fase de estudos na Inspeção Geral de Finanças do Ministério da Fazenda, seria a solução salvadora. Entretanto, a implantação das rotinas que vier a estabelecer deverá ser acompanhada e testada pelos órgãos setoriais.

Essas atribuições, ainda não de todo precisadas, que pretendo sejam a atividade principal das Divisões de Administração Financeira, têm sido, de alguma forma e muito precariamente, exercidas pela contabilidade e pela auditoria.

É imperiosa, porém, a divisão de trabalho dentro da organização das Inspetorias Gerais de Finanças, para que cada setor cuide especialmente dos assuntos relacionados com as atividades que lhe são inerentes.

Na azáfama das auditorias, por força dos prazos a serem cumpridos, a orientação às unidades deixa muito a desejar, quando simplesmente não é prestada. Os auditores, muitas vezes, distantes da sede, não se arriscam muito, temerosos de prestar informações desafinadas com o entendimento predominante dentro do sistema. Os que ainda se propõem a instruir as unidades, por ocasião dos trabalhos de auditoria, em prestam um cunho pessoal na tentativa de auxiliá-las a aplicar a legislação aos casos concretos, em vista da falta de uniformidade de critérios dentro do próprio sistema, agravada com a ação pendular, infelizmente verificada em julgados da Corte de Contas.

A contabilidade, sobretudo a analítica, assoberbada com os lançamentos dos fatos financeiros e com a verificação da legalidade da despesa, não tem efetivamente condição de suprir as deficiências apresentadas pelos gestores na adequação dos seus atos às normas de direito financeiro.

Talvez fosse ideal a criação, no Serviço Público, de carreira especializada para a gestão de recursos financeiros e para a administração de material. Essa possibi-

lidade, todavia, vai se tornando inviável, a partir da supressão dos cargos de almoxarifes, índices de que a especialização, requerida para o exercício de tais funções, por alguma razão, que ignoro, não entrou nas cogitações da política de pessoal. O Agente Administrativo, a nível médio, tem hoje de ser funcionário eclético, justamente quando a diversificação das atividades do Serviço Público aconselha a proscrição do ecletismo.

A manipulação de recursos públicos, se não é atividade tão complexa, demanda, pelo menos, alguma familiaridade com as normas de direito financeiro, tão profusas que a dedicação ao seu aprendizado, só por só, justificaria plenamente um programa de preparação de técnicos na matéria.

Há bem pouco tempo, a área de planejamento enfrentava obstáculos insuperáveis com a falta de técnicos no setor. A saída do impasse consistiu nas medidas postas em prática pelo então Ministério do Planejamento, com a instituição de cursos de preparação de técnicos na matéria, ao cabo dos quais, seriam contrados pelo Serviço Público.

Os resultados benéficos dessa política foram de tal monta que não houve dificuldades para convencer o DASP da necessidade da carreira, hoje incluída no Plano de Classificação de Cargos.

Por que não seguir tal exemplo, com a criação das carreiras de “técnicos de administração financeira” e “técnicos de administração de material”, ou qualquer outra designação que se lhes dê? que o Serviço Público tem-se ressentido de pessoal especializado nesses setores, não há negar.

Não se alegue que o “técnico de contabilidade” já supre essa lacuna. O “técnico de contabilidade”, ao ingressar no Serviço Público, não domina os conhecimentos necessários para o exercício da administração financeira, sendo, apenas, potencialmente capaz de vir a adquirí-los, por se tratar de matéria não ministrada nos cursos regulares.

Essa idéia, projetada “en passant”, ainda que concretizada, não dispensa estudos, que se fazem necessários, para uma melhor estruturação do sistema da Administração Financeira, a que se confiará, como atividade principal, a orientação às unidades a respeito dos procedimentos adotados para a realização da despesa.

### 13. CONCLUSÕES

a - o Ordenador da Despesa pode e deve ser outro funcionário, que não o chefe da unidade;

b - a co-responsabilidade, como ocorrência aleatória, não pode ser erigida à conta de instituição;

c - as responsabilidades não se comunicam, salvo em caso de conviência e só até à concorrente quantia;

d - o chefe da unidade não responde, em princípio, pelas irregularidades cometidas por funcionários investido nas funções de ordenador da despesa;

e - o Ordenador da Despesa é o único responsável pela gestão orçamentária e financeira, exceto quanto às responsabilidades perfeitamente identificadas e individualizadas no período;

f - para a aplicação da correção monetária aos débitos dos responsáveis, torna-se necessário proceder a alterações no sistema contábil;

g - o Ordenador da Despesa não deve ser chamado a pronunciar-se sobre as contas de outros responsáveis;

h - o Encarregado do Almoarifado não se subordina ao Ordenador da Despesa, exceto se este for o chefe da unidade;

i - o controle da execução dos convênios não deve ter repercussão nas contas do Ordenador da Despesa;

j - a execução descentralizada de programas federais não implica em duplicidade de jurisdição para o julgamento das contas, por incompatível com os princípios gerais de processo;

k - a impugnação é, tecnicamente, um procedimento contábil, que não toca ao Ordenador da Despesa;

l - a aprovação de contas, com o sentido de exoneração da responsabilidade, é ato da competência exclusiva do Tribunal de Contas, não podendo, pois, ser praticado pelas autoridades administrativas;



m - o Sistema da Administração Financeira está desviado de sua verdadeira finalidade;

#### **14. SOLUÇÕES**

As críticas aqui tecidas sobre o funcionamento do sistema de administração financeira, contabilidade e auditoria, com reflexos no exercício da competência do Tribunal de Contas da União, indicam que as distorções verificadas decorrem da interpretação dos textos legais que informam a matéria.

A legislação, conquanto careça de aperfeiçoamento, não deve ser alterada em profundidade, senão em função da melhor clareza dos textos e da sua compatibilização com os princípios gerais da Reforma Administrativa e com o sentido lógico das coisas, sedimento de todo o processo científico.

Não se busca a instituição de um novo sistema, mas adequar o existente às suas verdadeiras finalidades, sem desprezar a nossa realidade administrativa e os subsídios que a experiência já rendeu ao cabo de um decênio de vivência com os problemas específicos do setor.

Desse modo, a contribuição que tenho a pretensão de estar oferecendo para o aprimoramento das práticas relacionadas com a Administração Financeira, não estaria completa, se, objetivamente, não viesse acompanhada das indicações necessárias à correção dos rumos.

Com esse pensamento, atrevo-me a submeter, à alta discricção das autoridades públicas, dois anteprojetos que consubstanciam as idéias expostas neste trabalho, na expectativa de que sejam acatados pelos Poderes competentes, com vistas à sua concretização em norma legal, a embasar o comportamento do sistema, na definição, para o futuro, da trajetória que deve seguir para o cumprimento de sua missão.

Basicamente, impõe-se a reformulação de alguns dispositivos do Decreto-lei n. 200/67, que, ao tratar da Administração Financeira, não espelhou, com fidelidade, a filosofia que inspirou a sua elaboração.

Nessa conformidade, o anteprojeto de lei, que adiante se vê, propõe-se a introduzir, naquele Capítulo da Reforma Administrativa, os ajustes indispensáveis à melhor operacionalidade do sistema, com precisão dos conceitos, para eliminação das dúvidas e perplexidades, que têm conspirado contra a uniformidade dos procedimentos.

De outra parte, o processamento das contas, para viabilizar a sua apresentação ao juízo competente, necessita de um paradigma, com a definição dos trâmites e da composição dos autos, de forma que possibilite ao Tribunal de Contas o amplo exame da gestão dos dinheiros, bens e valores públicos, segundo uma perspectiva de unidade, uniformidade, economicidade e simplicidade, a ser observada na organização dos processos.

Do assunto, pretende tratar o anteprojeto de decreto, anexo a este estudo.

Além da adoção de medidas que visem à conversão dos anteprojetos apresentados em normas jurídicas, seria curial, ainda, uma revisão do "Plano de Contas" e uma melhor estruturação do sistema da Administração Financeira, tarefa para a qual me limito às considerações a respeito já desenvolvidas, por ser contingente o acatamento das demais sugestões, em cuja dependência ficam os dedobramentos subsequentes.

## 15. O ANTEPROJETO DE LEI

Como ficou evidenciado, não me limitei a estudar aspectos isolados do funcionamento do controle, do qual penso ter feito uma análise global.

Essa visão panorâmica, que pode à primeira vista parecer dispersiva, teve por objetivo antecipar as justificativas para uma reformulação das normas endereçadas à disciplina da Administração Financeira.

Foi, pois, necessária detida meditação sobre os pontos que deveriam, ao meu ver, ser objeto de reestudo, com vistas ao aperfeiçoamento dos sistemas de controle.

Praticamente, com as considerações já expedidas, justificados estariam os termos do anteprojeto de lei que ofereço adiante. Todavia, à guisa mesmo de recapitulação, convém rememorar as idéias nucleares do trabalho apresentado, sintetizadas, agora, no corpo daquele anteprojeto.

As modificações procuram apenas aclarar o sentido de algumas disposições do Decreto-lei n. 200/67, quando não emprestar-lhes uma conformação com a técnica legislativa, delas expurgando expressões truncadas e até mesmo gramaticalmente incorretas.

As inovações, que também estão presentes no anteprojeto, não se devem à imaginação criadora do autor, que não alimentou mesmo a veleidade de estabelecer um novo sistema. Trata-se, apenas, de compatibilizar as normas de Administração Financeira com as disposições constitucionais sobre a matéria e com as diretrizes básicas da

própria Reforma Administrativa, recorrendo-se às lições de todo o nosso direito positivo, que não pode e não deve ser obliterado na busca da fórmula ideal para a construção do sistema de controle.

Mas, veja-se, artigo por artigo, o que realmente se pretende com o anteprojeto, comparadamente com as disposições do Decreto-lei n. 200/67:

DECRETO-LEI No. 200/67

ATEPROJETO

Art. 73 — Nenhuma despesa poderá ser realizada sem a existência de crédito que a comporte ou quando imputada a dotação própria, vedada expressamente qualquer atribuição de fornecimento ou prestação de serviços cujo custo exceda aos limites previamente fixados em lei.

Art. 73 — Nenhuma despesa poderá ser realizada sem a existência de crédito que a comporte ou imputada à conta de dotação imprópria, vedada expressamente qualquer atribuição de fornecimento ou prestação de serviços cujo custo exceda aos limites previamente fixados em lei.

Comentário: O artigo 73 do Decreto-lei n. 200/67 está, nas publicações conhecidas, truncado. Conquanto tenha havido republicação do texto, a redação continuou confusa. Daí a nova disposição que se lhe oferece no anteprojeto.

Art. 74 . . .

§ 2o. — O pagamento da despesa, obedecidas as normas que regem a execução orçamentária (Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964), far-se-á mediante ordem bancária ou cheque nominativo, contabilizado pelo órgão competente e obrigatoriamente assinado pelo ordenador da despesa e pelo encarregado do setor financeiro.

Art. 74 . . .

§ 2o. — O pagamento da despesa, obedecida as normas que regem a execução orçamentária, far-se-á mediante ordem bancária ou cheque nominativo, obrigatoriamente assinados por outro funcionário, além do ordenador da despesa.

Comentário: a redação deste parágrafo, no anteprojeto, exclui a referência à Lei n. 4.320/64, para mantê-lo sempre atual, mesmo na hipótese em que venha aquela lei a ser modificada; retirou-se também a expressão "contabilidade pelo órgão competente", não só porque literalmente, apenas se refere ao cheque, salvo erro de concordância, como também por se tratar de recomendação ociosa diante de idêntica determinação

constante de norma inserida, em outro lugar, no anteprojeto (Art. 78, III). Com a distinção entre o ordenador da despesa e o chefe da unidade, novidade do anteprojeto, desapareceria, conseqüentemente, a figura do chefe do setor financeiro, que passaria a ser o próprio ordenador da despesa. Por isso, a supressão da referência ao "chefe do setor financeiro".

Art. 78 — O acompanhamento da execução orçamentária será feito pelos órgãos de contabilização.

§ 1o. — Em cada unidade responsável pela administração de créditos proceder-se-á sempre à contabilização destes.

§ 2o. — A contabilidade sintética ministerial caberá à Inspetoria Geral de Finanças.

§ 3o. — A contabilidade geral caberá à Inspetoria Geral de Finanças do Ministério da Fazenda.

§ 4o. — Atendida as conveniências do serviço, um único órgão de contabilidade analítica poderá encarregar-se da contabilização para várias unidades operacionais do mesmo ou de vários Ministérios.

Art. 78 — O acompanhamento da execução orçamentária será feito:

I — pela Inspetoria Geral de Finanças do Ministério da Fazenda, que terá a seu cargo a contabilidade geral da União;

II — pelas Inspetorias Gerais de Finanças dos Ministérios, responsáveis pela contabilidade sintética setorial;

III — por órgãos seccionais das Inspetorias Gerais de Finanças, a que incumbe o registro sistemático de todas as operações financeiras, orçamentárias e patrimoniais das unidades sob a sua jurisdição.

Parágrafo Único — Atendidas as conveniências do serviço, um único órgão poderá encarregar-se da contabilidade analítica de várias unidades operacionais de um ou mais Ministérios.

Comentário: o anteprojeto apenas incorporou à redação antiga expressões mais atualizadas em face da evolução do sistema de contabilidade, com redação mais ajustada à técnica legislativa, substituindo três parágrafos dos cinco anteriores por incisos e renumerando os dois últimos.

Art. 80 — Os órgãos de contabilidade inscreverão como responsável todo o ordenador da despesa, o qual só poderá ser exonerado de sua responsabilidade após julgadas regulares suas contas pelo Tribunal de Contas.

§ 1o. — Ordenador da Despesa é toda e qualquer autoridade de cujos atos resultarem emissão de empenho, autorização

Art. 80 — Os órgãos de contabilidade inscreverão, como responsáveis, o ordenador da despesa, o encarregado do almoxarifado e quem quer que utilize dinheiros públicos, os quais não poderão ser exonerados de responsabilidade por ato do tribunal de Contas.

§ 1o. — Ordendor da Despesa é a autoridade competente para emitir empe-

de pagamento, suprimento ou dispêndio de recursos da União ou pela qual esta responde.

§ 2o. — O ordenador da despesa, salvo conivência, não é responsável por prejuízos causados à Fazenda Nacional decorrentes de atos praticados por agente subordinado que exorbitar das ordens recebidas.

§ 3o. — As despesas com suprimento de fundos, desde que não impugnadas pelo ordenador, serão escrituradas e incluídas na sua tomada de contas, na forma prescrita; quando impugnadas, deverá o ordenador determinar imediatas providências administrativas para a apuração das responsabilidades e imposição das penalidades cabíveis, sem prejuízo do julgamento da regularidade das contas pelo Tribunal de Contas.

nhos e autorizar pagamentos, suprimentos ou dispêndios da União, de acordo com as normas de direito financeiro.

§ 2o. — O chefe do órgão poderá atribuir a funcionários qualificados os encargos de ordenador da despesa.

§ 3o. — Na hipótese do parágrafo anterior, o chefe do órgão, como responsável pela execução do programa, é o juiz da conveniência ou oportunidade da aplicação dos recursos respectivos, dependendo de sua iniciativa a realização da despesa, observadas a legislação vigente e a supervisão ministerial.

§ 4o. — O ordenador da despesa, salvo conivência, não é responsável por prejuízos causados à Fazenda Nacional, decorrentes de atos praticados por seus auxiliares que exorbitarem das ordens recebidas ou por quem dele tenha recebido numerário para aplicação.

Comentário: As alterações, aqui, são substanciais. No “caput”, insere-se o princípio da individualização da responsabilidade, de concerto com o entendimento do Tribunal de Contas da União, tal como enunciado em sua súmula n. 79. O § 1o. define, com maior clareza, o ordenador da despesa. A redação antiga não se preocupou em definir a competência do ordenador da despesa para a prática específica dos atos de administração financeira. A intenção do legislador não foi reproduzida com fidelidade no texto legal. Não há dúvida de que, com a redação do Decreto-lei n. 200/67, o ordenador da despesa é tudo menos a autoridade competente para a emissão de empenhos e para autorizar pagamentos. A expressão “de cujos atos resultarem” significa, em verdade, que o ordenador da despesa é a autoridade competente para a prática de todos os atos que antecedem a emissão de empenhos e as autorizações de pagamento, dando a entender que estas últimas incumbências tocariam a outro funcionário, contrariamente à tentativa de caracterizar por norma expressa, a responsabilidade pela prática dos atos de administração financeira. Por último, foi suprimida do texto a expressão final “ou pela qual esta responda” que, examinada com os dizeres do parágrafo, não apresenta sentido lógico. Consoante a linha de pensamento desenvolvido no curso deste trabalho, o § 2o. do anteprojeto busca, de maneira mais clara e insofismável, situar a administração financeira ao nível de execução, ao tempo em que, no § 3o., se reserva para o chefe do

órgão o impulso inicial nos procedimentos de realização da despesa, à vista de sua responsabilidade pela execução do programa. Esses dois parágrafos apresentam soluções novas para uma situação até aqui não de todo definida, por isso que não têm correspondência com preceitos do Decreto-lei n. 200/67. O § 4o. do anteprojeto, em harmonia como "caput", define os limites da responsabilidade do ordenador da despesa e fixa a de outros agentes, em suprimento a omissão do Decreto-lei n. 200/67, que não cuidou desse aspecto. Trata-se, como se vê, de estabelecer contornos para a individualização das responsabilidades, na conformidade, aliás, do entendimento do Egrégio Tribunal de Contas da União. Foi, ainda suprimido o § 3o. do artigo 80 do Decreto-lei n. 200/67, porque da matéria já cuida o seu artigo 84, reenumerado, no anteprojeto, para 83. Ademais, como se sustentou, o ordenador da despesa não deve ser chamado a pronunciar-se sobre as contas de outros funcionários.

Art. 81 — Todo ordenador da despesa ficará sujeito a tomada de contas realizada pelo órgão de contabilidade analítica e verificada pelo órgão de auditoria interna, antes de ser encaminhada ao Tribunal de Contas.

Parágrafo Único — O funcionário que receber suprimento de fundos, na forma do disposto no artigo 74, § 3o., é obrigado a prestar contas de sua aplicação, procedendo-se, automaticamente, a tomada de contas se não o fizer no prazo assinalado.

Art. 81 — A tomada de contas será anualmente organizada pelos serviços de contabilidade analítica e verificada pelo órgão de auditoria interna.

§ 1o. — Estão sujeitos à tomada de contas os ordenadores de despesa, os encarregados dos almoxarifados, os tesoureiros, os pagadores e os agentes recebedores.

§ 2o. — As entidades da Administração Indireta e os Fundos Especiais prestarão contas de sua gestão, na forma da lei, por intermédio das Inspetorias Gerais de Finanças, a que competirá verificá-las e certificá-las.

§ 3o. — Quem quer que haja recebido do ordenador de despesa dinheiros para aplicação deverá comprovar o seu regular emprego, na conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes.

Comentário: O artigo 81 do Decreto-lei n. 200/67, ao dizer que o ordenador da despesa está sujeito a tomada de contas, pode dar margem à interpretação de que o procedimento não seira aplicável a outros responsáveis. Sendo um dispositivo que, fundamentalmente, trata da tomada de contas, a oportunidade deve ser aproveitada para relacionar todos os responsáveis. Além disso, por força das normas que hoje submetem os entes da Administração Indireta ao controle do Tribunal de Contas, deve-se inserir disposi-

ções novas quanto à apresentação de suas contas ao julgamento daquela Corte. O momento deve ser esse, quando genericamente se cuida do tema relacionado com o processamento das contas, a sua verificação e julgamento pelo modo e no tempo devidos. Tal providência não pode também deixar de distinguir a modalidade dos diversos procedimentos para a apresentação de contas, a fim de obter-se precisão técnica quanto aos conceitos de cada um, com vistas à uniformização de linguagem dentro do sistema. Os critérios que levei em conta para a conceituação de cada procedimento, como se depreende dos §§ 1o., 2o. e 3o. do artigo 81 do anteprojeto, são de ordem semântica e de conteúdo lógico, a partir dos objetivos que se buscam com cada qual. Reservome para maiores explicações quando me ocupar da fundamentação do anteprojeto de decreto, que cuidou do assunto com maiores detalhes. Mas em síntese, três seriam os procedimentos para a apreciação das contas: a tomada de contas das unidades da Administração Direta; a prestação de contas das entidades da Administração Indireta e dos Fundos Especiais e a comprovação de contas, como instrumento de demonstração do destino dado a numerários recebidos do ordenador de despesa. Os Fundos Especiais foram aqui incluídos, porque, consoante os artigos 71 e 74 da Lei n. 4.320/64, poderão ser instituídos sob normas especiais de aplicação dos recursos respectivos e de controle também peculiar. As tentativas de criar um sistema contábil para os Fundos não produziram, ainda, os resultados desejados. A tarefa, aliás, é ingrata diante da perspectiva da heterogeneidade da constituição desses Fundos, como faculta a Lei. Seria difícil, senão impossível, conformar um sistema de controle de Fundos com disposições "de lege ferenda", a serem adotadas na constituição de cada um. Tal como os entes da Administração Indireta, cujo controle respeitou a sua legislação básica, os Fundos também deverão ser controlados segundo se dispuser nas leis que os instituírem. Todavia, vale ressaltar que a disposição do artigo 93 do Decreto-lei n. 200/67, foi transposta para o § 3o. do artigo 81 do anteprojeto, eis que, afora as pessoas indicadas no § 1o. desse mesmo artigo, ninguém mais movimentará dinheiro a não ser que lhe tenha sido postos à disposição pelo ordenador da despesa.

Art. 82 — As tomadas de contas serão objeto de pronunciamento expresso do Ministro de Estado, dos dirigentes de órgãos da Presidência da República, antes de seu encaminhamento ao Tribunal de Contas para os fins constitucionais e legais.

§ 1o. — A tomada de contas dos ordenadores, agentes recebedores ou pagadores será feita no prazo mínimo de 180

Art. 82 — As tomadas e prestações de contas serão objetos de pronunciamento expresso do Ministro de Estado, dos dirigentes de órgãos da Presidência da República ou de autoridade a quem estes delegarem competência, antes de seu encaminhamento ao Tribunal de Contas para os fins constitucionais e legais.

§ 1o. — As comprovações de contas

(cento e oitenta) dias do encerramento do exercício financeiro pelos órgãos encarregados da contabilidade analítica e, antes de ser submetida a pronunciamento do Ministro de Estado, dos dirigentes de órgãos da Presidência da República ou da autoridade a quem estes delegarem competência, terá sua regularidade certificada pelos órgãos de auditoria.

§ 2o. — Sem prejuízo do encaminhamento ao Tribunal de Contas, a autoridade a que se refere o parágrafo anterior, no caso de irregularidade, determinará as providências que, a seu critério, se tornarem indispensáveis para resguardar o interesse público e a probidade na aplicação dos dinheiros públicos, dos quais dará ciência oportunamente ao Tribunal de Contas.

§ 3o. — Sempre que possível, desde que não retardem nem dificultem as tomadas de contas, estas poderão abranger conjuntamente a dos ordenadores e tesoureiros ou pagadores.

constituirão demonstrativo a ser anexado à tomada de contas do ordenador da despesa, em que se indicará a situação perante a Fazenda Pública de cada responsável.

§ 2o. — Os prazos para a tramitação dos processos de tomada e prestação de contas serão estabelecidos em decreto, de modo que possam ser encaminhados ao Tribunal de Contas até o último dia útil do nono mês subsequente ao encerramento do exercício financeiro.

§ 3o. — Sempre que possível e desde que não retarde nem prejudique a individualização das responsabilidades, deverá ser observada a unidade do processo de tomada de contas que, nesse caso, abrangerá todos os responsáveis.

Comentário: no "caput" do artigo 82 do Decreto-lei n. 200/67, o anteprojeto insere a expressão "e prestação de contas", para coadunar a disposição com o preceito do artigo anterior, na redação do próprio anteprojeto. O que está dito no § 1o. do artigo 82 do Decreto-lei n. 200/67, sem a exagerada repetição dos termos do "caput", está previsto no § 2o. do artigo 82 do anteprojeto. Quanto à intervenção dos órgãos de contabilidade e auditoria, o assunto já foi tratado no artigo 81 do anteprojeto. O § 2o. do artigo 82 do Decreto-lei n. 200/67 é suprimido em face do que se contém no artigo 83 do anteprojeto, que reproduz a mesma intenção do legislador. Já o § 3o. foi mantido no anteprojeto, com pequena alteração que se harmoniza com o entendimento do Tribunal de Contas da União, no respeitante à individualização das responsabilidades. O artigo 83 do Decreto-lei n. 200/67 e seu parágrafo único, por uma questão de sequência lógica, passa, com a mesma redação, a ser o artigo 84 do anteprojeto.



Art. 84 – Quando se verificar que determinada conta não foi prestada, ou que ocorreu desfalque, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo para a Fazenda Pública, as autoridades administrativas, sob pena de co-responsabilidade e sem embargo dos procedimentos disciplinares, deverão tomar imediatas providências para assegurar o respectivo ressarcimento e instaurar a tomada de contas, fazendo-se as comunicações a respeito ao Tribunal de Contas.

Art. 83 – Quando se verificar que ocorreu desfalque, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo para a Fazenda Pública, as autoridades administrativas, sob pena de co-responsabilidade e sem embargo dos procedimentos disciplinares, deverão tomar imediatas providências para assegurar o respectivo ressarcimento, fazendo-se as comunicações a respeito ao Tribunal de Contas.

Parágrafo Único – Instaurar-se-á a tomada de contas, quando houver fundadas suspeitas de lesão continuada aos interesses da Fazenda Pública e, bem assim, nos casos de perda, subtração, extravio ou estrago de valores, bens e materiais da União, ou pelos quais esta responda.

Comentário: em face da decisão do Tribunal de Contas relacionada com a aplicação de correção monetária aos débitos de responsáveis perante a Fazenda Pública, as tomadas de contas especiais podem reduzir-se aos casos em que se impõe a adoção urgente de medidas tendentes a evitar que o prejuízo aumente. Daí porque a disposição final do artigo 84 do Decreto-lei n. 200/67, com a definição dos casos em que caberá a tomada de contas especial, tornou-se o parágrafo único do artigo 83 do anteprojeto. A inclusão de várias outras hipóteses de tomada de contas especial deve-se ao preceito do artigo 34, inciso III, do Decreto-lei n. 199/67 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União).

Art. 88 – Os estoques serão obrigatoriamente contabilizados, fazendo-se a tomada anual das contas dos responsáveis.

Art. 88 – A movimentação dos almoxarifados será obrigatoriamente contabilizada, com registro da entrada e saída de materiais e do saldo que permanecer em estoque.

Comentário: da tomada de contas dos responsáveis por almoxarifados já tratou o artigo 81 do anteprojeto e quanto à redução do seu artigo 88, as modificações visam apenas a uma melhor disposição da matéria.

Art. 90 — Responderão pelos prejuízos que causarem à Fazenda Pública o ordenador de despesas e o responsável pela guarda de dinheiros, valores e bens.

Art. 90 — O ordenador da despesa e os demais responsáveis por dinheiros, valores e bens ficam obrigados a repor o dano que dos seus atos resultarem para a Fazenda Pública.

Comentário: alteração apenas de redação, que melhor espelhem as intenções do legislador.

Art. 93 — Quem quer que utilize dinheiros públicos terá que justificar seu bom e regular emprego na conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes.

Art. 93 — Sem prejuízo do disposto no artigo 10, § 6o., deste Decreto-lei, as disposições deste título não se aplicam aos órgãos estaduais, pela execução de programas federais.

Comentário: Como já foi dito, o artigo 93 do Decreto-lei n. 200/67 ofereceu os elementos básicos para a redação do § 3o. do artigo 81 do anteprojeto. Aproveitando-se a lacuna deixada com a sua supressão, seria curial dispor-se sobre as contas de convênio, a fim de pôr termo à celeuma em torno do assunto. A idéia foi pormenorizadamente exposta no curso deste trabalho, onde ficou demonstrado que o conflito de jurisdição teria de ser eliminado, por incompatível com os princípios de processo. A fórmula apresentada pelo artigo 93 do anteprojeto é válida e está inserida no lugar mais apropriado.

## 16. O ANTEPROJETO DE DECRETO

O anteprojeto de decreto, que acompanha este trabalho, parte do pressuposto de que as idéias concebidas no anteprojeto de lei tenham sido adotadas.

Nessa conformidade, logo no artigo 2o., são estabelecidos três procedimentos para a apresentação de contas:

- a) a tomada de contas dos órgãos da Administração Direta;
- b) a prestação de contas dos entes da Administração Indireta e dos Fundos Especiais; e
- c) a comprovação de contas relativas à aplicação, por terceiros, funcionários ou não, de numerário que lhes haja entregue o ordenador da despesa.

O fundamento desses conceitos reside na evidência de que toda apresentação de contas, para ser verossímil, deve estar adargada em registros contábeis. Quem os detém, detém igualmente as condições para o procedimento das contas, com vista à manifestação da jurisdição competente. Desse modo, tomada de contas deve ser entendida como um procedimento externo à unidade, realizado por serviço de contabilidade estranho à sua estrutura. Já quem realiza a contabilidade da sua gestão, não pode ter as contas tomadas, à falta de registro que possibilitem a tarefa por órgão externo. Tomar ou prestar contas depende apenas da posição do serviço de contabilidade em relação ao órgão que praticou os atos de que resultaram os registros contábeis; se externo, tomada de contas; se interno, prestação de contas. As contas é que são processadas, isto é, os registros contábeis, e não os atos que os motivaram. Os atos serão objeto de verificação posterior, quando já se tem o seu registro na contabilidade. Daí porque, ao Tribunal, a que cabe o julgamento das contas, só vai o seu levantamento, sem qualquer documento comprobatório dos atos praticados na gestão, cuja regularidade é certificada após os procedimentos de auditoria. Ainda dentro do sentido semântico das expressões "tomar", "prestar" e "comprovar contas", esta última deve ser entendida como registros contábeis acompanhados dos documentos que provam a prática dos atos contabilizados. Os atos de administração financeira, orçamentária e patrimonial dão realidade às contas, mas não se confundem com elas. Se uns e outros correspondem-se, é verificação que compete à auditoria.

Em síntese: prestar contas é exhibir os registros contábeis de sua própria gestão; tomar contas é exhibir os registros efetuados da gestão de outrem; e comprovar contas é documentá-las com os atos de que resultaram os lançamentos contábeis.

Conquanto não uniformizados, esses conceitos estão insitos na legislação disciplinadora da matéria. A comprovar tal argumento, basta ter vista dos artigos 28, inciso I, 81, 82, § 3o., 88, 74, § 3o. e 83, parágrafo único, todos do Decreto-lei n. 200/67. Do teor destes preceitos, infere-se, insofismavelmente, que tomada de contas é procedimento aplicável aos administradores e responsáveis da Administração Direta, enquanto que as entidades da Administração Indireta devem prestar contas e os detentores de suprimento de fundos ficam obrigados a comprovar os gastos.

Vencido esse aspecto da questão, o anteprojeto cuida também de definir os elementos constitutivos dos processos de tomada e prestação de contas, como fórmula capaz de eliminar as controvérsias em torno de sua organização, fixando critérios objetivos, que até aqui têm variado, segundo a concepção de cada Inspetor do Tribunal de Contas, a despeito das normas constantes da Circular n. 1 da Inspeção Geral de Finanças do Ministério da Fazenda.

A tramitação dos processos de tomada e prestação de contas, do mesmo modo, foi objeto de preocupação do anteprojeto, desde o levantamento das contas até o seu encaminhamento ao Tribunal, com especificação de todas as suas fases e a fixação dos prazos para o cumprimento de cada uma.

Ao disciplinar a Comprovação de Contas, o anteprojeto desce a pormenores desse procedimento, de forma a fixar claramente os seus contornos, para dissipar qualquer dúvida a respeito. As concepções sobre a Comprovação de Contas estão ajustadas à linha geral do anteprojeto de lei e do raciocínio desenvolvido ao longo deste trabalho.

Havia também necessidade de aclarar a responsabilidade do ordenador da despesa, quando da entrega de numerário a terceiros, de modo a evitar que assumisse as consequências por atos que não praticou, como de direito.

O anteprojeto oferece, ainda, soluções para a questão dos convênios, até hoje motivo de dúvida e perplexidades.

#### 1. ANTEPROJETO DE LEI

LEI No. \_\_\_\_\_, DE \_\_\_\_\_ DE \_\_\_\_\_ DE 19\_\_\_\_

Introduz modificações no Título X do Decreto-lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, e dá outras providências.

#### O CONGRESSO NACIONAL DECRETA:

Art. 1o. — Os dispositivos do Decreto-lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, adiante indicados, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 73 — Nenhuma despesa poderá ser realizada sem a existência de crédito que a comporte ou imputada à conta de dotação imprópria, vedada expressamente qualquer atribuição de fornecimento ou prestação de serviços cujo custo exceda aos limites previamente fixadas em lei.

Parágrafo Único . . .”.

“Art. 74 . . .

§ 1o. . . .

§ 2o. - O pagamento da despesa, obedecidas as normas que regem a execução orçamentária, far-se-á mediante ordem bancária ou cheque nominativo, obrigatoriamente assinados por outro funcionário, além do ordenador da despesa.

§ 3o. . . .”.

“Art. 78 - O acompanhamento da execução orçamentária será feito:

I - pela Inspeção Geral de Finanças do Ministério da Fazenda, que terá a seu cargo a contabilidade geral da União;

II - pelas Inspeções Gerais de Finanças dos Ministérios, responsáveis pela contabilidade sintética setorial;

III - por órgãos seccionais das Inspeções Gerais de Finanças, a que incumbe o registro sistemático de todas as operações financeiras, orçamentárias e patrimoniais das unidades sob a sua jurisdição.

§ 1o. - Atendidas as conveniências do serviço, um único órgão poderá encarregar-se da contabilidade analítica de várias unidades operacionais de um ou mais Ministérios”.

§ 2o. - Os documentos relativos à escrituração das atas da receita e despesa ficarão arquivadas no órgão de contabilidade analítica e à disposição das autoridades responsáveis pelo acompanhamento administrativo e fiscalização financeira e, bem assim, dos agentes incumbidos do controle externo, de competência do Tribunal de Contas.

“Art. 80 - Os órgãos de contabilidade inscreverão, como responsáveis, o ordenador da despesa, o encarregado do almoxarifado e quem quer que utilize dinheiros públicos, os quais só poderão ser exonerados de responsabilidade por ato do Tribunal de Contas.

§ 1o. - Ordenador da Despesa é autoridade competente para emitir empenhos e autorizar pagamentos, suprimentos ou dispêndios da União, de acordo com as normas de direito financeiro.

§ 2o. - O Chefe do órgão poderá atribuir a funcionário qualificado os encargos de Ordenador da Despesa.

§ 3o. - Na hipótese do parágrafo anterior, o Chefe do órgão, como res-

ponsável pela execução do programa, é o juiz da conveniência ou oportunidade da aplicação dos recursos respectivos, dependendo de sua iniciativa a realização da despesa, observadas a legislação vigente e a supervisão ministerial.

§ 4o. — O Ordenador da Despesa, salvo conivência, não é responsável por prejuízos causados à Fazenda Nacional, decorrentes de atos praticados por seus auxiliares que exorbitarem das ordens recebidas ou por quem dele tenha recebido numerário para aplicação”.

“Art. 81 — A tomada de contas será anualmente organizada pelos serviços de contabilidade analítica e verificada pelo órgão de auditoria interna.

§ 1o. — Estão sujeitos a tomada de contas os ordenadores de despesa, os encarregados dos almoxarifados, os tesoureiros, os pagadores e os agentes recebedores.

§ 2o. — As entidades da Administração Indireta e os Fundos Especiais prestarão contas de sua gestão, na forma da lei, por intermédio das Inspetorias Gerais de Finanças, a que competirá verificá-las e certificá-las.

§ 3o. — Quem quer que haja recebido do ordenador da despesa dinheiros públicos para aplicação deverá comprovar o seu regular emprego na conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes.”

“Art. 82 — As tomadas e prestações de contas serão objeto de pronunciamento expresso do Ministro de Estado, dos dirigentes de órgãos da Presidência da República ou de autoridade a quem estes delegarem competência, antes de seu encaminhamento ao Tribunal de Contas para os fins constitucionais e legais.

§ 1o. — As comprovações de contas constituirão demonstrativo a ser anexo à tomada de contas do ordenador da despesa, em que se indicará a situação perante a Fazenda Pública de cada responsável.

§ 2o. — Os prazos para a tramitação dos processos de tomada e prestação de contas serão estabelecidos em decreto, de modo que possam ser encaminhados ao Tribunal de Contas até o último dia útil do 9o. mês subsequente ao encerramento do exercício financeiro.

§ 3o. — Sempre que possível e desde que não retarde nem prejudique a individualização das responsabilidades, deverá ser observada a unidade do processo de tomada de contas que, nesse caso, abrangerá todos os responsáveis”.

“Art. 83 – Quando se verificar que ocorreu desfalque, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo para a Fazenda Pública, as autoridades administrativas, sob pena de co-responsabilidade e sem embargo dos procedimentos disciplinares, deverão tomar imediatas providências para assegurar o respectivo ressarcimento, fazendo-se as comunicações a respeito ao Tribunal de Contas.

Parágrafo Único – Instaurar-se-á a tomada de contas, quando houver fundadas suspeitas de lesão continuada aos interesses da Fazenda Pública e, bem assim, nos casos de perda, subtração, extravio ou estrago de valores, bens e materiais da União, ou pelos quais esta responda”.

“Art. 84 – Cabe aos detentores de suprimento de fundos indicar, com precisão, os saldos em seu poder a 31 de dezembro, para efeito de contabilidade e reinscrição da responsabilidade pela aplicação em data posterior, observados os prazos assinados pelo ordenador da despesa.

Parágrafo Único – A importância aplicada até 31 de dezembro será comprovada até 15 de janeiro seguinte”.

“Art. 88 – A movimentação dos almoxarifados será obrigatoriamente contabilizada, com registro da entrada e saída de materiais e do saldo que permanecer em estoque”.

“Art. 90 – O Ordenador da Despesa e os demais responsáveis por dinheiros, valores e bens ficam obrigados a repor o dano que do seus atos resultaram para a Fazenda Pública”.

“Art. 93 – Sem prejuízo do disposto no artigo 10, § 6o., deste Decreto-lei, as disposições deste título não se aplicam aos órgãos estaduais, pela execução de programas federais”.

“Art. 2o. – Revogadas as disposições em contrário, esta lei entra em vigor na data de sua publicação.

## 2. ANTEPROJETO DE DECRETO

DECRETO No.

DE

DE

DE 19

Estabelece normas e prazos para a apresentação, apreciação e encaminhamento das contas na Administração Pública Federal.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, usando da atribuição que lhe confere o artigo 81, item III, da Constituição,

DECRETA:

Art. 1o. — A apresentação, a apreciação e o encaminhamento das contas na Administração Pública Federal, far-se-ão de conformidade com as disposições deste Decreto.

Art. 2o. — São procedimentos para a apresentação de contas:

- I - a Tomada de Contas;
- II - a Prestação de Contas; e
- III - a Comprovação de Contas.

Art. 3o. — A Tomada de Contas é o levantamento organizado por serviço de contabilidade analítica, mantido pelas Inspetorias Gerais de Finanças ou órgãos de atribuições equivalentes, baseado na escrituração dos atos e fatos praticados na gestão orçamentária, financeira e patrimonial das unidades da Administração Direta.

§ 1o. — A Tomada de Contas será anual, em decorrência do encerramento do exercício financeiro.

§ 2o. — Quando houver indícios veementes da prática de lesão continuada aos interesses da Fazenda Pública, instaurar-se-á Tomada de Contas Eventual, que limitar-se-á aos atos e fatos que lhe deram causa.

§ 3o. — A Tomada de Contas será organizada em nome do ordenador da despesa, tomando-se por base uma unidade e um período determinados.

§ 4o. — Salvo o disposto no § 2o. deste artigo, poderão ser processadas, em conjunto, as contas do ordenador da despesa, tesoureiros, pagadores, agentes recebedores, encarregados de almoxarifados e demais responsáveis pela aplicação de numerário, sem prejuízo para a individualização das responsabilidades.

Art. 4o. — São elementos básicos constitutivos da Tomada de Contas Anual:

- I — demonstração da execução orçamentária;



II – balancetes das operações financeiras e patrimoniais;

III – Confirmação do saldo de conta bancária e respectiva conciliação, referente ao último dia útil do exercício;

IV – demonstração individualizada das Comprovações de Contas, com indicação do tempo de retenção de saldos em poder dos responsáveis;

V – relatório do tomador de contas; e

VI – manifestação do chefe do serviço de contabilidade analítica sobre a exatidão das contas.

Art. 5o. – Prestação de Contas é o levantamento baseado na escrituração dos atos e fatos verificados na gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos Fundos Especiais e das entidades da Administração Indireta, efetuado por serviço próprio de contabilidade analítica.

Parágrafo Único – Para os efeitos deste artigo, os Fundos Especiais e as entidades de Administração Indireta manterão, sob a direção de Contador ou Técnico de Contabilidade, serviços de contabilidade analítica, dentro dos padrões estabelecidos para registro, pelo método das partidas dobradas, das operações realizadas, de modo a possibilitar a extração de balanços, balancetes e demonstrativos:

Art. 6o. – A Prestação de Contas compreende:

I – relatório anual do administrador;

II – balanços anuais, acompanhados das peças exigidas por lei;

III – confirmação do saldo de contas bancária e respectiva conciliação, referente ao último dia útil do exercício; e

IV – parecer dos órgãos internos da própria entidade da Administração Indireta ou Fundos Especiais, que devam manifestar sobre as contas.

Art. 7o. – As Tomadas e Prestações de Contas, uma vez levantadas, serão verificadas e certificadas pelos órgãos de auditoria das Inspetorias Gerais de Finanças.

§ 1o. – Do relatório de auditoria, constará o resultado da verificação, em separado, das contas de cada responsável inscrito no período.

§ 2o. — Para a expedição do certificado de auditoria, não serão consideradas, individualizadamente, as responsabilidades, senão por referência expressa aos atos e fatos que, constantes do relatório mencionado no parágrafo anterior, comprometam a regularidade das contas.

§ 3o. — Expedido o certificado de auditoria, os processos de Tomada de Prestação de Contas serão encaminhados ao Tribunal de Contas da União, após o pronunciamento ministerial.

Art. 8o. — São fixados os seguintes prazos:

I — noventa (90) dias, contados do encerramento do exercício financeiro, para o levantamento da Tomada de Contas Anual;

II — noventa (90) dias, findo o exercício financeiro, para o encerramento, pelo responsável, do inventário analítico dos bens estocados em almoxarifado sob sua guarda, às Inspetorias Gerais de Finanças ou a seus órgãos seccionais;

III — cento e vinte (120) dias, após o encerramento do respectivo exercício financeiro dos Fundos Especiais e entidades da Administração Indireta, para o levantamento de sua Prestação de Contas;

IV — cento e vinte (120) dias, após o levantamento das contas, para o seu encaminhamento, pelas Inspetorias Gerais de Finanças ou órgãos de atribuições equivalentes, ao Ministro de Estado ou autoridade delegada; e

V — trinta (30) dias, após o recebimento da Tomada ou Prestação de Contas, para o pronunciamento ministerial.

§ 1o. — As Inspetorias Gerais de Finanças ou órgãos de atribuições equivalentes transmitirão, ao Tribunal de Contas da União, relação de entidades de Administração Indireta, de Fundos Especiais e de encarregados de almoxarifado que não hajam encaminhado as suas contas no prazo estabelecido neste artigo.

§ 2o. — No caso previsto no parágrafo anterior, o prazo estabelecido nos itens IV e V deste artigo será contado da data do recebimento das contas pelas Inspetorias Gerais de Finanças ou órgãos de atribuições equivalentes, que do fato darão ciência ao Tribunal de Contas da União.

§ 3o. — Somente em casos excepcionais, devidamente comprovados, poderão ser prorrogados, por despacho do Ministro de Estado, os prazos fixados neste artigo.

Art. 9o. — Comprovação de Contas é a demonstração das operações de receita e despesa, organizada por quem haja recebido numerário da União, acompanhada dos documentos originais comprobatórios de sua aplicação.

§ 1o. — A Comprovação de Contas será apresentada ao ordenador da despesa e imediatamente encaminhada aos serviços de contabilidade analítica das Inspetorias Gerais de Finanças ou órgãos de atribuições equivalentes.

§ 2o. — No caso de impugnação, pelo serviço de contabilidade analítica, da Comprovação de Contas, ou de sua falta, o valor respectivo será levado, no todo ou em parte, a débito do responsável.

§ 3o. — Tratando-se de Comprovações de Contas fora do prazo, os serviços de contabilidade analítica registrarão, em conta própria, o período de retenção do saldo que, em poder do responsável, não houver sido aplicado.

§ 4o. — As Comprovações de Contas serão presentes ao Tribunal de Contas da União juntamente com a Tomada de Contas do ordenador da despesa, sob a forma de demonstrativo, em que se individualizarão as responsabilidades.

Art. 10 — A responsabilidade do ordenador da despesa, pela entrega ou transferência de numerário para aplicação por servidor federal, órgão público ou entidade de direito privado, será apurada com base nos atos que antecederam o pagamento.

§ 1o. — Nas hipóteses previstas neste artigo, o ordenador da despesa exigirá do responsável a Comprovação de Contas.

§ 2o. — Os serviços de contabilidade analítica inscreverão, como responsável, quem haja recebido, para aplicação, numerário do ordenador da despesa.

Art. 11 — Para efeito do controle previsto no artigo 87 da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, e sem prejuízo de outras medidas que, a critério da autoridade administrativa, bastem para o cumprimento do disposto no artigo 10, § 6o., do Decreto-lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, os órgãos ou entidades executores de convênio encaminharão, por intermédio do ordenador da despesa, aos serviços de contabilidade analítica, balancetes relativos à aplicação dos recursos recebidos da União, com a periodicidade que for estabelecida.

Parágrafo Único — A omissão na remessa dos balancetes exigidos neste artigo implicará na sustentação automática da remessa de novos recursos, sob a responsabilidade do ordenador da despesa.

Art. 12 – A Inspeção Geral de Finanças do Ministério da Fazenda expedirá instruções complementares a execução deste Decreto.

Art. 12 – Este Decreto, uma vez publicado, entrará em vigor a partir de 1o. de janeiro de 1978, revogadas todas as disposições em contrário.

Brasília,

### 3. LEGISLAÇÃO

#### REPRODUÇÃO PELA ORDEM DE CITAÇÃO

1. Ordenador de despesa é toda e qualquer autoridade de cujos atos resultarem emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimento ou dispêndio de recursos da União ou pela qual esta responda (Art. 80, § 1o., do DL 200/67).
2. O ordenador da despesa, salvo conviência, não é responsável por prejuízos causados à Fazenda Nacional decorrentes de atos praticados por agentes subordinados que exorbitar das ordens recebidas (Art. 80, § 2o., do DL 200/67).
3. Publicados a lei orçamentária ou os decretos de abertura de créditos adicionais, as unidades orçamentárias, os órgãos administrativos, os de contabilização e os de fiscalização financeira ficam, desde logo, habilitados a tomar as providências cabíveis para o desempenho de suas tarefas (Art. 70 do DL 200/67).
4. A delegação de competência será utilizada como instrumento de descentralização administrativa, com o objetivo de assegurar maior rapidez e objetividade às decisões, situando-as na proximidade dos fatos, pessoas ou problemas a atender. É facultado ao Presidente da República, aos Ministros de Estado e, em geral, às autoridades da Administração Federal delegar competência para a prática de atos administrativos conforme se dispuser em regulamento. O ato de delegação indicará com precisão a autoridade delegante, a autoridade delegada e as atribuições objeto de delegação (Arts. 11 e 12 do DL 200/67).
5. O ato de delegação, que poderá ser expedido a critério da autoridade delegante e revogado a qualquer tempo, indicará a autoridade delegada, subordinada ou não ao detentor da competência, as atribuições objeto da delegação e, quando for o caso, o prazo de vigência, que, na omissão, ter-se-á por indeterminado.

O ato de delegação de competência poderá autorizar a subdelegação, à qual se aplicarão todas as disposições relativas à delegação (Art. 2o. e seu parágrafo único do Decreto n. 62.460, de 25 de março de 1968).

6. Todo ordendor de despesa ficará sujeito a tomada de contas realizada pelo órgão de contabilidade e verificada pelo órgão de auditoria interna, antes de ser encaminhada ao Tribunal de Contas (Art. 81 do DL 200/67).
7. As despesas feitas por meio de suprimento de fundos, desde que não impugnadas pelo ordenador, serão escrituradas e incluídas na sua tomada de contas, na forma prescrita; quando impugnadas, deverá o ordenador determinar imediatas providências administrativas para a apuração das responsabilidades e imposição das penalidades cabíveis, sem prejuízo do julgamento da regularidade das contas pelo Tribunal de Contas (Art. 80, § 3o., do DL 200/67).
8. Em cada unidade responsável pela administração dos créditos proceder-se-á sempre à contabilização destes (Art. 78, § 1o., do DL 200/67).
9. Em nenhum caso será permitida a contabilidade analítica pelas próprias Unidades Gestoras que, obrigatoriamente, enviarão às Inspetorias-Seccionais de Finanças correspondentes os documentos referentes a todas as operações (Art. 4o. do Dec. n. 74.439, de 21 de agosto de 1974).
10. As pessoas jurídicas de direito público responderão pelos danos que seu funcionários, nessa qualidade, causarem a terceiros (Art. 107 da Constituição Federal).
11. Sempre que possível, desde que não retardem nem dificultem as tomadas de contas, estas poderão abranger conjuntamente a dos ordenadores e tesoureiros ou pagadores (Art. 82, § 3o., do DL 200/67).
12. Todo aquele que, a qualquer título, tenha a seu cargo serviço de contabilidade da União é pessoalmente responsável pela exatidão das contas e oportuna apresentação dos balancetes, balanços e demonstrações contábeis dos atos relativos à administração financeira e patrimonial do setor sob sua jurisdição (Art. 89 do DL 200/67).
13. Quando se verificar que determinada conta não foi prestada, ou que ocorreu desfaique, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo para a Fazenda Pública, as autoridades administrativas, sob pena de co-responsabilidade e sem embargo dos procedimentos disciplinares, deverão tomar imediatas provi-

dências para assegurar o respectivo ressarcimento e instaurar a tomada de contas, fazendo-se as comunicações a respeito ao Tribunal de Contas (Art. 84 do DL 200/67).

14. Os estoques serão obrigatoriamente contabilizados, fazendo-se a tomada anual das contas dos responsáveis (Art. 88 do Decreto-lei n. 200/67).
15. Compete ao Supremo Tribunal Federal:  
processar e julgar originariamente:  
as causas e conflitos entre a União e os Estados ou Territórios ou entre uns e outros, inclusive os respectivos órgãos de administração indireta (Art. 119, I, d, da Constituição Federal).
16. O Tribunal de Contas tem jurisdição própria e privativa sobre as pessoas e matérias sujeitas à sua competência, a qual abrange todo aquele que arrecadar ou gerir dinheiros, valores e bens da União ou pelos quais esta responda, bem como, quando houver expressa disposição legal, os administradores das entidades da Administração Indireta ou de outras entidades (Art. 33 do DL 199/67).
17. 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. 43 do DL 199/67).
18. O controle externo do Congresso Nacional será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União e compreenderá a apreciação das contas do Presidente da República, o desempenho das funções de autoria financeira e orçamentária, bem como o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos (Art. 70, § 1º., da Constituição Federal).
19. A lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão do direito individual (Art. 153, § 4º., da Constituição Federal).
20. Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito (Art. 4º. da Lei de Introdução ao Código Civil).
21. São Receitas Correntes as receitas tributária, patrimonial, industrial e diversas e ainda as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superavit do Orçamento Corrente (Art. 11, §§ 1o. e 2o., da Lei n. 4.320/64).

22. Os órgãos federais responsáveis pelos programas conservarão a autoridade normativa e exercerão controle e fiscalização indispensáveis sobre a execução local, condicionando-se a liberação dos recursos ao fiel cumprimento dos programas e convênios (Art. 10, § 6o., do DL 200/67).
23. Para cada empenho será extraído um documento denominado “nota de empenho” que indicará o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo da dotação própria (Art. 61 da Lei n. 4.320/64).
24. O empenho da despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição (Art. 58 da Lei n. 4.320/64).
25. O Poder Executivo manterá sistema de controle interno, a fim de:  
criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa; acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento; e avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos (Art. 71 da Constituição Federal).
26. Haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte (Art. 87 da Lei n. 4.320/64).
27. Os assuntos que constituem a área de competência de cada Ministério são, a seguir, especificados:

#### MINISTÉRIO DA FAZENDA

.....

Administração Financeira;

Contabilidade e auditoria (Art. 39 do DL 200/67).

28. A Inspeção Geral de Finanças, sem prejuízo da subordinação administrativa ao órgão em cuja estrutura se integra, está sujeita à orientação normativa, à supervi-

são técnica e à fiscalização específica da Inspeção Geral de Finanças do Ministério da Fazenda (Art. 10 do Decreto n. 64.135, de 25 de fevereiro de 1969).

29. Pelo exercício irregular de suas atribuições, o funcionário responde civil, penal e administrativamente (Art. 196 da Lei n. 1.711, de 28 de outubro de 1952).
30. Os órgãos de contabilidade inscreverão como responsável todo o ordenador da despesa, o qual só poderá ser exonerado de sua responsabilidade após julgadas regulares suas contas pelo Tribunal de Contas (Art. 80 do DL 200/67).
31. Responderão pelos prejuízos que causarem à Fazenda Pública o ordenador de despesas e o responsável pela guarda de dinheiros, valores e bens (Art. 90 do DL 200/67).
32. 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 de atos administrativos, para que possam concentrar-se nas atividades de planejamento, supervisão, coordenação e controle (Art. 10, § 2o., do DL 200/67).
33. A descentralização ou distribuição de créditos orçamentários e adicionais far-se-á, exclusivamente, através da Nota de Provisão prevista no Decreto n. 64.752, de 27 de junho de 1969. A provisão de créditos e o subsequente repasse ou sub-repasse dos recursos financeiros importa mandato para a ordenação do pagamento da despesa (Portaria IGFF n. 188, de 28 de agosto de 1975, itens 7 e 12).
34. O instrumento particular deve conter designação do Estado, da cidade ou da circunscrição civil em que for passado, a data, o nome do outorgante, a individualização de quem seja o outorgado e bem assim o objeto da outorga, a natureza, a designação e extensão dos poderes conferidos (Art. 1.289, § 1o. do Código Civil).
35. O mandatário é obrigado a aplicar toda a sua diligência habitual na execução do mandato, e a indenizar qualquer prejuízo causado por culpa sua ou daquele a quem substabelecer, sem autorização, poderes que devia exercer pessoalmente (Art. 1.300 do Código Civil).
36. Havendo poderes de substabelecer, só serão imputáveis ao mandatário os danos causados pelo substabelecido, se for notoriamente incapaz, ou insolvente (Art. 1.300, § 2o., do Código Civil).
37. Os órgãos a que se refere o item I do art. 22, têm a incumbência de assessorar



diretamente o Ministro de Estado e, por força de suas atribuições, em nome e sob a direção do Ministro, realizar estudos para formulação de diretrizes e desempenhar funções de Planejamento, orçamento, orientação, coordenação, inspeção e controle financeiro, desdobrando-se em:

uma Secretaria Geral;

uma Inspetoria Geral de Finanças (Art. 23 do DL 200/67).

38. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente (Art. 77 da Lei n. 4.320/64).

39. Na fixação de critérios para julgamento das licitações levar-se-ão em conta, no interesse do serviço público, as condições de qualidade, rendimento, preços, condições de pagamento, prazos e outras pertinentes, estabelecidas no edital desempenhar funções de Planejamento, orçamento, orientação, coordenação, inspeção e controle financeiro, desdobrando-se em:

uma Secretaria Geral;

uma Inspetoria Geral de Finanças (Art. 23 do DL 200/67).

38. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente (Art. 77 da Lei n. 4.320/64).

39. Na fixação de critérios para julgamento das licitações levar-se-ão em conta, no interesse do serviço público, as condições de qualidade, rendimento, preços, condições de pagamento, prazos e outras pertinentes, estabelecidas no edital (Art. 133 do DL 200/67).