

O Nôvo Direito Orçamentário do Brasil, segundo a Constituição de 1967. (*)

MINISTRO JOSÉ PEREIRA LIRA
Do Tribunal de Contas da União

I

Esta breve "Memória", de autoria de um dos membros da Delegação do Brasil, é destinada ao 6º Congresso Internacional das Instituições Superiores de Contrôlo das Finanças Públicas, a reunir em Tóquio, Japão, em maio de 1968.

Tem esta "Memória", a finalidade de levar dados, de direito positivo brasileiro, àquele prestigioso conclave, para servir de elemento de comparação com a legislação dos demais países, possibilitando futuros estudos de *Direito Comparado*, de molde a revelar, com a máxima fidelidade, o *sistema brasileiro*, de novo tipo, em fase de implantação nos mais recentes Orçamentos da República Federativa do Brasil.

Foram abandonadas quaisquer considerações de ordem doutrinárias e olvidada, no momento, a rica bibliografia, a mais atual, como a antiga, existentes no Brasil, em tórno do tema do direito orçamentário brasileiro, em tórno do chamado "orçamento programa" e em tórno dos "orçamentos plurianuais de investimento".

Foram consideradas, unicamente:

- a) a Lei 4.320, de 17-5-64;
- b) a Constituição de 1967;
- c) a recente Lei da Reforma Administrativa (Decreto-lei nº 200, de 25-2-1967);
- d) a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União (Decreto-lei nº 199, de 25-2-1967);
- e) a Lei Complementar da Constituição de nº 3, de 7 de dezembro de 1967, definitivamente publicada em março de 1968;

(*) O presente trabalho e os dois seguintes, de autoria do Ministro Pereira Lira, foram elaborados para o 6º Congresso Internacional das Instituições Superiores de Contrôlo das Finanças Públicas (Tóquio — Japão — 1968).

- f) o Projeto de Lei nº 1.100, enviado ao Congresso Nacional, em março de 1968, pelo Poder Executivo, ainda não aprovado, e referente ao orçamento plurianual de investimento, para o triênio 1968-1970.

Estas últimas datas explicam porque, só agora, esta "Memória" é escrita, para este Congresso, a ser reunido próximamente em maio de 1968, tendo sido, obviamente, evitado que tal documento informativo lá chegasse, desatualizado.

A "Memória", pois pretende ser lida no conclave, perfeitamente em dia com os últimos e mais recentes diplomas legais, postos a vigor na República Federativa do Brasil.

II

Assinale-se, desde logo, que o Brasil, na sua recente legislação, deixou de ser a "República dos *Estados Unidos* do Brasil", constituída, ainda hoje, de 22 Estados-Membros, 4 Territórios Federais e 1 Distrito Federal, — êste agora mudado para uma Cidade-Estado-Município, de nome Brasília, a atual, e recém construída, Capital do Brasil.

Sem renunciar ao vínculo de federação e sem unitarizar a Nação, — a sua Constituição (Nacional) chama-se, agora (1967), de "Constituição do Brasil", estabelecendo que

"Art. 1º O Brasil é uma República Federativa, constituída, sob o regime representativo, pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios".

O art. 13 da Constituição estabelece, por seu turno, que "os Estados se organizam e regem pelas Constituições e pelas Leis que adotarem, "..., respeitados, contudo, *princípios especificados*, de sentido nacional, integrativos da União.

Entre êsses "princípios" é pôsto em tônica especial o *modus faciendi*, também para Estados e Municípios, de "a elaboração orçamentária e a fiscalização orçamentária e financeira", inclusive quanto à aplicação dos recursos recebidos da União" (Brasil), e atribuídos a Estados e Municípios.

Isto (e o mais que está marcado na "Constituição do Brasil": arts. 8º, 9º, 10, 13, 18, 19, 45, 58, 66, 69, 106 e 112), — tudo mostra que há *um tipo novo de "finanças federais"*, não mais no sentido anterior, mas inovador da semântica do federalismo brasileiro, reduzindo as autonomias locais, a benefício da comunidade brasileira: "do Brasil".

Os Estados, como os Municípios, terão (como já têm), devidamente adaptadas ao padrão nacional, suas Constituições locais e suas leis orgânicas; assim, em matéria orçamentária e financeira, como em outras matérias, têm preeminência os dispositivos de cunho nacional, fixados pela Constituição do Brasil, de 1967.

Cada Estado (e cada Município) se regerá pela sua Constituição (ou por sua Lei orgânica, conforme o caso); e terão uns e outros as suas leis orçamentárias e financeiras: *mas não poderão violar ou dispor diversamente do que foi padronizado e imposto na legislação nacional.*

Ocorre, ainda, que o sistema de arrecadação não é feito, ortodoxamente, pelos três níveis de governo, como em compartimentos estanques. Ocorrem, ou podem ocorrer, "invasões", ajustadas por força de lei, tanto na arrecadação, como na despesa.

É pois, um federalismo atenuado, controlado, de novo tipo financeiro, a ser implantado, pela primeira vez, na história das instituições brasileiras.

III

Esta "Memória" não pretende abordar o "sistema federal", em toda a sua extensão, nem os orçamentos, em particular, de Estados e Municípios; mas, unicamente, o *novo direito orçamentário do Brasil, segundo a Constituição de 1967, e, em especial (e dentro do sistema federal), os orçamentos anuais e plurianuais de investimento, da União Brasileira, "do Brasil".*

Forcejemos para dar, sucintamente, uma exata notícia, aos juristas da família internacional, do que são, no direito positivo e sem quaisquer explanações doutrinárias:

- A) o "sistema federal" de novo tipo, em face dos orçamentos;
- B) o que é o "orçamento anual" (orçamento programa) do Brasil, postergando, para outro ensaio, os orçamentos estaduais e municipais;
- C) os "orçamentos plurianuais de investimento".

V

Quais são as linhas mestras, atuais, do direito financeiro-constitucional brasileiro?

A "Constituição do Brasil", adotada em 1967, depois de definir a organização nacional e de estruturar os fundamentos da Federação,

estabelece a competência da União e o "regime federal", como matéria constitucional:

- a) fixando normas de direito financeiro, obrigatórias para a União, Estados e Municípios;
- b) regulando o sistema monetário, com emissão de moeda, dispondo ainda sobre a formação de reservas monetárias;
- c) regulando a elaboração orçamentária e a fiscalização orçamentária e financeira, em todos os níveis da administração, tanto da direta como da indireta;
- d) estabelecendo o sistema tributário nacional, abrangendo e compartilhando as áreas da União, dos Estados e dos Municípios;
- e) regulando o processo de fiscalização dos atos do Poder Executivo e das administrações;
- f) regulando os Fundos de Participação, em favor de Estados-Membros e Municípios, nas arrecadações de impostos, recolhidos pela União;
- g) regulando a percentagem outorgada a Estados e Municípios, na arrecadação da União, através dos Fundos de Participação, além das arrecadações que àqueles cabe, constitucionalmente;
- h) dispondo, mediante lei, atribuída à competência do Poder Legislativo (Senado e Câmara dos Deputados), acerca de tributos, arrecadação e distribuição de rendas; orçamento, abertura e operações de crédito, dívida pública, emissões de curso forçado e empréstimos forçados, a serem feitos (e em casos excepcionais), exclusivamente pela União;
- i) autorizando, através do Senado Federal, empréstimos, operações e acordos externos, de qualquer natureza, aos Estados, Distrito Federal e Municípios;
- j) permitindo expedir, por intermédio da Presidência da República, decretos com força de lei, sobre finanças públicas, em casos de urgência, ou de interesse público relevante, e desde que não resulte aumento de despesa, sujeitos tais decretos, a seguir, à aprovação do Congresso Nacional;
- k) permitindo fixar planos e programas nacionais, regionais e orçamentos plurianuais de investimento;
- l) fixando, como obrigação constitucional, o dever de prestar contas para as administrações, direta e indireta, da União, dos Estados-Membros e dos Municípios;

- m) regulando a Tomada de Contas do Presidente da República e seu julgamento, com parecer do Tribunal de Contas, ficando a aprovação ou rejeição das aludidas contas como objeto de deliberação exclusiva do Poder Legislativo;
- n) atribuindo ao Tribunal de Contas a competência exclusiva: para julgar da legalidade das concessões iniciais de aposentadorias, reformas e pensões; para que o Tribunal exerça contróle extraordinário sôbre a ilegalidade de qualquer despesa, fixando prazo razoável para correção das infrações à lei, e mesmo sustando a execução do ato, exceto em relação a contratos, quando o mesmo Tribunal poderá solicitar ao Congresso Nacional as medidas julgadas necessárias para o resguardo dos objetivos legais; e, quanto aos contratos, dando regras para a defesa do interêsse público; para as tomadas de contas de quaisquer responsáveis, diretos ou subsidiários, de direito e de fato, por bens ou valores em que seja interessada a União;
- o) estabelecendo, para o Tribunal de Contas, competência constitucional expressa, para participar do contróle externo das despesas, realizando auditoria financeira e orçamentária;
- p) dando ao Tribunal de Contas jurisdição para julgamento das contas de quaisquer administradores de bens e valores públicos, inclusive em autarquias e outros tipos de administração;
- q) assegurando o contróle popular das despesas públicas, através do direito constitucional de representação, ou de ajuizamento de ação popular;
- r) criando, ao lado do contróle popular, os contrôles interno e externo, simultâneos, para assegurar a regularidade à realização da receita e da despesa;
- s) atribuindo a fiscalização das finanças dos partidos políticos ao Poder Judiciário;
- t) impondo a aprovação prévia, pelo Senado Federal, das nomeações vitalícias de nove Ministros do Tribunal de Contas, a serem feitas dentre cidadãos brasileiros de alta qualificação, com competência e atributos técnicos;
- u) instituindo fóro especial para os membros do Tribunal de Contas que sômente poderão ser julgados — individualmente, ou nas suas deliberações colegiadas —, e em casos excepcionais, pelo Supremo Tribunal Federal;

- v) estabelecendo, como garantia constitucional, o perdimento de bens por danos causados ao erário público; ou, no caso de enriquecimento ilícito, no exercício de função pública; e
- x) dando competência constitucional ao Tribunal de Contas para a iniciativa de leis, a serem propostas ao Congresso Nacional, com manifesta vantagem na tramitação.

São essas as regras constitucionais, gerais, sobre o sistema federal orçamentário.

VI

Agora, em estilo telegráfico, vejamos o que é o orçamento brasileiro, de tipo anual, isto é: o *orçamento anual*, em síntese; ou ainda: "orçamento programa".

Vencera, na doutrina brasileira, a concepção do *orçamento programa*.

Já a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estatuiu "Normas Gerais" de direito financeiro, para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos *Municípios e do Distrito Federal*.

Era uma legislação a refletir os avanços da doutrina brasileira, reafirmando os princípios de unidade, universalidade e anualidade do orçamento.

Forcejava-se, por outro lado, para exprimir na Lei do Orçamento uma boa discriminação da receita e da despesa, "de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo".

Passaram a integrar a Lei do Orçamento: — um sumário geral da receita por fontes, e da despesa por funções do Governo; — quadro demonstrativo da Receita e Despesa, segundo as categorias econômicas; — quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação; — e quadro das dotações por órgãos do Governo e da Administração.

Acompanharão a Lei do Orçamento: — quadros demonstrativos da receita, e planos de aplicação dos fundos especiais; — quadros demonstrativos da despesa, em forma uniformizada, padronizada e predeterminada; — quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do Governo, em termos de realização de obras e de prestação de serviços.

O orçamento, por força da Lei nº 4.320, de 1964, compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito, autorizadas

em lei, excluídas por motivos óbvios as operações de crédito por antecipação de receita, as emissões de papel moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

Tôdas as receitas e despesas constarão da Lei do Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.

Ainda, a Lei do Orçamento poderá conter autorizações ao Executivo, para abrir créditos suplementares limitados, para atender a insuficiências de caixa, e para cobertura de *deficits*.

A Lei do Orçamento, na sua formulação, obedecerá a rigorosos padrões, exemplificados na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964; e conterá preceituários para as receitas, já com definições precisas, classificando-se as receitas em *Receitas Correntes e Receitas de Capital*.

As Receitas Correntes classificam-se como: *Receita Tributária* (Impostos; Taxas; e Contribuições de melhoria); *Receita Patrimonial* (Receitas Imobiliárias; Receitas de Valores Mobiliários; Participações e Dividendos; e Outras Receitas Patrimoniais); *Receita Industrial* (Receita de Serviços Industriais; Outras Receitas Industriais); *Transferências Correntes* — Receitas Diversas (Multas; Contribuições; Cobrança da Dívida Ativa; e outras Receitas Diversas).

As Receitas de Capital terão os seguintes desdobramentos: Operações de Créditos; Alienações de Bens Móveis; Amortização de Empréstimos Concedidos; Transferências de Capital; e Outras Receitas de Capital.

Essa Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, contém minuciosos capítulos sobre Despesa (Despesas Correntes e Despesas de Capital); *Proposta Orçamentária* (Conteúdo; Forma; Elaboração); *Exercício Financeiro*; *Créditos Adicionais*; *Execução do Orçamento* (Programação da Despesa; Fundos Especiais; etc.); *Contabilidade* (Orçamentária e Financeira; Patrimonial e Industrial; Balanços); *Au-tarquias*, etc.

Junta-se, aqui, em anexo, para constar da Documentação dos próximos Congressos, a Lei Básica, nos capítulos mais pertinentes e importantes da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e que são:

- Do Contrôlo da Execução Orçamentária;
- Do Contrôlo Interno; e
- Do Contrôlo Externo.

Seja sublinhado que, por essa Lei básica, o contrôlo de execução orçamentária passou a compreender três variedades: a) a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da

despesa; o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; b) a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos; e c) o cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Na modalidade de *contrôle interno*, o Poder Executivo exercerá as três variedades, acima assinaladas "*sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas*". A verificação da legalidade dos atos da execução orçamentária será: a) *prévia*; b) *concomitante*; c) *subsequente*. Há, também, o *contrôle esporádico* ou *extraordinário* (inspeções etc.).

Na modalidade de *contrôle externo*, a cargo do Poder Legislativo, (pelas suas Comissões Especiais no Senado e na Câmara dos Deputados, e pelos respectivos Plenários) — o objetivo é verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.

Entre os Podêres da República e ao lado deles, com funções de reconhecida e fundamental importância, o Tribunal de Contas opina sobre as Contas da República, previamente, antes do pronunciamento do Poder Legislativo, além de muitas outras funções de controle.

Estão submetidos a esse regime de controle os Podêres Executivos dos Estados-Membros e dos Municípios, *mutatis mutandis*, com assistência dos órgãos locais de Exames de Contas, ou, na falta deles, de peritos contadores diplomados.

Essa a orientação da Lei nº 4.320-64.

VII

Tal Lei, foi mantida, nas suas linhas gerais, senão na sua melhor parte, pela Nova Constituição (1967).

Não se pode dizer que a legislação pré-constitucional já tivesse recebido, na sua plenitude, o orçamento programa.

Essa concepção tivera, na legislação, o seu primeiro bruxuleio em 1931, e, na casa de 1940, o sentido de finanças federais, globalizado, começou a sua decantação, a pretexto de uma padronizada e nacional classificação funcional das contas públicas.

As Comissões Hoover, do governo norte-americano, ainda não tinham consolidado os princípios do *performance budgeting*.

Mas o orçamento brasileiro já tentava libertar-se dos grilhões de servo da contabilidade, para alçar-se ao nível de instrumento de

formulação dos quadros de *programas de governo*. De fixação de estimativa de receita e fixação de despesa, marchava, vagarosamente, a chamada, entre nós, Lei de Meios, para a conceituação de *plano de trabalho*. De alinhamento de "cifras", ganhava o conceito de orçamento a noção de "serviço".

Em 1964, com a Lei nº 4.320, entramos a fundo na estrada traiçoeira da "programação", minimizadas experiências anteriores, que não alcançaram motivar os espíritos, de natural, misoneístas

Em 1967, foi adotada a Nova Constituição e, ante ela, é correto "pensar" em termos de "orçamento programa", isto é, com classificação funcional ou por programas, a mensuração de atividades e de projetos.

Esse "orçamento programa" terá de começar, pois, com a pesquisa para sua elaboração e terminará com o controle global (interno, externo e popular), na concretização das metas e medição dos resultados obtidos.

A idéia em marcha encontra o seu cimento em a Nova Constituição quando faz a anatomia do orçamento anual, de novo tipo, com a dicotomia de *orçamento corrente* e *orçamento de capital*, envolvendo "orçamentos públicos", e dominando tanto a administração direta como a indireta, e subordinando, reciprocamente, cada orçamento anual ao orçamento plurianual de investimento (arts. 64 e 65).

Onde se impõe mencionar as inovações maiores da Constituição é na área da Fiscalização Financeira e Orçamentária.

Têm assento explícito na Lei Maior os dois sistemas de controle, interno e externo, contemporâneos, independentes mas reciprocamente arrimados.

O primeiro deles tem de *criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa*.

O controle interno visa, também, *acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento*. Ainda, é sua inabilidade *avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos* (Const., art. 72).

Não se afigura ousado ou excessivo afirmar que, agora, o orçamento programa e o controle da sua execução, em termos não só de regularidade, mas de resultados, conquistaram fundamento constitucional.

Em anexo, vão os textos principais da Constituição, no referente a *orçamento* (arts. 63 a 70) e a *Fiscalização Financeira e Orçamentária* (arts. 71 a 73).

Não é fora de lugar acentuar que as Constituições Brasileiras, inclusive a última (1967), — trazem implícita, senão explicitamente, um terceiro tipo de controle, dado a qualquer do povo como *garantia individual*, consistente no direito de representação e petição aos Poderes Públicos, em defesa de direitos ou contra abusos de autoridade; ou a qualquer "cidadão" para propor ação popular que vise a anular atos lesivos ao patrimônio de entidades públicas (Constituição, artigo 150, §§ 30 e 31).

É matéria de direito penal-constitucional, na luta do século contra a corrupção, o que não foi ignorado pela Constituição (arts. 84, 148, 150, § 11, e 151).

VIII

As leis vigentes, com repercussão no tema — Direito Orçamentário do Brasil segundo a Constituição de 1967 — são, primacialmente, a Reforma Administrativa e a Lei Orgânica do Tribunal de Contas.

A primeira delas (Reforma Administrativa) é o Decreto-lei número 200, de 25 de fevereiro de 1967, que, entre outras provisões, dispõe, no tema "Planejamento; orçamento programa e programação financeira":

"Art. 15. A ação administrativa do Poder Executivo obedecerá a programas gerais, setoriais e regionais de duração plurianual, elaborados através dos órgãos de planejamento, sob a orientação e a coordenação superiores do Presidente da República.

§ 1º

§ 3º A aprovação dos planos e programas gerais é da competência do Presidente da República.

Art. 16. Em cada ano, será elaborado um orçamento-programa, que pormenorizará a etapa de programa plurianual a ser realizada no exercício seguinte e que servirá de roteiro à execução coordenada do programa anual.

Parágrafo único. Na elaboração do orçamento-programa serão considerados, além dos recursos consignados no Orçamento da União, os recursos extraorçamentários vinculados à execução do programa do Governo.

Art. 17. Para ajustar o ritmo de execução do orçamento-programa ao fluxo provável de recursos, o Ministério do Planejamento e Coordenação Geral e o Ministério

da Fazenda elaborarão, em conjunto, a programação financeira de desembolso, de modo a assegurar a liberação automática e oportuna dos recursos necessários à execução dos programas anuais de trabalho.

Art. 18. Toda atividade deverá ajustar-se à programação governamental e ao orçamento-programa, e os compromissos financeiros só poderão ser assumidos em consonância com a programação financeira de desembolso”.

É da Lei nº 200-67 (Reforma Administrativa) a seguinte regra, consoante com a Constituição, constante do texto da Lei nº 200:

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

A Lei nº 199, de 25-2-67, chamada Lei Orgânica do Tribunal de Contas, terá o seu exame sumário produzido na *Memória-B*.

Passemos agora ao “orçamento plurianual de investimento”.

IX

Em março de 1968, o jornal oficial publicou o texto definitivo da Lei Complementar nº 3, de 7 de dezembro de 1967, somente agora vigente em todos os seus termos.

É esse o texto dominante, em tema de “Orçamentos Plurianuais de Investimento”.

Não cabe aqui, numa *Memória* sumária (que compendia os elementos de pesquisa para o conclave de Tôquio), recensar a farta bibliografia brasileira em tórno da matéria fascinante.

Há que ser breve.

Legislativamente considerado o assunto, é de assinalar que os planos elaborados no passado, mesmo com assento em lei, como o chamado *Plano Salte*, não passavam de tentativas de programação de gastos públicos.

A idéia de planejamento, a curto e a longo prazo, abrangendo inclusive atividades globais (federais, estaduais e municipais), quantitativa e qualitativamente, — essa aspiração tomou corpo mais recentemente, sendo que a lei básica, votada em dezembro de 1967, sofreu sete vetos da Presidência da República, somente agora, em março

de 1968, fulminados com a sua rejeição pelo Congresso Nacional, passando a prevalecer o texto integral, como fôra votado inicialmente.

Sòmente agora, portanto, é possível trasladar, com fidelidade e segurança, o que é vigente no Brasil, sôbre "orçamentos plurianuais de investimento", para conhecimento dos pesquisadores de direito comparado.

Veio, em primeiro lugar, a legislação referente à nova concepção do Orçamento Geral (anual) da União. Surge agora a lei básica respeitante aos "Orçamentos Plurianuais de Investimento".

Ambos os diplomas legislativos estão informados de concepções que refletem as tendências de rumos doutrinários recentes, em função da técnica nova de planejamento.

No que concerne aos "orçamentos plurianuais de investimento", assinale-se, desde logo, que a Constituição de 1967 a êles se reportou, por duas vêzes:

- a) quando ao Congresso Nacional deu competência para dispor sôbre êles, mediante lei, isto é: sôbre "planos e programas nacionais, regionais e orçamentos plurianuais" (art. 46, III);
- b) quando determinou que "as despesas de capital obedecerão ainda a orçamentos plurianuais de investimento, na forma prevista em lei complementar" (art. 63, parágrafo único).

X

Sobreveio a Lei Complementar nº 3, de 7 de dezembro de 1967 (agora, liberada dos sete vetos do Presidente da República) e inteiramente vigente em fins de março de 1968:

Eis a sua estruturação:

- a) prevê a elaboração de planos nacionais;
- b) define Plano Nacional como o conjunto de decisões harmônicas destinadas a alcançar, no período fixado, determinado estágio de desenvolvimento econômico e social;
- c) estatui que o Plano Nacional será apresentado sob a forma de diretrizes gerais, constando dêle as definições básicas adotadas, os elementos de informação que as justificarem e a determinação dos objetivos globais pretendidos;

- d) estabelece que o Plano Nacional deverá indicar as decisões alternativas que poderão ser adotadas durante a sua execução, a fim de que o resultado final seja efetivamente alcançado;
- e) determina que o Poder Executivo elaborará Planos Nacionais Quinquenais, que serão submetidos à deliberação do Congresso Nacional até o dia 1º de março do ano imediatamente anterior ao término do Plano Nacional que estiver em vigor;
- f) prevê que o Poder Legislativo elabore Plano Nacional se o Poder Executivo não o encaminhar nas datas estabelecidas;
- g) prescreve que, em decorrência do Plano Nacional, os projetos serão ordenados em programas setoriais e regionais;
- h) estatui que o Orçamento Plurianual de Investimento é a expressão financeira dos programas setoriais regionais, consideradas, exclusivamente, as "despesas de capital";
- i) determina que o Orçamento Plurianual de Investimento, que abrangerá período de três anos, será elaborado sob a forma de orçamento-programa;
- j) impõe que o Orçamento Plurianual de Investimento conterá: os programas setoriais e projetos e o respectivo custo, especificados os recursos anualmente destinados à sua execução, entendido que os programas setoriais determinarão os objetivos a serem atingidos;
- k) estabelece que o Orçamento Plurianual de Investimento indicará os recursos orçamentários e extraorçamentários necessários à realização dos programas, subprogramas e projetos, inclusive os financiamentos contratados ou previstos, de origem interna ou externa;
- l) dispõe que o Orçamento Plurianual de Investimento incluirá as despesas de capital de todos os Podêres, Órgãos e Fundos de Administração, direta ou indireta, sob qualquer de suas modalidades;
- m) determina que o projeto de lei orçamentária anual reproduzirá, quanto às despesas de capital, os correspondentes valores do Orçamento Plurianual de Investimento, anteriormente aprovado;
- n) estabelece que o Poder Executivo, através de proposição devidamente justificada e acompanhada de relatório sobre a fase executada, poderá, anualmente, solicitar ao Congresso Nacional seja reajustado o Orçamento

Plurianual de Investimento, compreendendo: inclusão de novos projetos; alteração dos existentes; exclusão dos não iniciados; retificação dos valores das despesas previstas;

- o) dispõe que os Estados, Municípios e Distrito Federal adaptarão seus orçamentos, no que fôr aplicável, ao disposto na Lei dos Orçamentos Plurianuais de Investimento; e
- p) estatui, finalmente, que o primeiro Orçamento Plurianual de Investimento deverá chegar ao Congresso Nacional em março de 1968; e que o primeiro projeto de Plano Nacional Quinquenal deverá ali chegar até março de 1969.

XI

Terminemos esta *Memória-A*, sobre "o novo direito orçamentário do Brasil segundo a Constituição de 1967", remetendo o pesquisador de direito financeiro comparado para a *Memória-B*, na qual serão "descritos":

- os controles interno e externo;
- o controle popular; e
- a técnica das "inspeções".

XII

Vão em anexo:

- textos da Constituição de 1967;
- textos da Lei nº 4.320-64;
- os esquemas de funcionamento dos controles conjugados, nas suas diferentes fases.

Brasília, em 31 de março de 1968. — *J. Pereira Lira*.

- Os três contrôles do sistema brasileiro.
- Harmonização dos contrôles.
- Importância do controle popular.
- As "inspeções", como forma complementar de controle externo.

I

A Nova Constituição da República do Brasil (1967) estruturou, político-administrativamente, a Nação Brasileira, como uma República Federativa, já não nos termos das Constituições anteriores em que a autonomia dos Estados-Membros era bem maior.

Agora (em 1967), os liames das unidades federadas estão mais apertados, sendo de notar que, em *matéria financeira*, prevalece e domina o vínculo nacional, estando sistematizada, a benefício da União, tôda a vida financeira do país, no todo e nas partes em que êste se descentraliza, respeitadas certas áreas estaduais e municipais, quanto a interêsses estritamente locais e sem repercussão nacional.

Na matéria, prima e impera um sistema federal que subordina, em limites razoáveis, a autonomia estadual, assim como a municipal.

Há uma nova concepção de "finanças federais", tutelando Estados e Municípios, de que dá notícia rápida a *Memória-A*.

II

A filosofia financeiro-orçamentária da Nova Constituição é inspirada na finalidade de "planejamento", — tônica das instituições novas.

A Constituição vigente (1967) inscreveu, no seu texto, a obrigação constitucional de estabelecer "planos", nacionais, regionais, metropolitanos, locais; "planos econômicos e financeiros"; "sistemas"; "diretrizes e bases" e "normas gerais".

É atribuição do Poder Legislativo dispor sôbre "planos e programas nacionais, regionais e orçamentos plurianuais" (art. 46), regulando o tema de orçamentos (orçamento-programa e orçamentos plurianuais de investimento), sua execução e seus contrôles, e abrangendo todos os Podêres, órgãos e Fundos, tanto da administração direta como da indireta (art. 65).

A Fiscalização Financeira e Orçamentária também recebeu o influxo da idéia avassaladora de "planejamento".

E os Orçamentos, quer o "orçamento-programa", quer os "orçamentos plurianuais", passaram a ser, não mais a estimativa da receita e a fixação da despesa, mas, principalmente, "planos de trabalho".

III

E, por isso mesmo, o escopo da fiscalização, além da regularidade jurídica e da observância fiel da lei orçamentária, como no passado, faz crescer outras finalidades, como a *concretização das metas e a mensuração dos resultados obtidos*.

Daí, a cristalização de dois contrôles constitucionais:

"Art. 71. A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através do *contrôle externo*, e dos sistemas de *contrôle interno* do Poder Executivo, instituídos por lei".

"§ 1º O contrôle externo do Congresso Nacional será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas e compreenderá a apreciação das contas do Presidente da República, o desempenho das funções de auditoria financeira e orçamentária, e o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos".

.....

§ 3º A auditoria financeira e orçamentária será exercida sôbre as contas das unidades administrativas dos Três Podêres da União, que, para êsse fim, deverão remeter demonstrações contábeis ao Tribunal de Contas, a quem caberá realizar as *inspeções* que considerar necessárias".

"§ 4º O julgamento da regularidade das contas dos administradores e demais responsáveis será baseado em levantamentos contábeis, certificados de auditoria e pronunciamentos das autoridades administrativas, *sem prejuizo das inspeções* referidas no parágrafo anterior".

.....

"Art. 72. O Poder Executivo manterá sistema de contrôlê externo, visando a:

- I — criar condições indispensaveis para eficácia do contrôlê externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa;
- II — acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento;
- III — avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos".

Êsse é o escopo constitucional.

Alem dêsses dois contrôlêes, ordinários e regulares, resulta da tecnica constitucional um tipo esporádico, emergencial e democrático de contrôlê: o "contrôlê popular".

Êle nasce no capítulo "Dos Direitos e Garantias Individuais", da Constituição, no art. 150 do qual destacamos dois parágrafos:

"Art. 150.

"§ 30. É assegurado a qualquer *pessoa* o direito de representação e de petição aos Podêres Públicos, em defesa de direitos ou contra abusos de autoridade".

"§ 31. Qualquer *cidadão* será parte legítima para propor ação popular que vise a anular atos lesivos ao patrimônio de entidades públicas".

§ 11. A Lei disporá sobre perdimento de bens por danos causados ao erário ou, no caso de enriquecimento ilícito, no exercício da função pública".

Na "Memória-A", foi exposto o que deveria sê-lo, extraído da Lei nº 4 320, de 1964, cabendo acrescentar aqui, da mesma Lei, quanto ao contrôlê interno, como quanto ao contrôlê externo, o seguinte:

"Art. 75. O contrôlê da execução orçamentária compreenderá:

- I — a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II — a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

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

“Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o art. 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente”.

“Art. 77. A verificação da legalidade dos atos da execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente”.

“Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos”.

“Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária, ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do art. 75”.

“Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidade de medida, previamente estabelecidas para cada atividade”.

“Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade, ou órgãos equivalentes, verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim”.

“Art. 81. O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento”.

“Art. 82. O Poder Executivo anualmente prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios”.

“§ 1º As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente”.

“§ 2º Quando no Município não houver Tribunal de Contas, ou órgão equivalente, a Câmara dos Vereadores poderá designar peritos contadores para verificarem as contas do Prefeito e sobre elas emitir parecer”.

IV

São êsses os textos fundamentais do *nôvo sistema brasileiro* de fiscalização financeira e orçamentária.

Êles serviram de suporte para os esquemas que foram levantados, e especialmente trazidos a Tôquio e que revelam *quatro fases*, no desdobramento e harmonização dos contrôles externo e interno (Ver Anexos).

V

Em face dessa legislação inovadora (tornada aliás polêmica nos círculos dos estudiosos do país), o que importa, aqui, é, unicamente, expor a anatomia e a fisiologia do sistema em implantação, oferecendo à família dos juscomparatistas dos organismos fiscalizadores das nações irmãs: os *elementos de informação* que serão considerados, no plano da crítica legislativa e jurisprudencial, para o aperfeiçoamento e correção das aplicações, concretas, do princípio democrático da racionalização do exame das contas públicas.

VI

É assim que o Tribunal de Contas da União teve a sua Lei Orgânica substituída pelo Decreto-lei nº 199, de 25 de fevereiro de 1967.

A sua composição não foi modificada, continuando o Plenário, constituído de nove Ministros, com as prerrogativas dos Tribunais Superiores do País, com jurisdição em todo êle.

Há quatro Ministros substitutos, com a denominação tradicional de "Auditores", existindo, junto ao Tribunal, um corpo de membros do Ministério Público, para promover a defesa dos interesses da Administração e da Fazenda Pública.

A Secretaria-Geral — que é o órgão executivo do Plenário — tem as suas atribuições distribuídas, descentralizadamente, entre órgãos de auditoria financeira e orçamentária e serviços auxiliares.

A criação, transferência de sede e extinção das unidades da Secretaria Geral são de competência do Tribunal, bem como a fixação, ampliação ou redução das respectivas atribuições.

As unidades de auditoria financeira e orçamentária terão a seu cargo: — o exame das demonstrações contábeis das unidades administrativas dos três Poderes da União; — a instrução dos processos de julgamento da regularidade das contas, dos administradores e demais responsáveis; e — a realização das *inspeções*, quando julgadas necessárias pelo Tribunal.

Por força da legislação, o Tribunal de Contas disciplinou varios setores das suas atividades, como exemplificativamente: — a coleta e o processamento de dados a serem enviados, de rotina, ao Tribunal pelas administrações Direta e Indireta; — a prestação de informação e a requisição de documentos; — o exame da aplicação e comprovação das quotas do Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal, e do Fundo de Participação dos Municípios etc., etc.

VII

Há que destacar, nessa congêrie de textos, a disciplina das *inspeções* necessárias ao controle externo.

Não havia no direito anterior a figura da *inspeção*. Ela, no Brasil, é de criação recente.

A Constituição de 1967 deu guarida a essa forma de controle, no art. 71, §§ 3º e 4º, atribuindo o seu exercício ao Tribunal de Contas que será o juiz único do seu cabimento.

A Reforma Administrativa (Decreto-lei nº 200-1967), no seu art. 75, obriga os órgãos da Administração a facilitar a realização das "inspeções", de controle externo, sejam órgãos encarregados de administração financeira, sejam de contabilidade ou de auditoria.

A Lei Orgânica do Tribunal de Contas (Decreto-lei nº 199-67), nos arts. 24, 36 item IV e seus §§ 1º e 5º, e 42 § 1º, deu a maior amplitude ao uso das "inspeções", instituto destinado a um emprego intenso e eficaz.

As *inspeções* são, assim, uma inovação, por isso que desconhecidas no anterior direito orçamentário brasileiro, tendo nascido com assento constitucional.

O Tribunal de Contas, utilizando a sua função normativa, previu, regimentalmente, o estabelecimento de um "plano de inspeções", a ser reelaborado anualmente, revestindo *formas ordinárias e extraordinárias*, e envolvendo as áreas da arrecadação da receita e da realização da despesa ou que importem em criação ou extinção de direitos e obrigações.

Estão no campo de incidência dessa forma de controle externo: legalidade de atos; registros contábeis da receita e da despesa; programas de trabalho; execução de obras; prestação de serviços; licitações; bens e valores; e tudo que possa representar interesse para apuração da probidade na guarda e regular emprego de dinheiros públicos.

Tais "inspeções", de natureza ordinária, incidirão nos órgãos de contabilidade analítica ou nas repartições que detiverem a documentação relativa à escrituração de atos de receita e despesa.

Também recairão sobre bens materiais, propriedades, acêrvos, almoxarifados, e onde mais se fizer necessário.

Revestirão o caráter de *inspeções extraordinárias* e, autorizadas pelo plenário do Tribunal, servirão: — para esclarecer omissões verificadas e dúvidas levantadas no exame e controle de documentos e processos concernentes à arrecadação e emprêgo de valores públicos; — para verificar a fiel e regular execução de contratos celebrados pela Administração ou em que seja ela interveniente ou interessada; — para apurar irregularidades cuja relevância e gravidade exijam exame mais detido e aprofundado, bem como as decorrentes de representações, devidamente formalizadas.

VIII

Do exposto, *conclui-se*:

- 1º) que o novo sistema brasileiro de controles das atividades financeiras e orçamentárias não se limita, como o regime anterior, à *auditoria centralizada*, na sua sede, ou nas suas Delegações, mas
- 2º) que é previsto, na legislação nova, um regime eclético, com base na auditoria centralizada, mas conjugado com a auditoria *in loco*, através de "inspeções", ordinárias e extraordinárias;
- 3º) que a auditoria, puramente documentária, foi julgada, por alguns, não satisfatória, por um lado, e por outro, materialmente irrealizável, dada a avalanche de uma documentação torrencial, em crescimento progressivo, com as novas e, cada vez mais, complexas, funções do Estado moderno;
- 4º) que, no entanto, a auditoria, realizada no escritório da Entidade Auditora, é a regra, sendo complementar o processo da auditoria *in loco*;
- 5º) que o método eclético, nos seus dois ramos, poderá servir melhor para apurar, de um lado, a regularidade e a legalidade, e do outro, os aspectos econômicos, a eficiência e os resultados;
- 6º) que do método recém introduzido (e ainda não suficientemente estado) são esperados resultados promissores, em havendo a imprescindível conjugação dos controles externo e interno, sendo certo que a Constituição impõe ao Poder Executivo, e ao controle interno dêste, a obrigação de *criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo*;

- 7º) que o Tribunal de Contas, no Brasil, deu início à prática das inspeções *in loco*, mas não considerou, até aqui, a hipótese de confiar a firmas e a particulares tarefas de auditoria, na persuasão de que a auditoria é indelegável, cabendo, exclusivamente, a brasileiros, e aos órgãos por eles constituídos, e oficialmente incumbidos do munus público, o privilégio de devassar a vida financeira e orçamentária do Estado e o acesso à sua inviolável contabilidade; e finalmente;
- 8º) que está assegurado a *qualquer do povo*, a qualquer "pessoa", a qualquer "cidadão", o direito de intervir na fiscalização financeira e orçamentária, através dos direitos de representação e de petição, e através da "ação popular", nos termos das "garantias" constitucionais (Constituição, art. 150, §§ 11, *in fine*, 30 e 31).

IX

Aqui termina esta "Memória", contendo uma "exposição", pura e simples, da nova legislação brasileira, excluídos os seus aspectos polemizados durante o curso da elaboração e tramitação do projeto da Constituição.

Não seria recomendável levar, para o anfiteatro do 6º Congresso Internacional, as dúvidas e as objeções levantadas, quanto ao sistema global.

Ao 6º Congresso Internacional, interessa, unicamente, conhecer, isenta do debate doutrinário, a letra da lei, com a mais rigorosa fidelidade, para servir de coleta de material legislativo, para os levantamentos e conclusões do Direito Comparado.

Por isso, a nossa "contribuição" não reflete qualquer aspecto "crítico", mas unicamente "expositivo".

O tempo dirá do acerto ou descaminho da nova orientação.

Não se pode esquecer que a lei é o devenir; a jurisprudência é que exprime a realidade.

Uma é o que deve ser; a outra é o que é.

Brasília, em 31 de março de 1968. — J. Pereira Lira.

- *Fiscalizações orçamentárias e financeiras comparadas.*
- *Apontamentos para a confrontação da legislação japonesa com a brasileira, à guisa de ensaio juscomparatista.*

Esta "Memória C" é escrita para servir, em tema de direito comparado, como escôrço inicial, para uma confrontação sumária entre o *direito japonês* e o *direito brasileiro*, na faixa estrita dos *métodos e processos*, vigentes na legislação de cada um dos dois países, no concernente à fiscalização superior das suas atividades financeiras e orçamentárias.

No cotêjo binário, ter-se-á um ponto de partida para comparações mais amplas, abrangendo as legislações de três, quatro ou mais acervos legislativos.

Aqui, têm-se em mira as sínteses, comparadas, das legislações do *Japão* e do *Brasil*, no que respeita ao Tema nº 1.

I — INTRODUÇÃO

FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL E LEGAL

Para o intérprete estrangeiro, crescem as dificuldades naturais da hermenêutica, por força dos óbices de tradução, por vêzes invençíveis. Os desacêrtos, aqui porventura cometidos, quanto ao *direito japonês*, serão corrigidos pelos que o sabem e praticam.

Com esta ressalva preliminar, é de assinalar, desde logo, que as Constituições dos dois países, ambas elas, prevêm:

A — No Japão:

- 1 — Há um Conselho de Fiscalização (*Board of Audit*), para fazer auditoria, anualmente, nas Contas Finais das despesas e receitas do Estado, antes de submetidas, pelo Gabinete, à Dieta, ocorrendo que o "*Statement of Audit*" deverá chegar à Dieta, *durante* o

ano fiscal imediatamente seguinte ao período examinado.

A Lei é que determina a organização e competência do *Board of Audit*. (No Brasil, a Constituição traçou as linhas gerais).

- 2 — A lei reguladora do *Board of Audit* reporta-se à auditoria anual, prevista na Constituição do Japão; menciona como sendo da competência do *Board of Audit* outras formas de auditorias, estabelecidas (ou a estabelecer) pelas leis; estipula o dever de fazer auditoria e supervisão sobre a contabilidade pública, para assegurar sua adequação e *para retificar os seus defeitos*.
- 3 — O *Board of Audit* deverá, de acordo com os resultados da auditoria, "certificar" as contas finais de receitas e despesas do Estado.

B — No Brasil:

- 1 — A Constituição (1967) prevê, como as anteriores, da fase republicana, a existência de um *Tribunal de Contas, da União*, tendo, ao lado, também Tribunais de Contas nos Estados-Membros (não em todos) e em algumas Municipalidades (poucas; sempre em Municipalidades de importância).

Nos Estados-Membros e nos Municípios brasileiros (que contam com Tribunais, locais, de Contas, para verificação de finanças e orçamentos locais), — a Constituição Federal impõe a existência de *órgãos* ou *processos*, de finalidade idêntica à federal, pois que a prestação de contas e a obediência a normas financeiras e orçamentárias federais são obrigações impostas a Estados-Membros e Municipalidades (Ver Memórias "A" e "B").

- 2 — A Constituição prevê uma "apreciação" e um "minucioso relatório", sobre as Contas da República, mas a *nova Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União*, cortou dúvidas levantadas no regime anterior, estabelecendo que o parecer do Tribunal de Contas terminará *conclusivamente*, e não *enunciativamente*, sem prejuízo de que a tradição constitucional brasileira e os textos da Constituição, atuais e antigos, firmam regra segundo a qual o Poder competente para "apro-

var", ou não, as Contas do Presidente da República (Contas da República) é, exclusivamente, o Congresso Nacional.

- 3 — A Constituição Federal (Brasileira-1967) determina a composição e a missão do "Tribunal de Contas da União"; e também regula a sua área de ação e os processos a observar, havendo leis, hierarquicamente subordinadas, para complementação do sistema estabelecido.
- 4 — A Constituição Federal é complementada, no concernente ao tema, por outros três textos, de alta hierarquia, que são: a Lei da Reforma Administrativa; a Lei Orgânica do Tribunal de Contas, da União; e a Lei dos Orçamentos Plurianuais.
- 5 — A missão do Tribunal de Contas, da União (Brasil), dentro da área do controle externo, assume formas as mais variadas, como:
 - a) auxiliar o Congresso Nacional na sua tarefa de "julgar" as Contas anuais da República, apresentando uma "apreciação das contas" enviadas pelo Presidente da República, e oferecendo também "minucioso relatório do exercício financeiro encerrado", tanto sobre as contas enviadas, como na hipótese de não o serem;
 - b) exercer a auditoria financeira e orçamentária sobre as contas das unidades administrativas dos Três Poderes da União, "que, para esse fim, deverão remeter demonstrações contábeis ao Tribunal de Contas, a quem caberá realizar as inspeções que julgar necessárias";
 - c) realizar o julgamento da regularidade das contas dos administradores e demais responsáveis, — julgamento que "será baseado em levantamentos contábeis, certificados de auditoria e pronunciamentos das autoridades administrativas", sem prejuízo das inspeções antes referidas;
 - d) representar ao Poder Executivo e ao Congresso Nacional quando verificar a ilegalidade de qualquer despesa, inclusive as decorrentes de contratos, aposentadorias e pensões;
 - e) assinar prazo razoável para que o órgão da administração pública adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, fazendo sustar,

quando não atendida a assinação do prazo fixado, a execução do ato, salvo quanto aos contratos;

- f) na hipótese de contrato, solicitar ao Congresso Nacional: que determine seja sustada a execução do contrato, e que determine outras medidas, julgadas necessárias ao resguardo dos objetivos legais.

C — Estas são as principais prescrições da Constituição do Brasil, no tema, entendendo-se que a "apreciação" das Contas da República e o "minucioso relatório", sôbre o exercício financeiro encerrado, devem ser apresentados dentro de prazo fixado na própria Constituição, de forma que a votação do Orçamento para o ano subsequente seja realizada à luz da "apreciação" e do "relatório" referidos.

II — OBJETO E ESCOPO DA AUDITORIA

A — No Japão:

Parece, ao pesquisador alienígena, que a finalidade da auditoria é o exame da legalidade e da regularidade das despesas públicas, verificando-se também, quanto à contabilidade pública, a apreciação da sua adequação, promovendo-se a *retificação dos seus defeitos*.

Pressupõe-se que tudo o que é pertinente à auditoria em geral deve ser "observado" no "statement of audit".

Igualmente, no que respeita às receitas do Estado.

B — No Brasil:

Cinco textos fundamentais revelam os objetivos da auditoria, fiscalização e contrôle, brasileiros.

Tais textos são:

- a) a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui "Normas Gerais de Direito Financeiro";
- b) a Constituição de 1967;
- c) a Lei da Reforma Administrativa (Decreto-lei número 200, de 25 de fevereiro de 1967);
- d) a Lei Orgânica do Tribunal de Contas, da União (Decreto-lei nº 199, de 25 de fevereiro de 1967); e

- e) a Lei Complementar nº 3, de 7 de dezembro de 1967, integrada em março de 1968, reguladora dos Orçamentos Plurianuais de Investimento.

C — Os contrôles

Em face desses textos, ditos fundamentais, e considerada a influência, agora, da tônica do *planejamento* na vida financeira e nas instituições do Brasil, — resulta que a *Fiscalização Financeira e Orçamentária* é o “passo” final, o remate, a decorrência, a conseqüência, o epílogo do *planejamento*. Planejamento para antes dos fatos administrativos, financeiros e orçamentários. Planejamento, durante a execução; planejamento, para depois da execução, com a finalidade de mensurar os resultados e verificar a eficiência das administrações, direta e indiretas.

Essa fiscalização se desenvolve, através dos *contrôles internos* e através dos *contrôles externos*.

Acrescente-se a existência constitucional do *contrôle popular*, através da *ação de qualquer do povo*, mediante o exercício do *direito de representação e de petição*, de um lado, e, do outro, o exercício da *ação popular*, — prerrogativas inscritas na Constituição, entre os *direitos e garantias individuais*.

Esse *contrôle popular* tem o seu assento constitucional no art. 150 §§ 30 e 31, da Constituição, e, também, no art. 151.

Os *contrôles internos* devem criar as condições indispensáveis para eficácia dos *contrôles externos*, e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa (artigo 72 da Constituição).

Têm êles, ainda, como finalidade, visar ao acompanhamento da execução de *programas de trabalho e do Orçamento* (ibidem).

Foram ainda previstos *contrôles internos* para avaliar os resultados alcançados pelos administradores, e verificar a fiel execução dos contratos (ibidem).

O *contrôle externo*, previsto na Constituição, é de atribuição do Congresso Nacional, com auxílio do Tribunal de Contas, e compreende:

- a) a apreciação das Contas do Presidente da República (Contas da República);

- b) o desempenho das funções de auditoria financeira e orçamentária; e
- c) o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos (Constituição, art. 71 e seus parágrafos).

Em linhas gerais, é êste o escopo, o objetivo da Fiscalização Financeira e Orçamentária, como determinado na Lei Magna do Brasil.

III — MÉTODOS E PROCESSOS

A — No Japão:

É sabido que a prática de *Métodos e Processos*, de contrôles financeiro e orçamentário, no país irmão, começou em 1880, tinha, e tem, como finalidade julgar da propriedade de tôdas as transações, tanto *substancialmente*, como *legalmente*.

Vem sendo praticada, desde os começos, a *centralização* de tôdas as demonstrações de contas e documentos no "escritório" do Conselho de Fiscalização.

Era e é a *fiscalização na sede* da Entidade Fiscalizadora, ou seja: a *auditoria centralizada*.

O tremendo aumento da massa de documentos comprobatórios a serem enviados à sede do *Board of Audit*, gerou a necessidade de, suplementarmente, serem enviados funcionários a pontos diferentes do território, o que, depois da segunda guerra, recebeu um grande incremento, incentivado pelo aparecimento de *corporações públicas* criadas para o desenvolvimento econômico e social do país.

Estava assim consagrada a utilidade das auditorias através das *inspeções locais*, cujo desenvolvimento e ampliação foram, em parte, travados, na sua maior amplitude, pela pressão da necessidade de um número, cada vez maior, de funcionários, com acréscimo de despesas de hospedagem e de transporte.

Essa conjuntura, realmente, motivou uma diminuição de *auditoria documental*, na sede (*centralizada*, portanto), em benefício daquilo que é chamado, ali, de *auditoria local*, ou seja, de tipo inspeccional, de verificação, no "campo".

Assinale-se que, no Brasil, quaisquer contrôles do Tribunal de Contas, na sede, ou em locais fora da sede dêste, são chamados *contrôles externos*.

Parece, assim, certo que, no Japão, a *auditoria* é feita no *escritório central da Entidade Fiscalizadora* (auditoria centralizada); e, também, *fora da sede*, isto é: auditoria no local.

Não é fora de propósito acentuar que, no *Brasil*, o *contrôle interno* é feito pela própria Administração; e que o *contrôle externo* é feito *de fora*, "sobre" a administração. *In casu*, pelo Congresso Nacional e pelo Tribunal de Contas etc.

Foi salientado, em referência ao Japão, que o crescimento da escala das finanças públicas e a diversificação das atividades do Estado tiveram capital influência nos métodos de Auditoria Superior: *no volume de trabalho*, o que tornou necessário criar, para o fluxo da documentação a ser transportada para a sede do *Board of Audit*, uma espécie de barragem, em função da *natureza* de determinada documentação, ou das cifras e *montantes* das despesas, impondo, de conseqüência, a conferência das mesmas por ocasião de *inspeções locais*.

Por outro lado, justificou-se maior ênfase sobre a *eficiência* de determinadas gestões. É um novo tipo: *contrôle de resultados*.

Há *vantagens e desvantagens* em todos os processos, que hão de variar conforme os *campos* de verificação e os *objetivos* da Fiscalização, regime político, grau de descentralização, extensão territorial, vias de comunicação, etc. etc.

3 — No Brasil:

Tiveram os administradores e fiscalizadores brasileiros problemas semelhantes ao do Japão, *mutatis mutandis*, principalmente em conseqüência do crescimento das cifras e variedades das despesas orçamentárias, e em decorrência da ampliação dos setores das administrações indiretas (autarquias; sociedades de economia mista; empresas públicas; fundações; arrecadadores de para-fiscalidade).

As novas instituições, de fiscalização financeira e orçamentária, instauradas com a Lei nº 4.320-64, e consagradas na Constituição de 1967 e suas Leis Complementares, inclusive a legislação sobre *orçamento-programa* e *orçamentos plurianuais de investimento*, — essas novas instituições financeiras e orçamentárias implantaram um *sistema brasi-*

leiro, de novo tipo, *sistema eclético*, conjugando *contrôles internos* e *contrôles externos*, *contrôles da administração direta* e *contrôles das administrações indiretas*, e, por vêzes ampliaram a sua incidência nas áreas dos Estados-Membros e das Municipalidades.

Há que ter presente o sentido nacional e as tendências unitárias do novo regime político, inspirado em nova estruturação do federalismo brasileiro que, em matéria financeira e orçamentária, apertou um pouco mais os vínculos da Federação, com uma conceituação nova de *finanças federais*.

As anteriores "Memórias" "A" e "B" deram as linhas mestras do *novo direito brasileiro*:

- nos aspectos financeiros e orçamentários;
- no tocante ao novo conceito de "finanças federais";
- no concernente a "orçamento-programa";
- no que tange aos "orçamentos plurianuais de investimento";
- no referente a "métodos e processos", de *contrôles*, "modalidades", *coordenação* e "inspeções".

Há que acentuar, nesta oportunidade, a *flexibilidade* conferida à instrumentação do "Tribunal de Contas, da União", pela legislação nova, e à *descentralização* da prática operativa da referida Entidade Fiscalizadora.

O Tribunal de Contas (Brasileiro) tem jurisdição em todo o território nacional, mas, sem prejuízo da unidade de comando, e da hierarquia sobre as suas Agências (Delegações), está descentralizado em muitos núcleos locais, constituídos de oficiais categorizados, semeados nos Estados-Membros, — núcleos esses subordinados ao Poder Fiscalizador Central que está localizado na *sede* (Brasília), e é exercido por um Colegiado de nove Ministros vitalícios, irremovíveis, com as garantias máximas, conferidas à magistratura.

Esse Colegiado (ou Plenário) é o órgão executivo do *contrôle externo*, outorgando-lhe a lei "a criação, transferências das sedes dos núcleos, descentralizados, e extinção das unidades de auditoria, bem como a fixação, ampliação ou redução das atribuições desses núcleos descentralizados (Delegações).

Essa *descentralização*, controlada, não impede que o Colegiado proceda a "inspeções" avulsas, extraordinárias

ou ordinárias, em qualquer parte do território nacional, diretamente, por intermédio de delegados especiais, ou por intermédio ou com o auxílio dos núcleos descentralizados (Delegações).

Trata-se, portanto, de um método eclético, exercido através de *processos descentralizados*, coordenados, internamente, e em colaboração com outras organizações estatais.

C — A Reforma brasileira

Embora recebida com manifestações polêmicas, dentro e fora do "Tribunal de Contas, da União", a legislação nova está sendo posta à prova nos dois últimos orçamentos-programa (anuais — 1967 e 1968), e se-lo-á ainda no "Orçamento Plurianual de Investimento", já sancionado quando se reunir, em Tóquio, o "6º Congresso Internacional das Instituições Superiores de Contrôlê das Finanças Públicas". Esse "Orçamento Plurianual de Investimento", já votado, e em vias de sanção, regula o *orçamento de capital* para o triênio 1968 a 1970.

Os tópicos fundamentais da *reforma brasileira* são:

- a) planejamento, a curto e a longo prazo, da vida financeira e orçamentária, com "Orçamentos Plurianuais de Investimento" e, anualmente, com "Orçamento-Programa";
- b) discriminação do orçamento-programa em *orçamento corrente* e *orçamento de capital*;
- c) compreensão obrigatória no orçamento anual das despesas e receitas relativas a todos os Podêres, tanto na administração *direta* quanto nas *indiretas*;
- d) contrôles interno, externo e popular, concomitantes e coordenados, sobre quem quer que utilize dinheiros públicos, para justificação do seu bom e regular emprêgo, na conformidade das leis;
- e) *auditoria centralizada*, conjugada com a *descentralizada*, esta, nas delegações permanentes e ainda através de delegados extraordinários, mediante também *inspeções locais*;
- f) contrôles de "programas de trabalho", para "avaliação" dos resultados alcançados pelos administradores e "verificação" dos resultados (Constituição, art. 72);

- g) julgamento da legalidade das concessões *iniciais* de aposentadorias, reformas e pensões;
- h) julgamento de contas de quaisquer pessoas, responsáveis, direta ou subsidiariamente, *de iure* ou *de facto*, por bens ou valores, em que a União seja interessada, incluídas as autarquias e quaisquer outros tipos de administração, direta ou indireta.

IV — CONCLUSÕES

É cedo para tirá-las. Mas está evidente que, *mutatis mutandis*, os problemas dos administradores e controladores japoneses e brasileiros são, substancialmente, os mesmos, podendo prever-se, para os dias próximos:

A — uma marcante ampliação dos controles descentralizados, através das *inspeções in loco*, e

B — o surgimento do "contrôle popular", que é forma eficaz e agressiva da democracia direta.

Brasília, em 31 de março de 1968. — J. Pereira Lira.

P.S. Consultar os Anexos às Memórias "A" e "B".