TOMADA DE CONTAS — NATUREZA E LIMITES DO CONTROLE — CERTIFICADO DE RECULARIDADE — AUDITOR

— Uma das grandes virtudes da Reforma Administrativa foi a substituição do exame formal pelo eminentemente substancial.

— Os certificados de auditoria devem consignar, explicitamente, uma opinião a respeito da regularidade das contas.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

DECISÃO

ANEXO À ATA N.º 23/73

Parecer do representante do Ministério Público, cujas conclusões foram, em parte, acolhidas em Plenário, na Sessão Ordinária realizada em 10 de abril de 1973, ao resolver o Tribunal, nos termos propostos pelo Relator, Ministro Mem de Sá, em seu voto (v. Anexo IV) aceitar, no caso concreto, o certificado de auditoria interna, para julgar regulares as contas de Edgard Antunes Vilaboim, Almoxarife da antiga Divisão de Educação Física e Campanha Nacional de Educação Física, atinentes ao exercício de 1968, e determinar que se expedisse quitação a esse responsável, na forma regimental (Processo n.º 663/73).

Tomada de contas

— Certificado (Profissional).

Os certificados de auditoria devem consignar, explicitamente, uma opinião a respeito da regularidade das contas, não precisando, necessariamente, ser firmados por Contador.

PARECER

Trata-se, neste processo, da tomada de contas, referente a 1968, do Almoxarife do Departamento de Desportos e Educação Física, do Ministério da Educação e Cultura.

2. A instrução do feito, sem fazer qualquer outra impugnação, ressalta que o certificado de auditoria foi firmado por Técnico de Contabilidade, em desacordo com o resolvido na Sessão de 7.7.70 (Anexo II à Ata n.º 42/70, in: *Diário Oficial* de 31.7.70, p. 5.752-56).

I

3. Verifica-se, ainda, que o mesmo certificado não está redigido em termos incisivos, consignando explicitamente a opinião do seu emitente, como deveria ser.

II

4. Examinando as contas, na Divisão de Auditoria da IGF do MEC, o funcionário declara, em conclusão (fls. 50):

"..*certifica-se* sua regularidade..."

5. Desta forma, o funcionário não emitiu um "certificado de auditoria, embora chegasse à conclusão de que "é de ser certificada a sua regularidade."

6. Entretanto, considerando que o responsável pela Divisão de Auditoria da mesma IGF, ao aludir àquele pronunciamento, como sendo um "parecer" diz que ele conclui 'pela regularidade das contas", isto pode ser tido como re-ratificação do certificado, em sentido favorável.

7. Quanto a este aspecto, pois, reportamo-nos à promoção desta Procuradoria, em caso análogo (Processo TC n.º 29.631/71, acolhido na Sessão de 22 de março de 1972, do Anexo à Ata n.º (*sic*) /73) do que juntamos cópia às fls. 55-58.

III

8. Com relação à qualidade profissional do funcionário, que firmou o certificado, gostaríamos suscitar o reexame da matéria.

9. Na Sessão de 7.7.70, ao solucionar consulta formulada pela própria Inspetoria-Geral de Finanças do MEC, houve por bem o Egrégio Tribunal de mandar responder que "a certificação de contas e balanços somente poderá ser realizada por contadores habilitados na forma da lei".

10. Em seu bem fundamentado voto vencedor o eminente Relator, Ministro Amaral Freire, invocou o disposto no Decreto-lei n.º 9.295, de 27 de maio de 1946, artigos 25 e 28 e na Resolução n.º 96/58 do CFC, para concluir no sentido de ser aquele trabalho privativo de contadores.

11. Ocorre que as IGF não estão seguindo aquela orientação nem teriam condições de expedir certificados firmados por contadores, à falta do pessoal para tanto necessário.

IV

12. Cumpre assinalar que as tomadas de contas serão feitas "pelos órgão encarregados da contabilidade analítica" e terão sua regularidade "certificada pelo órgão de auditoria" (Decreto-lei n.º 200/67, § 1.º, do artigo 82).

13. Entende-se como "órgão de auditoria", no caso, o "de controle financeiro e orçamentário interno" (Decreto-lei n.º 199/67, artigo 41, letra *b*), que é exercido pela IGF.

14. Ora, o sistema de controle interno, instituído na vigente Constituição, tem por finalidade (Constituição, art. 71):

I — "criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle e regularidade à realização da receita e da despesa;

II — acompanhar a execução de programas de trabalho e a do orçamento; e

III — avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos."

15. Uma das grandes virtudes da Reforma Administrativa, no particular, foi a substituição do exame formal pelo eminentemente substancial, como bem definiu o preclaro Ministro Amaral Freire, na brilhante conferência que, sobre esse tema, pronunciou no Tribunal de Contas de São Paulo, em ... 25.6.68 (in: *Revista do TCU* v. 2 de 1971. p. 246-7):

"...Um controle que abrange todos os ângulos, *desde o jurídico até o econômico-financeiro. O anterior ficava mais prevalentemente nos ângulos jurídicos e contábeis,* em prejuízo dos econômicos e financeiros... Daí se estabelecer a necessidade do acompanhamento administrativo e da fiscalização financeira e, conseqüentemente, o controle financeiro e orçamentário, interno e externo. É o que está na nova Constituição, que fixou essa divisão. O controle interno, que se preocupa, não só com o controle financeiro, mas ainda com o controle administrativo; e o controle externo, com a preocupação financeira e orçamentária. *Com isso se substituiu,* logicamente, *um controle formal por um controle substancial,* em função da filosofia da Reforma. É preciso não esquecer que o controle anterior, de base jurídica, também era lógico, justifica-se, porque a organização da Administração era uma organização de base jurídica. O controle, como atividade-meio, tinha de se ajustar ao funcionamento da atividade governamental de então, de acordo com o que sustentei anteriormente. Mas a mudança de posição, de enfoque, do funcionamento da administração, obrigava necessariamente, à mudança do sistema de controle. Assim, passou a existir mais preocupação com os aspectos intrinsecos do que com os extrinsecos. Ou seja: a preocupação de *saber como são gastos os dinheiros* públicos, e não onde são gastos.

Além disso, constituiu uma preocupação muito grande da Comissão de Reforma Administrativa ampliar o controle efetivo e não aparência de controle..."

16. Referindo-se, também, ao novo sistema de controle, o nobre Ministro Wagner Estelita assim feriu a questão com grande acerto (in: *Revista do TCU*, n.º 1, de 1970. p. 19-20):

"...controle mais substancial e menos formal..." precisa o Tribunal aparelhar-se devidamente a adotar uma série de medidas que o capacitem a enfrentar, com exito, a parte que lhe cabe no funcionamento do novo sistema de controle externo... através da auditoria financeira e orçamentária sobre as contas das unidades administrativas dos Três Poderes da União... controle programático, jurídico, econômico financeiro administrativo e, também, contábil, de todos os atos dos agentes do governo no trato dos dinheiros públicos... outras providências se fazem aconselháveis... no sentido do restabelecimento do exame prévio dos contratos administrativos, não de maneira ampla, mas para os contratos de determinados nível financeiro e natureza, excluídos os de rotina, ou que representem vulto de despesas de menor monta... igualmente, a política de pessoal necessita de ajustamento à nova situação... reforço que a evidente insuficiência quantitativa... indica... embora contando com um quadro de pessoal da melhor qualidade."

V

17. Nota-se, por tudo isto, ser o "certificado" de regularidade, na verdade, eqüivalente a um laudo, no qual os peritos, após o devido exame da matéria que lhe é submetida, constatam a existência de fatos e, em conseqüência, manifestam sua opinião, a que foram conduzidos, sobre o objeto da perícia feita.

18. Logo, para emitir "certificado", o funcionário *não realiza apenas uma perícia contábil*, com revisão de balanços e de contas, mas impõe-se que *ele verifique, sobretudo*:

a) se foram observadas as normas gerais de Direito Financeiro (Decreto-lei n.º 199/67, artigo 53);

b) se houve regular execução dos programas de trabalho (Constituição, artigo 71-II);

c) se o orçamento foi observado (Constituição, artigo 71-II);

d) se foram bem cumpridos os contratos (Constituição, artigo 71-III);

e) se ocorreu alguma despesa com vício de ilegalidade (Constituição, artigo 72, § 5.º);

f) se as aquisições foram feitas mediante licitação (Decreto-lei n.º 200/67, artigo 125 e seg.);

g) se o administrador cometeu irregularidades ou abusos (Constituição, artigo 72, § 4.º);

h) se estão sendo bem arrecadados e geridos os dinheiros públicos (Decreto-lei n.º 199-67, art. 33);

i) se estão regularmente administrados e guardados os valores e bens públicos (Decreto-lei n.º 199/67, art. 33);

j) se o responsável é afiançado; e

l) se as contas anteriores foram prestadas.

19. Assim, na área da Administração Pública, o funcionário técnico-especializado, lotado na IGF e designado para fazer a auditoria tem atribuição para realizar a perícia, por dever de ofício, independentemente da qualificação profissional, tanto mais quando seus quadros não dispõem do pessoal suficiente, de nível superior.

20. De resto, os responsáveis pelas Divisões de Auditoria, quiçá os dirigentes das IGF, precisariam todos, simultaneamente, ser Bacharéis em Direito, em Ciências Contábeis, em Administração, em Economia, o que seria absurdo conceber.

21. Releva assinalar, outrossim, que ainda agora o Governo definiu as atribuições do pessoal do grupo "Serviços Auxiliares", de nível médio, dentre as quais inclui "encargos relacionados com a *aplicação de leis, regulamentos e normas* relativas à administração geral e especializada" e também tarefas relativas a *"conferências de dinheiro,* valores ou bens públicos e... *controle* de material destinado ao serviço público federal" (Decreto n.º 71.236/72, artigo 2.º); sabe-se que o trato com as leis e a "verificação de haveres" são trabalhos técnicos próprios dos juristas e dos Contadores, respectivamente, mas no caso foram atribuídos a funcionários de nível médio (e não superior), porque executados, com conotações tais que os excluem do campo de atividade profissional exclusiva.

VI

22. Em reforço desse mesmo entendimento, vamos encontrar na Enciclopédia Britânica, no verbete *audit,* o sentido amplo que é dado à palavra "Auditoria" (v. 2, p. 747), qual seja a "investigação de uma atividade por alguém não vinculado a ela e com a finalidade de determinar se esta atividade está sendo conduzida de conformidade com seus objetivos".

23. Por seu turno, o"Auditor" tanto pode ligar-se a atividade jurídica ou contábil:

a) *Auditor* (sentido jurídico) — "Funcionário, instruído nas leis, que tem a seu cargo informar um Tribunal ou repartição sobre a legalidade dos atos ou sobre a interpretação das leis e sua aplicação aos casos presentes; ouvidor" (in: *Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa* de Caldas Aulete, 2. ed. da Delta, v. I, p. 399); e

b) *Auditor* (sentido contábil) — "Na linguagem técnica da contabilidade, é a palavra empregada para distinguir o perito ou o técnico de contabilidade, a que se comete o encargo de examinar e dar parecer sobre a escrituração mercantil de um estabelecimento comercial, atestando, igualmente a sua exatidão, em confronto com os documentos ou assentos constantes da escrita e a veracidade do balanço geral, que lhe foi mostrado para exame" (in: *Vocabulário Jurídico,* de Plácido e Silva, Ed. Forense, v. 1, p. 192).

24. Nessa linha de raciocínio, também, os "certificados de auditoria" (Constituição, artigo 70, § 4.º) não seriam de conteúdo exclusivamente contábil.

VII

25. Ante todo o exposto, somos de parecer:

I — Que seja aceito o "certificado", conforme foi emitido (fls. 50-51), mesmo não subscrito por Contador;

II — Que sejam *julgadas regulares* as presentes contas, dando-se quitação ao responsável em causa.

Procuradoria, 29 de março de 1973. *Sebastião B. Affonso,* Adjunto de Procurador.