

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

MARCO AURÉLIO MORAES CAMPOS

PAULO ROGÉRIO BARBOSA CHAVES

**TRANSPARÊNCIA DOS GASTOS FEDERAIS:
O CONTROLE EXTERNO SOBRE OS RECURSOS
APLICADOS POR MEIO DE SUPRIMENTO DE FUNDOS**

BRASÍLIA-DF, 2006

MARCO AURÉLIO MORAES CAMPOS

PAULO ROGÉRIO BARBOSA CHAVES

**TRANSPARÊNCIA DOS GASTOS FEDERAIS:
O CONTROLE EXTERNO SOBRE OS RECURSOS
APLICADOS POR MEIO DE SUPRIMENTO DE FUNDOS**

Monografia apresentada como requisito do curso de Especialização em Contabilidade Pública e Orçamento, do Programa de Pós-Graduação do Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, em parceria com a Universidade de Brasília.

Orientadora: Prof^ª. Ms. Renilda de Almeida Moura

Brasília-DF, 2006

Paulo

À minha esposa, pelo apoio e compreensão e
ao meu filho Pedro Paulo, que tanta felicidade
nos trouxe.

Aos colegas do TCU pelo incentivo, em especial, aos analistas André Geraldo e Prof. José Américo, e à Prof^a. Ms. Renilda, pela orientação e valiosa contribuição.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURAS

Figura 1 – Fluxo de saques no suprimento de fundos	37
Figura 2 – Fluxo do ordenador de despesa	41
Figura 3 – Fluxo do suprido	42

QUADROS

Quadro 1 – Valores aplicáveis aos SF – pequeno vulto	31
Quadro 2 – Contabilização do Suprimento de Fundo via CPGF	49
Quadro 3 - Principais contas contábeis para controle do suprimento de fundos via CPGF	52
Quadro 4 - Roteiro de acompanhamento do Suprimento de Fundo via CPGF no Siafi	80

LISTA DE SIGLAS

AASP – Auto-Atendimento Setor Público

CGU – Controladoria-Geral da União

CPGF – Cartão de Pagamento do Governo Federal

CPR – Contas a Pagar e a Receber

GAO – *General Accounting Office*

MPOG – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão

PCSF – Proposta de Concessão de Suprimento de Fundos

SF – Suprimento de Fundos

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCU – Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	8
1.1.	O Tema e sua relevância.....	8
1.2.	Caracterização do problema	10
1.3.	Objetivos	11
1.4.	Metodologia	11
1.5.	Organização do trabalho	12
2.	MARCO TEÓRICO.....	13
2.1.	A Administração Pública e seus princípios.....	13
2.2.	O controle sobre os Recursos Públicos.....	18
2.3.	Atividade Financeira do Estado.....	21
3.	SUPRIMENTO DE FUNDOS	27
3.1	Legislação aplicável.....	31
3.2	Formas de Utilização.....	33
3.2.1	Tradicional	33
3.2.2	Cartão de Pagamento do Governo Federal.....	35
3.2.3	Vantagens do Cartão de Pagamento	37
3.3	Instrumentos de Informações e Operacionalização	43
3.3.1	Prestação de Contas.....	43
3.3.2	Informações do SIAFI.....	45
3.3.3	Contabilização.....	47
3.3.4	Contas Contábeis – Instrumento de Controle.....	52
3.3.5	Informações via CPR	53
4.	TRANSPARÊNCIA DOS GASTOS COM CPGF	55
4.1	Considerações Iniciais.....	55
4.2	Normas reguladoras.....	55
4.2.1	Pontos de risco para o controle	55
4.2.2	Perspectivas de melhoria.....	58
4.3	Informação sobre movimentação.....	66
4.3.1	Pontos de risco para o controle	66
4.3.2	Perspectivas de melhoria.....	69
5.	PROCEDIMENTO DE AUDITORIA.....	77
6.	CONCLUSÃO.....	81
	BIBLIOGRAFIA	86
	ANEXO 1 – MODELO “PROPOSTA DE CONCESSÃO DE SUPRIMENTO DE FUNDOS – PCSF”	
	ANEXO 2 – FORMULÁRIO “PROPOSTA DE ADESÃO”	
	ANEXO 3 – FORMULÁRIO “CADASTRO DE PORTADOR”	
	ANEXO 4 – FORMULÁRIO “CADASTRO DE CENTRO DE CUSTO”	

1. INTRODUÇÃO

1.1. O Tema e sua relevância

Este trabalho tem por escopo o Suprimento de Fundos utilizado pelos órgãos e entidades do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – Siafi, sob o enfoque da transparência dos gastos federais para o exercício do controle externo.

Segundo a doutrina contábil, o Suprimento de Fundos consiste na entrega de numerário a servidor, a critério do ordenador de despesas e sob a sua inteira responsabilidade, precedido de empenho, na dotação própria da despesa a realizar, que, por sua natureza ou urgência, não possa subordinar-se ao processo normal da execução orçamentária e financeira.

Esse instrumento reveste-se de caráter de excepcionalidade, podendo ser utilizado, de acordo com a legislação pertinente, para atender a: (a) despesas eventuais que exijam pronto pagamento em espécie; (b) despesas de caráter sigiloso; (c) despesas de pequeno vulto, assim entendidas aquelas cujo valor não ultrapasse os limites estabelecidos em Portaria do Ministro da Fazenda, e (d) despesas peculiares de alguns órgãos da Administração Pública, que obedecerão ao Regime Especial de Execução estabelecido pelos respectivos gestores.

A realização de gastos por meio de Suprimento de Fundos movimentava anualmente pouco mais de R\$ 200 milhões, no entanto há uma tendência de sua expansão, sobretudo pelo implemento de uma nova forma de utilização, qual seja, o Suprimento de Fundos via Cartão de Pagamento do Governo Federal – CPGF.

Esta forma de realização de gastos traz benefícios para a gestão pública – tais como a facilidade operacional e o diferimento do pagamento – e amplia, em relação às despesas de pequeno vulto, os limites gerais de concessão e individuais de cada item a ser adquirido.

A propensão natural é que o Suprimento de Fundo via Cartão de Pagamento venha a substituir gradativamente a forma tradicional de utilização, que é a que utiliza movimentação

de recursos financeiros por meio de contas bancárias, face às características que lhes são inerentes.

A tendência de incremento dos gastos realizados por meio de cartão foi observada em países que implementaram sistemática similar. Nos Estados Unidos, por exemplo, o uso do CPGF foi autorizado para pequenas compras governamentais; num período de dez anos os gastos aumentaram mais de dezesseis vezes, chegando à cifra de US\$ 16,4 bilhões em 2003 (de acordo com o relatório de avaliação GAO-04-717T, do *General Accounting Office*). Ou seja, adotando-se esse padrão de crescimento, ter-se-á no Brasil, em 2011 (considerando que a disseminação do uso do cartão somente ocorreu a partir de 2002), quantias vultosas de recursos públicos com suprimento de fundos, na ordem de R\$ 3,2 bilhões.

Na busca da eficiência alocativa de recursos escassos, diante da demanda sempre crescente por serviços e bens à sociedade, o controle desses gastos públicos ganha relevância. Sobretudo se levarmos em conta a flexibilização inerente aos gastos realizados por meio de Suprimento de Fundos, que prescinde de licitação e contratação, por exemplo.

Corroborando a importância do assunto, transcreve-se abaixo trecho do voto condutor do Acórdão TCU 1783/2004 – Plenário, *in verbis*:

[...] 33. Uma última observação. Creio existir uma tendência de crescimento da utilização do cartão de crédito corporativo [atualmente denominado CPGF] na Administração Pública brasileira, a exemplo do ocorrido em outros países. Isso, aliado às peculiaridades desse meio de execução da despesa pública, me levaram a pensar sobre a necessidade de que esta Corte passe a dispensar maior atenção sobre as despesas assim efetuadas. [...].

Torna-se, portanto, imperiosa a transparência desses gastos, de forma a possibilitar às instituições encarregadas de fiscalizar a aplicação do dinheiro público o exercício de suas funções.

No caso do controle externo, exercido pelo Tribunal de Contas da União – TCU, a fiscalização pode ser efetivada de duas formas: uma por meio do julgamento das contas dos responsáveis pela aplicação de recursos públicos, outra mediante instrumentos próprios de fiscalização, como auditoria, inspeção, acompanhamento e monitoramento. Qualquer que seja

a forma, faz-se necessária, para o exame da regularidade da aplicação desses gastos, a clareza e a evidência.

Ante o exposto, no intuito de oferecer uma contribuição para o exercício do controle dos gastos públicos, em prol da sociedade brasileira, o presente trabalho investigou se há transparência, sob a ótica do controle externo, dos gastos federais realizados por meio de Suprimento de Fundos via Cartão de Pagamento do Governo Federal.

A escolha do tema é também justificada pela perspectiva de que o presente estudo irá contribuir para o exercício do controle a cargo do TCU, fornecendo subsídios para a melhoria da transparência e o acompanhamento mais efetivo desses gastos.

Buscando atingir os objetivos propostos foi efetivada, preliminarmente, uma contextualização dos termos relacionados ao tema com supedâneo na doutrina e na legislação pertinente, explicitando o que se entende pelos princípios do dever de prestar contas, da eficiência e da transparência dos gastos; como se insere o controle externo dentro do sistema de controle do poder executivo federal; disposições gerais acerca das finanças públicas, mais precisamente das despesas e do suprimento de fundos.

1.2. Caracterização do problema

O tema foi escolhido ante a veiculação na imprensa da ausência de transparência dos gastos efetuados por meio do Cartão de Pagamento do Governo Federal. Como o cartão só tem sido utilizado, até o momento, para o pagamento de despesas enquadradas como Suprimento de Fundos, despertou-nos o interesse em estudar a transparência desses gastos, de forma a responder à seguinte indagação: Os mecanismos de transparência dos recursos aplicados por meio de Suprimentos de Fundos via CPGF são suficientes para o exercício do controle externo?

1.3. Objetivos

O objetivo geral deste trabalho é avaliar se os mecanismos de transparência dos gastos realizados por meio de Suprimento de Fundos – SF via CPGF são suficientes para a atuação do controle externo. Para a análise da transparência desses gastos adotou-se os seguintes parâmetros: (i) o grau de adequação e suficiência das normas que regulam esse SF e (ii) a disponibilidade e facilidade de acesso à informação sobre a movimentação realizada com o SF via CPGF. Especificamente o trabalho terá os seguintes objetivos específicos:

- Distinguir as formas de utilização de SF previstas na legislação, bem como visualizar a tendência e a implicação do incremento desses gastos via CPGF;
- Demonstrar os dispositivos legais e os instrumentos de informações e operacionalização do SF via CPGF;
- Levantar os mecanismos de contabilização, via Siafi, do SF via CPGF de forma a identificar se os mesmos possibilitam que as informações produzidas sejam transparentes;
- Identificar pontos de risco e as perspectivas de melhoria no controle desses gastos;
- Elaborar roteiro de procedimento de auditoria específico para a verificação pelo TCU da regularidade das despesas realizadas por meio de SF via CPGF, sob os aspectos da legalidade e economicidade, com base nas informações constantes do Siafi.

1.4. Metodologia

A metodologia adotada para a elaboração deste trabalho foi a pesquisa exploratória e, para atingir os objetivos propostos, utilizou-se como procedimento de coleta de dados a pesquisa bibliográfica em livros, artigos publicados em revistas especializadas, bem como em artigos disponíveis na Rede Mundial de Computadores (*Internet*).

Outro procedimento adotado foi a pesquisa documental, notadamente a referente às normas que regem as finanças públicas e o exercício do controle externo pelo TCU. E ainda, valeu-se da pesquisa a sistemas informatizados, em especial, ao Siafi Operacional.

Do cotejamento das informações obtidas no desenvolvimento dos procedimentos de pesquisa supracitados consolidam-se os ensinamentos que contribuam para o entendimento do tema em pauta e, por via de consequência, gerou-se o texto contemplando as idéias necessárias à construção do raciocínio e conclusão do trabalho.

1.5. Organização do trabalho

O presente trabalho está organizado em seis capítulos. Inicialmente faz-se uma contextualização do tema, do problema, dos objetivos, da metodologia e da organização do trabalho. Realiza-se uma abordagem sobre o marco teórico que envolve o tema, apresentando conceitos acerca do que seja a administração pública e seus princípios, dos controles sobre os recursos públicos e da atividade financeira do Estado, mais precisamente do orçamento público e das despesas públicas.

Posteriormente, são demonstrados elementos essenciais sobre o suprimento de fundos, especialmente via CPGF, como conceitos e legislação pertinente, formas de utilização e instrumentos de informações e operacionalização.

Em seguida, é apresentado o estudo sobre a transparência desses gastos com CPGF para o controle externo, seja em relação às normas reguladoras seja à informação sobre movimentação realizada.

Depois, demonstra-se alguns procedimentos de auditoria em um roteiro de acompanhamento de Suprimento de via CPGF no Siafi.

E, por fim, são apresentadas as conclusões a respeito do tema.

2. MARCO TEÓRICO

2.1. A Administração Pública e seus princípios

Os princípios constitucionais da Administração Pública estão insculpidos no art. 37, *caput*, da nossa Carta Magna, nos seguintes termos: “Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

Nesse contexto, preliminarmente, cumpre conceituar Administração Pública. Assim, segundo Meirelles (2001, p.59):

Em sentido formal, a Administração Pública, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços do próprio Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. Numa visão global, a Administração Pública é, pois, todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas.

Para Gasparini (2005, p.44), a Administração Pública, pelo critério formal, é sinônimo de Estado (Administração Pública); pelo material, equivale à atividade administrativa (administração pública). O autor acrescenta que com esses dois sentidos a referida locução é usada no art. 37 da Constituição Federal.

A Administração Pública está vinculada, dentre outros, aos princípios elencados no art. 37, *caput*, da Lei Maior. De acordo com Medauar (2005, p.139) os princípios “constituem as bases nas quais assentam institutos e normas jurídicas”. Especialmente no Direito Administrativo, os princípios assumem importância ainda maior, pois, segundo a autora, “por ser um direito de elaboração recente e não codificado os princípios auxiliam a compreensão e consolidação de seus institutos”.

A Lei 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, estabelece em seu art. 2º que “a Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”. Ao lado dos Princípios da Administração Pública, Meirelles (2001, p.96) dedica especial atenção, em capítulo específico, aos “poderes e deveres do administrador público, ou seja, os encargos daqueles que gerem bens e interesses da comunidade”: poder-dever de agir, dever de eficiência, dever de probidade e dever de prestar contas.

Para cumprir o objetivo deste trabalho, destacaremos a seguir o princípio da publicidade, diretamente relacionado com a transparência da gestão pública, o princípio da eficiência, e ainda, o dever de prestar contas, dever indeclinável de todo administrador público.

O Princípio da Publicidade exige ampla divulgação dos atos praticados pela Administração Pública, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas em lei, conforme ensina Di Pietro (2005).

Numa democracia a transparência e a publicidade da gestão são elementos fundamentais, na medida em que viabilizam o controle da conduta dos agentes responsáveis pela aplicação dos recursos públicos. No dizer de Mello (2005, p.102), consagra-se no Princípio da Publicidade:

o dever administrativo de manter plena transparência em seus comportamentos. Não pode haver em um Estado Democrático de Direito, no qual o poder reside no povo (art. 1º, parágrafo único, da Constituição), ocultamento aos administrados dos assuntos que a todos interessam, e muito menos em relação aos sujeitos individualmente afetados por alguma medida.

Entretanto, a simples publicação na imprensa oficial dos atos praticados pela administração não atende plenamente às necessidades da sociedade. Hoje, a transparência da gestão pública está intimamente ligada ao exercício da cidadania. Todo cidadão tem direito de

saber como estão sendo gastos os recursos entregues ao poder público por meio dos tributos. Nesse sentido, a transparência dos atos praticados pelas autoridades e por servidores públicos é ferramenta imprescindível ao controle social.

Em sintonia com essa necessidade da sociedade, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/00) dedicou capítulo específico à transparência, ao controle e à fiscalização da gestão pública, assim se referindo:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Art. 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

[...]

Seguindo a mesma linha, o art. 27 da Lei 10.180/01 instituiu que “o Poder Executivo estabelecerá, em regulamento, a forma pela qual qualquer cidadão poderá ser informado sobre os dados oficiais do Governo Federal relativos à execução dos orçamentos da União”.

Nesse contexto, com a proposta de fomentar o controle social e a participação da sociedade na fiscalização dos gastos públicos, desenvolveu-se o Portal da Transparência, que disponibiliza aos cidadãos informações sobre a aplicação dos recursos do Governo Federal. O Decreto nº 5.482/2005, que dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, por meio da Rede Mundial de Computadores – *Internet*, incumbiu a Controladoria-Geral da União (CGU) da gestão do referido portal, nos seguintes termos:

Art. 1º O Portal da Transparência do Poder Executivo Federal, sítio eletrônico à disposição na Rede Mundial de Computadores - Internet, tem por finalidade veicular dados e informações detalhados sobre a execução orçamentária e financeira da União, compreendendo, entre outros, os seguintes procedimentos:

I - gastos efetuados por órgãos e entidades da administração pública federal;
II - repasses de recursos federais aos Estados, Distrito Federal e Municípios;
III - operações de descentralização de recursos orçamentários em favor de pessoas naturais ou de organizações não-governamentais de qualquer natureza; e
IV - operações de crédito realizadas por instituições financeiras oficiais de fomento.
§ 1º A Controladoria-Geral da União, como órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, fica incumbida da gestão do Portal da Transparência.
[...]

O Princípio da Eficiência foi inserido entre os princípios constitucionais da Administração Pública pela Emenda Constitucional nº 19, de 04/06/98.

Para Meirelles (2001, p.90), o princípio em tela é um dos deveres da Administração Pública:

Dever de eficiência é o que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.

Segundo a doutrina o princípio da eficiência corresponde ao “dever da boa administração” do direito italiano. Di Pietro (2005, p.98) afirma que este princípio apresenta dois aspectos:

Pode ser considerado em relação ao modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público.

O Decreto-Lei 200/67 já delineava alguns aspectos da eficiência na Administração Pública. Posteriormente, tal questão esteve muito presente ao se falar da reforma do Estado. O Plano Diretor da Reforma do Estado, elaborado em 1995, deixava claro a necessidade de uma Administração eficiente:

[...] É preciso, agora, dar um salto adiante, no sentido de uma administração pública que chamaria de "gerencial", baseada em conceitos atuais de administração e eficiência, voltada para o controle dos resultados e descentralizada para poder chegar ao cidadão, que, numa sociedade democrática, é quem dá legitimidade às

instituições e que, portanto, se torna "cliente privilegiado" dos serviços prestados pelo Estado.

É preciso reorganizar as estruturas da administração com ênfase na qualidade e na produtividade do serviço público; na verdadeira profissionalização do servidor, que passaria a perceber salários mais justos para todas as funções. Esta reorganização da máquina estatal tem sido adotada com êxito em muitos países desenvolvidos e em desenvolvimento. [...]

Gasparini (2005, p.21) assevera que o princípio da eficiência “impõe à Administração Pública direta e indireta a obrigação de realizar suas atribuições com rapidez, perfeição e rendimento, além, por certo, de observar outras regras, a exemplo do princípio da legalidade”. Esta observação do autor é oportuna, pois não se pode admitir que em nome da eficiência o administrador aja ao arrepio da lei. Conforme afirma Di Pietro (2005, p.99), “eficiência é um princípio que se soma aos demais princípios impostos à Administração, não podendo sobrepor-se a nenhum deles, especialmente ao da legalidade, sob pena de sérios riscos à segurança jurídica e ao próprio Estado de Direito”.

O Dever de Prestar Contas – *Accountability* é inerente a todo aquele que gere bens, direitos e serviços de terceiros. Quando este terceiro é a coletividade, mais se justifica a prestação de contas. Este é o entendimento de Meirelles (2001, p.101) ao afirmar que:

o dever de prestar contas é decorrência natural da administração como encargo da gestão de bens e interesses alheios. [...] No caso do administrador público, esse dever ainda mais se alteia, porque a gestão se refere aos bens e interesses da coletividade e assume o caráter de um *múnus público*, isto é, de um encargo para com a comunidade. Daí o dever indeclinável de todo administrador público – agente político ou simples funcionário – de prestar contas de sua gestão administrativa, e nesse sentido é a orientação de nossos Tribunais.

O parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal estabelece que “prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumas obrigações de natureza pecuniária”. Vemos que esse dispositivo constitucional refere-se a “dinheiros, bens e valores públicos”, entretanto o dever de prestar

contas deve ser visto de uma maneira mais ampla, ou seja, todos os atos da administração, toda gestão pública deve estar sujeita a este princípio.

O dever de prestar contas está intimamente ligado à transparência dos atos praticados pelas autoridades e servidores públicos e, é um direito do cidadão comum, para o exercício pleno de sua cidadania. Neste sentido surge o conceito de *Accountability*, que segundo Relatório de Atividades extraído do Portal do Tribunal de Contas da União “é o processo pelo qual os indivíduos responsáveis pelas entidades do setor público são chamados a prestar contas de todos os aspectos de seu desempenho como administradores públicos”. O citado relatório além de conceituar *Accountability* aponta suas finalidades fundamentais:

[...] A Administração Pública tem o dever de prestar contas perante a sociedade e esta tem o direito de controlar a ação do governo. Este é exatamente o conceito de *accountability*, próprio do sistema anglo-saxão, que contribui fortemente para as discussões do controle social e, embora sem possuir uma tradução exata para a língua portuguesa, tem por finalidades fundamentais:

- a) direcionar e orientar a ação administrativa;
- b) aferir o desempenho e os resultados da gestão pública; e
- c) garantir sua probidade e integridade

O conceito pressupõe, ainda, a integração dos meios de controle formais e informais e a soma das prestações de contas oficiais exercidas pelas casas legislativas e pelos tribunais de contas com a fiscalização direta da sociedade. Os dois tipos de controle devem ser sobrepostos, de modo que ocorra uma superexposição da administração pública, e esta deve ter suas contas submetidas anualmente ao exame dos fiscais, em linguagem técnica e, também diariamente, a toda a população, por meio de demonstrativos de fácil compreensão.

2.2. O controle sobre os Recursos Públicos

De acordo com Gasparini (2005, p.818) o controle da Administração Pública é a “atribuição de vigilância, orientação e correção de certo órgão ou agente público sobre a atuação de outro ou de sua própria atuação, visando confirmá-la ou desfazê-la, conforme seja ou não legal, conveniente, oportuna e eficiente”.

O controle da Administração Pública pode ser classificado segundo vários critérios. Assim, se considerarmos o órgão que exerce o controle, ele pode ser classificado em administrativo, legislativo ou judicial. Caso consideremos o momento em que ele é exercido, pode ser prévio, concomitante ou posterior. Estes são apenas exemplos de classificação, outras existem, que variam de acordo com o critério adotado pela doutrina.

A Constituição Federal, em capítulo específico destinado à “Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária” refere-se ao controle interno e ao controle externo, nos seguintes termos:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

[...]Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União

[...]

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

A classificação do controle em interno e externo, conforme utilizado na Carta Magna, adota como critério o agente controlador, caso este pertença ou não à estrutura da própria entidade controlada. Assim, controle interno é aquele exercido pela própria Administração sobre seus órgãos e suas entidades da Administração Indireta. Enquanto controle externo é aquele exercido por órgão, ente ou instituição exterior à estrutura da Administração, a

exemplo de uma auditoria do Tribunal de Contas sobre determinada despesa realizada pelo Executivo.

Mello (2005, p.870) classifica o controle externo em: “(I) o controle parlamentar direto, (II) o controle exercido pelo Tribunal de Contas (órgão auxiliar do Legislativo nesta matéria) e (III) o controle jurisdicional”. Tendo em vista o objetivo deste trabalho, o estudo restringiu-se ao controle externo exercido pelo Tribunal de Contas.

Conforme já mencionado, “o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União” (Art. 71 da CF). A redação deste artigo pode levar à errônea impressão que o TCU é um órgão auxiliar e, portanto, subordinado ao Legislativo, o que não é verdade. Sobre esta questão, esclarecedora é a posição de Medauar (2005, p.458):

Criado por iniciativa de Ruy Barbosa, em 1890, o Tribunal de Contas é instituição estatal independente, pois seus integrantes têm as mesmas garantias atribuídas ao Poder Judiciário (CF, art. 73, § 3º). Daí ser impossível considerá-lo subordinado ou inserido na estrutura do Legislativo. Se a sua função é de atuar em auxílio ao Legislativo, sua natureza, em razão das próprias normas constitucionais, é a de órgão independente, desvinculado da estrutura de qualquer dos três poderes.

Outro ponto a se destacar é a natureza administrativa do Tribunal de Contas. Os termos “tribunal” e “julgar as contas” podem induzir ao erro de classificá-lo como órgão de natureza jurisdicional. Entretanto, vale repisar, que o TCU se apresenta como órgão técnico, de natureza administrativa.

O art. 71 da Constituição Federal elenca as atribuições do Tribunal de Contas da União, entre as quais se destacam: a) emitir parecer prévio sobre as contas prestadas anualmente pelo Chefe do Executivo; b) exercer auditoria financeira, orçamentária, contábil, operacional e patrimonial sobre os entes controlados; c) apreciar as contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos.

A Constituição indica, ainda, as providências que o Tribunal pode adotar nos casos de contas ou despesas ilegais, permitindo a aplicação de sanções prevista em lei como, entre

outras, multa proporcional ao dano causado ao Erário. Verificada a ilegalidade, o Tribunal poderá, também, assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da Lei. Ressalte-se que além das competências constitucionais do TCU, outras lhe foram atribuídas pela legislação infraconstitucional, em especial, pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00).

Outro aspecto que merece destaque é a redação dada ao art. 70 da Lei Maior. Naquele dispositivo está estabelecido que a fiscalização dar-se-á quanto à “legalidade, legitimidade, economicidade” dos atos praticados. Vê-se a preocupação do legislador não só com a legalidade da gestão pública, mas também com a economicidade, que está diretamente relacionada com o princípio da eficiência.

O Tribunal, em cumprimento ao mandamento constitucional, paralelamente às auditorias de conformidade, nas quais o enfoque principal é a legalidade da gestão, vem dedicando especial atenção às auditorias operacionais e às auditorias de avaliação de programas de governo, visando contribuir para a melhoria da prestação do serviço público e otimização do uso dos recursos.

2.3. Atividade Financeira do Estado

Visando cumprir o seu objetivo principal, a promoção do bem comum, o Estado desenvolve uma série de atividades, que podem ser divididas em atividades-fim (educação, saúde, segurança, etc) e atividades-meio (tributação, atividades financeiras, etc). Para tanto, deve possuir os meios financeiros que possibilitem realizar suas atividades. Nesse sentido, Pereira (2003, p.41) afirma:

Para que possa desempenhar essas atividades políticas, sociais, econômicas, administrativas, entre outras, que constituem sua finalidade precípua, o Estado necessita de promover a busca de meios materiais para que possa prestar os serviços de interesse geral que lhe são atribuídos. Essa atividade de natureza patrimonial, cujo objetivo é atender às necessidades públicas, denomina-se atividade financeira do Estado.

Deodato (1980, p.6) define a atividade financeira do Estado como “a procura de meios para satisfazer às necessidades públicas”. Pereira (2003, p.41), por sua vez, acredita que essa atividade do Estado “não se restringe à mera arrecadação dos meios indispensáveis à prestação dos serviços públicos”. Nesse sentido, Baleeiro (1978, p.18) assevera que a atividade financeira do Estado consiste “em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu a outras pessoas de direito público”.

Assim, de acordo com a conceituação acima, concluímos que a atividade financeira do Estado resume-se em obter, despender, gerir e criar, que correspondem, respectivamente, à Receita Pública, Despesa Pública, Orçamento e Crédito Público.

Interessam ao presente estudo os aspectos atinentes ao orçamento público e à despesa pública.

2.3.1. Orçamento Público

Segundo Angélico (1995, p.18), não há uma definição de orçamento que seja pacificamente aceita pela maioria da doutrina. Ele afirma que sobre a questão existem três teorias:

A primeira, tendo à frente o economista alemão *Hoennel*, declara que o orçamento é sempre uma lei. A segunda, comandada pelo constitucionalista francês *Leon Duguít*, sustenta que o orçamento é, em algumas de suas partes, um simples ato administrativo, às vezes simplesmente contábil e, em outras partes, ele é lei. A terceira teoria, mais difundida, liderada pelo financista *Gaston Jèze*, entende que o orçamento possui apenas a aparência de lei, mas sua substância não é a de uma lei.

Na sua concepção, “o orçamento não é essencialmente uma lei, mas um programa de trabalho do Poder Executivo. Programa que contém planos de custeio dos serviços públicos, planos de investimentos, de inversões e, ainda, planos de obtenção de recursos”. O mestre

acrescenta que a execução desse programa de trabalho exige autorização prévia do órgão de representação popular; e a forma material desse órgão expressar sua autorização é a lei.

A doutrina costuma classificar o orçamento em tradicional e moderno. Para Pires (2002, p.70) “o orçamento tradicional era o instrumento utilizado pelo Estado para demonstrar as previsões de receitas e autorizações de despesas, classificando estas últimas, apenas, por objeto de gasto, sem se preocupar com as necessidades reais da administração pública e da população”. Quanto ao orçamento moderno, o referido autor afirma que:

Com a evolução da corrente defensora da reforma orçamentária moderna, o orçamento passa a ser tratado como uma peça que tem influência direta na economia. Este instrumento de planejamento procura aplicar os recursos públicos objetivando uma maior produção com o menor custo possível e procura, ainda, desenvolver seu papel de regulador da economia, uma vez que o Governo tem a função de atender às necessidades econômicas e sociais da população, aumentar a renda nacional e distribuir essa renda para assegurar um nível de vida digno à população.

Entre os tipos de orçamento que se enquadram no conceito de orçamento moderno merece destaque o Orçamento-Programa, que é um instrumento de planejamento da gestão pública, sem se afastar da função de controlar os gastos da administração. Nesse sentido é o ensinamento de J. Machado Jr. e Reis (2002, p.11) ao comentarem a Lei 4.320/64:

O orçamento, entretanto, evoluiu para aliar-se ao planejamento, surgindo o orçamento-programa como especialização devendo, na prática, operar como elo entre os sistemas de planejamento e finanças. Com isto torna-se possível a operacionalização dos planos, porque os monetariza, isto é, coloca-os em função dos recursos financeiros disponíveis, permitindo que o planejador tenha os pés no chão, em face das disponibilidades dos recursos financeiros. Esta é, sem dúvidas, a idéia central da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Assim, o orçamento apresenta-se fundamentalmente como instrumento de que o administrador dispõe para equacionar o futuro em termos realísticos, como um curso de ação, um programa operacional.

A integração planejamento/orçamento é a tônica hoje em dia, capaz de consertar as distorções administrativas e remover os empecilhos institucionais que dificultam a modernização dos métodos e processos administrativos no Brasil.

[...], o orçamento deverá assegurar informações sobre políticas e programas para possibilitar o controle gerencial, aliadas a um sistema de quantificação física para a mensuração das ações governamentais.

[...].

Modernamente o orçamento é mais que uma consolidação de planos físicos e de recursos das mais variadas naturezas: é um instrumento de trabalho[...]. Daí porque entendermos que o orçamento é também um instrumento de controle gerencial, por

possibilitar informações para comparações e avaliações de caráter gerencial, tais como as da economicidade, da eficiência, da eficácia e da efetividade.

A Constituição Federal corroborou a idéia de orçamento como peça do planejamento da Administração, ao instituir, em seu art. 165, que “leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I - o plano plurianual; II - as diretrizes orçamentárias; III - os orçamentos anuais”. O Plano Plurianual estabelece a programação, o planejamento da administração a médio prazo. Por sua vez a Lei de Diretrizes Orçamentárias faz a integração entre o PPA e o orçamento anual. A LDO além de orientar a elaboração dos orçamentos anuais, destaca as prioridades que serão executadas em cada exercício.

Cabe ressaltar que a evolução do orçamento, que passou a ser um instrumento do planejamento, não alterou sua característica de ferramenta fundamental para o exercício do controle dos atos da administração. Com a aprovação do orçamento, o Executivo está sendo autorizado a executar o que nele está previsto e, ao mesmo tempo, sendo obrigado a efetuar os registros e controles pertinentes à execução orçamentária. Assim, a lei orçamentária é um mecanismo de controle, que permite à sociedade, ao Poder Legislativo e aos órgãos de controle cumprirem seu papel fiscalizatório, examinando a qualquer momento a regularidade da execução da receita e da despesa pela Administração.

2.3.2. Despesa Pública

Moreira Neto (1999, p.84) conceitua a despesa pública como “o dispêndio de dinheiro extraído do patrimônio financeiro público, legalmente autorizado e administrativamente conferido, destinado a atender ao custeio das atividades administrativas internas e externas do Estado”. Para Kohama (1995, p.109), constituem despesa pública:

Os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações, etc.

Nesse mesmo sentido, Pires (2002, p.139) afirma que “a despesa é parte do orçamento, ou seja, é onde se encontram classificadas todas as autorizações para gastos com várias atribuições e funções governamentais”.

O administrador público em seus atos deve buscar o interesse público. Assim, como não poderia deixar de ser, a despesa pública deverá estar sempre voltada para uma finalidade pública, e não para atender aos interesses do administrador ou de terceiros.

Quanto à classificação orçamentária da despesa pública tem-se: a classificação institucional, a funcional, programática e a econômica. A institucional é aquela que separa as unidades ou órgãos responsáveis pela execução do orçamento. A classificação funcional possui duas categorias, conforme estabelecido pela Portaria nº 42/99: função que é “o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público”; e subfunção que “representa uma partição da função visando agregar determinado subconjunto de despesa do setor público”.

A classificação programática utiliza o programa como elo entre o planejamento de médio prazo e o orçamento anual e os projetos e atividades como instrumentos de realização dos programas. Segundo Giacomoni (2005, p.102), esta classificação da despesa, considerada a mais moderna, tem por finalidade básica “demonstrar as realizações do governo, o resultado final de seu trabalho em prol da sociedade”.

Já a classificação econômica, implementada pelo art. 12 da lei 4.320/64, divide as despesas em duas categorias: despesas correntes e de capital, para as quais Kohama (1995, p.111) apresenta as seguintes definições:

Despesas Correntes são gastos de natureza operacional, realizados pela administração pública, para a manutenção e o funcionamento dos seus órgãos.

Despesas de Capital são os gastos realizados pela administração pública, cujo propósito é o de criar novos bens de capital ou mesmo de adquirir bens de capital já em uso, como é o caso dos investimentos e inversões financeiras, respectivamente,

e, que constituirão, em última análise, incorporações ao patrimônio público de forma efetiva ou através de mutação patrimonial.

A despesa pública para ser executada deve passar por estágios. Embora não seja matéria pacífica entre os doutrinadores, a Lei 4.320/64 apresenta três estágios que a despesa deve percorrer: empenho, liquidação e pagamento. Os artigos 58 e 63 da referida lei apresentam, respectivamente, os conceitos de empenho e liquidação da despesa:

Art. 58. O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

[...]Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

[...]

Já o pagamento é o ato em que a administração faz a entrega do numerário correspondente, recebendo a devida quitação, no dizer de Kohama (1995, p.169).

Registre-se ainda que o art. 68 da Lei 4.320/64 permite a execução da despesa pelo regime de adiantamento – Suprimento de Fundos – “para o fim de realizar despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação”. Tais despesas serão exaustivamente tratadas no decorrer deste trabalho.

3. SUPRIMENTO DE FUNDOS

O suprimento de fundos, segundo Pires (2002), consiste na entrega de numerário a servidor, a critério do ordenador de despesa e sob a sua inteira responsabilidade, precedido de empenho na dotação própria da despesa a realizar, que, por sua natureza ou urgência, não possa subordinar-se ao processo normal da execução orçamentária e financeira.

Nesse diapasão, Mota (2005) assevera que o suprimento de fundos é utilizado para a realização de algumas despesas que, em casos excepcionais, não podem estar sujeitas a procedimento licitatório; funciona, portanto, como uma espécie de adiantamento de dinheiro a servidor para que ele possa realizar gastos por conta do órgão, dentro de certos limites.

Piscitelli, Timbó e Rosa (1999) acrescentam que o suprimento de fundos se trata de modalidade de realização de despesa por meio de adiantamento concedido pelo ordenador de despesa a servidor, na condição de seu preposto, para prestação de contas posterior. Afirmam, ainda, que após a aprovação desta, o ordenador torna-se responsável pela aplicação dos recursos.

Para Albuquerque, Medeiros e Feijó (2006), a Administração Pública necessita, em determinadas situações, utilizar-se de alguma sistemática especial para realizar despesas que, por sua peculiaridade, não se enquadram na sistemática normal de execução. À sistemática de adiantamento é dado, no âmbito do governo, o nome de suprimento de fundos, que se assemelha ao “fundo fixo de caixa” das empresas.

A previsão legal do suprimento de fundos – também denominado por adiantamento – encontra-se nos artigos 65, 68 e 69 da Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Ela prescreve que o regime de adiantamento consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedido de

empenho na dotação própria para o fim de realizar despesas¹, que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação.

Essa lei dispõe, também, que as despesas a serem executadas por meio de adiantamento deverão estar expressamente definidas em lei, e que o servidor não poderá estar em alcance², tampouco ser responsável por mais de dois adiantamentos.

Por sua vez, os artigos 74, § 3º, 81, parágrafo único, e 83 do Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967, estabelecem que o suprimento de fundos pode ser utilizado em casos excepcionais, quando houver despesa não atendível pela via bancária, e que cabe ao servidor contemplado por esse adiantamento, chamado de suprido, prestar contas de sua aplicação dentro do prazo assinalado, bem como fornecer indicação precisa dos saldos em seu poder em 31 de dezembro, para efeito de contabilização e reinscrição da respectiva responsabilidade pela sua aplicação em data posterior, comprovando até 15 de janeiro seguinte a importância aplicada até aquela data.

Ainda segundo o artigo 80, §§ 1º e 3º, desse diploma legal, as despesas realizadas por esse meio de execução, desde que anuídas pelo ordenador de despesa – autoridade a quem compete, entre outras atribuições, a autorização do suprimento de fundos –, serão escrituradas e incluídas nas suas tomadas de contas, e ele deve determinar imediatas providências administrativas no caso de impugnação da despesa.

Na União, este assunto está regulamentado pelo Decreto 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que preceitua, nos artigos 45 e 47, as situações para se conceder suprimento de fundos a servidor, quais sejam: (a) para atender despesas eventuais, inclusive em viagem e com serviços especiais, que exijam pronto pagamento em espécie; (b) quando a despesa deva ser

¹ Essa exigência fundamenta-se na vedação da realização de despesa sem prévio empenho - art. 60 da Lei 4.320/61 –, ou seja, na necessidade da existência de dotação orçamentária nas naturezas de despesa específicas do objeto da concessão do suprimento de fundos. Por força do art. 37 desse diploma legal, as despesas orçamentárias deverão ser registradas até o nível de elemento. Assim sendo, o adiantamento deverá processar-se no elemento de despesa objeto do gasto que será executado.

feita em caráter sigiloso, conforme se classificar em regulamento³; (c) para atender despesas de pequeno vulto, assim entendidas aquelas cujo valor, em cada caso, não ultrapassar limite estabelecido em Portaria do Ministro da Fazenda, e (d) para atender a peculiaridades de alguns órgãos da Administração Pública, que obedecerão ao Regime Especial de Execução estabelecido em instruções aprovadas pelos respectivos dirigentes máximos.

Esse decreto determina, ainda, alguns preceitos a serem observados no suprimento de fundos, todos elencados no artigo 45.

No § 1º, registra que o suprimento será contabilizado e incluído nas contas do ordenador como despesa realizada⁴. As restituições, por falta de aplicação ou aplicação indevida, constituirão anulação da despesa ou receita orçamentária, se recolhidas após o encerramento do exercício, em obediência ao disposto no artigo 38 da Lei 4.320/64⁵.

Fixa, no § 3º, os casos em que não se concederá suprimento de fundos⁶, a saber: a) a responsável por dois suprimentos; b) a servidor que tenha a seu cargo e guarda ou a utilização do material a adquirir, salvo quando não houver na repartição outro servidor; c) a responsável por suprimento de fundos que, esgotado o prazo, não tenha prestado contas de sua aplicação; e d) a servidor declarado em alcance.

Por fim, no § 4º assinala que os valores limites de concessão e de pagamentos individuais para as despesas de pequeno vulto serão fixados em portaria do Ministro de Estado da Fazenda.

² De acordo com Mota (2005), servidor em alcance é aquele que não prestou contas no prazo regulamentar ou o que teve suas contas recusadas ou impugnadas em virtude de desvio, desfalque, falta ou má aplicação de dinheiro, bens ou valores.

³ Segundo Pires (2002), o suprimento concedido para atender às despesas com diligências especiais e às de caráter secreto ou reservado, se estimadas como predominantes, poderá abranger despesas de pronto pagamento, independentemente da concessão de outro concedido para o mesmo fim.

⁴ Mota (2005) chama atenção de que a concessão é o momento em que o suprimento de fundos será contabilizado e incluído nas contas do ordenador como despesa realizada.

⁵ “Reverte à dotação a importância de despesa anulada no exercício; quando a anulação ocorrer após o encerramento deste, considerar-se-á receita do ano em que se efetivar”.

⁶ Conforme mencionado, a Lei 4.320/64 faz apenas duas restrições: servidor em alcance e responsável por dois adiantamentos.

Em síntese, o suprimento de fundos refere-se à disponibilização de recursos financeiros a servidor que irá aplicá-lo e depois prestar contas do que foi gasto. Requer prévio empenho e tem-se o registro de despesa antes que ela ocorra, caracterizando um adiantamento. Este é utilizado para execução de despesa quando não for possível aguardar o seu processamento normal (empenho – liquidação – pagamento) e não puder ser submetida ao procedimento licitatório (dispensa de licitação), em decorrência de sua excepcionalidade, natureza ou urgência. As despesas serão contabilizadas e incluídas nas contas do ordenador de despesas como despesa realizada, sendo que os valores não aplicados constituirão anulação de despesas, ou receita orçamentária, se recolhidas após o encerramento do exercício.

A sua utilização se justifica na medida em que se torna um instrumento de gestão pública válido e necessário para a realização de determinadas despesas, que, pelas suas características, exigem tratamento diferenciado, de forma a agilizar ou adequar a execução da despesa. Visa, portanto, atender ao princípio da eficiência, que deve nortear toda Administração Pública.

O processo de suprimento de fundos ocorre em cinco fases⁷: 1ª) a proposta - demanda por materiais e serviços de algum setor do órgão ou entidade; 2ª) a concessão - despacho de autoridade competente (ordenador de despesa) concedendo o adiantamento a determinado servidor; 3ª) a entrega do numerário - disponibilização dos recursos financeiros; 4ª) a utilização do recurso - aplicação efetiva desses recursos; 5ª) a prestação de contas - comprovação dessa aplicação.

Há duas formas de utilização do suprimento de fundos: a tradicional, que movimenta os recursos financeiros por meio de contas bancárias junto a instituições financeiras, e o Cartão de Pagamento do Governo Federal – CPGF, que funciona como cartão corporativo, nacional e internacional, operacionalizado por instituição financeira autorizada. O que

⁷ Manual Siafi (por força da IN/STN 5/96, tem caráter normativo): Macrofunção 02.11.21 (antiga 02.11.22), que trata de suprimento de fundos.

distingue fundamentalmente uma da outra é o meio utilizado para movimentar os recursos, ou seja, a conta bancária ou o cartão corporativo. Destarte, diferenciam-se mormente nas fases de entrega do numerário e de utilização do recurso, conforme se verá a seguir.

3.1 Legislação aplicável

Há normas de regência aplicáveis ao suprimento de fundos em geral e outras específicas para o CPGF, sendo ambas abordadas neste trabalho. A legislação vem se modificando ao longo do tempo, mormente em relação ao cartão; não obstante o levantamento ora realizado seja de todo o histórico da legislação pertinente, o estudo crítico que se propõe focaliza tão-somente a atual, com vistas à análise contemporânea da transparência desses gastos.

O suprimento de fundos via CPGF é atualmente disciplinado pelos seguintes normativos:

- Lei 4.320/64 e Decreto-Lei 200/67: previsão legal do suprimento de fundos;
- Decreto 93.872/86⁸: regulamenta o suprimento de fundos na União;
- Decreto 941/93, alterado pelo Decreto 2.397/97: estabelece que despesas com os deslocamentos do Presidente da República, do Vice-Presidente da República e dos Ministros de Estado serão realizadas mediante suprimento de fundos;
- Portaria 95/02 do Ministério da Fazenda⁹: fixa limites de concessão de suprimentos de fundos e de pagamentos individuais para as despesas de pequeno vulto, diferenciados caso a movimentação ocorra por meio de contas bancárias ou com o uso do cartão. Esses limites são percentuais a serem aplicados sempre sobre o valor máximo da

⁸ Alterado pelos seguintes decretos: Decreto 2.289/97 – redação do art. 45, inc. I; Decreto 1.672/95 – redação do art. 45, § 4º; Decreto 5.026/04 – redação do art. 47, revogando o art. 1º do Decreto 2.397/97 e os Decretos 2.497/98 e 3.639/00.

⁹ Revogou a Portaria 492/93 do Ministério da Fazenda. Ela prevê ainda que excepcionalmente poderá ser concedido suprimento de fundos em montante superior ao fixado, sempre requerendo despacho fundamentado da autoridade de nível ministerial.

modalidade de licitação “Convite” (alíneas “a” dos incisos I e II, artigo 23 da Lei 8.666/93). O quadro seguinte apresenta os valores aplicáveis aos suprimentos movimentados para despesas de pequeno vulto:

	Suprimento tradicional		Suprimento via cartão de pagamento	
	Limite de concessão	Limite de cada despesa	Limite de concessão	Limite de cada despesa
Obras e serviços de engenharia	7.500,00	375,00	15.000,00	1.500,00
Compras e demais serviços	4.000,00	200,00	8.000,00	800,00

Quadro 1 – Valores aplicáveis aos SF – pequeno vulto

- Instrução Normativa 4/04 da Secretaria do Tesouro Nacional¹⁰: consolida instruções para movimentação dos recursos da Conta Única do Tesouro Nacional e para abertura e manutenção de contas bancárias. Regula o processo de movimentação de suprimento de fundos, prevendo que deverá ocorrer preferencialmente via CPGF;
- Decreto 5.355/05¹¹, alterado pelo Decreto 5.635/05: regulamenta a utilização do CPGF;
- Portaria 41/05¹², alterada pelas Portarias 1/06 e 44/06, todas do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão: estabelece normas complementares para utilização do CPGF relativas aos Decretos 5.355/05 e 5.635/05, respectivamente;
- Contrato MPOG n° 04/2006, firmado entre a União, por intermédio do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, e a empresa BB Administradora de Cartões de Crédito S/A – BBCartões: rege a administração e emissão do CPGF¹³.
- Macrofunção 02.11.21 do Manual Siafi¹⁴: consolida as regras de uso do suprimento de fundos presentes nos demais normativos e detalha procedimentos para as duas

¹⁰ Revogou a Instrução Normativa STN 4/02.

¹¹ Revogou o Decreto 4.002/01 e o Decreto 3.892/01, que, por sua vez, revogou o Decreto 2.809/98.

¹² Revogou Portaria 265/01 do então Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, que estabelecia normas complementares relativas ao Decreto 3.892/01; esta, por sua vez, revogou a Portaria Interministerial 3.534/98 do então Ministério de Administração e Reforma do Estado, que estabelecia normas complementares relativas ao Decreto 2.809/98.

¹³ Extraído do site www.comprasnet.gov.br.

formas de utilização – tradicional e cartão de pagamento – e para contabilização desses recursos;

- Macrofunção 02.11.33 do Manual Siafi¹⁵: consolida as regras de uso do cartão de pagamento presentes nos demais normativos e detalha os procedimentos para aquisição e pagamento de bens e serviços e para a contabilização das respectivas despesas;

- Manual do Cartão de Pagamento do Governo Federal: reúne as informações básicas sobre o CPGF, serviços agregados, forma de gerenciamento, legislação e respostas às principais dúvidas quanto ao uso do cartão;

3.2 Formas de Utilização

3.2.1 Tradicional

O suprimento de fundos tradicional consiste na utilização de contas bancárias para a sua operacionalização, denominadas contas tipo B.

Primeiramente há uma demanda por materiais e serviços de algum setor do órgão ou da entidade, formalizada por meio de uma proposta à autoridade competente: o ordenador de despesa. A proposta deverá conter a finalidade, a justificativa da excepcionalidade da despesa (indicando o fundamento normativo), a especificação da natureza da despesa, a indicação do valor total em cada natureza de despesa e a forma de utilização, entre outras informações (vide Anexo 1)¹⁶.

O ordenador, por sua vez, autoriza ou não o adiantamento, verificando a adequação à legislação pertinente de se utilizar o suprimento de fundos como forma de execução da despesa pública para a obtenção do objeto pretendido.

¹⁴ Vigência desde 14.1.06. O Manual Siafi tem caráter normativo por força da IN/STN 5/96; deve ser observado também em virtude de disposição da IN STN 4/04 (art. 13, § 5º).

¹⁵ Vigência desde 17.1.06.

A cada concessão deverá haver a identificação da motivação do ato, esclarecendo as demandas da unidade, e a definição de valores compatíveis com ela. Por meio de despacho do ordenador é autorizado o adiantamento de recurso financeiro a determinado servidor do órgão ou entidade. Em decorrência, é emitida uma nota de empenho específica, em nome do suprido, na classificação da despesa correspondente ao gasto que se vai efetuar, considerando-se irregular a despesa de natureza diferente do objeto do suprimento de fundos¹⁷.

Para a entrega do numerário ao suprido, faz-se necessária a abertura de conta bancária especialmente para esse fim, que deverá ser encerrada após a aplicação e ultimateção do suprimento de fundos. Após esse procedimento, é emitida uma ordem bancária, que deverá ser concomitante à liquidação da despesa e ter como favorecido o suprido, que é o mesmo do empenho, de modo a efetuar o crédito na referida conta bancária.

À medida que o suprido for realizando a despesa, ele realiza o respectivo pagamento por meio de cheque – ordem de pagamento a vista – ou dinheiro sacados da conta específica aberta para o suprimento de fundos de que é responsável.

Por fim, o suprido presta contas dos recursos financeiros utilizados, acostando, por exemplo, documentos comprobatórios dos gastos efetivamente realizados e extrato da conta bancária utilizada, restituindo aos cofres públicos a parcela não aplicada ou impugnada. Nestes casos, será necessário proceder à devolução dos recursos de forma que a despesa seja anulada – quando de devolução dentro do exercício financeiro – ou registrada como receita orçamentária – se a devolução ocorrer após o encerramento do exercício financeiro.

¹⁶ Anexo 1: modelo “Proposta de Concessão de Suprimento de Fundos – PCSF”, extraído do *site* www.tesouro.fazenda.gov.br.

¹⁷ Constitui-se fato de restrição contábil.

3.2.2 Cartão de Pagamento do Governo Federal

Conceitua-se o Cartão de Pagamento do Governo Federal – CPGF como instrumento de pagamento, emitido em nome da unidade gestora, com características de cartão corporativo, operacionalizado por instituição financeira autorizada, utilizado exclusivamente pelo portador nele identificado, nos casos indicados em ato próprio da autoridade competente¹⁸.

Cartão corporativo é um cartão de plástico emitido por instituição financeira que o administra com limite de utilização pré-estabelecido para aquisição de bens e serviços e para realizar saques¹⁹. É uma espécie de cartão de crédito que oferece um conjunto de soluções que maximizam a gestão dos processos de pagamento e controle de despesas.

Por meio da utilização desse cartão, podem-se pagar algumas despesas, entre elas as decorrentes da aquisição de materiais e contratação de serviços enquadrados como suprimento de fundos, observadas as disposições contidas nos artigos 45, 46 e 47 do Decreto 93.872/86²⁰.

O suprimento de fundos via CPGF consiste na utilização de cartão corporativo para a sua operacionalização. Logo, este cartão é um instrumento, uma forma, um meio ou uma modalidade de pagamento apenas, não se constituindo em uma forma ou modalidade de execução da despesa, como é o suprimento de fundos.

A utilização do cartão somente poderá ser efetivada se houver saldo suficiente para atendimento da respectiva despesa especificada na nota de empenho em nome do suprido ou da unidade gestora.

Conforme salientado anteriormente, as principais diferenças entre essa forma de utilização do suprimento de fundos e a tradicional – conta bancária – encontram-se nas fases de entrega do numerário e de utilização do recurso.

¹⁸ Art. 1º, parágrafo único, do Decreto 5.355/05, que dispõe sobre a utilização do CPGF.

Para a fase entrega do numerário ao suprido, o ordenador de despesa concede um cartão de pagamento para o suprido e estabelece, junto à instituição financeira autorizada, o limite de utilização do cartão, sempre precedido da liquidação da despesa, ou seja, fixa o valor do crédito a que o suprido pode fazer jus. Assim, não há a entrega efetiva de numerário, como acontece na forma tradicional.

Quanto à fase de utilização do recurso, à medida que o suprido for realizando a despesa ele utiliza o cartão de pagamento de duas maneiras: (i) na modalidade fatura, com transações a crédito em estabelecimentos credenciados à rede afiliada do cartão, havendo o pagamento efetivo quando da quitação posterior da fatura emitida pela administradora do cartão; e (ii) na modalidade saque,²¹ realizando o pagamento no ato, em espécie.

É de bom alvitre registrar que não obstante a utilização da modalidade saque assemelhar-se à forma tradicional, ela deve ser utilizada somente na impossibilidade da modalidade fatura, conforme prescrito na legislação pertinente. Outrossim, que não é permitido utilizar o cartão na modalidade débito em conta nem realização de compras parceladas.

Seja qual for a modalidade utilizada, é emitida uma ordem bancária, tendo como favorecido a instituição financeira administradora do cartão ou o suprido / unidade gestora, de acordo com a forma de pagamento utilizada, transação a crédito ou pagamento em espécie, respectivamente.

A propensão natural é que essa nova forma de utilização do suprimento de fundos – CPGF – venha a substituir gradativamente a forma tradicional de utilização, face às características que lhes são inerentes, conforme se verá adiante. Ademais, a legislação dispõe

¹⁹ Contrato Administrativo nº 04/2006 firmado entre a União, por intermédio do MPOG, e o Banco do Brasil S.A.

²⁰ Art. 2º, inc. I, do Decreto 5.355/2005.

²¹ Os saques realizados pelos portadores são liquidados diretamente na Conta Única da União. Diariamente, a Secretaria do Tesouro Nacional informará ao Banco do Brasil o teto de saque permitido para cada unidade gestora com base nos empenhos efetuados.

que a movimentação de suprimento de fundos deverá ocorrer preferencialmente por meio do cartão, utilizando-se as contas bancárias somente em caráter excepcional, quando o cartão não puder ser utilizado.

3.2.3 Vantagens do Cartão de Pagamento

Segundo o Manual do Cartão de Pagamento do Governo Federal²², o cartão corporativo foi desenvolvido para facilitar o dia-a-dia da administração pública e de seus servidores. Funciona como um meio de pagamento que proporciona à administração pública mais agilidade, controle e modernidade na gestão de recursos, além do diferimento do pagamento das despesas.

A agilidade é alcançada em virtude da facilidade operacional do cartão, seja na concessão seja no manuseio.

A administração e emissão do cartão de pagamento são regidas pelos termos do Contrato MPOG n° 04/2006, firmado entre a União, por intermédio do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, e o Banco do Brasil S.A. As unidades gestoras da administração direta, autárquica e fundacional²³ que pretenderem utilizar o cartão devem aderir a esse contrato, mediante abertura de processo administrativo específico.

Após esse procedimento, o ordenador de despesa deve cadastrar os portadores autorizados (supridos) junto à instituição financeira contratada, para que esta disponibilize os referidos cartões (vide Anexos 2 e 3)²⁴. A cada suprimento, o ordenador define, altera e revoga o limite de utilização (pagamento) do portador do cartão via *Internet*, no *site* www.bb.com.br, por meio do programa Auto-Atendimento Setor Público – AASP, que é disponibilizado pelas agências do Banco do Brasil para as unidades gestoras.

²² Site www.tesouro.fazenda.gov.br - uso do cartão de pagamento.

²³ Outras entidade integrantes do orçamento fiscal e da seguridade social também poderão utilizar o CPGF (art. 6º do Decreto 5.355/05).

Diferentemente da forma de utilização tradicional, que enseja a abertura e o encerramento de contas bancárias a cada suprimento de fundos, acarretando procedimentos burocráticos e morosos quando da concessão do suprimento, o cartão pode ser utilizado inúmeras vezes ao longo do período consentido pelo ordenador. A concessão fica célere em virtude da possibilidade de se atribuir limite ao cartão de forma instantânea.

O manuseio fica também bastante facilitado. Enquanto na forma tradicional precisa-se, para efetuar o pagamento da despesa, dos talões de cheque ou do recurso em espécie sacado na agência em que foi aberta a conta bancária, na nova forma de utilização o suprimento basta estar de posse do cartão, por meio do qual faz o pagamento assinando o comprovante de venda correspondente, se na função crédito, ou utilizando o recurso em espécie, sacado em qualquer terminal de auto-atendimento do Banco do Brasil. Com a pluralidade de locais, o suprimento não precisa viajar com recursos em espécie, por exemplo.

A seguir encontra-se ilustrado o fluxo de saques realizados nas duas formas de utilização do suprimento de fundos:

CONTA TIPO B	CARTÃO GOVERNO
1. O saque é efetuado nas agências do BB mediante emissão de cheque.	1. O saque é feito nos terminais de auto atendimento ou no caixa, utilizando-se o cartão
2. Os recursos saem da Conta Tipo B, quando o cheque é descontado.	2. O saque é debitado na Conta Única.

Figura 1 – Fluxo de saques no suprimento de fundos (fonte: *site* www.planejamento.gov.br).

²⁴ Vide anexo 2 e 3: formulários “Proposta de Adesão” e “Cadastro de Portador”.

Pode-se dizer que há mais controle com a utilização do cartão de pagamento, uma vez que ele permite a fixação de limites em função de alguns parâmetros pré-estabelecidos, bem como o acompanhamento das despesas realizadas. Ou seja, ele se constitui em ferramenta importante para o controle detalhado dos gastos realizados por meio do suprimento de fundos, senão vejamos.

Por meio do programa AASP, o ordenador de despesa recebe do Banco do Brasil chave e senha de acesso que permite (a) atribuir tipos de gastos e limites de compras e saques aos supridos (portadores do Cartão) e (b) gerenciar os gastos por unidade gestora, por centros de custos (vide Anexo 4)²⁵ e por supridos, mediante a emissão de demonstrativos on-line.

Há dois tipos de limites obrigatórios a serem estabelecidos: o limite de pagamento total da UG e o limite concedido a cada um dos portadores designados. No primeiro está consignado o montante que pode ser realizado no conjunto dos portadores da Unidade, enquanto no outro o valor autorizado para cada portador.

Na proposta de adesão da unidade gestora, o ordenador de despesa tem a faculdade de atribuir permissões pré-estabelecidas de uso do cartão de acordo com a conveniência e a peculiaridade do órgão ou entidade que representa. As permissões possíveis são: realização de saque; uso do cartão no exterior; compra via *internet* / telefone; fixação de valor máximo por transação; utilização de controle de gastos (diário, semanal e mensal); utilização de filtros (tipo de gasto – ramos de atividade: hotéis, restaurantes, supermercados, companhias aéreas, saques, dentre outros). Há apenas uma única vedação expressa que é a impossibilidade de compra parcelada.

As mesmas permissões acima podem ser feitas em função do suprido, quando do cadastramento de portadores. A diferença fica por conta do estabelecimento de limites (valores) relativo a cada intervalo de tempo (diário, semanal e mensal) e em função de cada

²⁵ Anexo 4: formulário “Cadastro de Centro de Custo”.

um dos filtros autorizados (ramos de atividade), e não simplesmente a indicação de adoção ou não desses parâmetros. Dessa forma, possibilita atribuir tipos de gastos passíveis de serem utilizados e limites temporais de compras e saques para cada portador do cartão.

Em função dos parâmetros adotados, podem-se emitir, mediante o programa AASP, demonstrativos mensais on-line, disponíveis em papel ou meio eletrônico, com informações detalhadas por centro de custos (subdivisão gerencial de controle), unidades de faturamento (subdivisão de pagamento – faturamento individualizado ou centralizado), tipos de gastos, fornecedor ou portador.

As informações disponibilizadas pelo Banco do Brasil são: unidade gestora, centro de custos, ordenador de despesa, portador do cartão; CNPJ do fornecedor; ramo do comércio no qual foi utilizado o Cartão; data e valor da utilização; proteção das informações de caráter privilegiado ou sigiloso, conforme legislação específica.

Como a unidade gestora tem acesso em meio eletrônico às informações sobre os gastos efetuados com o cartão, mediante transferência eletrônica de dados torna-se possível, por exemplo, a criação de um banco de dados com informações detalhadas da execução das despesas por meio de suprimento de fundos. A essas informações podem ser acrescentados outros dados que o gestor julgue importante, como o tipo e o número do documento fiscal ou equivalente que comprova o gasto efetivado, facilitando a prestação de contas e conferindo maior transparência e segurança às operações.

Assim, com o fornecimento de informações detalhadas torna-se possível o monitoramento dessas despesas, bem como o cumprimento, por parte dos servidores, das políticas fixadas pela unidade gestora.

A modernidade na gestão de recursos fica patente com a utilização de ferramentas de informática, possibilitando, por exemplo, o acesso on-line à movimentação do cartão. Pelo programa AASP pode ser efetuado eficaz gerenciamento do cartão, como: emissão de

extratos; concessão, revogação e alteração de limites dos portadores do cartão; emissão de segunda via de fatura (documento que contém todas as informações consolidadas sobre as transações realizadas) etc. Pelos terminais de auto-atendimento do Banco do Brasil, podem ser emitidos os extratos e ser realizados os saques em espécie.

Por fim, o diferimento do pagamento da despesa representa uma grande vantagem do cartão. Entre a data de aquisição dos bens ou serviços e o efetivo pagamento da fatura há um intervalo de tempo em que os recursos permanecem na Conta Única, sob gestão do Tesouro, gerando remuneração dos recursos por maior período, diferentemente do suprimento de fundos tradicional.

Com o saque, entretanto, o suprimento por cartão passa a funcionar de modo similar ao tradicional, pois o portador pode obter os recursos com antecedência em relação à data de pagamento do bem ou serviço. Essa ressalva é atenuada face ao caráter de excepcionalidade dessa modalidade.

Ressalte-se que a obtenção das vantagens advindas da utilização do cartão não implica em ônus para a administração pública. Nos termos dispostos na legislação pertinente e pactuados com a BBCartões, não se admite o pagamento de taxas de adesão, de manutenção, de anuidades ou quaisquer outras decorrentes da obtenção e uso do cartão de pagamento, excetuando-se duas hipóteses perfeitamente aceitáveis: os encargos por atraso no pagamento das faturas e as taxas pela utilização do cartão no exterior. Além do mais, há dispositivo legal vedando a aceitação de qualquer acréscimo no valor da despesa decorrente da utilização do cartão²⁶.

Mediante pesquisa nos *sites* do Banco do Brasil (www.bb.com.br) e do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (www.planejamento.gov.br), pode-se observar um conjunto de vantagens e benefícios do cartão de pagamentos, entre as quais se destacam:

²⁶ Art. 5º do Decreto 5.355/05.

Para a Unidade Gestora: facilidade no gerenciamento dos gastos públicos, por meio de acesso on-line à movimentação dos cartões através do Auto-Atendimento do Setor Público; controle detalhado dos gastos realizados, com informações em meio eletrônico disponibilizadas pelo Banco do Brasil; demonstrativos mensais; opção de atribuir tipos de gastos e limites por portador; opção de faturamento individualizado ou centralizado, se relativo a um ou mais portadores, e saques nos terminais de auto-atendimento do Banco do Brasil e da rede do cartão, no país ou no exterior, respectivamente;

Para o Portador (suprido): maior controle das despesas; segurança, pois não precisa viajar com recursos em espécie, por exemplo; identificação como representante do governo federal, e outros benefícios oferecidos pela administradora dos cartões (como seguro, indenização e assistência em geral).

As ilustrações a seguir demonstram o fluxo de utilização do cartão, sintetizando algumas vantagens ora relatadas:



Figura 2 – Fluxo do ordenador de despesa (fonte: site www.planejamento.gov.br).

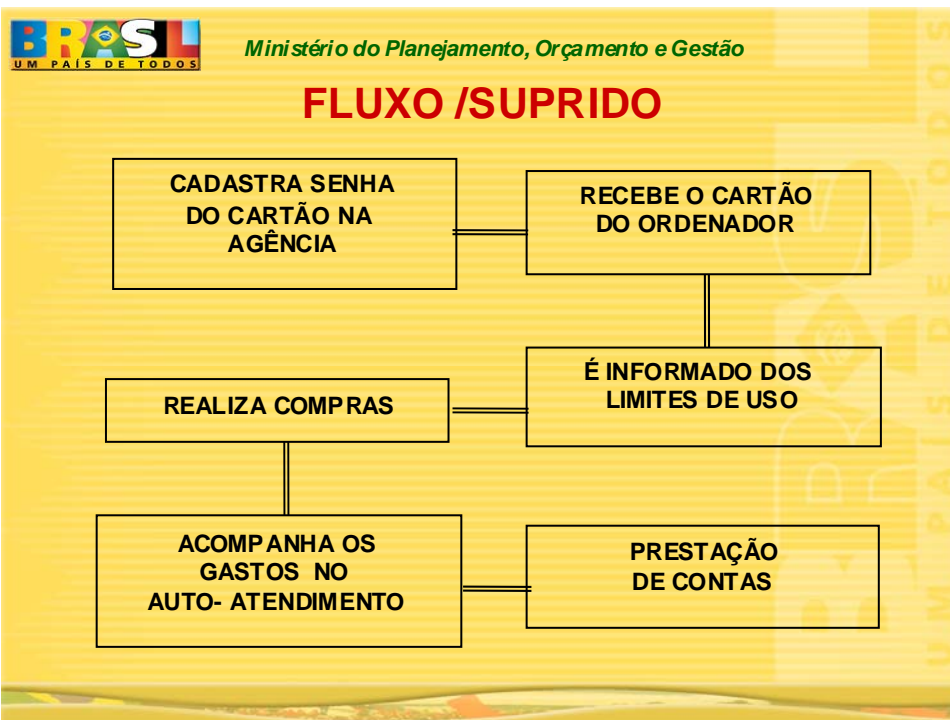


Figura 3 – Fluxo do suprimento (fonte: site www.planejamento.gov.br).

3.3 Instrumentos de Informações e Operacionalização

As informações atualmente disponíveis sobre a movimentação realizada com suprimento de fundos via CPGF podem ser obtidas por meio de duas fontes: da prestação de contas e do Siafi²⁷.

3.3.1 Prestação de Contas

Quando se fala em prestação de contas há que se fazer distinção entre as apresentadas pelo ordenador de despesa ao final de cada exercício e das apresentadas pelo suprido.

Na primeira, que é encaminhada pelo ordenador de despesa ao TCU, há a apresentação de informações sintéticas de todas as despesas realizadas pela unidade a que o ordenador é responsável, ou seja, não se distinguem as despesas realizadas por esta sistemática de

²⁷ Propõe-se neste trabalho (subitem 4.2.3) que o sistema de gerenciamento do Banco do Brasil constitua numa terceira fonte de informação.

execução das demais despesas. A partir do exercício de 2005, o TCU passou a exigir, em relação ao cartão de pagamento, a discriminação do montante de despesas pagas mediante fatura e saques no período a que se referem as contas, apresentando, quando possível, os valores totais relativos aos dois exercícios anteriores (Acórdão 2.159/2004 – Plenário).

Já na segunda, que é apresentada pelo suprido ao ordenador de despesa, ficando no órgão ou na entidade à disposição dos órgãos de controle, são apresentadas informações pormenorizadas, disponibilizadas por meio dos documentos que a compõem, conforme preconiza a legislação, entre os quais se destacam:

- a) proposta de concessão de suprimento: informações sobre os agentes intervenientes no processo (proponente, suprido e ordenador de despesa) e sobre o suprimento de fundos (descrição e valor da natureza da despesa; descrição da finalidade, justificativa e fundamento legal; sistemática de pagamento – tradicional ou cartão, período de aplicação e data para prestação de contas);
- b) cópia da nota de empenho da despesa (NE): informações sobre a unidade executora (unidade gestora), a natureza e o valor da despesa;
- c) cópia da ordem bancária (OB): informações sobre o pagamento realizado (valor e credor);
- d) relatório de prestação de contas: informações sobre os agentes intervenientes no processo (suprido, responsáveis pela análise e ordenador de despesa) e sobre o cotejamento dos recursos recebidos com os gastos realizados;
- e) documentos originais (nota fiscal/fatura/recibo/cupom fiscal) comprovando as despesas realizadas: informações sobre a despesa propriamente dita (data, fornecedor, descrição dos bens ou serviços);
- f) Guia de Recolhimento da União – GRU, referente às devoluções de valores sacados e não gastos em três dias e aos recolhimentos dos saldos não utilizados por

ocasião do término do prazo do gasto, se for o caso: informações sobre os valores restituídos;

- g) cópia da nota de sistema (NS) de reclassificação da despesa e baixa dos valores não utilizados: informações sobre os subitens e valores de despesa efetivamente realizados;
- h) demonstrativos mensais: informações sobre as transações (crédito e saque) efetuadas, para efeito de conferência e atestação;
- i) cópias das faturas do cartão: informações sobre os valores devidos, para efeito de pagamento e contabilização.

Destaca-se, no entanto, que essas informações – que são de suma importância quando da análise da despesa pelo Controle Externo – são fragmentadas, não possibilitando uma visão do conjunto, e são de difícil acesso e análise, pois as informações constam dos processos de prestação de contas que estão de posse do órgão, havendo a necessidade de os órgãos de controle ir ao encontro desses documentos ou de solicitá-los por meio de diligências. Ademais, partes dessas informações não são prestadas com a precisão desejada para o controle, conforme se verá no subitem 4.2. Essas prestações de contas constituem-se, pois, fonte primária de informações, sendo algumas delas registradas no Siafi.

3.3.2 Informações do SIAFI

Outra fonte de informações é o Siafi, que processa a execução orçamentária, financeira e contábil dos órgãos e entidades da administração federal, constituindo-se em instrumento indispensável para o exercício do controle. As informações sobre a execução do suprimento de fundos via CPGF ficam evidenciadas em cada passo. Albuquerque, Medeiros e Feijó (2006) esclarecem:

1º) a Unidade Gestora Executora do Siafi emite nota de empenho em modalidade específica para suprimento de fundos (modalidade 09) – em nome do suprido ou da unidade gestora, nos elementos de despesas autorizadas (339030 – Material de Consumo, 339033 – Passagens de Despesas com Locomoção, 339036 – Outros Serviços de Terceiros Pessoa Física, 339039 – Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica e 339047 – Obrigações Tributárias e de Contribuições - quando houver serviços prestados por pessoa física), observando os valores máximos estabelecidos na legislação vigente (que são aplicáveis apenas em relação às despesas de pequeno vulto);

2º) em seguida, a UG liquida a despesa no subsistema do Siafi denominado “Contas a Pagar e a Receber” – CPR, por meio do documento hábil “SF”, em situação específica e subitem “96” (pagamento antecipado), com respectivo registro da obrigação à conta de passivo – Movimentação Cartão de Pagamento do Governo Federal;

3º) os órgãos Setoriais de Programação Financeira liberam recursos financeiros para a UG;

4º) o ordenador de despesa informa ao suprido o seu limite de compra e/ou saques, bem como efetua o lançamento do limite para cada cartão no sistema do Banco do Brasil;

5º) após a fixação do limite no cartão, o suprido está habilitado a realizar compras em estabelecimentos credenciados; para efetuar saque, entretanto, só estará habilitado no dia seguinte à disponibilização do limite de saque à conta única, em vinculação específica (cartão de pagamento). Para pagamento da fatura pode ser utilizado o saldo existente nessa vinculação ou em vinculações de pagamento relacionadas a despesas de custeio;

6º) a cada saque realizado, o Banco do Brasil enviará arquivo que contabilizará os saques por meio de ordem bancária específica (OB Saque Cartão), baixando o saldo (i) da conta de Limite de Saque com Vinculação de Pagamento e (ii) da conta de obrigação

responsável pelo controle da movimentação do CPGF. A UG deverá baixar no Siafi os compromissos que não foram baixados pelas OB emitidas, informando o número das mesmas;

7º) para o pagamento da fatura, a UG acessa o Siafi, atualiza o documento hábil que foi inserido para liquidar a despesa (SF) e inclui a dedução específica no valor da fatura, bem como realiza o compromisso da fatura por meio do CPR, no Siafi. A UG emite ordem bancária fatura em favor do Banco do Brasil;

8º) para anulação do saldo não utilizado, a UG acessa o Siafi e atualiza o documento hábil (SF) mediante inclusão da dedução específica. Em caráter excepcional, havendo valor em espécie, o suprido deverá devolver os recursos ao Tesouro Nacional, por meio de Guia de Recolhimento da União – GRU;

9º) por fim, após prestação de contas do suprido, a UG deve proceder à reclassificação das despesas, por meio do documento “CD” (classificação da despesa), apropriando as aquisições/serviços nos subitens corretos, em contrapartida com o estorno do subitem “96” (pagamento antecipado), e baixando a responsabilidade do suprido.

3.3.3 Contabilização

Passa-se a demonstrar a forma com que o suprimento de fundos via CPGF é contabilizado. O quadro 2 - contabilização está estruturado de forma a evidenciar os principais registros contábeis em cada uma das fases do Suprimento de Fundos.

Preliminarmente, cabe frisar que a contabilidade é uma das principais fontes de informação sobre a execução das despesas e a concessão de suprimento de fundos deverá respeitar os estágios da despesa pública (empenho, liquidação e pagamento)²⁸, bem como se submeter à classificação determinada na Portaria Interministerial 163/01 e, também, na

²⁸ Item 9.1 da macrofunção 02.11.21.

Portaria STN 448/02, que têm o objetivo de auxiliar, em nível de execução, o processo de apropriação contábil.

Fases do processo SF	Procedimentos para efetivação do SF	Contabilização do SF
Proposta	Momento que ocorre a demanda por bens e serviços.	Não há registro na contabilidade
Concessão	<p>Empenho da Despesa</p> <p>Emite-se NE do tipo ordinário ou estimativo, tendo o suprido ou a unidade gestora como favorecido, na modalidade de licitação 09 – suprimentos de fundos, no item de despesa autorizado (30, 33, 36, 39 ou 47). Há de se emitir tantas notas de empenho quantas forem as naturezas de despesa contempladas no suprimento de fundos;</p> <p>Liquidação da Despesa</p> <p>Liquida-se a despesa com a Nota de Lançamento – NL ou a Nota de Sistema – NS no item de despesa autorizado (30, 33, 36, 39 ou 47) e no subelemento 96 – a classificar (pagamento antecipado), provisionando os pagamentos a serem realizados em decorrência da utilização do cartão.</p>	<p><u>Contas do sistema orçamentário:</u></p> <p>D - Crédito Disponível (292110000) C - Crédito Empenhado a Liquidar (292130100) D – Empenhos Emitidos (192410101) C – Empenhos a Liquidar (292410101) D– Empenhos por Mod. Licitação - SF (192410209) C – Empenhos por Mod. Licitação a Liquidar - SF (292410209) D – Valores Comprometidos (192410401) C – Valores em Liquidação (292410401)</p> <p><u>Contas do sistema compensado:</u></p> <p>D - Suprimento de Fundos (1.9.9.1.1.06.00) C - Valores, Títulos e Bens sob Responsabilidade (2.9.9.1.0.00.00)</p> <p><u>Contas do sistema financeiro e patrimonial:</u> Não são utilizadas.</p> <p><u>Contas do sistema orçamentário:</u></p> <p>D - Crédito Empenhado a Liquidar (292130100) C - Crédito Empenhado Liquidado (292130201) D – Empenhos a Liquidar (292410101) C – Empenhos Liquidados (292410102) D – Empenhos por Mod. Licitação a Liquidar - SF (292410209) C – Empenhos por Mod. Licitação Liquidado - SF (292410309) D – Valores em Liquidação (292410401) C – Valores Liquidados a Pagar (292410402)</p>

		<p><u>Contas do sistema financeiro:</u></p> <p>D – Outras Despesas Correntes (333903096, 333903396, 333903696, 333903996, 333904796).</p> <p>C - Saque - Cartão de Pagto do Gov. Federal (2.1.2.6.8.01.00)</p> <p>C - Fatura - Cartão de Pagto Gov. Federal (2.1.2.6.8.02.00)</p> <p>Obs.: os passos realizados por meio do CPR serão descritos adiante.</p> <p>Contas do sistema patrimonial e compensado: Em regra não são utilizadas, à exceção do sistema patrimonial, quando se tratar de material de consumo para o almoxarifado, seja na aquisição seja na baixa por consumo (para efeito de controle, toda compra de material de consumo deve dar entrada no almoxarifado e, por ser suprimento de fundos, dar saída por consumo²⁹).</p>
Entrega do Numerário	Procedimento no qual se estabelece o limite do cartão junto ao agente financeiro.	Não há registro na contabilidade, pois o estabelecimento de limites de utilização do cartão nessa fase é extracontábil, registrado pelo ordenador de despesa no sistema informatizado do Banco do Brasil.
Utilização dos recursos	<p>Pagamento da despesa</p> <p>- Emite-se OB do tipo saque e fatura (OB Saque e OB Fatura) para registros dos saques realizados e dos pagamentos das faturas dos cartões, respectivamente, utilizando-se da vinculação de pagamento código 412 – “pagamento de cartão de crédito” para saque ou fatura, e de outras vinculações relacionadas a custeio, se fatura.</p> <p>Registre-se que a conta contábil “Limite de Saque com Vinculação de Pagamento” deve possuir saldo na vinculação 412 quando da realização de saque, e nesta ou em outra vinculação de custeio quando do pagamento da fatura do cartão.</p> <p>Nos casos em que não houver a liquidação prévia da despesa e ocorrer a utilização do cartão na modalidade saque, há o registro da operação de saque no Siafi em uma conta que registra os valores a classificar de saques na Conta Única por agentes credenciados pela</p>	<p><u>Contas do sistema orçamentário:</u></p> <p>D – Valores Liquidados a Pagar (292410402)</p> <p>C – Valores Pagos (292410403)</p> <p><u>Contas do sistema financeiro:</u></p> <p>D - Saque - Cartão de Pagto do Gov. Federal (2.1.2.6.8.01.00)</p> <p>D - Fatura - Cartão de Pagto Gov. Federal (2.1.2.6.8.02.00)</p> <p>C - Limite de Saque com Vinculação de Pagamento (1.1.2.1.6.04.00)</p> <p>Obs. 1: nos casos de saques sem a prévia liquidação da despesa:</p> <p>a) quando da realização do saque:</p> <p>D - Saques por Cartão de Crédito a Classificar (1.1.2.6.8.00.00)</p> <p>C - Limite de Saque com Vinculação de Pagamento (1.1.2.1.6.04.00)</p> <p>b) quando da regularização pela unidade gestora³¹:</p> <p>D - Saque - Cartão de Pagto do Gov. Federal (2.1.2.6.8.01.00)</p> <p>C - Saques por Cartão de Crédito a Classificar (1.1.2.6.8.00.00)</p> <p>Obs 2: o registro dos valores de ordens bancárias canceladas é feito na conta contábil “Ordens Bancárias Canceladas – Cartão de Crédito” (2.1.2.6.9.00.00), que é debitada pela baixa e creditada pelo registro.</p> <p>Obs. 3: os passos realizados por meio do CPR serão descritos adiante.</p> <p><u>Contas do sistema compensado:</u></p> <p>D – Saque - Cartão de Pagamento Gov. Federal (1.9.9.9.6.24.01)</p> <p>D - Fatura - Cartão de Pagamento Gov. Federal (1.9.9.9.6.24.02)</p>

²⁹ Segundo ALBUQUERQUE, MEDEIROS e FEIJÓ (2006).

	<p>unidade gestora pendentes de classificação³⁰. Cabe ao ordenador de despesa tomar providências para apuração e regularização dos saques, bem como para apuração das responsabilidades por não ter sido respeitados os estágios da despesa pública.</p>	<p>C - Outros Controles do Cartão de Pagamento Gov. Federal (1.9.9.6.24.99)</p> <p><u>Contas do sistema patrimonial:</u> Não são utilizadas.</p>
<p>Prestação de Contas</p>	<p>Emite-se NS para a reclassificação da despesa no subitem da despesa realizada³², para baixa dos valores não utilizados, para baixa da responsabilidade do suprido e para o registro da responsabilidade do suprido por prestações de contas impugnadas, de acordo com a irregularidade cometida.</p> <p>Se houver restituição, efetuam-se regularizações nos lançamentos contábeis realizados no momento da concessão, ou seja, estorna o valor não aplicado nas contas contábeis então utilizadas.</p>	<p><u>Contas do sistema compensado:</u></p> <p>D - Valores, Títulos e Bens sob Responsabilidade (2.9.9.1.0.00.00) C - Suprimento de Fundos (1.9.9.1.1.06.00)</p> <p>Obs.: para prestação de contas impugnadas:</p> <p>D – Diversos Responsáveis – Em Apuração (1.9.9.1.3.XX.00) C - Valores, Títulos e Bens sob Responsabilidade (2.9.9.1.0.00.00)</p> <p><u>Contas do sistema financeiro:</u></p> <p>Para efeito de reclassificação, faz-se “ajustes” nas contas das despesas. Outrossim, se houver restituição de valores, há “ajustes” nas contas utilizadas quando da concessão.</p> <p>Obs.: os passos realizados por meio do CPR serão descritos adiante.</p> <p><u>Contas do sistema orçamentário:</u> Se houver restituição de valores, há “ajustes” nas contas utilizadas quando da concessão.</p> <p><u>Contas do sistema patrimonial:</u> Não são utilizadas.</p>

Quadro 2 – Contabilização dos Suprimentos de Fundos via CPGF

Em complementação aos lançamentos supracitados, demonstram-se os passos realizados por meio do subsistema CPR³³:

- 1º) registra-se o limite de gasto pelo documento hábil SF (suprimento de fundos), situação S15 (suprimento de fundos cartão de pagamento do governo federal - fatura)

³⁰ Esse fato constitui-se restrição contábil.

³¹ A regra estabelecida pela STN para utilização do sistema de contas a pagar do Siafi – CPR é a de não aceitar, para as “outras obrigações” (que não computa as rubricas pessoal a pagar e fornecedores), lançamentos diretos de despesas a bancos, sem passar pelo passivo, ou seja, obriga que as despesas passem pelo passivo antes de serem pagas.

³² É fato de restrição contábil a permanência de saldo no subitem 96, registrado na liquidação, por mais de trinta dias após a prestação de contas.

³³ Conceitos Básicos para entendimento dos termos utilizados: “Documento Hábil” – é aquele que dá origem aos compromissos, podendo ser de previsão (NE, SF etc.) ou de realização (NF/Fatura, CD etc); “Situação” – é a

ou S07 (suprimento de fundos cartão de pagamento do governo federal – saque/fatura), subitem “96”, no valor total da concessão, com registro da obrigação;

2º) cria-se lista de fatura para pagamento da fatura do cartão, mediante a transação > ATUALF, após recebimento da fatura;

3º) inclui-se dedução BBCT (BB Cartões – Fatura Cartão Corporativo), cujo credor é o CNPJ do Banco do Brasil e conta corrente é a fatura, quando do pagamento de cada fatura;

4º) realiza-se o compromisso (pagamento) da fatura, por meio da transação > CONFLUXO, opção “V”, informando a vinculação de pagamento, que o sistema gerará uma OB fatura (OBD). No caso de saque, o sistema gerará uma OB automática – OB saque, tipo 55 (sendo cancelada pela OB tipo 85) –, baixando o saldo da conta 2.1.2.6.8.01.00 ou, se não houver saldo nesta, lançando saldo na conta 1.1.2.6.8.00.00;

5º) registra-se o estorno da despesa relativo aos valores não utilizados, mediante a inclusão da dedução S02 (estorno de despesas correntes com suprimento de fundos), na transação > ATUCPR, após o prazo de utilização dos recursos, informando o subitem “96” e o número do empenho. Se houver devolução de valores em espécie, estorna-se a despesa mediante documento hábil GD (GRU – devolução de despesa), situação G28 (devolução de suprimento de fundos para valor a debitar);

6ª) Reclassifica-se, após a prestação de contas, as despesas pelo documento hábil CD (classificação da despesa), situação D86 (classificação de despesa suprimento com baixa de responsabilidade), de acordo com os subitens dos gastos, na transação > ATUCPR, informando o CPF do suprido como credor, o número da NE, o subitem correto e o valor. Por meio deste documento também baixa-se a responsabilidade do

suprido e estorna-se a despesa, com dedução S01 (estorno de ressarcimento de despesas com suprimento de fundos), informando o empenho e o subitem “96”.

3.3.4 Contas Contábeis – Instrumento de Controle

O quadro abaixo tem por finalidade demonstrar as principais contas contábeis³⁴ envolvidas no controle do suprimento de fundos via CPGF, de maneira a fornecer um mapa (resumido) para obtenção das informações.

Conta Contábil	Denominação	Função	Característica
2.9.2.4.1.03.09	Suprimentos de Fundos	tem a função de registrar o valor dos empenhos liquidados, controlados por suprimentos de fundos.	Tem natureza credora e não exige conta corrente ³⁵ .
1.9.9.1.1.06.00	Suprimento de Fundos	tem a função de registrar os valores concedidos a servidor responsável para atender despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação, até a sua prestação de contas.	natureza devedora e exige como conta corrente o número CNPJ, CPF, UG, IG ou 999.
2.9.9.1.0.00.00	Valores, Títulos e Bens sob Responsabilidade	tem a função de registrar o valor da responsabilidade de terceiros ou com terceiros referentes a valores, títulos ou bens consignados, retidos e outros.	natureza credora e não exige conta corrente.
2.1.2.6.8.01.00	Saque - Cartão de Pagamento do Gov. Federal	tem a função de registrar os valores referentes às despesas com suprimento de fundos, pendente de saque com uso do cartão de pagamento. Na prática, registra também os valores pendentes de pagamento da fatura, quando se é atribuído limites para saque e fatura ao mesmo tempo.	natureza credora e exige como conta corrente o número CNPJ, CPF, UG, IG ou 999.
2.1.2.6.8.02.00	Fatura - Cartão de Pagamento Gov. Federal	tem a função de registrar os valores referentes às despesas com suprimento de fundos, pendente de pagamento da fatura com uso do cartão de pagamento.	natureza credora e exige como conta corrente o número CNPJ, CPF, UG, IG ou 999.
2.1.2.6.9.00.00	Ordens Bancárias Canceladas – Cartão de Crédito	tem a função de registrar os valores de ordens bancárias canceladas pelo agente financeiro, referente ao cartão de pagamento.	natureza credora e exige como conta corrente o número CNPJ, CPF, UG, IG ou 999.
1.1.2.6.8.00.00	Saques por Cartão de Crédito a Classificar	tem a função de registrar os valores a classificar de saques na Conta Única por agentes credenciados pela unidade gestora pendentes de classificação (saque sem a devida liquidação da	natureza devedora e corrente o número CNPJ, CPF, UG, IG

descontos que serão deduzidos do valor do documento decorrentes da emissão de documentos hábeis.

³⁴ Conta contábil pode ser definida como mecanismo por meio do qual se efetua o registro da formação, composição, variação e situação patrimonial, bem como dos atos que não se refletem de imediato sobre o patrimônio, mas que podem vir a afetá-lo.

³⁵ Tem por finalidade básica a identificação, em nível mais analítico, dos elementos que compõem a conta contábil. Ou seja, possibilita o tratamento de informações no menor nível de detalhe permitido pelo Sistema.

		despesa).	ou 999.
1.1.2.1.6.04.00	Limite de Saque com Vinculação de Pagamento.	tem a função de registrar o valor limite de saque da Conta Única, estabelecido pelo órgão central de programação financeira, para atender despesas com vinculação de pagamento. Em relação ao cartão, há uma vinculação específica: código 412 – “pagamento de cartão de crédito”.	natureza devedora e exige como conta corrente a fonte mais o código de vinculação.
1.9.9.6.24.01	Saque - Cartão de Pagamento Gov. Federa”	tem a função de registrar os valores referentes aos pagamentos efetuados através de saque com uso do cartão de pagamento. Na prática, registra os pagamentos de valores provisionados na conta 2.1.2.6.8.01.00, que contempla saques e faturas, estas quando se é atribuído limites para saque e fatura ao mesmo tempo.	natureza devedora e exige como conta corrente o número CNPJ, CPF, UG, IG ou 999.
1.9.9.6.24.02	Fatura - Cartão de Pagamento Gov. Federal	tem a função de registrar os valores referentes aos pagamentos efetuados através de fatura com uso do cartão de pagamento.	natureza devedora e exige como conta corrente o número CNPJ, CPF, UG, IG ou 999.
1.9.9.6.24.99	Outros Controles do Cartão de Pagamento Gov. Federal	tem a função de registrar as contrapartidas das contas 1.9.9.6.24.01 e 1.9.9.6.24.02.	natureza credora e não exige conta corrente.
1.9.9.1.3.XX.00	Diversos Responsáveis – Em Apuração	tem a função de registrar as responsabilidades em fase de apuração, decorrentes de atos praticados por gestores, servidores ou terceiros que possam resultar em prejuízos para a Fazenda Nacional. Depois de apurados, são registrados na Conta 1.1.2.2.9.XX.00 – “Diversos Responsáveis – Apurados” (natureza devedora). Dentre os seus desdobramentos que estejam no nível de escrituração, destacam-se os pagamentos indevidos (01), os saldos não recolhidos (02) e as multas e juros (10), que registram as responsabilidades por pagamentos efetuados indevidamente, os saldos dos valores não recolhidos e os valores referentes a multas e juros pagos pelo órgão, porém de responsabilidade de servidores.	natureza devedora e todas as contas exigem como conta corrente o número CNPJ, CPF, UG, IG ou 999.

Quadro 3 - Principais contas contábeis para controle do suprimento de fundos via CPGF

3.3.5 Informações via CPR

Das duas transações de consulta existentes no subsistema CPR, podem ser realizadas pesquisas com determinados critérios de busca e, conseqüentemente, obter algumas informações importantes sobre a movimentação com suprimento de fundos, destacando-se:

- a) Na transação > CONCPR: pode-se pesquisar (a) UG/Gestão versus documento SF, CD ou NE; (b) credor (CPF do suprido), e (c) combinação dos dois critérios

anteriores. Chega-se às seguintes informações: I) histórico do documento; II) compromisso gerado (datas de vencimento e pagamento e dados relativos a OB), se for documento SF; III) detalhamento do documento (entre outras informações os documentos contábeis e os dados contábeis – número e valor do empenho, se documento SF; subitens de despesa, se documento CD); IV) relação dos documentos NE, SF e CD por CPF do suprido (informa individualmente o número e valor de cada documento; não identifica os valores acumulados, tampouco especifica a situação – S02, S07, S15, D86 – do documento);

- b) Na transação > CONMOVDOC: pode-se pesquisar UG/Gestão versus documento SF ou CD. Observa-se a relação entre os documentos NE, SF e CD, e obtêm-se as informações da consulta anterior, com exceção às realizadas a partir do número do CPF, já que este critério não é utilizado nesta transação.

4. TRANSPARÊNCIA DOS GASTOS COM CPGF

4.1 Considerações Iniciais

A premissa desta pesquisa é a de os gastos com suprimento de fundos via CPGF serão transparentes para o controle externo quanto maior for (i) o grau de adequação e suficiência das normas que o regulam e (ii) a disponibilidade e facilidade de acesso à informação sobre sua movimentação realizada.

Para análise desses aspectos, buscou-se identificar os dispositivos legais aplicados à matéria, as informações disponibilizadas e a forma com que são contabilizadas. Os meios utilizados foram o levantamento e estudo crítico da legislação pertinente, das informações disponibilizadas e do Siafi.

4.2 Normas reguladoras

4.2.1 Pontos de risco para a atuação do controle

Mediante estudo dos dispositivos da legislação supramencionada, podem-se observar alguns aspectos frágeis, que se constituem, *a priori*, em pontos de risco em que se faz necessária a atuação do controle. Sem o intuito de exaurir essa identificação, passa-se a analisá-los em função da fase do suprimento de fundos em que melhor se enquadram.

1^a) a Proposta

No modelo de formulário utilizado no momento da proposta do suprimento de fundos, indicado pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN (anexo 1), constam os campos a serem preenchidos em decorrência de determinação normativa, quais sejam: a finalidade, a justificativa da excepcionalidade da despesa por suprimento de fundos (indicando o

fundamento normativo), a especificação da natureza da despesa, a indicação do valor total em cada natureza de despesa e a forma de utilização do suprimento de fundos (cartão de pagamento ou depósito em conta-corrente).

No entanto, muitas vezes o atendimento dessas exigências é apenas pró-forma, pois a demanda é imprecisa, seja na sua finalidade, seja em termos quantitativos e monetários, seja na fundamentação da utilização do suprimento de fundos.

Com isso, poder-se-á haver o desvirtuamento do suprimento de fundos, que, não é demais repisar, deve ser excepcional, e não se terão elementos de avaliação da sua extensão ou de delimitação das responsabilidades dos agentes intervenientes.

2ª) a Concessão

Sabe-se que a legislação prescreve que a cada concessão deverá haver a identificação da motivação do ato, esclarecendo as demandas da unidade, e a definição de valores compatíveis com ela. Ademais, no ato de concessão deverá constar obrigatoriamente os prazos máximos para utilização dos recursos e para prestação de contas, bem como a sistemática de pagamento (fatura ou fatura / saque), cujos valores serão estabelecidos neste momento.

Entrementes, da mesma maneira que foi relatada na fase de proposta, na concessão do suprimento de fundos o ordenador de despesa muitas vezes não identifica com clareza a motivação do seu ato, não discriminando as demandas que serão satisfeitas e com base em quais valores.

Por outro lado, não há o registro no ato concessório de que o ordenador tenha analisado tanto a razoabilidade do enquadramento dessa despesa nessa forma excepcional de execução, quanto a situação do agente que receberá o adiantamento, ou seja, se possui algum impedimento, de acordo com as hipóteses prescritas na legislação.

3ª) A entrega do numerário

Segundo a legislação, cabe ao ordenador de despesa estabelecer, junto à instituição financeira autorizada, o limite de utilização do cartão, que pode ser utilizado na modalidade de fatura ou de fatura e saque, cujos valores são fixados quando do ato de concessão do suprimento de fundos. Quando se tratar de saque, há expressa determinação legal de que a utilização dessa modalidade seja justificada. No entanto, muitas vezes ela ocorre de maneira evasiva ou não fundamentada, e, conseqüentemente, utiliza-se sobremaneira do saque, quando poderia ser evitado.

Outro aspecto é a possibilidade de movimentação simultânea em um mesmo cartão de pagamento de recursos relativos a dois suprimentos de fundos, considerando que em cada adiantamento será disponibilizado um limite de gasto ao cartão (que, portanto, se somariam) e que o suprido pode ser responsável por até dois suprimentos ao mesmo tempo. Dessa forma, não se vincula o crédito à finalidade correspondente, trazendo prejuízo às restrições de aplicação, por exemplo, tais como a utilização indevida de recursos (a) para tipos de gastos que deveriam ser permitidos a apenas um dos suprimentos, ou (b) em período de aplicação superior ao fixado, quando esses períodos forem parcialmente coincidentes.

4ª) A utilização do recurso

Nesta fase, na qual ocorre efetivamente a realização da despesa, pode-se utilizar indevidamente o suprimento de fundos, quando vários supridos realizam de forma corriqueira aquisições de materiais e serviços similares, em valores superiores para a realização de uma licitação do tipo convite, caracterizando o mecanismo de fracionamento de despesa, representando burla à exigência do procedimento licitatório.

Quanto ao pagamento propriamente dito da despesa, há a possibilidade (i) de uso da modalidade de saque em ocasião em que se poderia utilizar a modalidade de crédito, já que a necessidade daquela modalidade está baseada apenas na informação do suprido, e (ii) deste permanecer com recurso sacado em espécie por um período superior ao permitido na

legislação – que é de três dias úteis (ressalvas duas situações específicas) –, face à dificuldade de se checar o lapso de tempo entre a realização do saque e a efetivação da despesa.

5ª) A prestação de contas

A sobrecarga das estruturas internas na supervisão dos gastos, tornando na maior parte das vezes a análise da prestação de contas do suprimento de fundos morosa e pouco percuciente, bem como a ausência de uniformidade nos controles internos realizados, possibilitando a inobservância de alguma irregularidade ou falha formal, são pontos que a legislação pode contribuir para elidir ou minorar seus efeitos.

Outro ponto é a permissibilidade das normas vigentes quanto à apresentação de faturamento global para a unidade gestora ou por centro de custo, em vez de individual (para cada portador), dificultando a análise separada dos gastos de cada suprimento de fundos.

Por derradeiro, verifica-se a ausência de elementos importantes para o controle na prestação de contas, como (i) o formulário de cadastro do portador, no qual ficam registrados os limites autorizados de utilização do cartão (limite de gasto, tipo de gasto permitido, limites por de tipo de gasto – diário, semanal e mensal), e (ii) o documento de controle dos saques proposto anteriormente.

4.2.2 Perspectivas de melhoria

Mediante estudo realizado podem-se visualizar algumas perspectivas de melhoria para elidir ou minimizar os efeitos dos pontos de risco mencionados no subitem anterior.

O intuito desta análise é apresentar sugestões de contribuição para o aumento do grau de adequação e suficiência das normas que regem o suprimento de fundos via CPGF. Segue a análise na ordem dos pontos de risco apresentados.

1ª) a Proposta

Entende-se que a demanda por bens e serviços deva ser definida com nível de precisão adequada, precedida de um prévio planejamento das necessidades da unidade requisitante, expressa em itens a serem adquiridos e em termos quantitativos e monetários, com o maior detalhamento possível, inclusive com a indicação clara da destinação. Com esses elementos, poder-se-á verificar a razoabilidade e a finalidade da demanda, bem como fornecerá subsídios ao gestor para a tomada de decisão acerca do atendimento total ou parcial dessa demanda, de acordo com as prioridades do órgão / entidade.

Assim, ficará delimitado quando da concessão as linhas de aplicação dos recursos adiantados, e, conseqüentemente, as responsabilidades dos agentes intervenientes, restando ao suprido o papel que lhe convém: ser um agente pagador, ou seja, efetivar as transações nas áreas e nos patamares de valores já previamente acordados, sob pena de responsabilização pessoal acerca de eventuais desvios.

Aliás, não obstante a legislação seja omissa, entende-se também que os proponentes devam ser distintos dos adquirentes (supridos), de forma a observar o princípio da segregação de funções, tão importante para o controle.

Logo, poder-se-ia constar da legislação a obrigatoriedade do planejamento prévio, da demanda formalizada detalhadamente e da necessidade de o proponente e o adquirente serem distintos.

Outro aspecto relevante é a justificativa de uso do suprimento de fundos para a realização das despesas que se propõe, que necessita ser precisa e objetiva, com a fundamentação clara do dispositivo legal em que se baseia, por se tratar de forma excepcional de execução (que não se submete ao regime ordinário de execução e prescinde de procedimento licitatório), e porque há normas específicas para as situações em que podem ser enquadradas – arts. 45 e 47 do Decreto 93.872/86 –, como, por exemplo, a observância de

limites específicos para as despesas de pequeno vulto ou de regime especial de execução para as despesas peculiares.

Ou seja, a legislação poderia prescrever que a utilização do suprimento de fundos seja bem fundamentada, com indicação clara da sua adequação e do dispositivo legal em que se baseia (artigo e/ou inciso), sob pena de ser concedido indevidamente o adiantamento.

2ª) a Concessão

Como registrado anteriormente, apenas com a indicação precisa do que poderá ser gasto e em que patamares de valores será possível delimitar as responsabilidades pela aplicação do suprimento de fundos. Só assim poder-se-á chegar ao prescrito na legislação: a responsabilidade pela autorização de uso, definição e controle de limites do cartão, bem como pelo cumprimento e pagamento das despesas recai sobre o ordenador de despesa, enquanto o portador fica com a responsabilidade pela guarda e uso do CPGF.

Entende-se, portanto, que a legislação deveria prescrever a obrigatoriedade de o ordenador de despesa deixar consignado no despacho que autorizar a concessão do suprimento de fundos a demanda que será satisfeita e com base em quais patamares de valores, de forma a vincular ao máximo a aplicação dos recursos à concessão, diminuindo a discricionariedade quando da efetiva realização da despesa.

Por outro lado, entende-se que a legislação também deveria atribuir como incumbência do ordenador, quando do ato de concessão, a indicação dos pressupostos de fato e de direito que amparam a concessão de suprimento de fundos, de forma a registrar o posicionamento da autoridade a quem é facultado conceder ou não o adiantamento, para fins de responsabilização e ciência das normas pertinentes ao assunto.

Da mesma forma, considerando que o ordenador deve cercar-se de cuidados na escolha do suprido, de forma que ele não esteja enquadrado nas situações impeditivas de

recebimento de suprimento de fundos, seria desejável que se normatizasse a obrigatoriedade de registro no ato de concessão da observância a esses preceitos.

Poder-se-ia alegar que esses procedimentos são dispensáveis, pois ao ordenador cabe a responsabilidade pelo conhecimento das normas pertinentes e pela concessão do suprimento de fundos. No entanto, para se dirimir qualquer dúvida por ventura existente na verificação do nexo de causalidade entre um eventual ato ou fato prejudicial ao interesse público e o agente responsável, entende-se que se torna relevante a expressa manifestação do ordenador de despesa, da maneira ora proposta.

3ª) A entrega do numerário

Ao estabelecer um limite de gasto para o cartão o ordenador deve possuir subsídios para valorar o limite de concessão da modalidade de saque. Para isso, na proposta de suprimento de fundos o proponente deve não apenas quantificar o montante dos saques que espera ser necessário, conforme determina a legislação, mas também justificá-lo diante do ambiente que espera que as despesas sejam realizadas pelo suprido.

Ao ordenador, por sua vez, que é o responsável pela concessão e fixação de limites de gasto do suprimento, cabe analisar essas justificativas e atribuir o valor mínimo possível para essa modalidade, que é menos transparente para o controle e menos vantajosa à Administração Pública.

Da mesma forma que a justificativa do proponente, entende-se que seria importante o registro dessa análise realizada pelo ordenador, com vistas a forçar a adequação do limite para essa modalidade, reduzindo a margem para a realização dos saques, portanto, sem prejuízo de que ajustes (aumento / diminuição) nos limites de saques sejam realizados, quando da fase de utilização de recursos, com base numa demanda também formalizada do suprido, na qual se registraria a justificativa pela necessidade de alteração desse limite. Não é demais repisar que o gestor possui mecanismos facilitadores para alterar esses limites, adequando-os à

necessidade demandada, mediante acesso remoto ao sistema informatizado do Banco do Brasil, programa Auto-Atendimento Setor Público - AASP.

Ressalte-se que entendemos que não cabe a fixação normativa pré-estabelecida de um percentual máximo do suprimimento para a modalidade de saque, pois isso iria engessar a gestão pública e não levaria em conta a finalidade e peculiaridade de cada adiantamento. Acredita-se que a adoção das medidas supramencionadas seja suficiente para diminuir os saques e demonstrar todo o processo (proposta, concessão e alteração) para a disponibilização do limite correspondente. Nesse sentido, sugere-se que a legislação seja modificada para contemplar essas atribuições.

Quando à movimentação concomitante de suprimentos em um mesmo cartão, defende-se que a legislação prescreva que para cada concessão seja disponibilizado um único cartão de pagamento, de forma a estabelecer disciplina rígida na concessão e revogação do limite de gasto do cartão, em valor compatível com a necessidade demandada e revogado assim que atendida essa necessidade. Dessa forma, poder-se-á atender à exigência legal de que o limite de gasto do cartão será concedido de acordo com o valor constante no ato de concessão e revogado tão logo o prazo de utilização seja expirado, devendo todo o procedimento ser repetido a cada adiantamento.

Há outros benefícios que se vislumbra com a adoção dessa medida, citando-se dois a título exemplificativo: primeiro, há a possibilidade de se estabelecer uma data-limite de utilização do cartão, que corresponderia ao período de aplicação do suprimimento de fundos, ficando o cartão bloqueado a partir de então, evitando a utilização intempestiva dos recursos; segundo, contribuirá para a transparência dos gastos, já que na fatura do cartão constaria tão-somente gastos relativos a um único adiantamento, facilitando as atividades de controle.

4^a) A utilização do recurso

Uma importante inovação do cartão de pagamento é o gerenciamento concomitante do gasto via sistema informatizado. Diante da possibilidade de estabelecer limites por tipos de gasto (filtros: ramos de atividades), há relatórios que apresentam de forma consolidada os gastos em cada um desses ramos pré-cadastrados no sistema do Banco do Brasil.

De forma a maximizar essa ferramenta, o governo federal poderá envidar esforços junto à administradora do cartão para aumentar o rol de atividades cadastradas no sistema, de forma a contemplar as classes mais representativas da Classificação Nacional de Atividades Econômicas – Fiscal (CNAE – Fiscal), utilizado pela Secretaria da Receita Federal³⁶.

A concentração excessiva de gastos em um ramo de atividade serve de alerta para o ordenador de despesa acerca da possibilidade de haver fracionamento, cujo indício é constatado na concentração excessiva de detalhamento de despesa em determinado subelemento (subitem) de despesa. Com base nessa informação, o gestor tem elementos para restringir a concessão de novos adiantamentos para gastos similares, para fazer ingerências junto aos supridos quando da aplicação dos recursos, ou para verificar a necessidade de procedimento licitatório, quando cabível.

Dessa forma, poderá evitar o fracionamento de despesa, que é caracterizado por aquisições de mesma natureza física e funcional, e não pela mesma classificação contábil em quaisquer dos níveis.

Ademais, cada unidade gestora poderá gerar e arquivar relatórios mensais e acumulativos ao longo de um exercício financeiro, para cada ramo de atividade, e/ou fornecer uma senha do sistema de gerenciamento do Banco do Brasil, com perfil de consulta, para os órgãos de controle, de forma a subsidiar suas análises quanto à execução do suprimento de fundos via CPGF.

³⁶ CNAE-Fiscal é um código a ser informado na Ficha Cadastral de Pessoa Jurídica (FCPJ) que alimentará o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica/CNPJ. Esse código parece ser o critério para a classificação dos gastos por ramos de atividades.

Atualmente são disponibilizados, por meio do *site* www.portaldatransparencia.gov.br, os dados das faturas do cartão, por órgão (não todos), por UG e por portador, relacionando os gastos (fornecedor ou saque, data e valor). No entanto, conforme relatado neste trabalho, o sistema pode ser mais bem explorado, fornecendo outras informações, inclusive de forma consolidada, e permitindo a extração e o manuseio dos dados, bem como o acompanhamento concomitante dos gastos.

Logo, entende-se que a legislação deve prescrever a obrigatoriedade de o gestor fazer o acompanhamento, via sistema, desses gastos, registrando, se for o caso, os cuidados por ele tomados, bem como de disponibilizar as informações do referido sistema aos órgãos de controle.

Quanto ao uso da modalidade de saque, entende-se que pelo menos em relação às despesas mais representativas deva-se exigir, além da justificativa do suprido, a declaração do fornecedor ou prestador acerca da impossibilidade da transação a crédito, no campo de observação do documento fiscal, por exemplo, de forma a ratificar essa situação.

Já em relação aos recursos em espécie, sabe-se, de antemão, que o valor do saque deve ser o das despesas a serem realizadas. Se exceder, cabe na maior parte das situações a devolução da diferença em prazo máximo de três dias úteis, a contar do dia seguinte da data do saque, conforme previsto na legislação. No entanto, o controle da tempestividade dessa devolução é bastante custoso, sobretudo nos casos em que há vários saques para cada uma das despesas realizadas (ante a limitação do valor de saque atribuído pelo Banco do Brasil), dificultando a vinculação entre o saque e a despesa correspondente.

Como se nota, a simples correspondência dos montantes sacados com os consignados nos comprovantes de despesa não é suficiente para certificar a regularidade da operação de saque. A tempestividade do saque frente à realização efetiva da despesa é relevante, pois há

uma perda financeira na dilação do prazo dos recursos sacados e não utilizados em poder do suprido.

Entende-se que à justificativa do suprido, a legislação deve acrescentar a obrigatoriedade de apresentação de um formulário de controle dos saques *versus* despesas realizadas, vinculando os saques, que são datados e relacionados na fatura do cartão para efeito de conferência, aos respectivos comprovantes de despesa. Com base nesse documento, que pode ser anexo do relatório de prestação de contas do suprimento, poder-se-á realizar mais facilmente o cotejo entre as datas dos saques e das despesas, de forma a visualizar se houve ou não o atendimento à legislação.

5ª) A prestação de contas

Entende-se que ao suprido caiba a apresentação da prestação de contas de forma completa, de forma que as estruturas internas de supervisão dos órgãos e entidades possam analisar a adequação dos gastos. Para isso, defende-se que se estabeleça na legislação uma rotina periódica de extração dos dados fornecidos pelo sistema do Banco do Brasil (como data e valor da despesa, fornecedor) e de repasse em meio magnético desses dados, quando do término do período de aplicação dos recursos, ao suprido, ou simplesmente que lhe forneça uma senha com perfil de consulta desses dados, para que ele complemente com informações adicionais (como número do documento comprobatório de despesa, fornecedor para os saques, finalidade específica do gasto etc).

Com isso, ter-se-á um banco de dados dos gastos realizados por meio de suprimento de fundos, no âmbito de cada UG, que possibilitará a agilização da análise das prestações de contas e a tornará mais completa e transparente, sem sobrecarregar os encarregados da análise.

Por outro lado, as normas legais podem também consignar um “*check list*” mínimo a ser observado pelas unidades gestoras quando da análise das prestações de contas, de forma

que os exames sejam de extensão satisfatória e padronizados. Poder-se-á, ademais, registrar o resultado e o responsável de cada uma das checagens, facilitando o controle e a imputação de responsabilidades, se for o caso.

Quanto à opção de faturamento do cartão, entende-se a legislação pode contemplar outras opções de faturamento (como a global), mas apenas para efeito de gerenciamento, devendo sempre exigir o faturamento individual, uma vez que a responsabilidade pelo uso do cartão é individual (do suprido), e, como dito anteriormente, deve se referir a apenas um único suprimento de fundos, trazendo ganhos de transparência dos gastos e facilitando o exercício do controle.

Por fim, com a exigência legal do acréscimo de mais alguns documentos, como o formulário de cadastro do portador e o documento de controle dos saques, citados anteriormente, pode-se aferir alguns itens importantes do suprimento de fundos, tais como: informações sobre o limite geral de gasto com o cartão (data e valor compatível com o ato de concessão e com a aplicação dos recursos); histórico dos limites individuais de utilização do cartão (por ramos de atividades e/ou saques), e compatibilidade dos saques com os comprovantes de despesas, seja em termos de valores seja na tempestividade entre eles.

4.3 Informação sobre movimentação

4.3.1 Pontos de risco para a atuação do controle

Mediante estudo da forma com que são contabilizadas as informações sobre a movimentação realizada com suprimento de fundos via CPGF, podem-se observar alguns aspectos frágeis, que se constituem, *a priori*, em pontos de risco em que se faz necessária a atuação do controle. Sem o intuito de exaurir essa identificação, passa-se a analisá-los em função da fase do suprimento de fundos em que melhor se enquadram.

1ª) a Concessão

O empenho da despesa na modalidade de licitação 09 (suprimento de fundos) registra, na conta contábil 2.9.2.4.1.03.09 (que não exige conta corrente), apenas a informação dos valores que serão realizados por meio de suprimento de fundos, sem distinguir, portanto, a forma de utilização (tradicional ou cartão).

Também não existem informações quanto ao fundamento legal da concessão, ou seja, ao enquadramento do suprimento de fundos nas hipóteses prescritas na legislação: art. 45, inc. I, II e III; e art. 47, do Decreto 93.872/86.

Outro aspecto é a identificação dos portadores (supridos) de cartão de uma determinada UG e o conhecimento do total movimentado por suprido. Para se obter essa informação, precisa haver controle específico na contabilidade para cada servidor que for beneficiário de concessão de suprimento de fundos. No entanto, as contas contábeis que registram os valores concedidos (1.9.9.1.1.06.00), os pendentes de saque e pagamento de fatura (2.1.2.6.8.XX.00) e os referentes a pagamentos efetuados através de saque e fatura (1.9.9.9.6.24.XX), permitem a utilização de outras informações que não o CPF do suprido a título de conta corrente, a saber: CNPJ, UG, IG ou 999. Esse procedimento inviabiliza o conhecimento do volume de recursos movimentado por portador ou suprido, bem como a individualização de cada um deles.

Por fim, a acumulação conjunta de valores nas modalidades de pagamento de saque e de fatura é observada na contabilização da conta contábil 2.1.2.68.01.00, pois nela se registra, ao mesmo tempo, os provisionamentos de saques e pagamentos de faturas pendentes (apenas quando só ocorrer a modalidade fatura é que se registra na conta contábil 2.1.2.68.02.00), impossibilitando o conhecimento de quanto foi atribuído para cada modalidade de pagamento.

Outro ponto diz respeito ao CPR, pois não se pode obter essas informações de forma precisa, senão vejamos: o campo “credor” do documento SF também pode ser preenchido

com outras informações que não o número do CPF do suprido; há dificuldade na extração de (a) quantos são os supridos, já que os dados são dispostos em ordem sequencial do número do documento SF ou individualizados por suprido, e (b) de quais são os montantes por suprido, vez que os valores não são acumulativos; não há critério de restrição temporal para a pesquisa e estas não permitem restringir o documento SF por situação do documento (S02, S07 ou S15), que indicariam a forma de utilização (a primeira para a tradicional e as demais para o cartão) e a modalidade de pagamento prevista (saque para a segunda e fatura para a última).

2ª) A entrega do numerário

É permitida a utilização de recursos na vinculação de pagamento sob código 412 (conta contábil 1.1.2.1.6.04.00) para pagamento de fatura do cartão, que pode utilizar também das vinculações de pagamento referente às despesas de custeio.

Considerando que os montantes alocados nessa vinculação de pagamento se constituem em limites financeiros para a realização de saques e que tais valores são superiores aos limites prévios para os saques estabelecidos nas concessões, já que financiam também o pagamento de fatura do cartão, há a possibilidade de extrapolação desse limite pelo suprido, carecendo apenas de sua justificação a *posteriori*, que, como já se viu, é realizada muitas vezes de maneira vaga.

3ª) A utilização do recurso

De forma similar à conta do passivo (2.1.2.68.01.00), a conta contábil 1.9.9.9.6.24.01 registra a acumulação conjunta dos valores pagos por meio de saques e faturas, estas quando se é atribuído limites para saque e fatura ao mesmo tempo. Essa contabilização não permite visualizar quanto tem sido efetivamente gasto em cada uma das modalidades de pagamento, ou seja, dos pagamentos efetuados quantos foram realizados por meio de saque ou na função crédito (fatura).

Registra-se que na descrição das funções das contas do compensado 1.9.9.9.6.24.XX não há explicitamente a indicação de que se referem às despesas realizadas por meio de suprimento de fundos somente, permitindo-se inferir que há possibilidade do registro nestas contas de outras despesas passíveis de serem executadas com o CPGF, como diárias e passagens aéreas, quando realizadas.

4ª) A prestação de contas

A composição das despesas efetivamente realizadas por meio de suprimento de fundos só é conhecida nesta fase, após a apresentação dos documentos comprobatórios de despesa pelo suprido. Da análise desses documentos, pode-se verificar quais foram os serviços ou bens adquiridos para cada adiantamento e proceder à reclassificação das despesas.

Após essa etapa, o Siafi passa a contar com informações sobre o detalhamento dos suprimentos de fundos. Os registros permitem que a partir de um dado empenho sejam obtidas as naturezas de despesas detalhadas. Todavia, não há o registro desses valores acumulados no exercício por UG/Gestão, que é essencial para o controle dos gastos via suprimento de fundos, já que possibilita a identificação de fuga à modalidade correta de contratação, ou seja, a verificação da concentração excessiva em determinado subelemento (subitem) de despesa, que se constitui em indício de fracionamento da despesa.

4.3.2 Perspectivas de melhoria

Este item busca apresentar sugestões de forma a contribuir para o aumento da disponibilidade e facilidade de acesso à informação sobre a movimentação realizada com o suprimento de fundos via CPGF. Segue a análise na ordem dos pontos de risco apresentados.

1ª) a Concessão

O suprimento de fundos deve ser utilizado, via de regra, mediante o CPGF, e, na impossibilidade de seu uso, pela via tradicional – contas bancárias (IN STN 4/04).

A informação de qual é a forma de utilização do suprimento de fundos é relevante para o controle, porquanto a legislação estabelece coercitivamente uma ordem de prioridade do cartão em relação à conta bancária, bem como prescreve mecanismos específicos a serem observados em cada uma delas.

De forma a identificar a forma de utilização do suprimento de fundos, entende-se necessária o desdobramento da conta contábil 2.9.2.4.1.03.09, a fim de que as movimentações relativas às duas formas de utilização sejam contabilizadas separadamente. Assim, poder-se-á visualizar, por exemplo, a relação entre os montantes executados por essas formas de utilização do suprimento de fundos, sendo indicativo de desobediência à legislação a concentração elevada de valores na forma de utilização tradicional.

A informação do fundamento legal da concessão do suprimento de fundos também é importante para o controle, na medida em que o enquadramento em uma ou outra hipótese implica obrigatoriedade de observância a dispositivos legais díspares.

Para obtê-la, entretanto, a implementação de conta corrente para aquela conta contábil seria uma solução, com a vinculação de cada fundamentação legal existente a um número ordinal (1, 2, 3 e 4), por exemplo, de forma a possibilitar a obtenção dos suprimentos de fundos concedidos em cada uma das hipóteses legais.

Em relação à ausência de informações de quem são os portadores ou do volume de recursos movimentados por portador, entende-se que o controle dos valores adiantados devam ser feitos apenas pelos respectivos CPF, de forma a suprir essa lacuna.

Conforme relato de Albuquerque, Medeiros e Feijó (2006), na rotina do suprimento de fundos o empenho poderá ser emitido em nome do suprido ou da UG; este último facilita o processo operacional, principalmente nos casos de cancelamento de valores não utilizados e estornos de despesas não executadas, sem prejudicar a transparência, pois no momento da liquidação da despesa identifica-se no Siafi o beneficiário do suprimento.

Contudo, como se observou, as contas contábeis envolvidas permitem a escrituração de informações alternativas ao número do CPF do portador ou suprido. Como os recursos públicos em comento estão em poder de agentes que possuem responsabilidade pessoal por eles e devem prestar contas dos gastos correspondentes, os registros contábeis supramencionados devem ser efetuados utilizando-se de conta corrente contábil que os identifique por CPF.

Logo, deve-se assegurar que o conta corrente a ser formatado nas contas em questão – 1.9.9.1.1.06.00, 2.1.2.6.8.XX.00 e 1.9.9.9.6.24.XX – seja o CPF do suprido, ainda que o favorecido do empenho seja outro.

Com a adoção dessa medida ter-se-ão, por exemplo, os seguintes benefícios para o controle:

- a) permite acompanhar com facilidade o número de cartões habilitados em cada UG e sua evolução, o que representa um indicativo relevante para o planejamento das ações de controle;
- b) possibilita averiguar o perfil dos portadores (verificar, por exemplo, a designação a servidor declarado em alcance ou que tenha a seu cargo a guarda do material a adquirir, entre outras vedações contidas no Decreto 93.872/86);
- c) viabiliza a pronta identificação da movimentação de suprimentos de fundos em valores superiores aos limites de concessão vigentes;
- d) facilita a conciliação dos dados do Siafi com a movimentação informada pela administradora dos cartões de crédito, uma vez que as faturas são emitidas em nome do portador.

Quanto à modalidade de pagamento, entende-se que a conta do passivo 2.1.2.6.8.01.00 – “Saque - Cartão de Pagamento do Gov. Federal” deve provisionar apenas os saques pendentes de realização (expurgando as faturas). Além de contribuir para restrição de uso do

saque, a separação entre os valores pendentes de saque e de fatura possibilita visualizar, por exemplo, a relação entre os montantes destinados a cada uma das modalidades de pagamento, ou seja, como se pretende gastar os recursos do suprimento de fundos, sendo indicativo de desobediência à legislação a concentração elevada de valores na modalidade de pagamento de saque.

Concomitante à exclusividade do registro na conta 2.1.2.6.8.01.00 dos saques pendentes deve-se, por outro lado, haver um monitoramento dos lançamentos na conta contábil 1.1.2.6.8.00.00 – “Saques por Cartão de Crédito a Classificar”, no intuito de sua utilização ocorrer apenas de forma excepcional e justificada, uma vez que indicam a existência de saques sem a prévia liquidação da despesa. Com vistas à apuração das responsabilidades essa conta contábil deve ter o conta corrente formatado para aceitar apenas o CPF do suprido.

As mesmas reflexões realizadas valem para o documento SF, no âmbito do CPR. Entende-se necessário aceitar apenas o número do CPF do suprido, no preenchimento do campo “credor” do documento SF, e aperfeiçoar os mecanismos de consulta nesse subsistema, a saber: (a) ao pesquisar por documento SF *versus* CPF do suprido, que sejam indicados os montantes de cada suprido, adicionalmente às informações individuais de cada documento, fornecendo uma visão do todo; (b) que se incluam os seguintes critérios de pesquisa para o documento SF: (i) período da pesquisa (dia e/ou mês) e (ii) situação do documento (S02, S07 e S15, indicando o suprimento tradicional, o via cartão na modalidade saque e o via cartão na modalidade fatura, respectivamente).

Adotando-se as medidas propostas, identificar-se-á quem gasta (quantos e quais são os supridos), quanto pode ser gasto (por UG/Gestão e por portador) e quanto foi gasto (por UG/Gestão e por portador).

2ª) A entrega do numerário

Conforme já mencionado há restrição (limite) relacionada ao crédito orçamentário tanto para a modalidade de pagamento saque como para fatura. Já em relação à restrição relativa ao recurso financeiro, só há limite específico para a modalidade de saque, na vinculação de pagamento sob código 412, cujos valores devem ser observados no momento do registro do limite no cartão e serem superiores ao limite de saque total do cartão.

Essa limitação específica em relação ao saque se justifica na medida em que se trata de modalidade de pagamento excepcional, e por esta não lograr muitos dos benefícios da modalidade fatura, como a transparência dos gastos e o diferimento do pagamento.

De forma a inibir ou restringir o uso da modalidade de pagamento saque, entende-se que a vinculação de pagamento sob código 412 deva ser restrita para a realização de saque, reduzindo a margem para sua utilização. Ao gestor caberia provocar os remanejamentos entre as vinculações de pagamentos, caso entender necessários, em função de uma demanda do suprido quando da utilização dos recursos, de forma a adequar o limite de saque à necessidade de seu uso, sem prescindir, no entanto, da formalização dessa demanda e da anuência desse procedimento. Tal medida contribuiria sobremaneira para a diminuição dos saques.

3ª) A utilização do recurso

Para detectar o montante despendido com o CPGF, pode-se observar o saldo da conta 1.9.9.9.6.24.99. No entanto, para segregar quanto foi pago em cada modalidade, há a necessidade de tornar a conta 1.9.9.9.6.24.01 – “Saque - Cartão de Pagamento Gov. Federal” específica para os pagamentos via saque e, por conseguinte, a conta 1.9.9.9.6.24.02 – “Fatura - Cartão de Pagamento Gov. Federal” registrando todos os pagamentos via fatura.

Essa separação entre os valores pagos em espécie e os pagos por meio de fatura do cartão possibilita visualizar, por exemplo, a relação entre os montantes pagos em cada uma das modalidades de pagamento, ou seja, como se gasta (saque ou fatura).

Ressalte-se que as contas do compensado que registram os pagamentos efetuados via CPGF (1.9.9.9.6.24.XX) possuem saldo estático. Destarte, a análise do volume de recursos totais pagos, ou em cada modalidade de pagamento, deve ser realizada observando os saldos dessas contas.

Por fim, com vistas a dirimir qualquer dúvida acerca das finalidades das contas 1.9.9.9.6.24.XX, entende-se cabível a inclusão do termo “suprimento de fundos” nas respectivas funções. Alternativamente, caso se queira registrar também as demais despesas realizadas com o CPGF, podem ser criadas outras contas contábeis oriundas do desdobramento do subgrupo 1.9.9.9.6.24 (final 03, 04, 05 sucessivamente).

No que tange ao subsistema CPR, pode-se aperfeiçoar o mecanismo de consulta da seguinte forma: que se inclua como critério de pesquisa para o documento CD a situação do documento, reservando o código D86 para as despesas classificadas e realizadas por meio do suprimento de fundos via cartão apenas, criando-se outro código para a forma de utilização tradicional, de forma a diferenciá-las.

4ª) A prestação de contas

Uma informação precípua para o controle dos gastos executados por meio dos suprimentos de fundos via CPGF é a natureza detalhada das despesas realizadas, ou seja, saber em quê se gasta.

Para se obter essas informações no Siafi podem-se utilizar dois caminhos. Primeiro, toma-se por base um determinado empenho e realiza levantamento dos dados relativos a liquidações efetuadas por notas de lançamentos. No entanto, a obtenção dessas informações exige um significativo esforço de coleta e tratamento dos dados operacionais.

Segundo, mediante consulta ao subsistema CPR, que fortaleceu a filosofia de documentos e cujos atos de registros são suportados por documento virtual que espelha o fato real (no caso do suprimento de fundos, são utilizados os documentos hábeis SF e CD). A

partir de um dado empenho, realizam-se pesquisas nas transações de consulta >CONCPR ou >CONMOVDOC e obtém-se os dados contábeis pertinentes ao documento CD, que relaciona os detalhes da despesa por subitens para aquele suprimento somente.

Como se nota, as rotinas de consulta preexistentes não atendem plenamente às necessidades do exercício do controle: facilidade e rapidez na obtenção dos valores acumulados das naturezas de despesa detalhadas por período e órgão ou UG/Gestão.

Faz-se necessário, portanto, a implementação de mecanismos que permitam um melhor controle quanto ao detalhamento das despesas executadas, contribuindo para a transparência da movimentação de suprimento de fundos.

Entende-se como uma das alternativas viáveis a criação de contas contábeis específicas para registro dos valores acumulados no exercício referentes às despesas realizadas com o suprimento de fundos, de forma a permitir a consulta por órgão ou UG/Gestão – como conta corrente dessas contas – e o conhecimento detalhado da despesa acumulada por subelemento (subitem).

Poder-se-ia, por exemplo, quando da reclassificação das despesas³⁷, incluir no evento correspondente o registro desses valores também em contas do compensado, enquadradas no nível de desdobramento 1.9.9.9.6 – “Controle dos Bens e Valores”, tendo os itens e subitens correspondentes aos das despesas passíveis de serem executadas por meio de suprimento de fundos (30.XX, 33.XX, 36.XX e 39.XX), replicando e acumulando os valores das despesas reclassificadas.

Alternativamente, poder-se-á incluir como critério de pesquisa dentro do subsistema CPR uma consulta por subitem de despesa, por meio da qual se indicam os valores acumulados no exercício por UG/Gestão e até mesmo por suprido.

³⁷ Lançamento nas contas de natureza de despesa em que houve a concessão: débito no subitem da despesa realizada e crédito no subitem 96.

A partir desses mecanismos de consulta, a facilidade, rapidez e riqueza das informações sobre a movimentação de suprimento de fundos será consideravelmente maior, viabilizando um acompanhamento mais efetivo dos gastos. Passa a ser possível, por exemplo, constatar a concentração excessiva de despesas em determinados subitens, o que constitui indício de fracionamento de despesa.

|

5. PROCEDIMENTO DE AUDITORIA

Trata-se de um roteiro de procedimento de auditoria específico para a verificação da regularidade das despesas realizadas por meio de SF via CPGF, sob os aspectos da legalidade e economicidade, com base nas informações constantes do Siafi.

O Tribunal reconheceu essa necessidade ao exarar o Acórdão 1.829/2005 – Plenário (Relação 17/2005 – Pl., do Gabinete do Min. Marcos V. Rodrigues Vilaça), que determinou à Secretaria-Geral de Controle Externo que, por intermédio da Secretaria Adjunta de Fiscalização - Adfis, avaliasse a conveniência e oportunidade de criação de procedimento de auditoria específico para orientar a coleta de informações relativas à utilização do CPGF no Siafi.

O conteúdo do roteiro ora apresentado é composto de rotinas básicas aplicáveis a todo o universo de unidades gestoras que operam na modalidade Total, contemplando-se as situações usualmente vivenciadas nos trabalhos de fiscalização, sem a pretensão de alcançar toda a diversidade de situações hipotéticas.

Quanto à forma, baseou-se no roteiro de acompanhamento via Siafi, elaborado pela então Secretaria de Auditoria e Inspeções deste Tribunal, aprovado pela Portaria 31/97 da Secretaria-Geral de Controle Externo do TCU, que visava a uma maior sistematização dos trabalhos de fiscalização.

O roteiro é apresentado em quatro colunas onde são indicados: o que deve ser verificado (análise); como efetuar a verificação (operacionalização); qual a ação a ser tomada no caso da constatação de falhas/impropriedades (providência); a legislação aplicável.

|

ANÁLISE	OPERACIONALIZAÇÃO	PROVIDÊNCIA	LEGISLAÇÃO
Identificar órgão/entidade, UG e Gestão. As pesquisas necessitam dessas informações.	Entrar no Siafi nas transações: >CONORGAO; >CONUG; >CONORGEST.	_____	_____
Identificar a existência de saldo invertido nas principais contas contábeis envolvidas.	Utilizar o >BALANCETE para identificar a natureza do saldo e as razões da inversão e na transação >CONCONTA para identificar a natureza de cada conta (se devedora ou credora): Conta 1.9.9.1.1.06.00 Conta 2.1.2.6.8.01.00 Conta 2.1.2.6.8.02.00 Conta 2.1.2.6.9.00.00 Conta 1.1.2.6.8.00.00 Conta 1.9.9.9.6.24.01 Conta 1.9.9.9.6.24.02 Conta 1.9.9.9.6.24.99	Demandar regularizações.	Macrofunção 02.06.00 – Plano de Contas da União.
Verificar por meio da nota de empenho se: a) foi utilizada a modalidade de licitação 09 - SF; b) os elementos de despesa autorizados foram: 30, 33, 36, 39 e 47; c) houve aquisição de material permanente – elemento 52, em desacordo com a legislação.	Utilizar a transação >CONCPR, pesquisando os documentos hábeis SF, detalhando-os por meio da pesquisa “dados contábeis”, de forma a identificar as respectivas NE. Após, proceder ao detalhamento da NE via CPR ou transação >CONNE.	a) alertar a UG para observância da legislação; b) verificar se foi registrado como restrição contábil e se houve apuração responsabilidade mesmo que tenha havido posterior regularização; c) solicitar justificativas dos responsáveis.	a) Macrofunção 02.11.22: itens 7.2.3 e 16.2; b) Macrofunção 02.11.22: itens 4.2 e 16.2; c) Macrofunção 02.11.21: item 9.6.
Verificar se os empenhos ordinários apresentam o nome/CPF do suprido, a finalidade e os prazos para a aplicação e comprovação.	Mesmos procedimentos descritos acima.	Alertar a UG para a inclusão desses elementos.	_____
Verificar se as notas de lançamento ou de sistema vinculadas a empenhos por estimativa apresentam os prazos para aplicação e comprovação.	Utilizar a transação >CONCPR, pesquisando os documentos hábeis SF, detalhando-os por meio da pesquisa “dados contábeis” e “compromissos gerados”, de forma a identificar os respectivos documentos. Após, proceder ao detalhamento da NL ou NS via transação >CONNL ou >CONNS, respectivamente.	Alertar a UG para a inclusão desses elementos.	_____
Verificar por meio da ordem bancária se: a) vinculação de	Utilizar a transação >CONCPR, pesquisando os documentos hábeis SF, detalhando-os por	Alertar a UG para observância da legislação.	Macrofunção 02.11.22: itens 15.5 a 15.7;

pagamento foi sob o código 412, para o saque (OB saque), ou este código ou outro referente a custeio para a fatura (OB fatura); b) OB saque foi do tipo 55 ou OB fatura tipo 59.	meio da pesquisa “compromisso gerado”, de forma a identificar as respectivas OB. Após, proceder ao detalhamento da OB via transação >CONOB.		
Verificar se está sendo observada a proibição de conceder suprimento de fundos a servidor: a) responsável por dois outros suprimentos; b) que tenha a seu cargo a guarda ou material a adquirir, salvo quando não houver na repartição outro servidor; c) responsável por suprimento de fundos cujas contas não tinham sido prestadas no prazo devido; d) declarado em alcance (inscrito em Div. Responsáveis).	Por meio da Conta 1.9.9.1.1.06.00: a) Utilizar as transações >BALANCETE e >CONRAZAO; b) Utilizar as transações >BALANCETE e >CONAGENTE; c) Utilizar as transações >BALANCETE e >CONRAZAO; d) Utilizar a transação >BALANCETE nessa conta e nos desdobramentos da Conta 1.1.2.2.9.00.00; posteriormente, a transação >CONRAZAO em ambas, para se verificar as datas dos registros.	a) Solicitar a imediata devolução dos recursos ainda não aplicados e alertar a UG para observância da legislação; b) idem; d) idem; c) idem, sem prejuízo de alertar quanto à necessidade de instauração da TCE.	Art. 69 da Lei 4.320/64; Parágrafo 3º do art. 45 do Decreto 93.872/86, alíneas “a” a “d”; Macrofunção 02.11.22: item 12.
Verificar se o suprido foi beneficiado com suprimento destinado a cobrir despesas com locomoção, e também com diárias para o mesmo afastamento.	Utilizar a transação >BALANCETE da conta 2.9.2.4.1.04.03 = Valores Pagos, indicando como conta-corrente o CPF do suprido, detalhando os documentos.	Solicitar a imediata devolução dos recursos e alertar a UG para observância da legislação.	Art. 37, <i>caput</i> , CF.
Verificar se os prazos fixados nos documentos do Siafi não ultrapassam, para aplicação, a 90 (noventa) dias ou ao término do exercício financeiro e, para prestação de contas, a 30 (trinta) dias do prazo para aplicação.	Utilizar as transações >CONNE, >CONNS e >CONNL e detalhar os respectivos documentos.	Solicitar que sejam observados os prazos fixados na legislação.	Macrofunção 02.11.22: item 8.2.
Verificar se os supridos estão apresentando prestação de contas dentro do prazo de comprovação constante dos documentos do Siafi.	Utilizar, para a conta 1.9.9.1.1.06.00, as transações >BALANCETE e a >CONRAZAO, identificando os documentos, e as transações >CONNE e >CONNL, detalhando-os.	Indagar se foram instauradas as tomadas de contas especiais, se for o caso.	Macrofunção 02.11.22: itens 11.1 e 11.2.1.
Verificar, em relação aos saques sem prévia liquidação, se: a) há saldo não corrigido	Utilizar, para as contas 1.1.2.6.8.00.00 – saques a classificar e 2.1.2.6.8.01.00, as transações >BALANCETE e a	Verificar se houve a apuração das responsabilidades, pois saldo na conta	Macrofunção 02.11.22: item 9.10.2.

na conta correspondente. b) é representativo em relação à obrigação provisionada.	>CONRAZAO.	é caso de restrição contábil e requer providências por parte do ordenador.	
Ver se há multa e/ou juros por pagamento atrasado de fatura.	Utilizar as transações >BALANCETE e >CONRAZAO para as Contas 1.9.9.1.3.10.00 e 1.1.2.2.9.10.00.	Verificar se houve o ressarcimento do erário.	Macrofunção 02.11.22: item 4.1.3.
Verificar se foram utilizadas as situações previstas para os documentos hábeis: a) SF: S15 ou S7, para fatura ou saque, respectivamente; S02 para estorno de despesa ou G28 para devolução de recurso; b) CD: D86 para reclassificação de despesa ou S01 para estorno de ressarcimento de despesa.	Utilizar a transação >CONCPR, detalhando os documentos que se deseja pesquisar.	Alertar a UG para observância das situações, pois estas indicam a correta contabilização.	Macrofunção 02.11.22: itens 17.3 e 17.4.
Verificar o detalhamento da despesa por NE, de forma a observar a ocorrência ou não de indício de fracionamento da despesa.	Utilizar a transação >CONCPR, pesquisando o(s) número(s) do(s) documento(s) CD relativo a determinado empenho (documento de origem ou referência), por meio da pesquisa “compromisso gerado”; depois, reinicia-se a pesquisa a partir de um documento CD específico, detalha-o e obtêm-se os respectivos dados contábeis, que relaciona os detalhamentos dos empenhos pelos subitens da despesa. OU Utilizar a transação >CONMOVDOC, a partir do número do documento SF ou CD, pesquisa-se os documentos referenciados a determinada NE, detalha-se o(s) documento(s) CD encontrado(s) e obtêm-se os respectivos dados contábeis, que relaciona os detalhamentos dos empenhos pelos subitens da despesa.	Aprofundar a análise e, se for o caso, apurar as responsabilidades.	Macrofunção 02.11.22: item 3.3.3.
Verificar o montante do Suprimento de Fundos em geral concedido.	Ver débitos na Conta 1.9.9.1.1.06.00.	_____	_____
Verificar o montante do Suprimento de Fundos	Ver créditos na Conta 2.1.2.6.8.00.00.	_____	_____

via cartão provisionado (ou com limite concedido).			
Verificar o montante do Suprimento de Fundos pago via cartão (se só SF for realizado via cartão).	Ver saldos na Conta 1.9.9.9.6.24.99.	_____	_____

Quadro 4 - Roteiro de acompanhamento do Suprimento de Fundo via Siafi

6. CONCLUSÃO

O objetivo deste trabalho foi o de avaliar se os mecanismos de transparência dos gastos realizados por meio de Suprimento de Fundos – SF via CPGF são suficientes para a atuação do controle externo. Para a análise da transparência desses gastos adotou-se os seguintes parâmetros: a) o grau de adequação e suficiência das normas que regulam esse SF e b) a disponibilidade e facilidade de acesso à informação sobre a movimentação realizada com o SF via CPGF.

Para atingir o objetivo proposto, preliminarmente, distinguiu-se as formas de utilização de Suprimento de Fundos previstas na legislação; demonstrou-se os dispositivos legais e os instrumentos de informações e operacionalização do SF via CPGF, bem como os mecanismos de contabilização desses gastos, identificando se os mesmos possibilitam que as informações produzidas sejam transparentes.

Foram identificados, também, ao longo do trabalho os pontos de risco e as perspectivas de melhoria no controle desses gastos. Por fim, elaborou-se procedimento de auditoria específico para a verificação pelo TCU da regularidade das despesas realizadas por meio de SF via CPGF, sob os aspectos da legalidade e economicidade, com base nas informações constantes do Siafi.

Pela pesquisa realizada ficou demonstrado que são inegáveis os benefícios advindos com a implantação do Cartão de Pagamento do Governo Federal. Tal cartão foi desenvolvido para facilitar o dia-a-dia da administração pública e de seus servidores. Funciona como um meio de pagamento que proporciona à administração pública mais agilidade, controle e modernidade na gestão de recursos, além do diferimento do pagamento das despesas.

A partir da análise efetuada, pode-se afirmar que os mecanismos de transparência dos gastos realizados por meio de SF via CPGF ensejam aperfeiçoamentos para atender às demandas do controle externo. Embora tenha sido verificado que há mais controle com a

utilização do cartão de pagamento, uma vez que ele permite a fixação de limites em função de alguns parâmetros pré-estabelecidos, bem como o acompanhamento mais percuciente das despesas realizadas. Ou seja, ele constitui ferramenta importante para o controle detalhado dos gastos realizados por meio do suprimento de fundos.

Entretanto, observou-se que o ganho na transparência dos gastos realizados por meio de Cartão de Pagamento do Governo Federal esvaem-se quando o mesmo é utilizado na modalidade de saque, por não permitir o detalhamento dos dispêndios realizados.

Não obstante os benefícios acima citados, ao longo desta pesquisa foram identificados pontos de risco para a atuação do controle tanto na adequação e suficiência das normas que regulam a matéria, quanto na disponibilidade e facilidade de acesso à informação sobre a movimentação realizada.

Como contribuição ao exercício do controle sobre os gastos públicos, foi sugerido a implementação de algumas medidas visando a elidir ou minimizar os efeitos dos riscos encontrados, das quais se destacam:

a) Quanto às normas:

- a utilização do suprimento de fundos deve ser bem fundamentada, com indicação clara da sua adequação e do dispositivo legal em que se baseia (artigo e inciso);

- obrigatoriedade de o ordenador de despesa deixar consignado no despacho que autorizar a concessão do suprimento de fundos a demanda que será satisfeita e com base em qual patamar de valor, de forma a vincular a aplicação dos recursos à concessão, diminuindo a discricionariedade quando da efetiva realização da despesa;

- obrigatoriedade de registro, pelo ordenador de despesas, de que o suprido não se enquadrava em nenhuma das situações impeditivas de recebimento de suprimento de fundos, por ocasião de sua concessão;

- disponibilização de um único cartão de pagamento para cada concessão, de forma a estabelecer disciplina rígida na concessão e revogação do limite de gasto do cartão, em valor compatível com a necessidade demandada;

- obrigatoriedade de o gestor fazer o acompanhamento, via sistema, desses gastos, registrando, se for o caso, os cuidados por ele tomados, bem como, disponibilizar as informações do referido sistema aos órgãos de controle;

- declaração do fornecedor ou prestador acerca da impossibilidade da transação a crédito, no caso do uso da modalidade de saque, pelo menos em relação às despesas mais expressivas;

- obrigatoriedade de apresentação de um formulário de controle dos saques *versus* despesas realizadas, vinculando os saques, datados e relacionados na fatura do cartão para efeito de conferência, aos respectivos comprovantes de despesa;

- consignar “*check list*” mínimo a ser observado pelas unidades gestoras quando da análise das prestações de contas, de forma que os exames sejam de extensão satisfatória e padronizados;

b) Quanto às informações no Siafi:

- o controle dos valores concedidos pelo regime de adiantamento, dos valores pendentes de pagamento e dos valores pagos por meio do CPGF deve ser feito tendo como conta-corrente o CPF do suprido, possibilitando identificar quem são os portadores e o volume de recursos movimentados por eles;

- segregação entre os valores pendentes de saque e de fatura, provisionando na conta do passivo “Saque - Cartão de Pagamento do Gov. Federal” apenas os saques pendentes de realização (expurgando as faturas). Tal medida além de contribuir para restrição de uso do saque possibilita visualizar, por exemplo, a relação entre os montantes destinados a cada uma das modalidades de pagamento;

- aperfeiçoamento dos mecanismos de pesquisa no âmbito do subsistema do Siafi CPR, como a inclusão de alguns critérios de consulta, gerando informações relevantes de forma ágil;

- limitar a vinculação de pagamento específica para o CPGF “pagamento de cartão de crédito” ao saque, contribuindo para a restrição dessa modalidade de pagamento;

- necessidade de tornar a conta “Saque - Cartão de Pagamento Gov. Federal” específica para os pagamentos via saque e, por conseguinte, a conta “Fatura - Cartão de Pagamento Gov. Federal” para os pagamentos via fatura, possibilitando segregar quanto foi pago em cada modalidade;

- implementar mecanismos que permitam maior detalhamento das despesas executadas por meio de suprimento de fundos, contribuindo para a transparência de tais gastos, que é fundamental para o exercício do controle.

Conforme visto, o suprimento de fundos deve ser utilizado, via de regra, mediante o CPGF, e, na impossibilidade de seu uso, pela via tradicional – contas bancárias. Assim, a substituição gradativa do suprimento de fundos tradicional pelo Cartão de Pagamento do Governo Federal, somada às facilidades operacionais que ele proporciona, aponta para uma tendência de elevação desses gastos, tornando imperiosa maior preocupação por parte dos órgãos de controle.

Deste modo, a partir da implementação das medidas sugeridas ao longo do trabalho, espera-se maior suficiência e adequação das normas pertinentes, bem como maior facilidade, rapidez e riqueza de informações sobre a movimentação de suprimento de fundos, viabilizando o acompanhamento mais efetivo dos gastos públicos.

BIBLIOGRAFIA

ALBUQUERQUE, Claudiano; MEDEIROS, Márcio; FEIJÓ, Paulo Henrique. *Gestão de Finanças Públicas: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal*. 1º ed. Brasília: 2006.

ANGÉLICO, João. *Contabilidade Pública*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

BRASIL, Constituição Federal (1988).

_____, Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000 (A Lei de Responsabilidade Fiscal)

_____, Lei 4.320, de 17 de março de 1964.

_____, Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967.

_____, Lei 8.443, de 16 de julho de 1992 (Lei Orgânica do TCU).

_____, Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

_____, Lei 10.180, de 06 de fevereiro de 2001.

_____, Decreto 93.872, de 23 de dezembro de 1986. (alterado pelos seguintes decretos: Decreto 2.289/97 – redação do art. 45, inc. I; Decreto 1.672/95 – redação do art. 45, § 4º; Decreto 5.026/04 – redação do art. 47, revogando o art. 1º do Decreto 2.397/97 e os Decretos 2.497/98 e 3.639/00).

_____, Decreto 5.482, de 30 de junho de 2005.

_____, Decreto 941, de 27 de setembro de 1993, alterado pelo Decreto 2.397, de 20 de novembro de 1997.

_____, Decreto 2.809, de 22 de outubro de 1998, revogado pelo Decreto 3.892, de 20 de agosto de 2001, que foi alterado pelo Decreto 4.002, de 7 de novembro de 2001; ambos foram revogados pelo Decreto 5.355, de 25 de janeiro de 2005, que foi alterado pelo Decreto 5.635, de 26 de dezembro de 2005.

_____, Instrução Normativa 5, de 6 de novembro de 1996, da Secretaria do Tesouro Nacional.

_____, Manual Siafi: Macrofunções 02.11.21 (antiga 02.11.22) e 02.11.33 (antiga 02.11.34).

_____, Instrução Normativa 4, de 13 de agosto de 2002, revogada pela Instrução Normativa 4, de 30 de agosto de 2004, da Secretaria do Tesouro Nacional.

_____, Portaria 31, de 01 de dezembro de 1997, da Secretaria-Geral de Controle Externo do Tribunal de Contas da União.

_____, Portaria Interministerial 3.534, de 29 de dezembro de 1998, do Ministério de Administração e Reforma do Estado.

_____, Portaria 265, de 16 de novembro de 2001, revogada pela Portaria 41, de 4 de março de 2005, alterada pela Portaria 1, de 4 de janeiro de 2006, e pela Portaria 44, de 14 de março de 2006, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

_____, Portaria 42, de 14 de abril de 1999, do Ministério de Estado do Orçamento e Gestão.

_____, Portaria 492, de 31 de agosto de 1993, revogada pela Portaria 95, de 19 de abril de 2002, do Ministério da Fazenda.

_____, Portaria Interministerial 163, de 4 de maio de 2001, do Ministério da Fazenda - Secretaria do Tesouro Nacional e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – Secretaria de Orçamento Federal.

_____, Portaria 448, de 13 de setembro de 2002, da Secretaria do Tesouro Nacional.

_____, Manual do Cartão de Pagamento do Governo Federal, extraído do *site* www.tesouro.fazenda.gov.br.

_____, Manual de treinamento do Subsistema de Contas a Pagar e a Receber, extraído do *site* www.tesouro.fazenda.gov.br.

DEODATO, Alberto. *Manual de Ciência das Finanças*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 1980.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GASPARINI, Diogenes. *Direito Administrativo*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública: Teoria e Prática*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.

MACHADO JR., J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 Comentada*. 31ª ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002.

MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 9ª ed. rev.e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MOREIRA Neto, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MOTA, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada à Administração Pública*. 6ª ed., 6ª tiragem. Brasília: Vestcon, 2005.

PEREIRA, José Matias. *Finanças Públicas: A Política Orçamentária no Brasil*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. *Contabilidade Pública: Teoria e Prática*. 7ª ed. Brasília: Franco&Fortes, 2002.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias, e ROSA, Maria Berenice. *Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Administração Financeira Pública*. 6ª ed. rev., ampliada e atualiz. São Paulo: Atlas, 1999.

ANEXO 1 – Modelo “Proposta de Concessão de Suprimento de Fundos – PCSF”

PROPOSTA DE CONCESSÃO DE SUPRIMENTO DE FUNDOS - PCSF

PROPONENTE		
NOME:	CPF:	TELEFONE:
ÓRGÃO:	UNIDADE:	CARGO / FUNÇÃO:

SUPRIDO		
NOME:	CPF:	TELEFONE:
ÓRGÃO:	UNIDADE:	CARGO / FUNÇÃO:

SUPRIMENTO DE FUNDOS		
MATERIAL DE CONSUMO NAT. DESP.: 3390____	PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NAT. DESP.: 3390____ NAT. DESP.: 3390____	OUTROS
VALOR: R\$	VALOR: R\$ VALOR: R\$	VALOR: R\$
DESCRIÇÃO DA FINALIDADE:		
JUSTIFICATIVA E FUNDAMENTO LEGAL:		
CARTÃO DE PAGAMENTO DO GOVERNO FEDERAL- CPGF SAQUE: R\$ FATURA: R\$ DEPÓSITO EM CONTA-CORRENTE BANCO: AGÊNCIA: CONTA-CORRENTE: (SOMENTE APLICÁVEL NOS CASOS DE IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO CPGF)		
PERÍODO DE APLICAÇÃO DE A DATA PARA PRESTAÇÃO DE CONTAS:		

(Local), (Dia) de (mês) de 2005

ASSINATURA E CARIMBO DO PROPONENTE ASSINATURA E CARIMBO DO SUPRIDO

O suprido declara estar ciente da legislação aplicável à concessão de suprimento de fundos, em especial aos dispositivos que regulam sua finalidade, prazos de utilização e de prestação de contas.

ORDENADOR DE DESPESAS
Na qualidade de Ordenador de Despesas, autorizo a concessão de Suprimento de Fundos na forma proposta.
ASSINATURA E CARIMBO

OBSERVAÇÃO
O prazo para prestação de contas do presente suprimento de fundos será de, no máximo, 30 dias contados da data do término do período de aplicação.

ANEXO 2 – Formulário “Proposta de Adesão”



Cartão de Pagamento do Governo Federal Proposta de adesão

Clique no botão **AJUDA** para ver orientações sobre configuração, preenchimento, etc.

Unidade Gestora

CNPJ		Código da Unidade Gestora	
<input type="text"/>		<input type="text"/>	
Nome			
<input type="text"/>			
Nome a constar do cartão		Limite de utilização	Valor sem centavos
<input type="text"/>		<input type="text"/>	<input type="text"/>
Ag. relacionamento	Prefixo sem dv	Nº da conta de relacionamento	Conta sem dv
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Enquadramento da Unidade Gestora			
Corporate			
Endereço da Unidade Gestora			
<input type="text"/>			
Bairro/Distrito		Município	UF
<input type="text"/>		<input type="text"/>	<input type="text"/>
DDD	Fone	Ramal	Fax
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Cep			
<input type="text"/>			

Permissões

Saque	Compra parcelada	Uso no exterior	Compra internet/telefone
<input type="checkbox"/> S - Sim <input type="checkbox"/> N - Não	<input type="checkbox"/> Não	<input type="checkbox"/> S - Sim <input type="checkbox"/> N - Não	<input type="checkbox"/> S - Sim <input type="checkbox"/> N - Não
Valor máximo por transação	Utiliza controle de gastos (diário, semanal, mensal) ?	Utiliza filtro?	
<input type="text"/>	valor sem centavos <input type="checkbox"/> S - Sim <input type="checkbox"/> N - Não	<input type="checkbox"/> S - Sim <input type="checkbox"/> N - Não	

Filtros (ramos de atividades)

<input type="checkbox"/> 1. Agências de turismo	<input type="checkbox"/> 2. Aluguel de carros	<input type="checkbox"/> 3. Artigos eletrônicos
<input type="checkbox"/> 4. Cias. aéreas	<input type="checkbox"/> 5 - Drogarias e farmácias	<input type="checkbox"/> 6 - Entretenimento
<input type="checkbox"/> 7 - Estacionamento	<input type="checkbox"/> 8 - Hospitais e clínicas	<input type="checkbox"/> 9 - Hotéis
<input type="checkbox"/> 10 - Joalherias	<input type="checkbox"/> 11 - Lojas de departamento	<input type="checkbox"/> 12 - Materiais de construção
<input type="checkbox"/> 13 - Móveis e decoração	<input type="checkbox"/> 14 - Outros varejos	<input type="checkbox"/> 15 – Pedágios
<input type="checkbox"/> 16 - Postos de combustível	<input type="checkbox"/> 17 - Restaurantes	<input type="checkbox"/> 18 - Revendas de veículos
<input type="checkbox"/> 19 - Saques	<input type="checkbox"/> 20 - Serviços	<input type="checkbox"/> 21 - Serviços e autopeças
<input type="checkbox"/> 22 - Supermercados	<input type="checkbox"/> 23 - Telemarketing e catálogo	<input type="checkbox"/> 24 – Vestuário
<input type="checkbox"/> 25 - Outros estabelecimentos		

Termo de adesão

Ao assinar esta proposta de adesão ao Cartão de Pagamento do Governo Federal, a Unidade Gestora e cada um de seus servidores qualificados que receberem o cartão declaram-se automática e expressamente vinculados às disposições previstas no Contrato de Prestação de Serviços, Emissão e Administração do Cartão do Governo Federal, assinado em 09/03/2006, registrado no Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão sob o nº 04/2006, processo nº 04300.006524/2005-01, em Brasília (DF), e seus respectivos aditivos, cujo texto declaram conhecer e do qual receberam cópia.

Local e data
<input type="text"/>

Assinatura do representante legal (Ordenador de despesas)

Mod. 0.70.209-6 - Abr/06 - SISBB 06102 – fsb
bb.com.br - Central de Atendimento BB 4004-0001 (Capital) e 0800 7290001 (Demais localidades)

ANEXO 3 – Formulário “Cadastro de Portador”



Cartão de Pagamento do Governo Federal Cadastro de portador

Clique no botão **AJUDA** para ver orientações sobre configuração, preenchimento, etc.

Unidade Gestora

CNPJ	Código da Unidade Gestora	Nome
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Nº do Centro de Custo	Nome do Centro de Custo	
<input type="text"/>	<input type="text"/>	
Nº da Unidade de Faturamento	Preencher somente no caso de faturamento centralizado	Nome da Unidade de Faturamento
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

Portador

CPF	Nome
<input type="text"/>	<input type="text"/>
Data de Nascimento	Nome a constar do cartão
<input type="text"/>	<input type="text"/>

Preenchimento obrigatório para portador com faturamento individual

Agência de débito (UG)	Prefixo sem dv	Nº da conta corrente (UG) para débito	Conta sem dv
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Quitação imediata de saque	Dia de vencimento	Tipo de cartão	
<input type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não	10	Corporate	

Preenchimento obrigatório caso o portador não seja cadastrado no Banco do Brasil

Identidade	Órgão emissor	UF	Data da emissão
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Cargo	Mês/ano início no cargo	Sexo	Estado civil
<input type="text"/>	01 <input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Endereço	Bairro/Distrito	Município	
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
UF	CEP	DDD	Telefone
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
		Ramal	Fax
		<input type="text"/>	<input type="text"/>

Cartão corporativo

Limite geral mensal do portador (R\$)
<input type="text"/>

Permissões

Saque	Compra parcelada
<input type="checkbox"/> S - Sim <input type="checkbox"/> N - Não	<input type="checkbox"/> Não
Uso no exterior	Valor máximo por transação - R\$
<input type="checkbox"/> S - Sim <input type="checkbox"/> N - Não	<input type="text"/>
Compra internet/telefone	Valor máximo por transação - R\$
<input type="checkbox"/> S - Sim <input type="checkbox"/> N - Não	<input type="text"/>
	Valor sem centavos
	Valor sem centavos

Demais transações

Valor máximo por transação - R\$

Valor sem centavos

Filtros (Ramos de atividades)

Filtros

Limitar gastos por dia-R\$

Limitar gastos por semana-R\$

Limitar gastos por mês-R\$

1. Agências de turismo

2. Aluguel de carros

3. Artigos eletrônicos

4. Cias aéreas

5. Drogarias e farmácias

6. Entretenimento

7. Estacionamento

8. Hospitais e clínicas

9. Hotéis

10. Joalherias

11. Lojas de departamento

12. Materiais de construção

13. Móveis e decoração

14. Outros varejos

15. Pedágios

16. Postos de combustíveis

17. Restaurantes

<input type="checkbox"/>	18. Revendas de veículos	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="checkbox"/>	19. Saques	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="checkbox"/>	20. Serviços	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="checkbox"/>	21. Serviços e autopeças	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="checkbox"/>	22. Supermercados	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="checkbox"/>	23. Telemarketing e catálogo	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="checkbox"/>	24. Vestuário	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="checkbox"/>	25. Outros estabelecimentos	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

Observações

- a) o limite geral mensal é o limite máximo que o portador pode gastar e deve ser sempre informado;
- b) valor não informado nos campos para definição de limites por tipo de gastos significa que o controle será apenas pelo limite geral mensal;
- c) informação de limite por semana/mês, sem informação de limite por dia, significa que o limite da semana/mês pode ser atingido num dia;
- d) na solicitação de cartão para não clientes do Banco - juntar cópias de identidade e CPF;
- e) este documento é parte integrante do Contrato de Prestação de Serviços, Emissão e Administração do Cartão de Pagamento do Governo Federal, assinado em 09/03/2006, registrado no Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, com o nº 04/2006 - processo nº 04300.006524/2005-01, em Brasília (DF) e seus respectivos aditivos, cujo texto declaram conhecer e do qual receberam cópia.

Local e data

ANEXO 4 – Formulário “Cadastro de Centro de Custo”



Cartão de Pagamento do Governo Federal
Cadastro de Centro de Custo

Clique no botão **AJUDA** para ver orientações sobre configuração, preenchimento, etc.

Agência do débito		Prefixo sem dv	Nº da conta corrente de relacionamento	Conta sem dv	Tipo de cartão
10					Corporate
Dia do vencimento			Quitação imediata de saque		
10			Sim		

Permissões

Saque	<input type="checkbox"/> S - Sim <input type="checkbox"/> N - Não	Compra parcelada	<input type="checkbox"/> Não
Uso no exterior	<input type="checkbox"/> S - Sim <input type="checkbox"/> N - Não	Valor máximo por transação - R\$	Valor sem centavos
Compra internet/telefone	<input type="checkbox"/> S - Sim <input type="checkbox"/> N - Não	Valor máximo por transação - R\$	Valor sem centavos

Demais transações

Valor máximo por transação - R\$	Valor sem centavos

Filtros (ramos de atividades)

- | | | |
|-------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> 1. Agências de turismo | <input type="checkbox"/> 2. Aluguel de carros | <input type="checkbox"/> 3. Artigos eletrônicos |
| <input type="checkbox"/> 4. Cias. aéreas | <input type="checkbox"/> 5 - Drogarias e farmácias | <input type="checkbox"/> 6 - Entretenimento |
| <input type="checkbox"/> 7 - Estacionamentos | <input type="checkbox"/> 8 - Hospitais e clínicas | <input type="checkbox"/> 9 - Hotéis |
| <input type="checkbox"/> 10 - Joalherias | <input type="checkbox"/> 11 - Lojas de departamento | <input type="checkbox"/> 12 - Materiais de construção |
| <input type="checkbox"/> 13 - Móveis e decoração | <input type="checkbox"/> 14 - Outros varejos | <input type="checkbox"/> 15 - Pedágios |
| <input type="checkbox"/> 16 - Postos de combustível | <input type="checkbox"/> 17 - Restaurantes | <input type="checkbox"/> 18 - Revendas de veículos |
| <input type="checkbox"/> 19 - Saques | <input type="checkbox"/> 20 - Serviços | <input type="checkbox"/> 21 - Serviços e autopeças |
| <input type="checkbox"/> 22 - Supermercados | <input type="checkbox"/> 23 - Telemarketing e catálogo | <input type="checkbox"/> 24 - Vestuário |
| <input type="checkbox"/> 25 - Outros estabelecimentos | | |

A Unidade Gestora outorga ao REPRESENTANTE AUTORIZADO, acima indicado, poderes conforme o Contrato para Prestação de Serviços, Emissão e Administração do Cartão de Pagamento do Governo Federal, assinado em 09/03/2006, registrado no Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, com o nº 04/2006, processo nº 04300.006524/2005-01, em Brasília (DF) e seus aditivos.

Local e data