

Introdução

A Constituição de 1988 define o aparato orgânico-institucional do controle externo brasileiro nos artigos 70 a 75, todos albergados na Seção IX – Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária.

Participando desse aparato como peça-chave, as competências e atribuições indelegáveis dos Tribunais de Contas são estabelecidas no art. 71, destacando-se, para o presente estudo, aquela consignada no inciso II, cuja prescrição decorre invariavelmente do dever de prestar contas:

“II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;”.

Para sua melhor compreensão, convém seccionar o referido dispositivo em duas partes. A primeira compreende o texto que vai do trecho inicial até a expressão “*Poder Público federal*”. Já a segunda abrange a parte final do dispositivo.

Didaticamente, chamam-se as primeiras contas de **ordinárias ou anuais**, pois representam aquelas contas que são prestadas anualmente pelos responsáveis por verbas públicas, ou seja, aqueles de que trata o parágrafo único do art. 70:

“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, assumia obrigações de natureza pecuniária”.

Ao lado das contas anuais, a Carta Política faz referência a um julgamento de contas realizado em situações excepcionais, permitindo que os Tribunais de Contas também possam alcançar aqueles que não estão sujeitos à prestação de contas ordinárias e que deram “*causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público*”.

Convencionou-se chamar essas contas de especiais e o instrumento que lhes opera de **Tomada de Contas Especial (TCE)**. O adjetivo especial decorre de uma situação incomum: a ocorrência de um dano ao erário, efetivo ou presumido, não ressarcido, provocado pela conduta direta ou indireta de um agente público (*lato sensu*).

Dessa forma, tem-se que os dois tipos de contas de que trata o art. 71, inciso II, da Constituição, são as seguintes:

- **Anuais (ordinárias):** Quem deve prestar? Administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal.

- **Especiais:** Quem deve prestar? Aqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público.

Conceito

O autor Jorge Ulisses Jacoby Fernandes (in Tomada de Contas Especial, 6ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 33) conceitua a TCE como:

“um processo de natureza administrativa, de instauração excepcional, que visa apurar responsabilidade por omissão ou irregularidade no dever de prestar contas ou por dano ao erário”.

Por sua vez, o TCU, ao longo dos anos, formulou em seus normativos as seguintes definições:

- **IN TCU nº 13/1996:** Tomada de contas especial é um processo devidamente formalizado, dotado de rito próprio, que objetiva apurar a responsabilidade daquele que der causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao Erário, devendo ser instaurada somente após esgotadas as providências administrativas internas com vistas à recomposição do Tesouro Nacional.
- **IN TCU nº 56/2007:** Tomada de contas especial é um processo devidamente formalizado, com rito próprio, para apurar responsabilidade por ocorrência de dano à administração pública federal e obtenção do respectivo ressarcimento.
- **IN TCU nº 71/2012:** Tomada de contas especial é um processo administrativo devidamente formalizado, com rito próprio, para apurar responsabilidade por ocorrência de dano à administração pública federal, com apuração de fatos, quantificação do dano, identificação dos responsáveis e obter o respectivo ressarcimento.

Apesar de regular o tema em seus normativos, o TCDF não apresentou uma definição própria para a TCE. Convém indicar, portanto, sem fiel compromisso com a melhor técnica jurídica, um singelo conceito para esse instrumento de controle externo:

a TCE é um processo administrativo específico, de natureza excepcional, formal e com rito próprio, destinado a identificar eventuais prejuízos na

guarda e aplicação de recursos públicos, com vistas ao ressarcimento ao erário e à responsabilização dos agentes públicos que lhe deram causa.

A partir do conceito apresentado, é possível destacar alguns atributos (características e pressupostos) essenciais da TCE, as quais distinguem esse instrumento de outros processos administrativos, tornando-o único no arcabouço jurídico brasileiro:

- **Processo administrativo formal:** a TCE é espécie de processo administrativo e, portanto, exige a devida formalização, com a competente instauração, abertura de processo, designação de uma comissão ou de um tomador de contas, notificações dos responsáveis e documentação de todos os procedimentos e medidas tomadas para obter o ressarcimento, provas da constituição do débito, memórias de cálculo, pareceres e relatórios pertinentes, tudo devidamente juntado aos autos;
- **Excepcionalidade:** a TCE é uma medida de exceção do gestor público, ou seja, apenas deve ser deflagrada pela Administração Pública depois de esgotadas todas as providências objetivando regularizar a situação ou reparar o dano. Apenas em caso de insucesso na reparação administrativa do dano, deve a autoridade competente, sob pena de responsabilidade solidária, instaurar a TCE;
- **Rito Próprio:** a TCE é um processo de contas, entretanto, segue rito próprio e distinto de uma tomada ou prestação de contas anual (ordinária). O Regimento Interno do TCDF, [Resolução nº 296/2016](#) (RI/TCDF), e, mais especificamente, a [Resolução nº 102/1998](#) dispõem sobre o rito a que a TCE está sujeita no âmbito do complexo administrativo do Distrito Federal. Além disso, como uma fase da TCE se processo fora do Tribunal, as unidades jurisdicionadas devem possuir regulamentos internos para dispor sobre os procedimentos administrativos que lhe cumprem adotar, em consonância com as normas do TCDF; e
- **Ocorrência de dano:** é um pressuposto para a instauração de TCE a ocorrência de uma irregularidade de que resulte dano efetivo ou presumido ao erário distrital. Diz-se efetivo quando decorrente de perda, desvio ou má aplicação de recursos financeiros ou patrimoniais. Já o dano

presumido decorre da omissão no dever de prestar contas, uma vez que, se não houve prestação de contas, presume-se que o recurso repassado foi desviado ou malversado. A inteligência é a mesma quando a prestação de contas não for capaz de comprovar a regular aplicação dos recursos, visto que, também nesse caso, há uma presunção de que tais recursos foram irregularmente aplicados.

Dimensões da TCE

Refletindo sobre a competência judicante dos Tribunais de Contas, Augusto Sherman Cavalcanti, Ministro-substituto do TCU, ofertou relevantes considerações sobre a natureza jurídica do processo de contas, destacando haver três dimensões necessárias à integral compreensão de sua finalidade lógico-normativa.

A primeira diz respeito ao julgamento das contas do agente responsável; a segunda, à punibilidade do agente faltoso; e a terceira, à reparação do dano eventualmente causado ao erário. Vejamos em detalhes o conteúdo doutrinário dessas dimensões, com vistas à melhor compreensão das repercussões jurídicas de um processo de TCE.

Dimensão Política

O julgamento das contas representa a dimensão política do instrumento. O autor assevera que essa dimensão *“realiza o princípio republicano de informar ao povo de como estão sendo utilizados - se bem ou mal - os recursos financeiros que, em sua maioria, lhe foram subtraídos compulsoriamente mediante tributação”*.

Sob essa dimensão, antes de interessar exclusivamente ao responsável, o julgamento de uma TCE interessa, em verdade, a toda a sociedade, eis que lhe é assegurada constitucionalmente o direito de conhecer o que ocorre no interior da Administração Pública.

A natureza política dessa dimensão advém, inclusive, de uma consequência política que o julgamento das contas pode causar, visto que a Lei de Inelegibilidades ([Lei Complementar nº 64/1990](#)) consigna que podem ficar inelegíveis, por um período de 8 anos, a contar da data da decisão, os gestores que tiverem suas contas rejeitadas por irregularidade insanável (art. 1º, inc. I, alínea “g”).

Depreende-se do espírito desta lei que tais gestores não se mostraram dignos de confiança para conduzir os interesses da coletividade, em razão do mau uso que fizeram dos bens e recursos públicos que anteriormente lhe foram confiados.

Dimensão Sancionatória

Por sua vez, a dimensão sancionatória configura-se na punibilidade imputada ao gestor faltoso, com aplicação de multa ou inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança. Essa segunda dimensão, que é

desdobramento lógico da primeira, é dependente e determinada pelo julgamento das contas.

Nas palavras do referido autor “*é dependente porque, sem a apreciação dos atos de gestão, não poderá haver aplicação da pena ao administrador faltoso. É determinada porque a punição do administrador decorre do reconhecimento, no julgamento das contas, da ocorrência de irregularidade na gestão*”.

Dimensão Indenizatória

A terceira dimensão diz respeito ao ressarcimento do dano causado ao erário, o qual representa o objetivo precípuo da TCE, uma vez que sua instauração só é autorizada, como já visto, quando concretizado o pressuposto da ocorrência de uma irregularidade de que resulte dano efetivo ou presumido ao erário.

A essa dimensão aplicam-se as normas regedoras da responsabilização subjetiva – tema que ainda será neste estudo –, uma vez que para a condenação em débito, além da ocorrência do dano, faz-se necessário outros dois requisitos: conduta culposa em sentido amplo (*lato sensu*) e o nexo de causalidade entre o dano e a conduta.

Tipos de TCE

Jorge Ulisses Jacoby Fernandes (in Tomada de Contas Especial, 6ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 43) apresenta didática classificação em que segrega as contas especiais em três tipos, de acordo com o rito pelo qual se deu seu surgimento, ou seja, seu debute como processo: (i) ordinária, (ii) *ex officio* e (iii) resultante de conversão.

Em que pese seja uma classificação não adotada formalmente pelas normas de regência, faz-se oportuno seu exame, tendo em vista se tratar de sistematização útil aos operadores que lidam com a matéria, delineando de forma lógica os possíveis ritos processuais envolvendo o tema TCE.

TCE ordinária

Inserem-se nesse tipo a TCE que se encontra dentro do valor de alçada do TCDF e que percorre, havendo os pressupostos de constituição, a cadeia processual completa. São instauradas por autoridade responsável por unidade administrativa ou superior hierarquicamente àquela em que ocorreram umas das hipóteses previstas em lei. Possui fase interna (no interior da Administração lesada) e externa (após remessa ao Tribunal de Contas).

No âmbito do TCDF, este tipo de TCE tem o seu rito processual regulado pela [Resolução nº 102/1998](#). O art. 1º do citado normativo estabelece que a autoridade administrativa, sob pena de responsabilidade solidária, deverá imediatamente adotar providências com vistas à instauração de TCE.

TCE ex officio

Constitui um tipo autônomo visto que, diferentemente da TCE ordinária, a ordem para instauração ocorre por parte do TCDF, que não pode ser barrada pela autoridade administrativa, sob hipótese alguma. Como regra, está subjacente a verificação pelo Tribunal, a partir de um processo de fiscalização, de uma grave ilegalidade ou relevante desvio de conduta do gestor.

Nota-se, então, que já houve um prejulgamento da Corte em relação aos pressupostos de constituição, atraindo, assim, a obrigatoriedade de deflagrar as apurações e, caso o dano seja superior ao valor de alçada, remeter os autos ao Tribunal. Este tipo de TCE está prevista nos parágrafos 5º e 6º, art. 1º, da [Resolução nº 102/1998](#). O elemento diferenciador é a motivação do ato instaurador, que, no caso da TCE *ex officio*, decorre de deliberação irrecorrível do Tribunal (art. 280 do [RI/TCDF](#)).

TCE resultante de conversão

Pode o TCDF, examinando outro tipo de processo de fiscalização, como inspeções ou auditorias, verificar a ocorrência de dano ao erário ou omissão no dever de prestar contas. Em tais casos, determina-se a conversão do processo em TCE. Vê-se, portanto, que nesses casos a TCE constitui verdadeira continuação do feito que lhe deu origem.

No âmbito do TCDF, este tipo de TCE tem sua previsão no art. 46 da [LO/TCDF](#) e no art. 191 do [RI/TCDF](#). Como características desse processo, cita-se a ausência de comissão de TCE e de fase interna, bem como o fato de não caber qualquer recurso da decisão que ordena a conversão, exceto embargos de declaração (art. 280 do [RI/TCDF](#)).

Cabe observar que, apesar de os citados comandos serem taxativos sobre “*a conversão do processo em tomada de contas especial*”, o que indica que o novo rito seria desenvolvido nos próprios autos que abrigam a fiscalização, não é incomum que o Tribunal adote sistemática alternativa que, entretanto, não modifica a relação de continuidade entre as fases de tomada de contas e de fiscalização.

Vê-se que o TCDF não raro determina a constituição de TCE em autos apartados, em vez de prosseguir com o rito nos próprios autos de fiscalização. Trata-se apenas de questão de ordem prática, visando uma melhor organização processual.

Sujeito Passivo da TCE

A competência dos Tribunais de Contas brasileiros, no âmbito do controle externo da atividade administrativo-financeira do Estado, é normativamente definida no já citado art. 70, parágrafo único, da [CF/88](#), preconizando-se como espectro de pessoas sujeitas à jurisdição das Cortes de Contas aquelas que utilizem, arrecadem, gerenciem ou administrem dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado responda, ou que, em seu nome, assumam obrigações de natureza pecuniária.

É de se notar que o rol constitucional prescreve condutas que evidenciam que os agentes que as praticam possuem, com efeito, uma relação de sujeição especial com o Estado, a qual, em consequência, atrai a competência fiscalizatória do controle externo sobre seus atos. Nesse ponto, impõe destacar preciosa exposição do autor Rafael Munhoz de Mello (in *Princípios Constitucionais de Direito Administrativo Sancionador*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 157), quando abordou as relações de sujeição especial no que concerne às sanções administrativas, efetuando um contraponto com a situação de sujeição geral:

Ao lado da situação de sujeição geral que marca a relação de particulares com o Estado, fruto do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, é possível identificar uma situação de sujeição especial, que atinge não a todos os particulares indiscriminadamente, mas apenas os particulares que mantêm com o Estado uma relação específica, em virtude do seu ingresso no seio do aparato administrativo. Fala-se, então, em **relação de sujeição especial**, caracterizada por uma submissão mais aguda do particular à Administração Pública, já que ele está agindo no âmbito do aparelho estatal. (Destacou-se)

Nesse sentido, cotejando-se a competência dos Tribunais de Contas de julgar “*as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público*” (art. 71, inc. II, da [CF/88](#)) com as condutas de especial sujeição inscritas no parágrafo único do art. 70, convém notar, por interpretação sistemática dos comandos constitucionais, que os atos de particulares que, *a contrario sensu*, não sejam responsáveis pela guarda ou administração de bens públicos, ou seja, que atuam despidos do regime jurídico que regem os agentes públicos, são estranhos à jurisdição exercida pelo controle externo.

Apesar das controvérsias por vezes existentes, principalmente propagadas por aqueles operadores da Administração Pública com menor incursão no tema, é pacífica a jurisprudência do TCU de que os particulares situados fora da relação especial travadas pelos agentes públicos e que, com estes, não hajam concorrido ilicitamente, não estão sujeitos à jurisdição do Tribunal. Em apoio, cumpre destacar excerto de judicioso parecer lançado pelo então Procurador-Geral do Ministério Público que atua junto ao TCU, Walton Alencar Rodrigues, atual Ministro da Corte de Contas federal, carreado nos autos do Processo n.º 625.286/1997-9:

Não havendo gestão de coisa pública, e sendo o vínculo existente de natureza eminentemente comercial, falta substância a este processo de Tomada de Contas Especial, uma vez que a jurisdição do TCU, como tenho sustentado em diversos processos, não alcança particulares que tenham provocado dano ao Erário, ainda que dolosamente, sem que estejam investidos da condição de agentes públicos, ressalvada tão-só a hipótese de conluio com agente público. Vale dizer, ainda, que fruto de irregularidade, de fraude, de dolo, de má-fé, **o dano causado por particular sem participação de agente público não o sujeita à jurisdição do TCU**, limitada que é por sua natureza ontológica de órgão de controle externo da atividade da Administração Pública e não da atividade dos particulares, por danosa ao Erário que seja. (Destacou-se)

Vê-se, assim, que exorbita a competência constitucional dos Tribunais de Contas o julgamento de atos lesivos ao erário praticados por particular. Da referida citação, cabe notar, ainda, que a hipótese de conluio entre agentes públicos e privados é abordada como uma exceção ao tratamento de sujeição geral conferido aos particulares, de modo que, ao atuar em conjunto com um agente subordinado a uma relação de especial sujeição com o Estado, ocorreria o prolongamento da competência punitiva do Tribunal de Contas para todos os envolvidos. No âmbito do TCU, essa orientação está sedimentada no enunciado da Súmula n.º 186, *in verbis*:

Consideram-se sob a jurisdição do Tribunal de Contas da União os co-autores, embora sem vínculo com o serviço público, de peculato praticado por servidores - quer sejam ou não Ordenadores de Despesas ou dirigentes de órgãos - da Administração Direta ou Indireta da União e Fundação instituída ou mantida pelo Poder Público, e, ainda, pertencentes a qualquer outra entidade, que gerencie recursos públicos, independentemente da sua natureza jurídica e do nível quantitativo da sua participação no capital social. A juízo do Tribunal, atentas as circunstâncias ou peculiaridades de cada caso, os aludidos co-autores estão sujeitos à tomada de contas especial, em que se quantifiquem os débitos e se individualizem as responsabilidades ou se defina a solidariedade, sem prejuízo da adoção, pelas autoridades ou pelos órgãos competentes, das medidas administrativas, civis e penais cabíveis, nas instâncias próprias e distintas.

No TCDF, esse alargamento da competência punitiva é operacionalizado em dispositivo da sua Lei Orgânica que consigna que o Tribunal, quando julgar as contas irregulares por lesão ao erário, fixará a responsabilidade solidária tanto *“do agente público que praticou o ato irregular”*, como *“do terceiro que, como contratante ou parte interessada na prática do mesmo ato, de qualquer modo haja concorrido para o cometimento do dano apurado”* (art. 17, § 2º). Aprofundando a questão, o [RI/TCDF](#) discorre que a responsabilidade do terceiro deriva do *“cometimento de irregularidade”* ou do *“recebimento de benefício indevido ou pagamento superfaturado”* (art. 205, § 6º).

À vista do exposto, há que se destacar que a TCE, em que pese o elástico campo de atuação como instrumento de responsabilização daqueles que *“derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público”*, possui limitações por ser instituto voltado para a atividade administrativa do Estado. É se dizer que nem todo dano ao erário é motivo suficiente para a sua instauração. Até porque, como já abordado, a TCE envolve dimensões jurídicas que vão além da mera responsabilização civil pelo dano, o que evidencia a sofisticação do instrumento, o qual agasalha outras repercussões jurídicas típicas do controle externo.