

TOMADA DE CONTAS ESPECIAL: MECANISMO DE COMBATE AO DANO CAUSADO AO ERÁRIO

Terezinha Aparecida de Jesus¹

Resumo: O objetivo do presente artigo é apresentar as diversas situações em que ocorre a instauração de uma Tomada de Contas em Circunstâncias Especiais, bem como mostrar as medidas adotadas pelo setor público, quando do combate a essas falhas administrativas cometidas pelo Gestor, enquanto responsável por gerir recursos a ele confiados. Neste sentido, pretende-se mostrar as situações ensejadoras de uma TCE, como: Omissão no dever de prestar contas; não comprovação de aplicação dos recursos repassados pela União (federal) ou pelo Estado; ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiros, bens, ou valores públicos; prática de qualquer ato ilegal ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao Erário. Pretende-se também apresentar as formas de atuação do setor público, no sentido de agir com mais rigor e eficiência em relação à aplicação dos recursos públicos, pois estes devem sempre submeter-se ao processo de fiscalização e controle, pois essa é a forma de atuação pela qual são alocados recursos humanos e materiais com o objetivo de manter a legalidade na aplicação desses recursos.

Palavras-chaves: Tomada de Contas. Reparação do dano. Fiscalização. Controle.

Abstract: The purpose of this article is to present the various situations in which the establishment of a Collection of Accounts in Special Circumstances takes place, as well as to show the measures taken by the public sector when dealing with these administrative failures committed by the Manager, as responsible for Manage resources entrusted to it. In this sense, it is intended to show the key situations of an ECT, such as: Omission in the duty of accountability; Not proof of application of funds passed on by the federal (federal) or state; Occurrence of embezzlement or diversion of money, assets, or public securities; Practice of any unlawful or uneconomical illegal act resulting in damage to the Treasury. It is also intended to present the public sector's actions in order to act more rigorously and efficiently in relation to the application of public resources, since they must always submit to the process of inspection and control, since this is the form of Through which human and material resources are allocated with the objective of maintaining legality in the application of these resources.

Keywords: Accounts. Repair of damage. Oversight. Control.

I – Introdução

É cediço na doutrina que o Estado é constituído da conjunção dos elementos: povo, território e poder, este também denominado soberania, havendo alguns autores que colocam um quarto elemento, a finalidade.

A soberania se expressa tanto no âmbito externo, em relação aos demais Estados,

¹ Pós-Graduada Lato Sensu em Finanças Públicas e Administração Orçamentária pelo Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2017. E-mail: terezinha.jesus@seduc.go.gov.br

como internamente. Neste caso, a Administração e os administrados devem respeitar os ditames postos pelas leis, enquanto expressão da democracia calcada em um ordenamento jurídico, caracterizando o jargão: “No direito privado é possível fazer tudo aquilo que a lei não proíbe ao passo que no direito público apenas é permitido fazer aquilo que a lei prescreve”.

Entretantes, entende-se que não basta o atendimento à lei formal para se obter uma conduta administrativa legal, posto incidir sobre a Administração também a lei ética, distinguindo-se o bem do mal, o honesto do desonesto, o justo do injusto, o oportuno do inoportuno, o conveniente do inconveniente.

Nesse diapasão, devemos observar que o Estado de Direito, segundo Canotilho seria: “o Estado que está sujeito ao direito; atua através do direito; positiva as normas jurídicas informadas pela ideia de direito”. Assim, o controle da Administração está fulcrado nas normas elaboradas pelos representantes do povo, estabelecendo tipos e modos de controle de toda atuação administrativa, para a defesa da própria Administração e dos direitos dos administrados.

A palavra controle tem origem no latim *roulum*, em francês *rôle*, designando o rol dos contribuintes pelo qual se verificava a operação do arrecadador. No direito pátrio, o vocábulo foi introduzido por Seabra Fagundes em sua obra *O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*.

O saudoso Hely Lopes conceitua controle como: “... a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”. Verifica-se ser o controle exercitável em todos e por todos os Poderes de Estado, Executivo, Legislativo e Judiciário.

A gestão dos recursos públicos deve sempre submeter-se ao processo de fiscalização e controle, pois essa é a forma de atuação pela qual são alocados recursos humanos e materiais com o objetivo de manter a legalidade na aplicação desses recursos, internamente e externamente, já que o processo ou sistema de fiscalização está fundamentado na dualidade de controle, ou seja, o controle interno e o controle externo.

O controle é uma das cinco funções universais da ciência da administração, concomitante a ele, vem os demais, como prever, organizar, comandar, coordenar. O controle se relaciona com todas as demais funções, constituindo-se um instrumento indispensável para que sejam atingidos os objetivos previstos por qualquer organização.

No Brasil, as atividades de fiscalização e controle são exercidas pelo Tribunal de Contas da União, no nível federal, e Tribunal de Contas do Estado, no nível regional, e suas

funções consistem, basicamente, em capturar dados e informações, analisar, produzir um diagnóstico e formar um juízo de valor.

II – O Controle na Administração Pública

O Controle da Administração Pública é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro. O controle da Administração Pública é “o conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos por meio dos quais se exerce o poder de fiscalização e de revisão da atividade administrativa em qualquer das esferas de poder” (CARVALHO FILHO, 2016, p. 781).

Diante de um cenário de corrupção crescente e de instabilidade institucional deu-se origem ao regime autoritário de 1964, que mudou o foco do controle para auxiliar o dirigente público na obtenção de resultados planejados. Nesse contexto, foi aprovada a Lei nº 4.320/64, que separa o controle interno do controle externo, esse de responsabilidade do Congresso Nacional e do TCU e aquele de responsabilidade do próprio Governo. A referida legislação estabelece normas de direito financeiro e controle dos orçamentos públicos, privilegiando também o controle interno.

O art. 75 da referida lei determina que “o controle da execução orçamentária compreenderá: I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; II - a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços” e o art. 76 define que “o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente”.

A Constituição de 1967 altera a Lei nº 4.320/64 ao introduzir as expressões controle interno e controle externo, apresentando a definição para as competências do exercício daquelas atividades. Ao Poder Executivo incumbiu-se o controle interno, enquanto o externo foi atribuído ao Poder Legislativo. Dispôs, ainda, sobre a universalidade do controle, sua abrangência sobre todos os atos da Administração, sem exceção, independentemente de se tratar da receita ou da despesa, fazendo recair sobre cada agente da Administração, de maneira individual, desde que apresentasse responsabilidade por bens e valores públicos. Inova-se ao se estabelecer a verificação do cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos físico-financeiros e, desta forma, começava-se a se pensar em controle de

resultados na Administração Pública, além do controle legal.

Além disso, a Lei 4.320/64 mostrou-se inovadora ao consagrar os princípios do planejamento, do orçamento e do controle. Instituiu o Orçamento Plurianual de Investimentos, o Orçamento por Programas e estabeleceu como objetivo das novas técnicas orçamentárias a eficácia dos gastos públicos. Na verdade, o texto da Constituição de 1967 já preparava terreno para a reforma administrativa no Brasil com a edição do Decreto-Lei nº 200/67, base legal da reforma administrativa do Brasil, primeiro passo para reforma gerencial na Administração Pública Brasileira.

CASTRO (2011, p. 324) menciona as principais mudanças trazidas pela edição do Decreto-Lei nº 200/67: descentralização administrativa – concedendo maior autonomia à administração indireta para superar a rigidez burocrática da administração direta; e instituição de princípios de racionalidade administrativa, tais como: visão sistêmica, o planejamento e o orçamento, a descentralização e a delegação de poderes, os contratos e convênios e o controle dos resultados. Seu artigo 6º dispõe que as atividades da Administração obedecem aos princípios fundamentais do planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle.

No tocante ao controle, o artigo 13 determina que deva ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo o controle pela chefia competente, pelos órgãos próprios de cada sistema e pelos órgãos do sistema de contabilidade e auditoria. Pode-se concluir, pelo exposto, que o papel do controle interno nas entidades vem sendo acrescido pelas responsabilidades que foram e continuam a lhes ser atribuídas pelas legislações que complementam e disciplinam os princípios e as normas constitucionais.

Em 1985, o Brasil passou por intensas mudanças no campo político, que tiveram reflexos nas áreas de finanças e de controle. Tomava posse Tancredo Neves, eleito de forma indireta, porém iniciava-se ali a redemocratização do Brasil. Esse processo de mudanças refletiu-se na área de controle interno, as mudanças teriam de ser mais rápidas e profundas, e envolveram a área de administração, contabilidade e auditoria. Tanto que o novo Governo transferiu imediatamente para o Ministério da Fazenda a Secretaria de Controle Interno (SECIN) e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (INTERCON).

A criação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em 1986, traz o foco do controle para finanças, com vistas à busca de agilidade e confiabilidade às informações financeiras do Governo. Antes da promulgação da Constituição Federal de 1988 e após a criação da STN, os Sistemas de Programação Financeira e Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria foram integrados, formando Sistema de Controle Interno (SCI), por

meio do Decreto nº 93.874/86.

A Constituição, promulgada em 1988, e o Decreto nº 93.874/86 disciplinaram as finalidades do sistema de controle ao reconhecer que tal missão deveria ser exercida não só com o auxílio do Tribunal de Contas da União, no campo do controle externo, mas, também, pelo sistema de controle interno de cada Poder. Trouxe ainda em suas inovações que a fiscalização e o controle não se restringiriam às áreas financeira e orçamentária, mas, também, à contábil, à operacional e à patrimonial, respeitando não só o princípio da legalidade, mas reconhecendo a igual importância, nessa tarefa, de serem perseguidos e preservados os princípios da legitimidade e da economicidade, dentre outros.

Considerando os aspectos que dizem respeito particularmente à fiscalização e controle, a Constituição de 1988 representou um avanço, em decorrência da criação de sistemas de controle interno nos Poderes Legislativo e Judiciário e da determinação de que, juntamente com o do Poder Executivo, esses sistemas fossem conservados de forma integrada. Em relação à redação constitucional anterior, os fins do controle interno foram implantados com os seguintes propósitos: avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; 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; exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O art. 70 determina que “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”, e o art. 74 que “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”. Assim, os artigos 70 e 74 da Constituição Federal de 1988 já trazem o controle interno, em certo grau de padronização de registro, orientação metodológica e controle dos atos de gestão em todos os níveis.

Em 1921, criou-se um órgão central de contabilidade da União denominada Diretoria Central Contabilidade Pública que logo depois foi transformada em Contadoria Central da República e, finalmente, em Contadoria Geral da República. Mais tarde quando da estrutura ADM, já formada e tendo as informações necessárias, muda-se o foco para a parte propriamente técnica, aprovando-se o Código de Contabilidade Pública, que foi dividida em orçamentária, financeira e patrimonial, vinculada ao Ministério da Fazenda.

Com a estruturação do controle financeiro surgiu a necessidade de organizar o controle administrativo, preconizadas pela Constituição Federal de 1946, que atribuiu ao Tribunal de Contas da União (TCU) o controle prévio dos atos de gestão do Executivo. Pelo exposto, percebe-se que o controle interno seguiu duas linhas bem claras: controle contábil sob a responsabilidade do Ministério da Fazenda e controle administrativo sob a responsabilidade do TCU.

A atividade de fiscalização e controle é exercida pelos órgãos de controle, de acordo com o art. 70 da Constituição Federal de 1988, que diz que “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”.

O Poder Legislativo é o órgão de controle externo, com competências constitucionalmente definidas e distintas e que compreende o controle e a fiscalização de toda administração pública. No Brasil, o controle externo é função exercida atualmente por dois órgãos autônomos: o poder legislativo é o órgão de controle externo com competências constitucionalmente definidas e distintas, e compreende o controle e a fiscalização de toda administração pública.

As funções básicas do Tribunal de Contas da União podem ser agrupadas da seguinte forma: fiscalizadora, consultiva, informativa, judicante, sancionadora, corretiva, normativa e de ouvidoria. Algumas de suas atuações assumem ainda o caráter educativo. A função fiscalizadora compreende a realização de auditorias e inspeções, por iniciativa própria, por

solicitação do Congresso Nacional ou para apuração de denúncias, em órgãos e entidades federais, em programas de governo, bem como a apreciação da legalidade dos atos de concessão de aposentadorias, reformas, pensões e admissão de pessoal no serviço público federal e a fiscalização de renúncias de receitas e de atos e contratos administrativos em geral. Podem ser feitas por iniciativa própria ou em decorrência de solicitação do Congresso Nacional.

Quando se aborda a função de planejamento (previsão), é possível verificar que existe uma enorme simbiose entre o controle e o planejamento, em função dos seguintes aspectos. Segundo CRETELLA JÚNIOR (1995, p. 6) “princípio é toda proposição, pressuposto de um sistema, que lhe garante a validade legitimando-o”.

Os processos de fiscalização obedecem aos princípios de gestão pública os quais constituem os fundamentos de validação da ação administrativa. De acordo com o que estabelece a Constituição de 1988, art. 37, caput, que a administração pública obedece aos princípios da legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência. Vale lembrar que existem outros princípios.

III – Formas de Controle

1 – Classificação do Controle na Administração Pública

a) quanto ao momento em que são realizados

- Controle preventivo ou prévio (*a priori*) – é aquele verificado antes da realização da despesa, *exempli gratia*, da liquidação da despesa. Tal modo de controle é o mais antigo, contudo, emperra a máquina administrativa suspendendo a eficácia do ato até sua análise pelo órgão competente.

- Controle concomitante – é efetuado durante a realização da despesa. Considerado o mais eficaz, visto poder o ato tido como irregular poderia ser sobrestado durante a sua consecução, evitando, assim, maior dispêndio para o erário. Como ilustração deste tipo de controle, tem-se as auditorias do Tribunal de Contas, a fiscalização de concursos públicos e procedimentos licitatórios, dentre outros.

- Controle subsequente ou corretivo (*a posteriori*) – é o feito após a realização do ato de despesa. É a forma mais comum, mas também a mais ineficaz, pois verificar as contas de um gestor terminada sua gestão torna a reparação do dano e a restauração do *status quo ante* muito difíceis.

b) quanto ao fundamento utilizado

- Controle hierárquico – decorre da desconcentração administrativa, ou seja, da organização vertical dos órgãos administrativos. Esta modalidade de controle pressupõe faculdades de supervisão, orientação, fiscalização, aprovação e revisão das atividades controladas, disponibilizando meios corretivos para os agentes responsáveis pelo desvio de conduta.

- Controle finalístico – é o que verifica o escopo da instituição, perscrutando o enquadramento da instituição no programa de governo e o acompanhamento dos atos de seus dirigentes no desempenho das funções estatutárias, para o atingimento das finalidades da atividade controlada, *verbi gratia*, o Contrato de Gestão.

c) quanto ao aspecto controlado

- Controle da legalidade ou legitimidade – decorrente do princípio da legalidade presente no Estado de Direito, objetiva verificar se o ato administrativo está conforme a lei que o regula. Esta modalidade de controle é exercida tanto pela Administração como pelo Legislativo e Judiciário, devendo estes dois últimos, contudo, serem provocados.

- Controle de mérito – este avalia não o ato, mas a atividade administrativa de per si, ou seja, o efeito decursivo da prática dos atos administrativos, visando aferir se o administrador público alcançou o resultado pretendido da melhor forma e com menos custos para a Administração.

- Controle de resultados – assemelha-se ao controle finalístico supracitado, incidindo nos contratos de gestão.

d) segundo a natureza dos organismos controladores

- Controle judiciário – encontra respaldo no artigo 5º, XXXV da Lei Fundamental, é exercido pelo Poder Judiciário, observando a legalidade dos atos emanados do Poder Executivo. Vários são os meios postos à disposição do cidadão o exercício deste controle. Dentre eles, encontram-se as seguintes ações constitucionais: mandado de segurança coletivo e individual, ação popular, ação civil pública, mandado de injunção, habeas data, ações de inconstitucionalidade, etc.

- Controle administrativo ou executivo – é o exercido por todos os órgãos sobre as suas respectivas administrações, podendo analisar o mérito do ato, visto que o Judiciário só poderá manifestar-se acerca da legalidade, não adentrando a seara da oportunidade e conveniência.

- Controle parlamentar – é exercido pelo Poder Legislativo diretamente ou com o auxílio de uma Controladoria ou Tribunal de Contas. O controle direto é albergado no artigo 49, X da Lei Maior, enquanto o indireto está previsto no 70, *caput* do mesmo Estatuto.

e) quanto à instauração do controle

- Controle de ofício (*ex officio*) – é o que se instaura independentemente de provocação do administrado ou de qualquer outro órgão pertencente à estrutura do Poder Público. Como exemplo, a análise de contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros públicos.

- Controle por provocação ou externo popular - tem assento no artigo 74, § 2o da Lei das Leis. Assim, todo cidadão poderá denunciar as irregularidades ao órgão de controle externo para fins de instauração do devido procedimento.

f) segundo a posição do órgão controlador

- Controle interno – quando “seu exercício cabe ao mesmo ou outro órgão da mesma administração de que emanou o ato. E já que o órgão controlador tem a mesma natureza daquele que emitiu o ato, verifica-se naturalmente que o controle examina, em regra, o mérito do ato, com um reexame sobre sua conveniência [1] ”. Este controle tem espeque constitucional no artigo 74, devendo ser um auxiliar do controle externo, atuando como articulador entre as ações administrativas e a análise de legalidade

- Controle externo – é o que se realiza por órgão estranho ao que emanou o ato ou procedimento administrativo, a exemplo daquele realizado pelo Tribunal de Contas, pelo Poder Judiciário e pelo Legislativo.

2 – Do Controle Externo

A origem dos órgãos de controle remonta à gênese embrionária dos Estados, presentes tais controles já aos tempos do Código Indiano de Manu (século XIII a.C.). É notada também na Antiga China a existência de um órgão fiscalizador da administração financeira, chefiado por um censor, que examinava toda a atividade estatal, inclusive a do rei, algo inimaginável até o período do advento do Estado Moderno, sucessor do Estado Absolutista.

Foi, no entanto, nas Antigas Grécia (logistas) e Roma (questores) que a atividade de fiscalização do Estado recebeu institucionalização, servindo de inspiração para as demais

gerações. No período medieval, foram criados órgãos de controle na França e Inglaterra, os *Chambres de Comptes* e *Exchequer*, respectivamente, os quais delinearão, grosso modo, os atuais modelos de controle: Tribunais de Contas e Controladorias.

Entre nós, a origem do controle das contas pública deu-se com a vinda da Família Real para o Brasil, pois, em 28 de junho de 1808, o Príncipe Regente D. João VI lavrou alvará criando o Erário Régio e Conselho de Fazenda. Vale observar que o referido controle tomou a feição atual com a iniciativa do pranteado baiano Ruy Barbosa, concomitante à instituição da República, através da criação do Tribunal de Contas da União.

Hodiernamente, os doutrinadores são unânimes ao asseverar não haver país democrático sem a presença de um órgão de controle com a missão de fiscalizar e garantir à sociedade a boa gestão do dinheiro público, à exceção dos pseudos Estados de Direito.

Os estudiosos costumam classificar o controle epigrafado em dois principais sistemas, embora encontremos outras formas. Os dois ramos predominantes na atualidade são as Controladorias e os Tribunais de Contas.

As Controladorias são mais encontradas nos países de tradição anglo-saxônica, difundida na Grã-Bretanha, nos Estados Unidos, na República da Irlanda, em Israel, dentre outros. Referido controle é formado por um órgão monocrático (Controlador-geral, revisor), designado pelo Parlamento e, perante este responsável, um Ofício Revisional, hierarquicamente subordinado àquele. Este modo de controle de contas públicas observa proficuamente o mérito ou economicidade do ato administrativo.

As Cortes de Contas surgem nos países de tradição latina, tendo notável desenvolvimento na França, por Napoleão em 1807. Este modo caracteriza-se pela marcante presença de um órgão colegiado, possuindo seus membros as mesmas garantias e impedimentos dos membros do Poder Judiciário, a quem compete observar a legalidade dos atos administrativos.

Os Tribunais de Contas e Controladorias embora tenham o mesmo escopo, ou seja, fiscalizar as contas da Administração Pública, possuem profundas distinções, a saber: (a) as Controladorias são órgãos monocráticos, já os Pretórios de Contas são órgãos de decisão coletiva; (b) as Controladorias têm avançado sistema de fiscalização, dotadas de competência para análise do mérito do ato administrativo, que, segundo Hely Lopes: "... consubstancia-se, portanto, na valoração dos motivos e na escolha do objeto do ato, feita pela Administração incumbida de sua prática, quando autorizada a decidir sobre a conveniência e oportunidade e justiça do ato a realizar". Já o Colégio de Contas analisa a regularidade e conformidade do ato, como corolário do princípio da legalidade, ou seja, investiga a adequação do ato à norma

legal. Todavia, com o advento da Carta de 1988, os Tribunais de Contas viram suas competências ser significativamente ampliadas, pois o *caput* do artigo 70 do referido diploma legal prevê a apreciação da legalidade, legitimidade, economicidade dos atos administrativos da Administração Direta e Indireta.

No tocante à posição do órgão de controle, ele pode ser vinculado ao Judiciário, Executivo ou Legislativo, sendo esta última a mais encontrada. Contudo, a discussão acerca da posição do órgão controlador até hoje persiste, pois existem defensores para cada posição do referido órgão.

Para os que defendem o vínculo ao Poder Judiciário, entendem dever o órgão de controle passar a integrar o corpo da Magistratura, formando, assim, uma justiça especializada, como é o caso da trabalhista, eleitoral e militar.

A vinculação ao Poder Executivo é hoje opinião minoritária entre as nações, malgrado alguns destes órgãos originarem-se no Executivo, especialmente junto à Fazenda Pública, posição comum nos países de regime ditatorial.

A posição do órgão de controle vinculado ao Legislativo é a adotada em larga escala na maior parte do mundo, inclusive no Brasil. O Tribunal de Contas no Estado Brasileiro exerce o controle externo em auxílio ao Congresso Nacional, à Assembleia Legislativa Estadual ou Câmara de Vereadores, como órgão autônomo e com competências claramente fixadas pela Constituição, não ocupando posição de subordinação ao Parlamento, mas de colaboração técnica com a respectiva Casa Legislativa.

Cabe abordar a posição de independência e autonomia do órgão de controle externo, no que atine à autonomia administrativa e funcional, à exclusividade de sua competência e à investidura e garantias de seus membros.

Referente à autonomia administrativa e funcional, observa-se constituir pré-requisito para o funcionamento adequado dos órgãos de controle e, sem esse componente, os Tribunais de Contas tornam-se meros departamentos submetidos ao interesse do Governo, portanto, incapazes de fiscalizá-lo.

A exclusividade de competência é facilmente encontrada na maioria dos países que possuem um desenvolvido órgão de controle, pois, na verdade, as competências funcionais dos Tribunais e Controladorias estão, via de regra, previstas no Estatuto Maior de cada país.

A problemática maior agora se põe, pois refere-se à investidura dos integrantes dos órgãos de controle. A forma de indicação de seus membros, bem como a situação em que estes executam a tarefa de controle, acabará informando a própria localização da instituição como órgão independente ou meramente submetidos ao interesse do Governo.

Aqui, como alhures, existem várias formas de investidura dos membros dos Tribunais e Controladorias. Entrementes, a forma geral de indicação segue as mesmas regras adotadas nas indicações de juízes de tribunais superiores dos respectivos países.

O Brasil adota o sistema misto, onde parte dos membros são indicados pelo próprio Legislativo, e por ele aprovada, e parte constitui-se de indicações do Executivo, com a aprovação do Legislativo. Poder-se-ia questionar tal forma de investidura que na sua forma pura, poderia ser escorreta, todavia, foi desvirtuada, pois os pretensos representantes do povo nomeiam os Ministros e Conselheiros ao seu talante e da forma mais conveniente.

Acerca das garantias, os membros do controle gozarão das mesmas inerentes ao Poder Judiciário, ou seja, as inculpidas no artigo 95, I a III da Carta Magna, a saber: vitaliciedade, inamovibilidade e irredutibilidade de subsídio. No que concerne às vedações são igualmente adotadas as aplicadas aos Magistrados.

Antônio Roque Citadini, Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo e autor de livros sobre o controle externo, com muita propriedade discorre sobre os desafios que o Controle Externo terá com a volta da política liberal, ou seja, o Estado Mínimo do ideário francês *Laissez Faire*. Conforme o citado autor: “... um desafio aos Tribunais de Contas e Controladorias é ajustar-se ao novo modelo do Estado para bem desempenhar sua missão de fiscalizar a boa aplicação dos recursos do orçamento público e ter padrão de avaliação de resultados para dar a sociedade a satisfatória informação que ela espera”.

Destarte, na atual conjuntura, os órgãos controladores tiveram suas competências substancialmente alargadas, passando a observar não apenas a legalidade dos atos como também a sua economicidade. Por conseguinte, os órgãos de controle deverão ser considerados instrumentos de suma importância, não só para a boa aplicação do dinheiro público, e sim para a manutenção da ordem jurídica posta pelo Estado de Direito.

3 – Tomada de Conta Especial

a) Conceitos/legislação

A nível federal, “a Tomada de Conta Especial é um processo administrativo devidamente formalizado com rito próprio, para apurar a ocorrência de dano à administração pública federal, com apuração de fatos, quantificação do dano, identificação dos responsáveis e obter o respectivo ressarcimento” (art. 2º, Caput, da IN/TCU Nº 71/2012).

A nível estadual, não diferente ao federal, segundo Resolução Normativa nº 016/2016 do Tribunal de Contas do Estado de Goiás, art. 1º a “Tomada de Contas Especial é o

processo administrativo de natureza excepcional, devidamente formalizado, com rito próprio, destinado a apurar a responsabilidade pela ocorrência de dano à administração pública estadual, com apuração de fatos, quantificação do dano, identificação dos responsáveis e obtenção do respectivo ressarcimento ao Erário”.

Ressalta-se que, antes de instaurada a TCE de que trata o presente artigo, a autoridade administrativa deverá ter tomado todas as medidas possíveis no sentido de reparar o dano, sendo assim, só depois de esgotadas essas medidas é que a autoridade maior determinará a instauração da referida a TCE.

De acordo com o art. 3º da Resolução Normativa Nº 016/2016, a Instauração da Tomada de Contas Especial, conforme o art. 62 da Lei Estadual nº 16.168/2007, tem como pressupostos as seguintes irregularidades:

- Omissão no dever de prestar contas;
- Não comprovação de aplicação dos recursos repassados pelo Estado de Goiás;
- Ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiro, bens ou valores públicos;
- Prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao Erário.

Na acepção de Fernandes, “Tomada de Contas Especial é um processo excepcional de natureza administrativa que visa apurar responsabilidade por omissão ou irregularidade no dever de prestar contas ou por dano causado ao Erário” (FERNANDES, 1998, p. 36).

Ainda de acordo com o mestre acima citado, “a Tomada de Contas é, na fase interna, um procedimento de carácter excepcional que visa determinar regularidade na guarda e aplicação de recursos públicos e, diante da irregularidade, na fase externa, um processo para julgamento na conduta dos agentes públicos”.

Vários são os fatores ensejadores de uma Tomada de Contas em Circunstâncias Especiais, dentre elas podemos citar a má aplicação de recursos públicos pelo agente administrador, exemplos: a omissão no dever de prestar contas quando da não apresentação de documentos que comprove a verdadeira destinação de recursos públicos por ele gerido, desvio de finalidade, que resulte prejuízos ao Erário, quando o Gestor do recurso, muda a destinação dos mesmos e não relata em justificativa aceitável pelo órgão ao qual é subordinado, e principalmente quando há desvio de recurso ou parte deste ou ainda, quando há o mal uso de bens públicos que resulte perda à administração pública.

De acordo com a legislação vigente, constituem requisitos essenciais para a instauração de Tomada de Contas especial, pelos órgãos ou entidades, a existência de

elementos fáticos e jurídicos suficientes para: a comprovação da ocorrência de dano ao Erário; a identificação das pessoas físicas ou jurídicas que deram causa ou concorreram para a ocorrência do dano: a caracterização do nexos de causal entre a conduta dos agentes e a ocorrência do dano ao Erário.

Desse modo, ocorrida uma das hipóteses previstas acima, a autoridade administrativa competente deve, antes da instauração da Tomada de Contas, adotar medidas administrativas para apuração dos elementos elencados e ressarcimento do dano, observados os princípios norteadores dos processos administrativos.

A ausência de adoção das medidas mencionadas no prazo máximo de 60 (sessenta) dias, caracteriza grave infração à norma legal e sujeita a autoridade administrativa competente à responsabilização solidária e às sanções cabíveis”.

Ainda, de acordo com a legislação vigente, as medidas administrativas adotadas para ressarcimento do dano devem estar concluídas no prazo de máximo de 180 dias.

Em todos os casos, a administração pública pode a qualquer tempo, se comprovado a inadimplência em relação aos repasses de recursos públicos, ordenar que se instaure a Tomada de Contas Especial para reparar tais danos e regularizar a pendência.

A rigor, os processos de julgamento das contas dos Tribunais de Contas só assumem a natureza de processos a partir do seu ingresso na Corte, na chamada fase externa, ante a esta etapa não existe ainda uma contenda, porque inexistente uma lide, ou seja, somente uma fase investigatória sobre a verdade dos fatos.

b) Etapas da Tomada de Contas Especial

I – Portaria de instauração da TCE

Esta é a primeira etapa dos procedimentos, é quando a autoridade maior da Pasta, emite um documento (Portaria) designando as pessoas (servidores, estes efetivos) para compor Comissão que se incumbirá de tratar de todos os assuntos relacionados ao processo de TCE em questão.

II – Ata

A partir da Portaria de designação dos membros que irão compor a referida Comissão de TCE, a equipe se reúne para estudar os autos, momento que discute a causa motivadora da TCE e elabora a Ata, bem como, os passos a seguir.

III – Solicitação de Ficha Funcional

Esta etapa se refere à busca de dados no próprio sistema, RH NET para coleta de informações pessoais acerca das pessoas arroladas nos autos, (geralmente servidores responsáveis pela aplicação dos recursos a eles confiados).

IV – Ficha de Qualificação

Neste documento é relatado a qualificação profissional, formação, cargo entre outros. A partir da Ficha de Qualificação é elaborado outro documento, o Rol de Responsáveis.

V – Rol de Responsáveis

Neste documento, além de constar também os dados pessoais dos servidores arrolados no processo de TCE é descrito todas as atribuições dos mesmos em relação à aplicação dos recursos ora questionados.

VI – Notificação para Esclarecimentos

Neste documento, o responsável pela aplicação do recurso ou causador da irregularidade motivadora da TCE, é convocado a comparecer perante a Comissão instauradora da TCE para prestar seus esclarecimentos, e/ou defesas, bem como apresentar a prestação de contas ora reclamada, é nesta hora que se realiza a chamada “audiência” ou “Oitiva”.

VII – Termo de Esclarecimentos/Depoimentos

Após as referidas Notificações se elabora o Termo de Esclarecimentos, ressalta-se que, neste documento deve constar todas as perguntas e/ou questionamentos referentes ao processo de TCE em questão, de forma clara e objetiva.

VIII – Termo de Juntada de Documento

Este documento é parte importante para acompanhar documentos e ou justificativas, (provas materiais) que se fizerem importante para a apuração dos fatos, ele antecede os próprios documentos anexos nos autos de TCE.

IX – Notificação de Cobrança

Este documento é de extrema importância na composição dos trabalhos de conclusão das TCEs, ele é o documento que antecede o Relatório Final de TCE, pois tem como objetivo

a quantificação do dano causado ao Erário, é a última oportunidade dada aos servidores responsáveis pela aplicação do recurso ou pela irregularidade apresentada estar apresentando a documentação regularização da Inadimplência.

Para se elaborar a referida notificação de cobrança, é necessário que a Comissão de Tomadores de Contas já tenha feito a “atualização” do débito. A atualização do débito é feita usando como índice.

X – Relatório Final da Comissão de Tomadores de Contas

Esta é fase final de todo o processo de Tomada de Contas Especial, nele deverá conter todos os procedimentos adotados pela Comissão de Tomadores de Contas, desde de sua instauração até a última etapa, sendo esta, o próprio Relatório Conclusivo ou Relatório Final de TCE, bem como todas as provas documentais para a regularização do dano, caso este seja regularizado e, caso este não tenha sido regularizado, todas as provas materiais para imputação das medidas cabíveis pela autoridade competente, como Processo Administrativo Disciplinar e ainda, inscrição do nome responsável pelo ato de improbidade administrativa, tendo seu nome inscrito na Dívida Ativa do Estado, e podendo o processo seguir seus trâmites na justiça.

XI – Despacho

Após o Relatório Final, a Comissão de Tomadores formula um Despacho de encaminhamento do processo, sendo este encaminhado para Arquivo, quando para o dano é regularizado, caso o problema perdure, os autos são encaminhados ao Gabinete da Pasta, quando a irregularidade para prosseguir o feito.

De acordo com a Resolução Normativa Nº 016/2016 do Tribunal de Contas do Estado de Goiás, a Tomada de Contas Especial é um procedimento administrativo, devidamente formalizado, que contém rito próprio, tendo como objetivo corrigir falhas e recuperar danos causados ao Erário.

III – Considerações Finais

Entende-se que o Estado Democrático de Direito contemporâneo organizado de forma a limitar os poderes dos governantes, com as devidas garantias individuais, sendo unanimidade doutrinária que quanto maior o desenvolvimento democrático de um Estado, mais eficiente será o controle das finanças públicas.

Parece ser óbvio que, com o desenvolvimento e mesmo a multiplicidade de ações dos Estados contemporâneos maior revelar-se-á a necessidade do controle, o que é de se lastimar, especialmente porque **estamos em um século de princípios e não apenas de leis e códigos**. Por conseguinte, se os ordenadores de despesa observassem os princípios insculpidos no artigo 37 da *Lex Fundamental*, despiciendo seria o fortalecimento de tais órgãos de controle.

Todavia, é evidente ser tal pensamento por demais utópico. Sendo assim, resulta indispensável o controle, mormente nos países que almejam a boa versação do dinheiro público, pois é através de um controle independente e atuante que tal objetivo será atingido.

IV – Referências Bibliográficas

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, 30. ed. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2016.

CASTRO, Rodrigo Pironi de. **Controle Interno da Administração Pública: uma Perspectiva do Modelo de Gestão Administrativa**. PUC - Paraná/Curitiba, 2011.

COSTA, Nelson Nery. **Processo Administrativo e suas Espécies**. 4. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tomada de Contas: processo e Procedimento nos Tribunais de Contas e na Administração Pública**. 2. ed. Brasília-DF. Editora Brasília Jurídica, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVA, Eliane de Souza. **Auditoria Operacional: um instrumento de controle social**. 2006. Disponível em: <<http://www.tce.ba.gov.br/Publicacoes/conteudo/artigo1.pdf>> Acesso em: 15 mai. 2017.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 5. ed., São Paulo: Atlas, 2002.

SIRAQUE, Vanderlei. **Controle Social da Função Administrativa do Estado: Possibilidades e Limites na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 2005.

VIEGAS, W. **Controle Administrativo e Controle Social: Analogias, Contrastes e Paralogismos**. Brasília: UnB, 1996.