



Universidade de Brasília

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Departamento de Administração



Tribunal de Contas do Distrito Federal

**nin** Núcleo de Estudos e Pesquisas  
em Inovação e Estratégia

**CAIO FILIPE COSTA BARROS**

**TOMADA DE CONTAS ESPECIAL: um estudo à luz das  
normas do Tribunal de Contas do Distrito Federal**

Brasília – DF

2017

CAIO FILIPE COSTA BARROS

**TOMADA DE CONTAS ESPECIAL: um estudo à luz das  
normas do Tribunal de Contas do Distrito Federal**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Departamento de Administração  
como requisito parcial à obtenção do título de especialista em Controle Externo.

Professor Orientador: Luiz Genélio Mendes Jorge

Brasília – DF

2017

## SUMÁRIO

|       |  |    |
|-------|--|----|
| 1     | INTRODUÇÃO .....                           | 4  |
| 2     | CONCEITO .....                             | 11 |
| 3     | DIMENSÕES DA TCE .....                     | 16 |
| 3.1   | Dimensão Política .....                    | 16 |
| 3.2   | Dimensão Sancionatória .....               | 17 |
| 3.3   | Dimensão Indenizatória .....               | 17 |
| 4     | TIPOS DE TCE .....                         | 18 |
| 4.1   | TCE ordinária.....                         | 18 |
| 4.2   | TCE <i>ex officio</i> .....                | 18 |
| 4.3   | TCE resultante de conversão.....           | 19 |
| 5     | SUJEITO PASSIVO DA TCE .....               | 20 |
| 6     | RESPONSABILIDADE SUBJETIVA .....           | 24 |
| 6.1   | Dano .....                                 | 25 |
| 6.2   | Conduta Culposa .....                      | 26 |
| 6.3   | Nexo de Causalidade.....                   | 29 |
| 7     | FASES DA TCE .....                         | 32 |
| 7.1   | Medidas Administrativas Preliminares ..... | 33 |
| 7.2   | Fase Interna.....                          | 34 |
| 7.2.1 | Instauração e comissão de TCE.....         | 34 |
| 7.2.2 | Participação do Controle Interno .....     | 35 |
| 7.2.3 | Contraditório e ampla-defesa.....          | 37 |
| 7.3   | Fase Externa.....                          | 40 |
| 7.3.1 | Análise inicial.....                       | 42 |
| 7.3.2 | Análise de mérito .....                    | 46 |

CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....52  
REFERÊNCIAS.....54

## 1 INTRODUÇÃO

Como decorrência da evolução do Estado e da implantação de regimes democráticos, fazendo nascer a figura do moderno Estado Democrático de Direito, aquele em que os cidadãos escolhem seus governantes e estes, por sua vez, exercem o poder conforme a lei e em favor do interesse coletivo, a fiscalização das finanças públicas passou a constituir prerrogativa da soberania popular, tornando-se imprescindível à manutenção do próprio regime democrático (MILESKI, 2009). Foi nesse sentido que a Revolução Francesa, consoante a própria Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, consagrou em seu art. 15 o princípio da prestação de contas como um dos pilares do sistema representativo.

Cabe observar que o controle das finanças públicas passou a ter ainda mais relevância à medida que a concepção de Estado democrático avançou para além das prestações negativas, exigindo-se mais que uma mera postura absenteísta do Poder Público, indo além dos chamados direitos de primeira geração. Presenciou-se, então, uma caminhada institucional no sentido de requerer do Estado prestações positivas, provedoras de condições materiais elementares, dando ensejo ao surgimento dos chamados direitos de segunda geração, que, naturalmente, são instrumentalizados pelo aparato estatal via implementação de políticas públicas e aumento de gastos governamentais, com significativa pressão, ao final, sobre as finanças públicas.

É assim que, contemporaneamente, visando instrumentalizar o efetivo controle sobre a atividade administrativo-financeira do Estado e o princípio republicano da prestação de contas, acentuou-se ainda mais a relevância das Entidades Fiscalizadoras Superiores - Controladorias e Tribunais de Contas - para os Estados de regime democrático. Atuando como os olhos do povo, os Tribunais de Contas, valendo-se do modelo de órgão colegiado adotado no Brasil, têm a responsabilidade constitucional de assegurar que seja cumprido o dever de prestar contas por todos aqueles que administrem recursos públicos, tendo em vista que os

valores arrecadados pelo Estado, com base em seu poder de império, pertencem à coletividade.

No Estado brasileiro, o regime jurídico constitucional dos Tribunais de Contas, de realçada natureza administrativa e política, posiciona-os como verdadeiros instrumentos a serviço de uma maior governança do Poder Público. Por meio de suas diversas competências na seara do controle externo financeiro do Estado, reflexo direto do princípio republicano, o arcabouço normativo delineado pelo Poder Constituinte sedimenta os Tribunais de Contas como órgãos vocacionados a reduzir as incertezas sobre o que ocorre nos meandros da Administração Pública, fornecendo à sociedade e aos seus representantes a resposta sobre como os recursos confiados ao Estado estão sendo utilizados.

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, assuma 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*). O quadro a seguir apresenta os dois tipos de contas de que trata o art. 71, inciso II, da Constituição:

**Quadro 1**

| <b>Contas</b>          | <b>Quem deve prestar</b>  |
|------------------------|---|
| Anuais<br>(ordinárias) | 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              | Aqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público.  |

Fonte: elaboração própria.

Cabe salientar que a TCE é instrumento de controle da gestão pública que está inserido no ordenamento jurídico há longa data, a começar pelo Decreto-lei n.º 426/1938 (art. 19, § 2º), passando pelo Decreto-lei n.º 200/1967 (art. 84) e pelo Decreto n.º 93.872/1986 (art. 148). Porém, atualmente, é a própria Constituição da República, como já visto, que oferta o lastro fundamental para a existência desse processo de contas. Com base nessa prerrogativa constitucional, é de se destacar que a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União (TCU), Lei n.º

8.443/1992 (LO/TCU), trouxe maiores detalhes sobre o instrumento em seu art. 8º, *caput*, o qual colaciona que:

*Art. 8º Diante da omissão no dever de prestar contas, da não comprovação da aplicação dos recursos repassados pela União, na forma prevista no inciso VII do art. 5º desta Lei, da ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, ou, ainda, da prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao Erário, a autoridade administrativa competente, sob pena de responsabilidade solidária, deverá imediatamente adotar providências com vistas à instauração da **tomada de contas especial** para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano. (Destacou-se)*

Cumprido ressaltar que a regulamentação infraconstitucional do tema no âmbito da Corte de Contas federal foi sistematicamente reproduzida nas demais esferas políticas, de modo que o comando da LO/TCU é facilmente encontrado, até mesmo por simples exercício de simetria constitucional entre as unidades federativas, nas leis orgânicas dos demais Tribunais de Contas brasileiros. Como o *locus* da presente pesquisa é o Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF), há que se ressaltar que sua Lei Orgânica, Lei Complementar n.º 1/1994 (LO/TCDF), foi fiel à regulamentação federal, reproduzindo integralmente o dispositivo da LO/TCU em seu art. 9º.

Analisando os Relatórios de Atividades elaborados pelo TCDF, documentos informativos em que são registradas as principais ações de controle externo e organizacionais realizadas pelo Tribunal, nos termos do art. 82 da LO/TCDF, é possível verificar qual a dimensão e a relevância que a TCE possui em comparação com as demais matérias que são apreciadas pela Corte de Contas distrital. Consoante demonstrado no quadro a seguir, o qual consolida os processos apreciados em 2016, segregados por trimestre, nota-se que os processos de contas especiais (em destaque) representam, respectivamente, 24,5%, 20,0%, 16,1% e 14,0% do total de deliberações proferidas:



Quadro 2

| Assunto  | 1º Trimestre |      | 2º Trimestre |      | 3º Trimestre |      | 4º Trimestre |      |
|--|--------------|------|--------------|------|--------------|------|--------------|------|
|  | Quant.       | %    | Quant.       | %    | Quant.       | %    | Quant.       | %    |
| Acompanhamento de Gestão Fiscal                  | 0            | 0,0  | 0            | 0,0  | 0            | 0,0  | 8            | 0,5  |
| Admissão de Pessoal                              | 121          | 7,6  | 184          | 10,0 | 150          | 8,5  | 91           | 6,2  |
| Análise de Concessão                             | 28           | 1,8  | 21           | 1,1  | 35           | 2,0  | 14           | 1,0  |
| Análise de Contratos, Convênios e outros ajustes | 24           | 1,5  | 29           | 1,6  | 24           | 1,4  | 24           | 1,6  |
| Aposentadoria                                    | 292          | 18,3 | 377          | 20,5 | 447          | 25,4 | 332          | 22,7 |
| Auditoria de Desempenho/Operacional              | 15           | 0,9  | 14           | 0,8  | 16           | 0,9  | 10           | 0,7  |
| Auditoria de Regularidade                        | 41           | 2,6  | 63           | 3,4  | 34           | 1,9  | 46           | 3,2  |
| Auditoria Integrada                              | 0            | 0,0  | 9            | 0,5  | 10           | 0,6  | 9            | 0,6  |
| Auditoria Realizada por Outros Órgãos            | 8            | 0,5  | 14           | 0,8  | 14           | 0,8  | 10           | 0,7  |
| Consulta   | 10           | 0,6  | 8            | 0,4  | 15           | 0,9  | 12           | 0,8  |
| Denúncia   | 15           | 0,9  | 25           | 1,4  | 24           | 1,4  | 41           | 2,8  |
| Dispensa/Inexigibilidade de Licitação/Adesão     | 30           | 1,9  | 31           | 1,7  | 23           | 1,3  | 32           | 2,2  |
| Edição de Normativo                              | 5            | 0,3  | 0            | 0,0  | 0            | 0,0  | 0            | 0,0  |
| Edital de Concurso Público                       | 0            | 0,0  | 8            | 0,4  | 11           | 0,6  | 9            | 0,6  |
| Estudos Especiais                                | 6            | 0,4  |              | 0,0  | 6            | 0,3  | 10           | 0,7  |
| Inspeção   | 17           | 1,1  | 18           | 1,0  | 28           | 1,6  | 18           | 1,2  |
| Licitação  | 122          | 7,6  | 113          | 6,1  | 100          | 5,7  | 115          | 7,9  |
| Monitoramento de Decisões                        | 0            | 0,0  | 10           | 0,5  | 8            | 0,5  | 0            | 0,0  |
| Outros Assuntos                                  | 25           | 1,6  | 48           | 2,6  | 32           | 1,8  | 40           | 2,7  |
| Pedido de Prorrogação de Prazo                   | 4            | 0,3  | 13           | 0,7  | 6            | 0,3  | 0            | 0,0  |
| Pensão Civil                                     | 127          | 7,9  | 112          | 6,1  | 127          | 7,2  | 91           | 6,2  |

| Assunto  | 1º Trimestre |             | 2º Trimestre |             | 3º Trimestre |             | 4º Trimestre |             |
|--|--------------|-------------|--------------|-------------|--------------|-------------|--------------|-------------|
|  | Quant.       | %           | Quant.       | %           | Quant.       | %           | Quant.       | %           |
| Pensão Militar   | 26           | 1,6         | 16           | 0,9         | 27           | 1,5         | 18           | 1,2         |
| Reforma (Militar)                                      | 5            | 0,3         | 11           | 0,6         | 14           | 0,8         | 23           | 1,6         |
| Representação  | 165          | 10,3        | 199          | 10,8        | 193          | 11,0        | 186          | 12,7        |
| Solicitações de Informações                            | 5            | 0,3         | 9            | 0,5         | 0            | 0,0         | 6            | 0,4         |
| <b>Tomada de Contas Especial</b>                       | <b>392</b>   | <b>24,5</b> | <b>369</b>   | <b>20,0</b> | <b>284</b>   | <b>16,1</b> | <b>205</b>   | <b>14,0</b> |
| Tomada e Prestações de Contas Anuais e Extraordinárias | 116          | 7,3         | 141          | 7,7         | 133          | 7,6         | 110          | 7,5         |
| Totais   | 1599         | 100,0       | 1842         | 100,0       | 1761         | 100,0       | 1460         | 100,0       |

Fonte: elaboração própria a partir dos Relatórios de Atividades do TCDF<sup>1</sup>.

É espontânea, portanto, a dedução acerca da importância da TCE para as ações de controle externo realizadas pelo TCDF. Entretanto, apesar de sua relevância como mecanismo de *accountability* pública e de combate aos desvios de conduta que repercutam negativamente na Fazenda Pública do Distrito Federal, características que ainda serão melhor delineadas neste estudo, é de se reconhecer que a TCE ainda é superficialmente conhecida por muitos que laboram no setor público (Firme, 2003, p. 135), recebendo, por vezes, notoriedade apenas por sua natureza sancionadora, o que acaba por gerar confusões em relação aos processos administrativos de natureza disciplinar.

Sendo assim, o presente trabalho tem por objetivo geral realizar uma incursão acadêmica sobre as particularidades e as tecnicidades desse excepcional instrumento de defesa do erário. A questão básica para a qual se buscam respostas, nem sempre disponíveis ou consensuais, é saber quais os elementos, tanto teóricos como práticos, que informam a instrução dos processos de TCE apreciados no

<sup>1</sup> Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br/web/tcdf1/relatorio-de-atividades-do-tcdf>>.

âmbito do TCDF. O estudo será desenvolvido com base em pesquisa bibliográfica de obras nacionais, abarcando livros e artigos que tratam, mesmo que tangencialmente, da responsabilização de agentes pelo controle externo; de votos e decisões sobre o tema proferidas pelo TCU e pelo TCDF; bem como de diplomas legais que versam sobre o tópico proposto.

É de se ressaltar que, com vistas a operacionalizar o objetivo central da pesquisa, definiram-se as seguintes etapas de desenvolvimento parcial, organizadas de modo incremental, caminhando do geral para o específico: 1) definir o processo de TCE; 2) identificar os objetivos, as dimensões e os tipos de TCE; 3) tecer considerações sobre o sujeito passivo da TCE; 4) examinar os pressupostos para a responsabilização subjetiva; 5) conhecer as medidas administrativas preliminares; 6) analisar a participação da comissão de TCE e do órgão de controle interno; 7) conhecer como se dá a análise técnica da TCE na sua fase externa; e 9) examinar o ciclo de instrução de uma TCE no âmbito do TCDF.

Quanto às razões teóricas e práticas que justificam o presente trabalho, em que pese sua natureza necessariamente não exaustiva, avalia-se que uma pesquisa exploratória com esse escopo poderá ser relevante para a comunidade de colaboradores que militam na área administrativa, em especial no âmbito do TCDF, incluindo servidores, gestores e advogados, visto ser, com algumas proeminentes exceções, bastante carente a literatura especializada no tema, o que termina por restringir os debates, as manifestações e a formulação de ideias ao interior dos próprios Tribunais de Contas.

## 2 CONCEITO

Em obra doutrinária essencial sobre o tema, o autor Jorge Ulisses Jacoby Fernandes (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”*, asseverando, ainda, que essa seria uma definição estática. Convém destacar que o autor defende a tese de que a TCE, no curso de seu desenvolvimento, apresenta duas naturezas jurídicas distintas, mas que estariam submetidas à mesma nomenclatura.

Para o citado jurista, a TCE na fase interna seria procedimento e na fase externa, processo, visto que o exercício da jurisdição de contas só ocorreria na segunda fase, já perante as Cortes de Contas. Realizando uma analogia com o Direito Processual Penal, o autor associa a noção de inquérito policial com a fase interna da TCE e o processo penal com a sua fase externa, de modo que a fase interna seria tão somente procedimento investigatório ou inquisitorial, ao passo que a fase externa representaria, de fato, a manifestação da pretensão punitiva do Estado.

Todavia, em edição mais recente de sua obra, o próprio autor relativiza essa diferenciação, alegando uma evolução conceitual do tema, de modo que a TCE teria passado a ser processo desde o início, visto que os órgãos de controle já assegurariam a ampla defesa e o contraditório inclusive na fase interna. Quanto a esse ponto, convém citar trecho da Norma de Execução n.º 2, de 25 de abril de 2013, da Controladoria-Geral da União (CGU), destinada a orientar os órgãos do Poder Executivo federal, que, em seu item 2.7, consigna que: *“Na fase interna da TCE, deve-se garantir aos envolvidos o direito à ampla defesa e ao contraditório”*.

Sobre essa questão, importa destacar que o TCU sempre se posicionou no sentido de que a TCE é processo desde a sua instauração ordenada pela autoridade administrativa competente e não apenas quando é autuada no

âmbito do órgão julgador, ou seja, quando deflagrada a fase externa. Todas as instruções normativas da Corte de Contas federal que dispõem sobre a instauração e organização de contas especiais definem a TCE como um processo administrativo específico. Vejamos o quadro a seguir que compara as definições consignadas nos referidos normativos:

**Quadro 3**

| IN TCU n.º           | Definição   |
|----------------------|---|
| 13/1996 <sup>2</sup> | Art. 3º Tomada de contas especial é um <b>processo</b> 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. (Destacou-se) |
| 56/2007              | Art. 3º Tomada de contas especial é um <b>processo</b> devidamente formalizado, com rito próprio, para apurar responsabilidade por ocorrência de dano à administração pública federal e obtenção do respectivo ressarcimento. (Destacou-se)   |
| 71/2012              | Art. 2º Tomada de contas especial é um <b>processo</b> 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. (Destacou-se)  |

Fonte: elaboração própria.

Nota-se, portanto, que não há dúvidas, no âmbito do TCU, que a TCE é processo desde sua autuação, independente de ainda não ter ingressado na Corte para julgamento (fase externa). Convém destacar que tal entendimento também é seguido no TCDF. No exercício de seu poder regulamentar sobre a matéria, a Casa de Contas do Distrito Federal editou a Resolução n.º 102/1998, dispondo sobre a organização das contas especiais que lhe devam ser submetidas. Apesar de não existir um conceito de TCE na norma, há várias referências que apontam que o TCDF a considera processo desde sua instauração:

---

<sup>2</sup> Nova redação dada pela IN TCU n.º 35/2010.

§ 7º O ato de instauração da tomada de contas especial, de que tratam os §§ 4º, 5º e 6º, deve ser comunicado ao Tribunal, no prazo de 05 (cinco) dias, com as seguintes informações:

I - número do **processo** de tomada de contas especial;

[...]

Art. 3º Integram o **processo** de tomada de contas especial:

[...]

Art. 5º Cabe à comissão de tomada de contas especial promover todos os atos necessários ao bom andamento do **processo**, sobretudo:

[...]

Art. 10. Os órgãos centrais dos Sistemas de Controle Interno poderão, preliminarmente, baixar em diligência o **processo** de tomada de contas especial que contenha falhas ou irregularidades, fixando prazo não superior a 20 (vinte) dias com o fito de sanear-las, comunicando o fato imediatamente ao Tribunal, para conhecimento.

[...]

Art. 13. Não se dará prosseguimento à tomada de contas especial, encerrando-se os procedimentos em qualquer fase do **processo**, quando houver:

[...]

Art. 17. Os **processos** de tomadas de contas especiais em andamento serão regulados, no que couber, pelas disposições contidas nesta Resolução.

A vista do exposto e considerando que o TCDF ainda não incursionou, normativamente, em apresentar uma definição sua para a TCE, convém indicar, 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 n.º 296/2016 (RI/TCDF), e, mais especificamente, a Resolução n.º 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.



### 3 DIMENSÕES DA TCE

Refletindo sobre a competência judicante dos Tribunais de Contas, Augusto Sherman Cavalcanti (1999, p. 17-27), Ministro-substituto do TCU<sup>3</sup>, 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.

#### 3.1 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”* (Cavalcanti, 1999, p. 17). 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 n.º 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

---

<sup>3</sup> À época Chefe de Gabinete do Procurador-Geral do Ministério Público junto ao TCU.

confiança para conduzir os interesses da coletividade, em razão do mau uso que fizeram dos bens e recursos públicos que anteriormente lhe foram confiados.

### **3.2 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”* (Cavalcanti, 1999, p. 18).

### **3.3 Dimensão Indenizatória**

A terceira dimensão diz respeito ao ressarcimento do dano causado ao erário, o qual representa o objetivo precípua 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.

## 4 TIPOS DE TCE

O doutrinador Jorge Ulisses Jacoby Fernandes (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.

### 4.1 TCE ordinária

Insere-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 n.º 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.

### 4.2 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 prejudgamento 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 n.º 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).

### 4.3 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.

## 5 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 Carta Política de 1988, 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 (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.



## 6 RESPONSABILIDADE SUBJETIVA

Importa ressaltar que a imputação de responsabilidade no âmbito de uma TCE deve seguir a cláusula geral da responsabilização subjetiva, visto que a obrigação de indenizar possui como pressuposto fundamental a ocorrência de uma conduta culposa, isto é, uma ação ou omissão voluntária e antijurídica. Logo, em sede de contas especiais, não há que se falar em responsabilidade objetiva, que independe de culpa. É a conduta culposa de um agente público, em regime de especial sujeição com o Estado, que enseja a responsabilização e o dever de reparar o prejuízo causado ao erário.

Por oportuno, cita-se a seguir trecho extraído do voto proferido pelo Exmo. Ministro do TCU Benjamin Zymler, condutor do Acórdão n.º 67/2003 – Segunda Câmara:

*49. A responsabilidade dos administradores de recursos públicos, escorada no parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal e no artigo 159 da Lei nº 3.071/16, **segue a regra geral da responsabilidade civil. Quer dizer, trata-se de responsabilidade subjetiva.** O fato de o ônus de provar a correta aplicação dos recursos caber ao administrador público não faz com que a responsabilidade deixe de ser subjetiva e torne-se objetiva. Esta, vale frisar, é responsabilidade excepcional, a exemplo do que ocorre com os danos causados pelo Estado em sua interação com particulares — art. 37, § 6º, da Constituição Federal. (Destacou-se)*

O Código Civil brasileiro, Lei n.º 10.406/2002, trata da responsabilidade subjetiva em seu art. 927, consignando que “*Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo*”. É nuclear nessa espécie de responsabilização a caracterização dos seguintes elementos basilares: (i) dano ao erário (fato ilícito), (ii) conduta culposa *lato sensu* e (iii) nexo de causalidade entre o primeiro e a segunda. Na falta de algum desses pressupostos, não há responsabilidade indenizatória a ser imputada mediante TCE. Tendo em consideração a relevância desses elementos, cabe analisá-los em maiores detalhes.

## 6.1 Dano

Em relação ao primeiro elemento, o dano, cumpre asseverar que, em termos de contas especiais, há que se falar tão apenas em dano de modalidade material ou patrimonial, isto é, aquele que envolve a efetiva diminuição do patrimônio público estatal, o que enseja a sua aferição econômica e, por conseguinte, a reparação pecuniária pelo agente responsável. Estão fora desse espectro os danos de natureza exclusivamente moral ou extrapatrimonial, os quais não estão sujeitos a ter sua reparação manejada pela via da TCE. Vale observar que as controvérsias existentes sobre o dano dizem respeito, em maior parte, à sua quantificação.

Dependendo das circunstâncias, a mensuração do dano não é tarefa simples e, em casos extremos, nos quais a aferição do suposto prejuízo mostra-se inviável, pode ser o caso, inclusive, de arquivamento dos autos sem julgamento de mérito. Há situações, no entanto, em que o débito é prontamente quantificável, de modo que o valor devido é conhecido com exatidão *a priori*. Já nas situações em que a verificação não é direta, exata, há necessidade de se lançar recursos de estimativa, visando apurar com razoável confiança o valor mínimo do débito, representado pelo montante que, seguramente, não ultrapassaria o valor real devido.

Cumpre enfatizar que o montante do dano, além de veicular a proporção do prejuízo causado ao erário, influi diretamente no processamento da TCE. A LO/TCDF, de modo similar ao que foi fixado na LO/TCU, estabelece que a TCE só será encaminhada para julgamento “*se o dano causado ao erário for de valor igual ou superior à quantia para esse efeito fixada pelo Tribunal, em cada ano civil, na forma estabelecida no seu Regimento Interno*” (art. 9º, § 2º). Caso o dano seja inferior a essa quantia, a TCE será anexada às respectivas contas anuais, para julgamento em conjunto (art. 9º, § 3º).

Trata-se de medida de racionalidade administrativa e economia processual, alicerçada, ainda, num dos mais relevantes paradigmas da teoria do controle: o atendimento da relação custo-benefício. É se dizer que o custo de

implementar e efetivar um controle não deve ser superior ao benefício dele esperado. Nesse espeque, não faria sentido movimentar a estrutura do órgão de controle externo, com seus inerentes custos operacionais, para buscar a responsabilização e o ressarcimento de um prejuízo de pequena monta. Evita-se, assim, que o custo de cobrança seja superior ao benefício econômico subjacente.

## 6.2 Conduta Culposa

Outro pressuposto para que se dê azo à responsabilização subjetiva em sede de TCE é a verificação de que o dano resultou de uma conduta culposa ilícita. Entende-se por conduta o comportamento humano voluntário que produz consequências jurídicas. A conduta pode se exteriorizar por meio de uma ação ou uma omissão. A primeira consiste em um ato comissivo, um comportamento positivo, como, por exemplo, a destruição de um bem público. Já a segunda, a omissão, caracteriza-se por uma inatividade, uma abstenção de uma conduta devida, como a não fiscalização da execução contratual.

Conjugada à conduta, deve-se analisar, ainda, o elemento culpa. Nas palavras do professor Sérgio Cavalieri Filho (2015, p. 47), “*a culpa indica o elemento subjetivo da conduta humana, o aspecto intrínseco do comportamento, a questão mais relevante da responsabilidade subjetiva*”. Ainda segundo o mesmo autor, a culpa em sentido amplo (*lato sensu*) alberga duas espécies de comportamento: intencional ou tencional. No primeiro, temos o caso do dolo, definido como uma vontade intencionalmente dirigida à produção de uma infração. No outro, definido como culpa *stricto sensu*, a participação subjetiva é de menor calibre, representada por uma violação do dever objetivo de cuidado.

Como corolário do princípio da culpabilidade, para que alguém seja responsabilizado no âmbito de uma TCE, faz-se necessário que se evidencie que o potencial infrator tenha praticado a conduta ilícita animado por culpa *lato sensu*, ou seja, que tenha agido com dolo ou culpa *stricto sensu*. Dessa forma, a responsabilização em sede de TCE deve recair (i) sobre aquele que,

intencionalmente, tenha causado prejuízo ao erário ou (ii) sobre aquele que, por omissão de diligência exigível, tenha dado causa ao dano. A *contrario sensu*, é vedado imputar responsabilidade a alguém que não tenha contribuído para a ocorrência do dano, ou que, se o fez, empregou no caso concreto todas as cautelas exigidas, de forma que sua conduta não seja passível de censura.

Há que se destacar, também, que a jurisdição a cargo do controle externo, de natureza notadamente administrativa, é limitada em suas possibilidades de produção probatória, restringindo-se, na prática, à análise documental dos fatos investigados. Distinguindo-se da responsabilização penal, por exemplo, o controle externo não busca indagar se o resultado danoso foi cogitado pelo infrator, se a violação foi especialmente querida ou desejada, perquirindo os ânimos volitivos dos agentes jurisdicionados, pois sequer há instrumentos para tanto, como interrogatórios, acareações, depoimentos testemunhais, dentre outros.

Nesse sentido, diante da generalizada impossibilidade de demonstrar a intencionalidade dos infratores, é que a responsabilização nos processos de TCE se utiliza largamente da imputação de responsabilidade via evidenciação da ocorrência de culpa *stricto sensu*. Para tanto, o Tribunal deve recorrer a parâmetros objetivos de conduta, visando a caracterização de culpa no caso concreto. Sendo inalcançável a motivação íntima do agente, a constatação da culpa deve se fundamentar em padrões idealizados de conduta, definidos com base na figura do comportamento esperado de um homem médio, o qual se reputa qualificado para a função que desempenha.

O parâmetro de conduta esperada do homem médio, que, transposto para a Administração Pública, ganha melhor significado semântico como gestor público médio, é o paradigma de profissional medianamente sensato, razoável, vigilante e capaz. No que se refere à capacidade esperada, importa destacar que se trata de uma aptidão eminentemente técnica, direcionada ao campo de conhecimentos exigidos pela função que lhe cabe. Assim, presume-se que os agentes que assumem uma determinada responsabilidade na Administração Pública possuem o arcabouço técnico necessário para exercê-la e que, além disso, sempre que necessário, empreguem maior diligência em caso de eventual deficiência.

Como exemplo de aplicação prática da referida metodologia, transcrevo elucidativo trecho retirado do voto condutor do Acórdão n.º 2.781/2016 – Plenário, proferido nos autos do Processo n.º 000.630/2012-8, da lavra do já citado Exmo. Ministro do TCU Benjamin Zymler:

75. *Em suma, avalio que o Sr. [...] não teve o padrão de conduta exigido para um administrador público, segundo o critério frequentemente adotado por esta Corte de Contas no exame acerca da existência de culpa, em qualquer uma de suas modalidades, adotando como parâmetro para comparação a conduta esperada de um **homem médio, diligente e probo**, da qual decorre que o agente público deve agir como se estivesse cuidando dos seus próprios negócios, respondendo pelos danos que vier a causar em decorrência de condutas desidiosas ou temerárias. (Destacou-se)*

Ainda sobre o assunto, convém colacionar, por mais uma vez, as judiciosas palavras do professor Sérgio Cavalieri Filho sobre a questão (2015, p. 53):

*Não havendo normas legais ou regulamentares específicas, o conteúdo do dever objetivo de cuidado só pode ser determinado por intermédio de um princípio metodológico – comparação do fato concreto com o comportamento que teria adotado, no lugar do agente, um homem comum, capaz e prudente. A conduta culposa deve ser aferida pelo que ordinariamente acontece, e não pelo que extraordinariamente possa ocorrer. Jamais poderá ser exigido do agente um cuidado tão extremo que não seria aquele usualmente adotado pelo homem comum, a que os romanos davam a designação prosaica de *bonus pater familias*, e que é, no fundo, o tipo de homem médio ou normal que as leis têm em vista ao fixarem os direitos e deveres das pessoas em sociedade.*

*Em suma, para a caracterização da conduta culposa é indispensável estabelecer qual o comportamento devido na situação concreta, segunda as regras de diligência. Essas devem ser fixadas, na precisa lição do mestre Ruy Rosado de Aguiar Junior, conforme a capacidade, o conhecimento e a aptidão exigíveis de uma pessoa prudente, da mesma*

*profissão ou de idêntico grupo de pessoas (médico, motorista, agricultor, empregada doméstica etc.), com o que se encontra o padrão geral de conduta adequado ao caso. Assim estabelecido o parâmetro normativo que deveria presidir a situação concreta, confronta-se essa norma com a conduta efetivamente assumida. [...]*

### **6.3 Nexo de Causalidade**

Por derradeiro, resta analisarmos o nexos causal como pressuposto da responsabilização em sede de TCE. Apesar de optarmos por tratá-lo por último, a relevância do nexos de causalidade é tão acentuada para a imputação de responsabilidade, que, em verdade, deve ser, sempre que possível, o primeiro pressuposto a ser enfrentado, visto que, previamente ao exame da culpa do agente, há que se apurar se, de fato, foi ele quem deu causa ao dano. Cabe notar que o nexos causal é elemento que se verifica de forma objetiva e lógica, não há, ainda, qualquer exame do elemento subjetivo da conduta, ou seja, se o agente agiu intencional ou tencionalmente.

Tratando do nexos causal no âmbito da responsabilidade civil extracontratual, plenamente aplicável aos processos de responsabilização instrumentalizados por meio das TCEs, o mestre Sérgio Cavalieri Filho, com a didática que lhe é costumeira, assim discorre sobre a questão (2015, p. 66):

*Não basta, portanto, que o agente tenha praticado uma conduta ilícita; tampouco que a vítima [o erário] tenha sofrido um dano. É preciso que esse dano tenha sido causado pela conduta ilícita do agente [público], que exista entre ambos uma necessária relação de causa e efeito. Em síntese, é necessário que o ato ilícito seja a causa do dano, que o prejuízo sofrido pela vítima [pelo erário] seja resultado desse ato, sem o que a responsabilidade não correrá a cargo do autor material do fato. Daí a relevância do chamado nexos causal. Cuida-se, então, de saber quando um determinado resultado é imputável ao agente [público]; que relação deve existir entre o dano e o fato para que este, sob a ótica do Direito, possa ser*

*considerado causa daquele.* (Os acréscimos em colchetes não constam no original)

Importa ressaltar que são muitas as teorias que se empenharam em explicitar a questão do nexo de causalidade. Enquanto a Teoria da Equivalência das Condições ou dos Antecedentes (*conditio sine qua non*) predomina, com algumas mitigações, na esfera penal – inclusive positivada no art. 13 do Código Penal brasileiro (Decreto-Lei n.º 2.848/1940) –, vê-se que a doutrina majoritária, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e os precedentes do TCU caminham no sentido de aceitar, na órbita civil, a prevalência das teses que integram a Teoria da Causalidade Adequada.

A autora Gisela Sampaio da Cruz, ao tratar da referida teoria, explica que *“quanto maior é a probabilidade com que determinada causa se apresente para gerar um dano, tanto mais adequada é em relação a esse dano. Assim, diante de uma pluralidade de concausas, indaga-se qual delas, em tese, poderia ser considerada apta a causar o resultado”* (2005, p. 39). O multicitado Sérgio Cavalieri Filho coloca que, para a Teoria da Causalidade Adequada, causa *“é o antecedente não só necessário, mas, também, o adequado à produção do resultado. Logo, se várias condições concorrerem para determinado resultado, nem todas serão causas, mas somente aquela que for mais adequada à produção do evento”* (2015, p. 69).

O STJ, ao seu turno, demonstrou acolher a citada teoria ao apreciar, por exemplo, o Recurso Especial n.º 1.307.032-PR, consoante se observa do seguinte trecho extraído da ementa do Acórdão proferido pela Quarta Turma: *“3. Na aferição do nexo de causalidade, a doutrina majoritária de Direito Civil adota **a teoria da causalidade adequada** ou do dano direto e imediato, de maneira que somente se considera existente o nexo causal quando o dano é efeito necessário e adequado de uma causa (ação ou omissão). Essa teoria foi acolhida pelo Código Civil de 1916 (art. 1.060) e pelo Código Civil de 2002 (art. 403)”*. (Destacou-se)

Para estabelecer se uma determinada conduta foi ou não idônea para produzir o dano em apreço, o TCU faz uso frequente dos fundamentos que integram a Teoria da Causalidade Adequada. Para a Corte de Contas federal, a

responsabilização deve recair sobre aquele (ou aqueles, no caso de coparticipação) que produziu a conduta que decisivamente influenciou para o dano. Veja-se trecho extraído do voto condutor do Acórdão n.º 1.600/2014 – Plenário, proferido pelo Exmo. Ministro Benjamin Zymler: “No caso, tomando por base a **teoria da causalidade adequada**, julgo que a conduta do responsável é concausa relevante do dano sofrido pelo erário, razão pela qual cabe a sua responsabilização, consoante restou apurado nos autos”. (Destacou-se)

Contudo, é forçoso reconhecer que a Teoria da Causalidade Adequada não oferece uma solução pronta e acabada para a fixação do nexo causal. Sua utilidade prática é servir como um roteiro lógico a ser percorrido por seu aplicador, em que, retrocedendo nos eventos que culminaram no dano, expurgam-se os fatos que foram irrelevantes para a sua concretização. O critério para a eliminação das condutas consiste em raciocinar se, mesmo na sua ausência, o dano ocorreria. Assim, se, ao eliminar-se uma conduta, o evento dano também for afastado, conclui-se que esta conduta foi adequada à produção do dano. É nesse sentido a lição do saudoso Caio Mário da Silva Pereira (2016, p. 109):

*Em linhas gerais, e sucintas, a teoria pode ser assim resumida: o problema da relação de causalidade é uma questão científica de probabilidade. Dentre os antecedentes do dano, há que destacar aquele que está em condições de necessariamente tê-lo produzido. Praticamente, em toda ação de indenização, o juiz tem de eliminar fatos menos relevantes, que possam figurar entre os antecedentes do dano. São aqueles que seriam indiferentes à sua efetivação. O critério eliminatório consiste em estabelecer que, mesmo na sua ausência, o prejuízo ocorreria. Após este processo de expurgo, resta algum que, “no curso normal das coisas”, provoca um dano dessa natureza. Em consequência, a doutrina que se constrói neste processo técnico se diz “causalidade adequada”, porque faz salientar na multiplicidade de fatores causais, aquele que normalmente pode ser o centro do nexo de causalidade, eliminando os demais.*



## 7 FASES DA TCE

A doutrina costuma distinguir a TCE em duas fases: uma interna e outra externa (Fernandes, 2015, p. 38-41). A fase interna se inicia com a instauração pela autoridade administrativa do órgão ou entidade lesada em razão do dano ao erário e termina com a remessa do processo ao TCDF. Já a fase externa se inicia e termina no Tribunal de Contas, com o julgamento das contas ou com uma decisão terminativa. Tal distinção de momentos nem sempre é compreendida, o que pode gerar incompreensão e manifestações incorretas.

Até mesmo para os colaboradores do Tribunal de Contas menos afeiçoados ao tema pode soar estranho designar a fase em que os processos de TCE tramitam internamente na Corte como fase externa ou, de igual modo, a fase em que a TCE se desenvolve externamente ao Tribunal como fase interna. Todavia, é de se ressaltar que tal distinção, apesar de não estar expressamente descrita nas normas de regência, é conveniente e didática, visto que o processo se submete, como será exposto, a uma disciplina diferenciada no órgão de origem e no Tribunal de Contas, envolvendo a participação de atores distintos.

Há que se notar, também, que nem todos os processos de TCE passam pelas duas fases. Pode ser que a TCE seja encerrada ainda na fase interna em função da ausência de algum pressuposto de constituição e desenvolvimento válido do processo. Nesses casos, faz-se o registro em demonstrativo específico, o qual deve ser anexado às contas anuais da jurisdicionada. É possível, ainda, que a TCE não passe pela fase interna, naqueles casos em que as contas especiais resultam da conversão de outro processo de fiscalização do TCDF, em que se tenha constatado irregularidade de que resulte dano ao erário (TCE resultante de conversão).

## 7.1 Medidas Administrativas Preliminares

Diante da excepcionalidade do processo de TCE, a autoridade administrativa competente (Secretário de Estado ou dirigente de hierarquia equivalente), antes de instaurar a TCE, deverá, sob pena de responsabilidade solidária, no prazo máximo e improrrogável de 30 (trinta) dias a contar do conhecimento do fato, adotar providências objetivando regularizar a situação ou reparar o dano. Apenas quando sejam infrutíferos os esforços prévios para a recomposição do dano, deve a Administração instaurar a TCE, comunicando o fato ao Tribunal (Resolução n.º 102/1998, art. 1º, § 3º e § 7º).

Tais providências representam as medidas administrativas preliminares à deflagração do processo de TCE e são decorrência inexorável do princípio da racionalidade administrativa e da economia processual, corolários diretos do princípio constitucional da eficiência (art. 37, *caput*, da Carta Política). A condução de um processo de TCE envolve custos administrativos que são suportados por recursos escassos, de forma que o Tribunal de Contas, na condição de órgão julgador, somente deve ser acionado nos casos em que as medidas administrativas preliminares ao alcance da Administração, tendentes à elisão do dano, hajam sido adotadas sem sucesso.

A adoção de tais providências preliminares, entretanto, só se mostra aplicável quando se estar diante de uma TCE de rito ordinário. No caso da TCE cuja instauração resulta de determinação do Tribunal, não há discricionariedade, visto que a própria Corte, apreciando a questão por meio de outro instrumento, entendeu que o fato motivador possui relevância suficiente para a sua atuação. Já na TCE resultante de conversão, como seu processamento se dá integralmente no Tribunal, em função do exercício da fiscalização que lhe compete, também não há que se falar em providências prévias.

## 7.2 Fase Interna

### 7.2.1 Instauração e comissão de TCE

Esgotadas as medidas administrativas internas sem a obtenção do ressarcimento pretendido, a autoridade administrativa competente deve providenciar a imediata instauração da TCE para a apuração dos fatos, a identificação dos responsáveis, a quantificação do dano e a obtenção do ressarcimento do prejuízo causado ao erário. Ocorrendo omissão por parte da autoridade administrativa, o Tribunal de Contas determinará a instauração da TCE, sem prejuízo das sanções pertinentes (Resolução n.º 102/1998, art. 1º, § 5º).

Além de trazer a descrição clara do objeto de apuração, consignando, caso já seja do conhecimento da autoridade administrativa, a data de ocorrência e de conhecimento do fato e do valor real ou estimado do prejuízo, é comum que o ato de instauração de TCE indique a composição da comissão de tomada de contas especial (CTCE), a qual deve ser composta por servidores estranhos ao setor em que ocorreu o fato motivador, podendo, inclusive, a escolha recair em servidores de outros órgãos e entidades da Administração Pública (Resolução n.º 102/1998, art. 4º).

Convém ressaltar que, naqueles casos em que há envolvimento do dirigente máximo de órgão da Administração Direta, de Autarquia ou de Fundação Pública, a designação da comissão será feita, no primeiro caso, pelo Governador do Distrito Federal e, nos demais, pelo Secretário de Estado a cuja supervisão estiver vinculada a entidade. Além disso, quando as apurações procedidas pela CTCE levarem à responsabilização da autoridade que a constituiu, nova comissão deverá ser designada pela autoridade de nível hierárquico imediatamente superior ao do responsabilizado (Resolução n.º 102/1998, art. 4º, §§ 1º e 2º).

Quanto às competências da comissão, o art. 5º da Resolução n.º 102/1998 define que lhe cabe promover, entre outros, os seguintes atos necessários ao andamento do processo de TCE: 1) levantar ou fazer levantar o valor do prejuízo;

2) tomar depoimentos a termo, promovendo as apurações necessárias; 3) coligir as provas necessárias à comprovação dos fatos, bem como realizar diligência no sentido de proporcionar os elementos de convicção indispensáveis à atribuição de responsabilidade; 4) expedir aviso ao responsável, no sentido de verificar deste o interesse em apresentar defesa ou ressarcir os prejuízos; e 5) apresentar relatório conclusivo sobre as contas, devidamente fundamentado.

Ultimadas as providências de sua alçada, incluindo, se for o caso, a comunicação aos setores de contabilidade e de patrimônio para a execução dos registros e lançamentos pertinentes, a comissão tomadora deve, à exceção da Câmara Legislativa do Distrito Federal (CLDF) e das Secretarias de Estado, encaminhar os autos ao dirigente do órgão ou entidade para a emissão de pronunciamento acerca das providências adotadas. Em seguida, o processo de TCE deve ser remetido ao órgão central de controle interno do poder correspondente (Resolução n.º 102/1998, art. 6º, 7º e 8º).

### 7.2.2 Participação do Controle Interno

O órgão central do sistema de controle interno possui função de destaque no rito processual da TCE. De início, há que se destacar que seus integrantes, ao tomarem ciência de omissão no dever de instaurá-la, adotarão as medidas necessárias para assegurar o exato cumprimento da lei, sob pena de responsabilidade solidária (Resolução n.º 102/1998, art. 2º). Além disso, o Decreto n.º 37.096/2016 trouxe disposições que colocam a Controladoria-Geral do Distrito Federal (CGDF) como órgão supervisor desses processos no âmbito do Poder Executivo do Distrito Federal.

O exercício desse acompanhamento temático efetuado pela CGDF compreende a supervisão: 1) da apuração das TCEs em curso nos órgãos e entidades do Poder Executivo do Distrito Federal; 2) do controle exercido pelos respectivos gestores quanto ao ressarcimento dos valores devidos ao erário do Distrito Federal, apurados em processos de TCEs ou acordos administrativos deles

decorrentes; e 3) da promoção das ações que objetivem ao ressarcimento de valores devidos (Decreto n.º 37.096/2016, art. 1º, inc. III).

Importar ressaltar, também, que compete à CGDF avocar processos de TCE instaurados no âmbito da Administração Direta e Indireta, quando presentes alguma das seguintes circunstâncias: 1) caracterização de omissão da autoridade originariamente competente para instauração da tomada de contas especial; 2) inexistência de condições objetivas para sua realização no órgão ou entidade de origem; 3) complexidade, repercussão e relevância da matéria; 4) valor do dano causado ao erário; e 4) apuração que envolva atos e fatos relacionados a mais de um órgão ou entidade (Decreto n.º 37.096/2016, art. 1º, § 1º).

Não se pode deixar de notar a obrigatoriedade da passagem do processo de TCE, antes da remessa ao Tribunal de Contas, pelo crivo do órgão de controle interno. Na medida em que a TCE é um instrumento de controle das contas públicas e considerando que o sistema de controle interno possui, como uma de suas finalidades, apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, advém como indispensável a sua cientificação e manifestação nos autos da TCE, visando depurar os procedimentos realizados pela comissão tomadora. Esse entendimento já foi consignado pelo TCDF na Decisão n.º 476/2015, proferida nos autos do Processo n.º 16.455/2013: *“Os autos da Tomada de Contas Especial devem tramitar pelo Órgão de Controle Interno, para manifestação sobre o relatório da Comissão de Tomada de Contas Especial – CTCE, antes de serem enviados ao Tribunal de Contas”*.

Sobre a atuação do controle interno no processamento da TCE, Jorge Ulisses Jacoby Fernandes (2015, p. 43) assevera que *“é indispensável que esse órgão analise com profundidade os autos e envide esforços para restabelecer a regularidade na execução da despesa pública e sua demonstração. Mais do que isso, que anote o fato para verificação em auditorias ou inspeções, como amostragem do erro, para verificar se, de fato, o gestor procurou adotar providências para inibir a repetição de casos semelhantes”*. Vê-se, portanto, que o controle interno deve participar do processo de TCE sob uma abordagem que vai além da

mera revisão dos procedimentos ultimados pela comissão tomadora, valendo-se dessa posição para aferir e avaliar continuamente os riscos envolvidos.

É nesse sentido que se exige que o controle interno seja acionado, sucessivamente ao trabalho da comissão de TCE, para que adote as medidas de sua competência, quais sejam, (i) elaboração de Relatório e Certificado de Auditoria e (ii) encaminhamento dos autos ao Presidente da CLDF ou ao Secretário de Estado supervisor da área para o seu pronunciamento. Cabe ressaltar que os responsáveis pelo controle interno poderão, preliminarmente à sua manifestação, baixar em diligência o processo de TCE que contenha falhas ou irregularidades, com o fito de saná-las, comunicando o fato imediatamente ao TCDF, para conhecimento (Resolução n.º 102/1998, art. 8º, 9º e 10).

No Relatório de Auditoria, o órgão de controle interno deve se manifestar, ao menos, sobre a adequação das medidas administrativas adotadas e sobre o cumprimento das normas pertinentes, incluindo a adequada caracterização dos fatos e a regularidade do processo conduzido pela comissão de TCE. É se dizer que lhe compete, em síntese, a ratificação ou divergência fundamentada, albergando em uma só peça informações que estão dispersas no processo (Fernandes, 2015, p. 375). Já o Certificado de Auditoria deverá conter a identificação do responsável, o valor atualizado do débito e a manifestação acerca das contas, ou seja, se regulares, regulares com ressalvas ou irregulares (Resolução n.º 102/1998, art. 3º, XIV e XV).

### 7.2.3 Contraditório e ampla-defesa

De início, há que se enfatizar a existência de corrente doutrinária defensora da aplicação prévia das garantias da ampla defesa e do contraditório ainda na fase interna da TCE (Fernandes, 2015, p. 357-360). A tese encontra alicerce no princípio constitucional de que *“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”* (art. 5º, inc. LV, da CF/88). Em

termos práticos, garantir o contraditório na fase interna seria permitir ao interessado, diante da juntada de qualquer novo documento aos autos, a oportunidade de contraditar o seu conteúdo, bem como a forma e o meio de obtenção.

Não obstante, esse não é o entendimento que prevalece no âmbito das Cortes de Contas<sup>4</sup>, as quais possuem remansosa posição de que a ausência de contraditório na fase interna da TCE não enseja nulidade do processo, visto que o direito à ampla defesa e ao contraditório é garantido, nos termos do devido processo legal, na fase externa, perante os Tribunais, onde ocorrerá, de fato, o julgamento das contas especiais. Essa posição diametralmente oposta se fundamenta no fato de que, na fase interna, não há litígio ou acusação, mas apenas verificação dos fatos e apuração de autoria, como se instrução criminal fosse.

Dessa forma, nota-se que a fase interna da TCE constitui procedimento inquisitório de coleta de provas assemelhado ao inquérito policial (Firme, 2003, p. 180), no qual não se tem uma relação processual constituída nem há prejuízo ao responsável. Assim, o estabelecimento do contraditório nessa fase não é obrigatório, pois há mero ato investigatório sem formalização de culpa e propositura de sanção. Como não existem partes nem antagonismos de interesse nessa fase, a ausência de citação ou de oportunidade de contradição dos documentos juntados não enseja nulidade. Esse é, inclusive, o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF):

*2. Alega, o autor, que “em momento algum fora citado formalmente para justificar as irregularidades apontadas nos relatórios, ou ainda, apresentar defesa em respeito ao contraditório”. Mais: está “prescrito” o direito de invalidar ilícitos eventualmente praticados na execução dos convênios. Daí o requerimento de concessão de medida liminar, “no sentido de excluir o IMPETRANTE da lista divulgada pelo IMPETRADO com relação aos processos N.º 012.785/2002-5 e N.º 018.633/2003-9, visto que em ambos não foram respeitados os princípios do contraditório e da ampla defesa,*

---

<sup>4</sup> Precedentes do TCU nos acórdãos 1.540/2009-1ª Câmara, 2.329/2006-2ª Câmara e 2.647/2007-Plenário.

*ressaltando ainda, que estavam prescritos quando analisados”.*

[...]

*7. À derradeira, as supostas falhas atribuídas pelo impetrante aos órgãos concedentes são irrelevantes para o julgamento da presente ação mandamental. Isso porque, caso existentes, incidiriam na etapa procedimental nominada pela doutrina como “fase interna” das tomadas de contas especiais (anteriores, portanto, ao ingresso do processo nos tribunais de contas). **“Fase interna”, de natureza instrumental, sucedida por outra (a “fase externa”), na qual, aí sim, assegura-se o contraditório e a ampla defesa** nos termos da norma processual especial de regência (Lei 8.443/1992). (Destacou-se)*

*8. Ante o exposto, indefiro a liminar.*

*(MS 31.461 MC/DF, Relator Min. Gilmar Mendes, decisão publicada em 30 de julho de 2012)*

No âmbito do TCDF, a Resolução n.º 102/1998 consigna que cabe à comissão de TCE “expedir aviso ao responsável, no sentido de verificar deste o interesse em apresentar defesa ou ressarcir os prejuízos” (art. 5º, inc. IV). Tal solução, de natureza eminentemente saneadora e instrumental, busca imprimir maior racionalidade administrativa ao processo, visto que o responsável, quando já identificado pela comissão, pode trazer em sua defesa elementos de prova que redirecionem ou afastem a apuração em curso, ou pode, até mesmo, optar pela imediata reparação do dano, o que levaria ao encerramento antecipado da TCE (Resolução n.º 102/1998, art. 13, inc. I).

Todavia, cumpre frisar que, para o TCDF, a notificação do responsável na fase interna da TCE, apesar de representar uma boa prática administrativa no sentido de sanear quaisquer impropriedades nas apurações preliminares da CTCE ou de obter o prévio ressarcimento do dano, não é procedimento legal indispensável, visto que a relação processual somente se inicia depois da citação, realizada pela Corte de Contas na fase externa, para que se apresentem alegações de defesa, ocasião em que se inaugura, de fato, o



contraditório e a ampla defesa com a finalidade de eventual apenação dos responsáveis<sup>5</sup>.

### 7.3 Fase Externa

A fase externa da TCE se inaugura, nos casos das contas especiais ordinárias e *ex officio*, com a remessa dos autos ao Tribunal de Contas pela autoridade competente (Presidente da Câmara Legislativa – CLDF ou pelo Secretário de Estado supervisor) e, quando da conversão, a partir da decisão que ordenar o convertimento dos autos de fiscalização em TCE (ou, como visto, o seu processamento em autos apartados). Entretanto, isso não quer dizer que, antes do envio dos autos ao Tribunal, não haja processo na Corte de Contas para o acompanhamento da matéria.

É praxe administrativa no Tribunal que, após o recebimento da comunicação do ato de instauração de TCE (geralmente por ofício da autoridade instauradora), a unidade técnica competente, *in casu*, a Secretaria de Contas<sup>6</sup>, já autue processo específico para controle dos prazos definidos na Resolução n.º 102/1998. Com a remessa dos autos da TCE ao Tribunal, ocorre o apensamento do processo original ao processo de controle externo já autuado. O mesmo se dá naqueles casos em que a TCE decorre de determinação do TCDF, autuando-se processo específico após a deliberação plenária.

Cumpre observar que o controle de prazos não é tarefa administrativa de menor valor. Cabe ao Tribunal de Contas instrumentalizar-se para que as contas especiais sejam julgadas em tempo hábil, de modo que o poder punitivo do Estado seja exercido com celeridade e tempestividade. O decurso demasiado de tempo põe em risco a relevante competência constitucional de julgar as contas daqueles que causem prejuízo ao erário, pois afasta as consequências

---

<sup>5</sup> Decisão n.º 4548/2013 – Processo n.º 3771/2004.

<sup>6</sup> Secretaria de Controle Externo responsável pela análise técnica e instrução dos processos de contas.

negativas (julgamento das contas, ressarcimento do dano e sanção) da época do cometimento das infrações, gerando sensação de impunidade e descrédito da atuação do controle externo perante a sociedade.

A Resolução n.º 102/1998 define que a CTCE possui 90 (noventa) dias para adotar as medidas de sua competência; que o órgão central de controle interno, 30 (trinta) dias; e que a autoridade supervisora, 10 (dez) dias. Caso esses prazos não sejam suficientes para se desincumbirem de seus encargos, os responsáveis devem requerer, justificadamente e antes do vencimento, dilação de prazo ao Tribunal. Compete ao relator decidir sobre a prorrogação, mediante despacho singular, ou ao Plenário, naqueles casos definidos em Regimento Interno. Quando houver inobservância do prazo de encaminhamento da TCE, cabe à Secretaria de Contas representar ao relator ou à Presidência (nos casos em que não houver Relator designado).

Após a remessa dos autos ao TCDF, o processo de TCE deve ser instruído por auditor de controle externo lotado na Secretaria de Contas. A instrução elaborada pelo corpo técnico do Tribunal constitui a primeira etapa do processo, a qual será seguida pelo parecer do Ministério Público, pelo relatório/voto do relator e, por fim, pela apreciação e julgamento a cargo do colegiado (art. 122 da Resolução n.º 296/2013). Cumpre observar que a instrução realizada pela unidade técnica representa uma etapa de absoluta relevância para que o processo de TCE alcance o seu resultado útil, pois é nessa fase processual em que são lançados os primeiros atos formais da TCE em sua fase externa.

Por fins didáticos e analíticos, segregaremos a etapa de instrução em dois momentos, de acordo com a fase processual em que se encontra a TCE. A primeira, nomeada aqui de análise inicial, compreende, de fato, o primeiro ato de instrução técnica, no qual o auditor designado desenvolverá uma abrangente análise dos autos, visando, em síntese, realizar um exame de conformidade no processo e, ao final, uma proposta de encaminhamento. A segunda, denominada aqui como análise de mérito, diz respeito ao exame das alegações de defesa eventualmente apresentadas e à elaboração da proposta de encaminhamento quando ultrapassada a etapa processual da citação.

### 7.3.1 Análise inicial

Essa primeira instrução constitui etapa central do processo e, caso realizada com consistência técnica, oportunizará uma atuação também consistente do Tribunal de Contas. O inverso também é verdadeiro, ou seja, uma instrução inicial falha e inconsistente inviabilizará uma deliberação adequada da Corte, razão pela qual será necessário retornar à etapa de instrução para a renovação de atos processuais mal executados, desta feita escoimados dos vícios existentes. É essencial, então, que a análise inicial possua necessária consistência jurídica e adequada profundidade analítica para alicerçar uma atuação apropriada do controle externo.

Dito isso, convém notar que um roteiro prático para a execução da instrução inicial deve abrigar, ao menos, as seguintes ações por parte do auditor designado: 1) identificar o fato ensejador da TCE; 2) formar uma visão geral do processo mediante a análise dos relatórios da CTCE e do órgão de controle interno; 3) identificar nos autos as evidências e fatos mencionados nos referidos relatórios; 4) examinar se a TCE atendeu aos requisitos formais exigidos pela norma de regência (Resolução n.º 102/1998); e 5) avaliar se a imputação de responsabilidade efetuada pela CTCE e pelo órgão de controle interno atendem adequadamente os pressupostos da responsabilização subjetiva.

Após essa análise preliminar, o auditor deve ser capaz de elaborar a instrução inicial, a qual seguirá, em linhas gerais, a seguinte estrutura de organização: 1) histórico; 2) manifestação da CTCE; 3) manifestação do controle interno; 4) análise do controle externo; 5) conclusão e 6) proposta de encaminhamento. Há que se destacar que o auditor não se encontra limitado em seu exame pelas conclusões exaradas pela CTCE ou pelo órgão de controle interno. É se dizer que não há subordinação de ideias, de modo que o auditor pode ter percepção diversa acerca do caso concreto. Todavia, nessas situações, possui obrigação de fundamentar seu entendimento, realizando, inclusive, diligências adicionais para suportar seus apontamentos.

Importa ressaltar que a instrução é peça de natureza técnica e, como requisito formal, deve ser sempre concisa, coerente, clara e objetiva. Isso não significa que deva ser necessariamente simples ou curta, pois temas complexos requerem análises igualmente densas e robustas. Não obstante, o auditor deve sempre prezar pela objetividade, trazendo para a instrução apenas o necessário para o deslinde das questões em análise. Dito isso, há que se observar que o ato de instrução não é local para manifestações despropositadas de erudição e rebuscamento ou discussões de teses acadêmicas e jurídicas (a não ser que sejam estritamente necessárias para a solução do caso).

Outro ponto que merece realce é a obrigatoriedade de se observar a jurisprudência do Tribunal em relação às situações descritas nos autos. Havendo reiteradas deliberações do colegiado sobre casos de natureza similar, deve o auditor trazê-las à instrução a fim de que o corpo deliberativo tome conhecimento dos precedentes. Isso não significa que o auditor não possua autonomia para expressar convicção quanto à interpretação do direito e dos fatos constantes do processo. O que não é possível é que o auditor faça proposta contrária à jurisprudência da Corte sem esclarecer na instrução esse fato, colocando em risco a coerência e a uniformidade dos precedentes.

É comum que a instrução de análise inicial entabule as seguintes propostas de encaminhamento: 1) citação dos envolvidos para apresentarem defesa ou recolherem a quantia devida; 2) arquivamento da TCE sem cancelamento do débito quando o dano ao erário for inferior ao valor de alçada; 3) encerramento da TCE quando verificada (i) ausência de dano, (ii) responsabilidade exclusiva de terceiros, (iii) ressarcimento do dano ou (iv) reposição ou recuperação do bem; 4) determinação de reinstrução da TCE nos casos em que a instrução inicial mostrou-se deficiente; 5) determinação de diligências necessárias ao saneamento do processo; 6) sobrestamento dos autos e 7) trancamento das contas que forem consideradas iliquidáveis (e conseqüente arquivamento).

Dentre as possíveis propostas de encaminhamento, a mais corriqueira e que merece a mais elevada diligência por parte do auditor é aquela concernente à citação. É de se notar, como já abordado, que não há citação na fase

interna, visto que essa fase constitui etapa de natureza inquisitorial, voltada à coleta de provas. A citação é ato processual preliminar que formaliza a acusação e proporciona a abertura do contraditório na fase externa da TCE. É por meio dela que o Tribunal dá ciência ao sujeito passivo acerca da responsabilidade que lhe pesa em face de um determinado prejuízo causado ao erário. Por conta disso, a citação é formalidade essencial exigida pelo art. 13, inc. II, da Lei Orgânica do TCDF. Sem ela, não há que se falar em responsabilização.

Uma proposta de citação válida requer a precisa caracterização dos pressupostos para a responsabilização subjetiva, que, consoante já examinado, compreendem (i) a caracterização do resultado ilícito (prejuízo ao erário); (ii) a individualização da conduta culposa do suposto responsável e (iii) o nexo de causalidade entre a conduta e o resultado ilícito. Uma citação com informações incompletas ou errôneas limita o exercício do contraditório e da ampla defesa, gerando a necessidade de ser refeita tantas vezes quanto necessário. Tal retrabalho, com efeito, implica indesejado custo a ser suportado pelo erário, tendo em vista o refazimento de atos processuais e o inerente decurso de prazo.

Além disso, há que se ressaltar que é por meio da citação que ocorre a incidência do princípio da congruência, o qual apregoa que a condenação está limitada juridicamente pela moldura traçada na acusação. Em outros termos, a citação dará os limites da condenação eventualmente proferida pelo Tribunal. Tal questão processual implica duas relevantes consequências práticas para a TCE: 1) se o responsável for citado pelo cometimento da irregularidade A, não poderá ser condenado pelo cometimento da irregularidade B, ainda que nos autos a irregularidade B esteja fartamente evidenciada; e 2) se a citação imputar ao responsável o débito X, este responsável não poderá ser condenado a ressarcir o débito Y, se Y for maior que X.

À vista do exposto, especial atenção deve ser empregada pelo auditor na caracterização das responsabilidades individuais. Como ainda não houve o exercício do contraditório perante o Tribunal, a instrução inicial que propõe a citação dos envolvidos é, inevitavelmente, marcada pela precariedade e pelo juízo de cognição sumário. Não obstante, o auditor deve comprometer-se com a busca da

verdade material dos fatos e com a necessária consistência jurídica da imputação de responsabilidade. É preciso sempre ter em consideração que a citação representa a acusação de alguém pelo cometimento de algo ilícito, estando, portanto, em risco o nome, a honra e o patrimônio pessoal dos envolvidos.

Nesse sentido, ganha cada vez mais relevo a utilização de matrizes de responsabilização como peça essencial da instrução inicial que propuser a citação dos agentes implicados. Nos termos da Portaria Adplan n.º 1, de 25 de janeiro de 2010 (Brasil, 2010, p. 26), que traz orientações para auditorias de conformidade no âmbito do TCU, *“a matriz de responsabilização permite a verificação da responsabilidade pelo achado e deve ser preenchida sempre que houver achados que se constituam em irregularidades, cuja proposta de encaminhamento seja pela audiência ou citação de responsáveis, e somente para esses achados”*. O quadro a seguir apresenta um padrão mínimo de matriz de responsabilização possível de ser utilizado nas instruções de citações:

**Quadro 4**

| <b>Fato Ilícito</b>          | <b>Débito</b>                    | <b>Responsável</b>                                    | <b>Conduta</b>  | <b>Nexo de Causalidade</b>  |
|------------------------------|----------------------------------|---|---|---|
| Descrição da irregularidade. | Quantificação do dano ao erário. | Responsável (ou responsáveis) pelo resultado ilícito. | Ação ou omissão, culposa ou dolosa, praticada pelo responsável. | Relação de causa e efeito entre a conduta do responsável e o resultado ilícito. |

Fonte: adaptado do modelo consignado na Portaria Adplan n.º 1, de 25 de janeiro de 2010 (Brasil, 2010, p. 27).

Para que a citação seja considerada adequada, albergando os pressupostos fundamentais da responsabilização subjetiva, não é necessariamente obrigatório explicitar os fundamentos da responsabilização em formato de matriz. Entretanto, não há dúvidas de que os elementos que compõem a matriz de responsabilização devem estar evidenciados na argumentação desenvolvida pelo auditor, de modo que a matriz funciona como um instrumento de organização desses elementos. O preenchimento da matriz de responsabilização representa um

verdadeiro exercício acusatório a partir dos elementos, documentos e informações constantes nos autos, servindo como ferramenta de auxílio ao auditor na fundamentação da proposta de citação.

### 7.3.2 Análise de mérito

De início, para que não haja mal-entendidos, cumpre esclarecer que o conceito adotado neste trabalho para classificar uma instrução como análise de mérito não é normativo. É se dizer que tal classificação não existe formalmente nos normativos de regência do TCDF. Contudo, por conveniência didática e analítica, optou-se por considerar como análise de mérito aquela instrução técnica posterior à fase de citação, ou seja, aquela que sucede a análise inicial. É na instrução de análise de mérito que o corpo técnico examinará, caso apresentadas, as alegações de defesa, fixando entendimento pela rejeição ou acolhimento dos argumentos ofertados.

O RI/TCDF consigna que, verificada a irregularidade das contas e havendo débito, o Tribunal ordenará a citação do responsável para que, no prazo de 30 (trinta) dias, apresente alegações de defesa ou recolha a quantia devida, ou ainda, a seu critério, adote ambas as providências (art. 198, inc. II). Da análise do referido dispositivo, conclui-se que são quatro os possíveis cenários após a citação válida do responsável: 1) apresentação de defesa sem recolhimento do débito; 2) apresentação de defesa com recolhimento do débito; 3) não apresentação de defesa com recolhimento do débito; e 4) não apresentação de defesa sem recolhimento do débito.

No último caso, esgotado o prazo sem que o responsável se manifeste, este será considerado revel. Consoante o Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), a revelia ocorre quando o réu, devidamente citado, deixa de contestar a ação no prazo legal (art. 344). Para o processo administrativo de controle externo, a revelia será reconhecida pelo Tribunal quando o responsável deixar de adotar ambas as providências possíveis, ou seja, (i) não apresentar

alegações de defesa e (ii) não recolher o débito. Ainda que compareça aos autos e solicite prorrogação de prazo, o responsável será considerado revel se não adotar umas das providências no prazo que lhe fora concedido.

Em que pese o RI/TCDF consigne que a revelia se dará para todos os efeitos legais (art. 198, § 8º), cabe assinalar que, no âmbito do Tribunal, não são aplicáveis de plano os efeitos da revelia inerentes ao processo civil. Vigora no processo de controle externo, como espécie de processo administrativo, o princípio da verdade material ou real, em detrimento do princípio da verdade formal que rege, em regra, o processo civil. Sob a ótica do princípio da verdade formal, somente é dado ao julgador valorar aquilo que consta e instrui os autos para formar seu convencimento. Já o princípio da verdade material apregoa que o julgador tem o poder-dever de formar seu convencimento com todos os elementos que possam influenciar sua decisão. Sobre o tema, cabe destacar o ensinamento dos juristas Sérgio Ferraz e Adilson Dallari (2012, p. 133):

*Em oposição ao princípio da verdade formal, inerente aos processos judiciais, no processo administrativo se impõe o princípio da verdade material. O significado deste princípio pode ser compreendido por comparação: no processo judicial habitualmente se tem entendido que aquilo que não consta dos autos não pode ser considerado pelo juiz (ao qual se reconhece, contudo, certa margem de liberdade na investigação da verdade e, mesmo, da produção de provas), cuja decisão fica adstrita às provas ali produzidas; no processo administrativo o julgador deve sempre buscar a verdade, ainda que para isso tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados.*

*A autoridade administrativa competente para decidir não fica na dependência da iniciativa da parte ou das partes interessadas, nem está obrigada a restringir seu exame ao que foi alegado, trazido ou provado, podendo e devendo buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento.*

Dessa forma, não se aplica à TCE o brocardo *quod non est in actis non est in mundo* (o que não está nos autos, não está no mundo jurídico). Em outros



termos, é se dizer que o efeito da presunção de verdade dos fatos é inoperante no âmbito do controle externo. Como exemplo, convém citar passagem inicial de voto proferido pelo Exmo. Ministro do TCU Aroldo Cedraz (Acórdão n.º 436/2010 – 2ª Câmara): *“Embora o responsável nestes autos esteja revel ante esta Corte, as alegações que apresentou perante o concedente na fase interna desta tomada de contas especial (fls. 121/123 do volume principal) contêm informações que, **em nome do princípio da verdade material**, devem ser levadas em conta e me levam a inclinar-me por orientação discrepante daquela alvitrada pela instrução”*. (Destacou-se)

Ainda sobre o instituto da revelia, é de se notar que o efeito da preclusão nas alegações de defesa não ocorre de modo absoluto após o prazo fixado pela citação. Em atenção aos princípios da verdade material e do formalismo moderado, é comum que o Tribunal de Contas aceite a entrega intempestiva das alegações de defesa, conforme facultado pelo art. 126, § 1º, do seu Regimento Interno: *“Desde a constituição do processo até o término da etapa de instrução, é facultada à parte a juntada de documentos novos”*. Isso quer dizer que, enquanto a etapa de instrução não for encerrada, serão apreciadas as alegações de defesa, mesmo que apresentadas fora do prazo estipulado.

Há que se destacar que, ainda que o responsável opte, após a citação, por efetuar o pagamento do débito que lhe foi imputado, o processo seguirá para a instrução do corpo técnico. Isso se deve porque, como visto na seção que abordou as dimensões da TCE, o processo de contas envolve outras repercussões jurídicas, as quais não se limitam ao ressarcimento do débito. Encontra-se pendente, ainda, a deliberação do Tribunal quanto ao julgamento das contas (as quais podem ser apreciadas como regulares, regulares com ressalva ou irregulares) e à eventual aplicação das sanções cominadas no Capítulo V de sua Lei Orgânica, ou seja, resta apreciar as implicações das dimensões política e sancionatória.

Nesse caso, cumpre à unidade técnica do Tribunal avaliar os elementos que informam os autos, inclusive as alegações de defesa (caso apresentadas), buscando verificar se houve boa-fé na conduta do responsável e se existem outros elementos de convicção que possam macular como irregulares as

contas (RI/TCDF, art. 198, § 3º). Tal medida visa evitar a perniciosa conduta de se praticar um ilícito que cause prejuízo ao erário (por vezes com benefício direto ao agente causador), vislumbrando-se possibilidade de ulterior absolvição em sede de TCE, caso ocorra o ressarcimento tempestivo do débito após a citação ordenada pela Corte de Contas.

Assim, caso seja evidenciado que a antijuricidade da conduta culposa vai além do dano causado, caracterizando-se como ato passível de conspurcar como irregulares as contas, mesmo que ultimada a indenização do erário, deve o corpo técnico propor ao Plenário o julgamento definitivo do mérito pela irregularidade das contas, além da aplicação das sanções cabíveis em face do caso concreto (RI/TCDF, art. 198, § 6º). Caso contrário, verificada a boa-fé e a inexistência de outros ilícitos que conduzam à análise pela irregularidade, deve o corpo técnico sugerir ao colegiado que julgue regulares com ressalvas as contas. Em ambas as situações, como houve liquidação do débito, o Tribunal dará quitação ao responsável.

Por derradeiro, reservou-se para o fim aquele cenário processual mais recorrente, que representa, com efeito, a maior parcela dos processos de TCE. Compreende a situação em que o responsável atende à citação do Tribunal apresentando suas alegações de defesa, sem que recolha de imediato o débito lhe foi imputado na análise inicial. Em síntese, as alegações de mérito podem trazer elementos (i) que contestem a ocorrência do dano (ausência de fato ilícito); (ii) que, apesar de não negar a ocorrência do dano, busquem demonstrar que o agente não deu causa a ele (ausência de nexo causal); e (iii) que afirmem que o agente, em que pese seja responsável pelo dano, não poderia, diante das circunstâncias do caso concreto, ter agido de outro modo, o que afastaria a reprovabilidade de sua conduta (ausência de culpabilidade).

Caso a análise do corpo técnico considere procedentes as alegações de mérito, a instrução deverá propor, entre outros encaminhamentos, que o Plenário julgue: 1) regulares as contas – quando afastada a responsabilidade pelo débito e inexistentes outras falhas imputáveis ao agente; ou 2) regulares com ressalva as contas – nos casos em que, apesar de afastado o débito, ainda

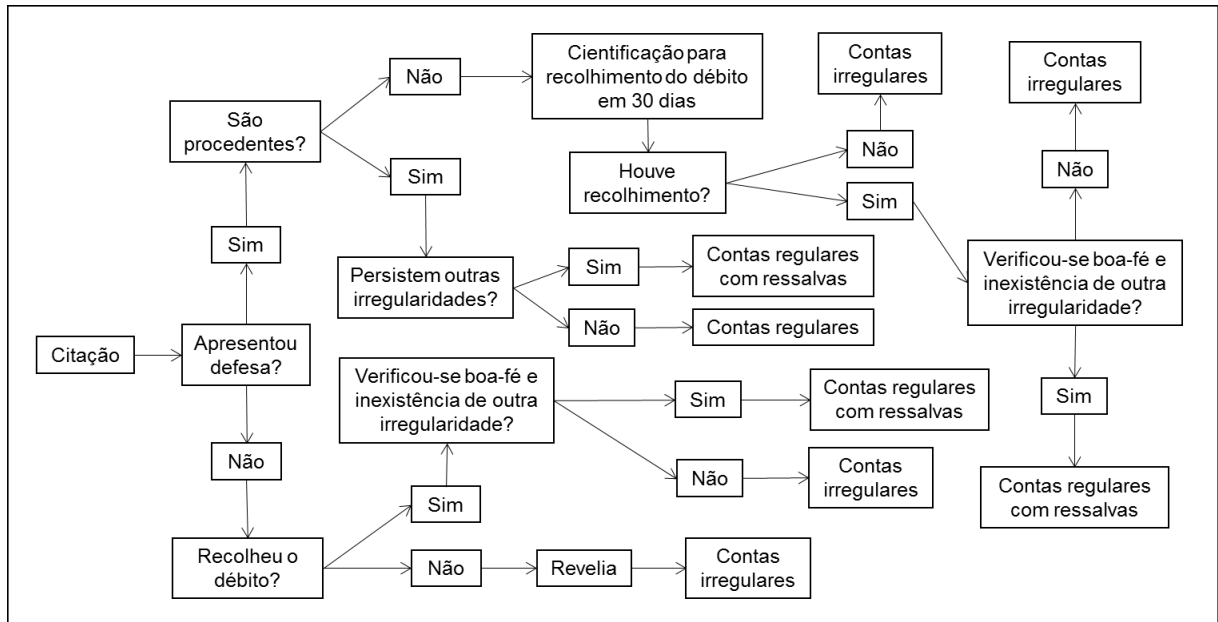
persistam outras falhas imputáveis ao agente. Caso contrário, ou seja, se o entendimento da unidade técnica seja por rejeitar as alegações de mérito ofertadas, a instrução não deverá, ainda, propor o julgamento definitivo pela irregularidade das contas, em razão do que estabelece o art. 13, § 1º, da LO/TCDF: *“O responsável cuja defesa for rejeitada pelo Tribunal será cientificado para, em novo e improrrogável prazo estabelecido no Regimento Interno, recolher a importância devida”*.

A partir da deliberação plenária que rejeitar as alegações de defesa, é deflagrado o prazo improrrogável de 30 (trinta) dias após a cientificação para que o responsável recolha o débito que lhe fora imputado. Tal decisão não constitui, ainda, apreciação do mérito, isto é, a deliberação que rejeita as alegações de defesa não julga em definitivo o mérito das contas. Por conta disso, ressalvadas a hipótese de embargos de declaração, não cabe recurso em face dessa decisão colegiada (art. 280 do RI/TCDF). Caso o responsável não comprove o recolhimento do débito no prazo regimental, o Tribunal julgará as suas contas como irregulares, lavrando-se, em consequência, o acórdão condenatório.

Noutro giro, em caso de recolhimento da quantia devida pelo responsável, operacionaliza-se o comando inscrito no § 5º do art. 198 do RI/TCDF: *“Reconhecida pelo Tribunal a boa-fé, a liquidação tempestiva do débito atualizado monetariamente saneará as contas, e não havendo outra irregularidade nas contas o Tribunal as julgará regulares com ressalva e dará quitação ao responsável”*. A lógica do dispositivo é que, se o responsável que causou o prejuízo não o fez com má-fé (intencionalidade) e, além disso, recolheu o débito após ter rejeitadas suas alegações de defesa, o Tribunal, não tomando ciência de outros ilícitos em desfavor do responsável, afastará a irregularidade das suas contas, ou seja, afastará a sanção política, julgando-as, em consequência, regulares com ressalvas.

Esquemáticamente, para uma melhor visualização, a figura a seguir resume alguns dos principais desfechos processuais após a deliberação plenária que ordenar a citação do responsável:

Imagem 1



Fonte: elaboração própria.

## CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Buscou-se no presente trabalho lançar algumas luzes sobre o relevante processo de controle externo denominado Tomada de Contas Especial (TCE). O adjetivo especial dado ao instrumento, como vimos, decorre de uma situação excepcional, a qual atrai a competência fiscalizatória dos Tribunais de Contas: a ocorrência de um dano ao erário, efetivo ou presumido, não ressarcido, provocado pela conduta direta ou indireta de um agente público (*lato sensu*). Mais que isso, a pesquisa direcionou seus esforços em examinar a operacionalização da TCE em face das normas aplicáveis à jurisdição do Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF).

O principal elemento motivador da pesquisa foi a carência de informações e estudos que oferecessem adequado arcabouço teórico ao pesquisador à época em que, como auditor de controle externo, exerceu suas atribuições na Secretaria de Contas, unidade técnica do TCDF em que são instruídas as TCEs em sua fase externa. Logo, além da dificuldade inerente a qualquer processo de responsabilização de agente públicos, a instrução processual da TCE demonstrava complexidade adicional por ser instrumento com escassa regulamentação legal e pouca atenção dos doutrinadores, diversamente do que se observa, por exemplo, em relação à ação civil pública por ato de improbidade administrativa.

Por conta disso, vislumbrou-se oportunidade de colaborar modestamente com a apresentação de alguns elementos teóricos e práticos acerca do processo de TCE, de forma a contribuir para uma atuação mais consistente – técnica e juridicamente – a cargo dos envolvidos na instrução dos processos de contas especiais. Desnecessário alertar que o exercício investigatório deste trabalho está longe de explorar todas as nuances que circundam a responsabilização de agentes públicos em sede de TCE. Como exemplo, há relevante espaço de pesquisa para aqueles que desejem se aprofundar no desenvolvimento das contas especiais em sua fase interna.

Por fim, dada a relevância das instruções processuais realizadas pelo corpo técnico para uma atuação cada vez mais célere e consistente do Tribunal de Contas, recomenda-se uma atenção ainda maior da organização com o aperfeiçoamento da etapa da instrução. Como já discutido, além de examinar todo o trabalho de investigação e apuração realizado pela comissão tomadora e pelo controle interno, cabe ao auditor, agindo compromissado com a busca da verdade material, proceder um relevante exercício de acusação que inaugurará o contraditório no âmbito da Corte. Logo, a instrução técnica, tanto inicial como de mérito, é decisiva para uma correta imputação de responsabilidade, instrumentalizando o colegiado em suas deliberações.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>.

Acesso em 23 mar. 2017.

BRASIL. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Institui o Código Civil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em 23 mar. 2017.

BRASIL. Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)>. Acesso em 23 mar. 2017.

BRASIL. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em 23 mar. 2017.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Portaria n.º 807, de 25 de abril de 2013. **Aprova Norma de Execução destinada a orientar tecnicamente, sobre Tomada de Contas Especial-TCE, os órgãos e entidades sujeitos ao Controle Interno do Poder Executivo Federal**. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portarias/portaria\\_cgu\\_807\\_2013.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portarias/portaria_cgu_807_2013.pdf)>. Acesso em 23 mar. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 1.307.032 – PR (2011/0270141-8)**. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=29678744&num\\_registro=201102701418&data=20130801&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=29678744&num_registro=201102701418&data=20130801&tipo=5&formato=PDF)>. Acesso em 23 mar. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medica Cautelar em Mandado de Segurança n.º 31.461 – DF**. Disponível em: <[www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=84640231&tipoApp=.pdf](http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=84640231&tipoApp=.pdf)>. Acesso em 23 mar. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Processo n.º 625.042/98-0. Tomada de Contas Especial. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT). **Decisão n.º 812/1998 – Plenário**. Revista do Tribunal de Contas da União. Brasília, n. 78, p. 209-217. 1998. Disponível em: <<http://revista.tcu.gov.br/ojsp/index.php/RTCU/article/download/1232/1286>>. Acesso em 23 mar. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Processo n.º 000.630/2012-8. Tomada de Contas Especial. Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT). **Acórdão n.º 2.781/2016 – Plenário**. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDAO%253A2781%2520ANOACORDAO%253A2016/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1>>. Acesso em 23 mar. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Tomada de Contas Especial. Município de Pirapemas/MA. **Acórdão n.º 1.600/2014 – Plenário**. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDAO%253A1600%2520ANOACORDAO%253A2014/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1>>. Acesso em 23 mar. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa n.º 13, de 4 de dezembro de 1996. **Dispõe sobre a instauração e organização de processos de tomada de contas especial e dá outras providências**. Disponível em: <[www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/20090122/INT1996-013.doc](http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/20090122/INT1996-013.doc)>. Acesso em 23 mar. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa n.º 56, de 5 de dezembro de 2007. **Dispõe sobre instauração e organização de processo de tomada de contas especial e dá outras providências**. Disponível em:



<[www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/20130117/INT2007-056.doc](http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/20130117/INT2007-056.doc)>.

Acesso em 23 mar. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa n.º 71, de 28 de novembro de 2012. **Dispõe sobre a instauração, a organização e o encaminhamento ao Tribunal de Contas da União dos processos de tomada de contas especial.** Disponível em: <[www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/.../judoc%5CIN%5C20121204%5CINT2012-071.rtf](http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/.../judoc%5CIN%5C20121204%5CINT2012-071.rtf)>. Acesso em 23 mar. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Portaria-Adplan n.º 1, de 25 de janeiro de 2010. **Aprova o documento Orientações para Auditorias de Conformidade.** Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A14D8D5AA6014D8D8252097181>>. Acesso em 23 mar. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Súmula n.º 186.** 1982. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/13/%252a/NUMERO%253A186/DTRELEVANCIA%2520desc/false/1>>. Acesso em 23 mar. 2017.

CAVALCANTI, Augusto Sherman. **O processo de contas no TCU: o caso do gestor falecido.** Revista do Tribunal de Contas da União. Brasília, n. 81, p. 17-27. 1999. Disponível em: <<http://revista.tcu.gov.br/ojsp/index.php/RTCU/article/download/1122/1180>>. Acesso em 23 mar. 2017.

CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil.** 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CRUZ, Gisela Sampaio da. **O problema do nexa causal na responsabilidade civil.** Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

DISTRITO FEDERAL. Lei Complementar n.º 1, de 9 de maio de 1994. **Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Distrito Federal e dá outras providências.** Disponível em: <[http://www.tc.df.gov.br/SINJ/Arquivo.ashx?id\\_norma\\_consolidado=51831](http://www.tc.df.gov.br/SINJ/Arquivo.ashx?id_norma_consolidado=51831)>. Acesso em 23 mar. 2017.

DISTRITO FEDERAL. Decreto n.º 37.096, de 2 de fevereiro de 2016. **Define procedimentos para instrução e instauração de tomadas de contas especiais no âmbito do Poder Executivo do Distrito Federal e altera o inciso III, do §7º do art. 46 e o art. 132, ambos do Decreto nº 32.598, de 15 de dezembro de 2010, e dá outras providências.** Disponível em: <[http://www.tc.df.gov.br/sinj/Norma/e1229cc4bb4e4f278a1626f12e0c1c33/Decreto\\_37096\\_02\\_02\\_2016.html](http://www.tc.df.gov.br/sinj/Norma/e1229cc4bb4e4f278a1626f12e0c1c33/Decreto_37096_02_02_2016.html)>. Acesso em 23 mar. 2017.

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Contas do Distrito Federal. Resolução n.º 296, de 15 de setembro de 2016. **Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Distrito Federal.** Disponível em: <[http://www.sinj.df.gov.br/sinj/BaixarArquivoNorma.aspx?id\\_norma=103f06688360405fbd9c5562e47f95a7](http://www.sinj.df.gov.br/sinj/BaixarArquivoNorma.aspx?id_norma=103f06688360405fbd9c5562e47f95a7)>. Acesso em 23 mar. 2017.

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Contas do Distrito Federal. Resolução n.º 102, de 15 de julho de 1998. **Dispõe sobre a instauração, instrução e processamento de tomadas de contas especiais e dá outras providências.** Disponível em: <[http://www.tc.df.gov.br/SINJ/BaixarArquivoNorma.aspx?id\\_file=43d918db-df34-3b39-8c77-1a64ca30b5ea](http://www.tc.df.gov.br/SINJ/BaixarArquivoNorma.aspx?id_file=43d918db-df34-3b39-8c77-1a64ca30b5ea)>. Acesso em 23 mar. 2017.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tomada de Contas Especial: processo e procedimento na administração pública e nos tribunais de contas.** 6ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. **Processo Administrativo.** São Paulo: Malheiros, 2012.

FIRME, Luciano Wagner. **O procedimento de tomada de contas especial na administração pública do Distrito Federal.** Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal. Brasília, n. 29, p. 135-194. 2003. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br/dga/sedoc/Revista29.pdf>>. Acesso em 23 jan. 2017.

MILESKI, Helio Saul. **Tribunais de Contas**: evolução, natureza, funções e perspectivas futuras. In: FREITAS, Ney José de (Coord.). **Tribunais de Contas: aspectos polêmicos: estudos em homenagem ao Conselheiro Féder**. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 89-115.

MELLO, Rafael Munhoz de. **Princípios Constitucionais de Direito Administrativo Sancionador**: as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988. São Paulo: Malheiros, 2007.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Responsabilidade Civil**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.