

ACCOUNTABILITY: PROPOSIÇÕES TEÓRICAS SOBRE A TOMADA DE CONTAS ESPECIAL NO BRASIL

ACCOUNTABILITY: THEORETICAL PROPOSITIONS ON SPECIAL SETTINGS OF ACCOUNTS IN BRAZIL

Ricardo Sartori Cella¹

Resumo:

A Tomada de Contas Especial é uma medida de exceção que visa apurar a real aplicação dos recursos públicos, no caso de omissão ou dano ao erário. O objetivo deste estudo é comparar os conceitos da Tomada de Contas Especial adotados pelos Tribunais, mediante a análise de conteúdo, como forma de contribuir para o aperfeiçoamento da base legal das Cortes de Contas. A metodologia consistiu na pesquisa bibliográfica, documental e análise de conteúdo de cada Lei Orgânica dos trinta e quatro Tribunais de Contas do país. A relevância do tema está em poder contribuir com os avanços do conhecimento sobre a Tomada de Contas Especial, e também para a identificação do conceito de maior completude a nível nacional, bem como traçar um diagnóstico do panorama atual. Com isso, haverá uma grande contribuição para o meio acadêmico no que se refere à exploração de um tema que merece maiores discussões tanto por parte dos pesquisadores, quanto por parte dos Tribunais de Contas. Concluiu-se que o conceito da Tomada de Contas Especial apresenta uma grande diversidade a nível nacional, pois apesar de serem próximos, diferem quanto ao grau de detalhamento. Os conceitos dispostos nas leis orgânicas do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas e do Estado do Espírito Santo são os mais completos, consoante as métricas adotadas na metodologia desta pesquisa.

Palavras-chave: *Accountability* na Administração Pública, Prestação de contas, Tomada de Contas Especial.

Abstract:

Special Settings of Accounts is an emergency measure that aims to determine the actual use of public funds, in case of omission or damage to the public treasury. This study had as objective to compare the concept of Special Settings of Accounts adopted by the Courts of Accounts in Brazil. Methodology consisted on bibliographic text and documental search, where the concepts presented on literature and in the legislation from the 34 Court of Accounts in Brazil were consulted. The relevance of this theme is based on contributing with the advances upon Special Settings of Accounts, and also to identify a most complete concept considering national level, as well as, to delineate a current overview. Thereby, there will be a great contribution to the academic world, regarding the study of a topic that deserves further discussion by both researchers, as by the Courts of Accounts. It was possible to conclude that the Special Settings of Accounts concept show great diversity considering the national level, because despite being close, they differ according to detailing level. Concepts disposed in organic laws from Court of Accounts from Amazonas and Espírito Santo states are the most complete, according to the adopted metrics in this research.

¹ Mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Goiás (UFG), Especialista em Auditoria e Controle Gerencial pela Universidade Federal de Goiás (UFG), Especialista em Contabilidade Pública e Responsabilidade Fiscal pelo Centro Universitário Internacional (UNINTER), Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás. Endereço: Rua 68, nº 727, Centro. Goiânia/GO. Contato: ricardocella@yahoo.com.br. Tel: (62) 3216.6160
RAGC, v.4, n.17, p.31-44/2016

Key-words: Accountability in Public Administration, Accountability, Special Settings of Accounts

1 INTRODUÇÃO

A prestação de contas é um dever constitucional de competência exclusiva do gestor que administra recursos públicos. É um instrumento de transparência e de compromisso com o cidadão e também uma forma de evidenciar a administração responsável.

Há de se ressaltar que a prestação de contas necessita de uma análise técnica no intuito de verificar se o dispêndio do recurso foi empregado em observância à legislação e se atingiu seu objetivo proposto, que é o fim público. Nesse sentido, a Carta magna de 1988 trata da fiscalização contábil, financeira e orçamentária no seu artigo 70 (BRASIL, 1988). Essa fiscalização denominada controle externo compete ao Poder Legislativo, que é representado pelo Congresso Nacional na esfera federal, com o auxílio do Tribunal de Contas da União e dos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios, no âmbito das esferas estaduais e municipais.

Na ausência da prestação de contas por parte do gestor público, surge a necessidade de adoção de uma medida com vistas a apurar a irregularidade. Este procedimento que zela pela boa administração dos recursos públicos é chamado de Tomada de Contas Especial.

Entretanto, Quintão e Carneiro (2015) questionaram a efetividade da Tomada de Contas Especial no âmbito do Estado de Minas Gerais. Amparados em dados de processos analisados, os autores revelaram que o procedimento é intempestivo, razão pela qual reduz a possibilidade de responsabilização dos gestores, podendo ser considerado um instrumento de controle meramente formalista.

Por outro lado, cabe informar que cada Tribunal de Contas do país possui sua legislação própria, que norteia as medidas a serem realizadas em uma Tomada de Contas Especial. Em razão dessa ampla diversidade de legislações e conceitos, a Tomada de Contas Especial poderia sim estar perdendo parte da sua efetividade, mas em razão de que seus procedimentos e conceitos ainda não estarem consolidados e unificados a nível nacional. Para poder entender esse fato, seria necessário fazer uma análise comparativa dessas legislações.

Portanto, o objetivo geral dessa pesquisa é comparar os conceitos da Tomada de Contas Especial adotados pelos Tribunais, mediante a análise de conteúdo, como forma de contribuir para o aperfeiçoamento da base legal das Cortes de Contas.

A relevância do tema está em contribuir com os avanços do conhecimento sobre a Tomada de Contas Especial, como proposto por Quintão e Carneiro (2015), e também para a identificação do conceito mais amplo adotado, através da análise da legislação nacional. Desse modo, estará subsidiando o meio acadêmico no que se refere à exploração de um tema importante e que merece maiores discussões tanto por parte dos pesquisadores, quanto por parte dos Tribunais de Contas.

2 ACCOUNTABILITY E PRESTAÇÃO DE CONTAS

Viana e Tamer (2012) constataram que há um déficit de *accountability* das contas públicas e que os portais de órgãos governamentais se revelaram ineficientes, especialmente quanto a publicidade e transparência.

Na visão de Platt Neto *et. al.* (2007), as contas públicas representam um conjunto de informações confiáveis e relevantes de natureza econômico, financeira, orçamentária e patrimonial das entidades públicas, representadas por registros e demonstrativos relacionados

ao uso dos recursos públicos, que são produzidas pelos órgãos de contabilidade, orçamento e planejamento com o objetivo de divulgar/evidenciar (*disclosure*) a situação patrimonial que será avaliada pelos usuários internos e externos do ente público.

Neste sentido, Franco *et. al.* (2014) destacam que a evidenciação é um dos requisitos fundamentais para a concretização do objetivo da ciência contábil que é a disponibilização de informações para a tomada de decisões.

Pinho e Sacramento (2009) afirmam que a palavra *accountability* não pode ser traduzida apenas para um termo em português. O conceito abrange vários significados: responsabilidade, controle, transparência, obrigação de prestação de contas, assim como justificativas para as ações que foram ou deixaram de ser realizadas, premiação e/ou castigo.

O exercício da *accountability*, segundo Raupp e Pinho (2013), exige a disponibilização das informações e os resultados da atuação do poder público. Porém, não deve se limitar apenas aos aspectos legais da Lei de Responsabilidade Fiscal, da Lei de Acesso a Informação e da Lei da Transparência, devendo ir além, no sentido de justificar a forma da apresentação das informações contábeis e também exibir versões simplificadas desses relatórios em uma linguagem compreensível ao cidadão.

3 TOMADA DE CONTAS ESPECIAL

Rausch e Soares (2010) afirmam que a administração pública tem um papel de destaque perante a sociedade, pois através da execução das políticas públicas promove o atendimento dos interesses comuns, representados pelas demandas da coletividade. Ademais, o fortalecimento das instituições públicas e o processo democrático se desenvolvem através das ações que tem como preceito a transparência do uso dos recursos governamentais.

Há de se ressaltar que Viana *et al.* (2012), ao analisarem pesquisas internacionais sobre os portais de transparência das gestões municipais verificaram que determinados indicadores de desenvolvimento econômico e social estavam associados à ausência da transparência na prestação das contas públicas, bem como, aos índices de corrupção.

A ausência da prestação de contas por parte do gestor público constitui uma afronta ao dever constitucional. A não prestação de contas enseja ações proativas e coercitivas por parte dos órgãos de controle externo, através de ações fiscalizatórias, com o objetivo de evidenciar onde o dinheiro público foi aplicado.

Nesse contexto, surge a expressão Tomada de Contas Especial. A Tomada de Contas Especial é uma medida de exceção, promovida pelo Poder Público, que objetiva apurar a real aplicação dos recursos públicos no caso de omissão da prestação de contas ou de dano ao erário, causado por ato de gestão ilegítimo ou antieconômico. Além disso, o procedimento visa esclarecer os fatos, identificar os responsáveis e ainda, quantificar o dano a ser reparado pelo causador. Por ser instrumento de exceção, a Tomada de Contas Especial é realizada *a posteriori*, pois a situação de dano já foi configurada e só deverá ser adotada em situações específicas previstas em lei (DA SILVA, 2010).

Há de ressaltar que a medida não é recente, está prevista no ordenamento jurídico brasileiro, desde a instituição do Decreto-Lei nº 200/67. Em seu artigo 84, é previsto que as autoridades administrativas deverão instaurar a tomada de contas quando verificada a ausência de prestação de contas, a ocorrência de desfalque, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo para a Fazenda Pública, devendo ainda comunicar o Tribunal de Contas (BRASIL, 1967).

Ademais, a Tomada de Contas Especial tem o condão de verificar se os recursos públicos foram aplicados de acordo com os preceitos legais. (FIRME, 2003). Por outro lado, a Tomada de Contas Especial pode ser considerada um instrumento de controle administrativo que visa sanar os eventuais danos ao Erário advindos do mau uso dos recursos públicos (DA SILVA, 2010).

Numa visão estática, a Tomada de Contas Especial é um processo excepcional, de natureza administrativa, que visa apurar responsabilidade por omissão ou irregularidade no dever de prestar contas ou por dano causado ao erário. Por outro lado, no contexto dinâmico, a Tomada de Contas Especial possui uma fase interna que se refere a um procedimento de caráter excepcional visando determinar a regularidade na guarda e aplicação de recursos públicos e, uma fase externa, correspondente a um processo para julgamento da conduta dos agentes públicos. (JACOBY FERNANDES, 2012).

A Instrução Normativa TCU n. 71, de 28 de novembro de 2012, do Tribunal de Contas da União (TCU), define a Tomada de Contas Especial como um processo devidamente formalizado, com rito próprio, para apurar responsabilidade por ocorrência de dano à administração pública federal e obtenção do respectivo ressarcimento. (BRASIL, 2012).

No presente estudo, a conceituação da Tomada de Contas Especial será delimitada pelos conceitos dispostos nas leis orgânicas dos Tribunais de Contas, leis que tratam da organização estrutura e funcionamento dos órgãos de controle. No geral, as leis orgânicas dos Tribunais de Contas são de natureza de lei complementar, que possui previsão de regulamentação na Constituição Estadual ou Federal, e ainda, um quórum qualificado para aprovação (LENZA, 2008).

A Tomada de Contas Especial tem sua previsão legal instituída em cada lei orgânica dos órgãos de controle externo. Entretanto, cada órgão possuiu sua peculiaridade e seu respectivo grau de detalhamento para o procedimento, sendo que às vezes o conceito é extremamente detalhado e em outros, mais simplificado, como veremos a seguir.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Na condução deste estudo, optou-se pela realização de uma pesquisa bibliográfica e documental, com abordagem qualitativa. A pesquisa bibliográfica é um estudo desenvolvido com base no levantamento realizado através de material publicado em livros, revistas, jornais, entre outros e representa o primeiro passo de quase todas as pesquisas, permitindo aos leitores o conhecimento das principais concepções no tema abordado (BRASILEIRO, 2012).

No que se refere a pesquisa documental, esta se dedica à análise de documentos que possam conter informações de cunho público ou privado, históricas ou oficiais e que possam contribuir para a investigação proposta (BRASILEIRO, 2012).

A abordagem diz respeito ao modo de ver os dados, e a abordagem qualitativa é aquela que se ocupa da interpretação dos fenômenos e da atribuição significados no decorrer da pesquisa, não se submetendo a técnicas estatísticas (BRASILEIRO, 2012).

Para análise dos conceitos aplicáveis à Tomada de Contas Especial no âmbito dos Tribunais de Contas do país, realizou-se uma análise de conteúdo. Segundo Bardin (2011) a análise de conteúdo corresponde a:

“um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando a obter, por procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de

produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens” (Bardin, 2011, p. 47).

Para o desenvolvimento da pesquisa, primeiramente, buscou-se a legislação vigente nos 34 Tribunais de Contas do país. Após, foram selecionadas as leis orgânicas de cada um dos Tribunais, exceto o TCM-SP para o qual adotou-se uma Resolução para extração dos conceitos da Tomada de Contas Especial, em razão da ausência do conceito de Tomada de Contas Especial na Lei Orgânica do referido órgão. Os artigos das legislações foram catalogados (Anexo 1) e transportados para um documento único, para a tabulação da frequência das palavras-chave com conteúdo semântico. Para a tabulação da frequência adotou-se a ferramenta de contagem de palavras do sítio eletrônico Linguística, disponível em <http://linguistica.insite.com.br/corpus.php>.

A ferramenta de análise textual permitiu a identificação de 100 palavras-chave mais frequentes, que correspondem a 84,9% do conteúdo semântico de toda a legislação analisada. Posteriormente, as palavras-chave foram organizadas no software Microsoft Excel® de acordo com cada Tribunal de Contas. De posse dessas palavras-chave, foram excluídas as palavras de pouco conteúdo semântico a as palavras com menos de três letras. Desse modo, foram identificadas 58 palavras-chave que representam adequadamente o conceito da Tomada de Contas Especial, conforme Quadro 1.

Quadro 1 - Palavras-chave da Tomada de Contas Especial

ação	competente	erário	instauração	peessoa	renúncia
administrativa	comprovação	especial	interno	prática	repassados
antieconômico	concessão	extravio	irregularidade	prazo	responsabilidade
aplicação	contas	fatos	lei	prejuízo	responsáveis
apuração	dano	fiscais	município	prestação	resulte
ato	desfalque	física	ocorrência	providências	solidária
autoridade	desvio	forma	omissão	públicos	tomada
bem	dever	identificação	órgão	quantificação	valores
benefícios	dinheiro	ilegal	pena	receitas	
casos	entidade	ilegítimo	perda	recursos	

Fonte: dados da pesquisa

Após a contagem da frequência das palavras, cada conceito aplicável à Tomada de Contas Especial foi comparado com a lista de 58 palavras-chave e posteriormente, classificados em três categorias: alto, médio e baixo, de acordo com o grau de correspondência do conceito à listagem do Quadro 1. A categoria alto (A) corresponde aos conceitos com correspondência em número igual ou superior a 45 palavras-chave. Na categoria médio (M), foram enquadrados os conceitos com correspondência de 20 a menos de 45 palavras-chave. E a categoria baixo (B) foram classificados os conceitos com correspondência inferior a 20 palavras-chave. O quadro 2 descreve a classificação em categorias adotada neste trabalho.

Quadro 2 – Categorias de classificação dos conceitos

Categoria	Nº de palavras-chaves associadas ao conceito de Tomada de Contas Especial (n)
Alto	$n \geq 45$
Médio	$20 \leq n < 45$
Baixo	$n < 20$

Fonte: elaborado pelo autor

Finalmente, os conceitos foram analisados em relação a cada categoria classificatória, para fins de eleição daquele mais abrangente e completo em termos de conteúdo.

5 RESULTADOS E ANÁLISE DOS CONCEITOS DA TOMADA DE CONTAS ESPECIAL NO ÂMBITO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL

No Brasil existem ao todo 34 (trinta e quatro) Tribunais de Contas. São 27 (vinte e sete) Tribunais de Contas dos Estados, incluído o Distrito Federal, 4 (quatro) Tribunais de Contas dos Municípios (PA, BA, CE e GO), 2 (dois) Tribunais do Município (Rio de Janeiro e São Paulo) e o Tribunal de Contas da União.

Para o cumprimento do primeiro objeto de estudo deste trabalho, buscou-se os conceitos aplicáveis à Tomada de Contas Especial nas leis orgânicas de cada Tribunal de Contas do país, as quais estão dispostas no Anexo 1.

Em linhas gerais, tendo por base as leis orgânicas de cada Corte de Contas e a metodologia adotada nesta pesquisa, o conceito de Tomada de Contas Especial pode ser dividido em três categorias: baixo, médio e alto. No que se refere ao baixo grau de detalhamento estão as leis dos Tribunais de Contas com menor nível de descrição, ou seja, menos de 20 palavras-chave conceituais. No alto grau, estão as leis que apresentaram uma conceituação extremamente completa e minuciosa, ou seja, acima com associação em número igual ou superior a 45 palavras-chave. No grau intermediário estão as leis que estão entre os dois extremos, que relacionam de 20 a 45 palavras-chave.

Entre as que possuem baixo grau de detalhamento podemos citar as leis orgânicas dos Tribunais de Contas dos Estados da Bahia (TCE-BA e TCM-BA), Rio Grande do Norte (TCE-RN), Sergipe (TCE-SE), Goiás (TCM-GO), Mato Grosso do Sul (TCE-MS), Tocantins (TCE-TO), São Paulo (TCE-SP e TCE-SP), Rio Grande do Sul (TCE-RS), Pernambuco (TCE-PE) que representam 32,35% do total de Tribunais de Contas.

No caso da Bahia, o TCE-BA apenas retrata que as contas poderão ser objeto de tomada de contas, não havendo conceituação do termo Tomada de Contas Especial (BAHIA, 1991).

Por outro lado, o TCM-BA, o TCE-PE e o TCM-SP trazem no conceito os elementos mínimos relacionados na referência bibliográfica consultada: ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiros públicos, a prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo, antieconômico ou que resulte dano ao erário (BAHIA, 1991; PERNAMBUCO, 2004; SÃO PAULO, 2002).

Nesse mesmo nível está o TCE-RN, que incluiu o alcance no rol de possibilidades e também a necessidade de adoção de providências para quantificar o dano e identificar os responsáveis (RIO GRANDE DO NORTE, 1994). Igualmente nesta posição encontra-se o TCE-SP, que prevê a Tomada de Contas Especial para a ausência de prestação de contas, ocorrência de desfalque, desvio de bens ou valores e outra irregularidade que possa resultar dano ao erário, prevendo ainda a possibilidade de ressarcimento do dano (SÃO PAULO, 1993).

O TCE-SE aborda tão somente a apuração da responsabilidade quando pessoa física deixar de prestar contas ou der causa a perda, extravio ou outra irregularidade, citada de forma genérica, havendo a necessidade de quantificação do dano (SERGIPE, 2011).

O TCM-GO, em sua lei orgânica, aborda a Tomada de Contas Especial de forma geral, fazendo provisão a procedimentos e elementos que serão estabelecidos através de Regimento Interno do órgão (GOIÁS, 2007). O TCE-RS também estabelece que os procedimentos da Tomada de Contas Especial serão regidos através de seu Regimento Interno (RIO GRANDE DO SUL, 2000).

O TCE-MS apenas faz menção aos casos de constatação de irregularidade ou dano ao erário (MATO GROSSO DO SUL, 2012). Ademais, o TCE-TO cita para os casos previstos em lei a adoção de medidas para apuração dos fatos, identificação dos fatos e quantificação do dano (TOCANTINS, 2001).

No que se refere às leis orgânicas com médio grau de detalhamento para o conceito de Tomada de Contas Especial, representam a maioria dos tribunais nacionais. Essas leis, que se referem a 21 Tribunais, representam 61,76% do total, ou seja, mais da metade das leis orgânicas dos Tribunais de Contas do país enquadram-se nesse grau.

Em linhas gerais, no médio grau de detalhamento estão as leis dos seguintes tribunais de contas: TCE-AC, TCE-AP, TCE-AM, TCE-PA, TCM-PA, TCE-RO, TCE-RR, TCE-AL, TCE-CE, TCM-CE, TCE-MA, TCE-PB, TCE-PI, TC-DF, TCU, TCE-GO, TCE-MT, TCE-MG, TCE-RJ, TCM-RJ, TCE-PR, TCE-SC. Para estes, é prevista a instauração da Tomada de Contas quando houver a omissão do dever de prestar contas, assim como nos casos de ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiro, ou a prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico e que resulte em dano ao erário. (ACRE, 1993; AMAPÁ, 1995; PARÁ, 2012; RONDÔNIA, 1996; RORAIMA, 1994; ALAGOAS, 1994; CEARÁ, 1995; CEARÁ, 1993; MARANHÃO, 2005; PARAÍBA, 1993; PIAUÍ, 2009; DISTRITO FEDERAL, 1994; BRASIL, 2002; GOIÁS, 2007; MATO GROSSO, 2007; MINAS GERAIS, 2008; RIO DE JANEIRO, 1990; RIO DE JANEIRO, 1981; PARANÁ, 2005; SANTA CATARINA, 2000). Note-se que a legislação do TCE-MG não é a das mais completas o que poderia uma das causas da pouca efetividade da Tomada de Contas Especial apontada por Quintão e Carneiro (2015).

Complementando a conceituação, as leis ainda determinam que a autoridade administrativa competente adote medidas para a apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano, sob pena de ser responsabilizada solidariamente. No caso do TCE-RJ, TCM-RJ e do TCE-MT, as suas leis de referência ainda preveem a aplicação do conceito à concessão de qualquer benefício fiscal ou renúncia de receita que resulte dano ao erário. (RIO DE JANEIRO, 1990; RIO DE JANEIRO, 1981; MATO GROSSO, 2007).

Para as legislações dos Tribunais com grau médio de detalhamento verificou-se uma grande semelhança dos conceitos adotados, bem como nos tópicos relacionados às situações ensejadoras de uma Tomada de Contas Especial.

Por fim, verificou-se que apenas dois Tribunais de Contas possui uma legislação com alto grau de detalhamento e compõe um rol de 45 palavras-chave para o conceito de Tomada de Contas Especial, o que representa apenas 5,89% das leis orgânicas pesquisadas. Os conceitos podem ser observados no Quadro 3 e referem-se às legislações dos Tribunal de Contas dos Estados do Espírito Santo e do Amazonas:

Quadro 3 – Conceitos classificados como alto grau de detalhamento

TCE-ES	TCE-AM
Art. 83. A autoridade administrativa competente, sob pena de responsabilidade solidária, adotará providências com vistas à instauração de tomada de contas especial para a apuração dos fatos, a	Art. 9º - Diante da omissão do dever de prestar contas, da não comprovação da aplicação dos recursos repassados pelo Estado ou pelos Municípios, na forma prevista no artigo 5º, inciso IV desta Lei, da

<p>identificação dos responsáveis e a quantificação do dano, quando caracterizadas:</p> <p>I - omissão do dever de prestar contas;</p> <p>II - não comprovação da aplicação de recursos repassados pelo Estado ou Município;</p> <p>III - ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiro, bens ou valores públicos;</p> <p>IV - ocorrência de extravio, perda, subtração ou deterioração culposa ou dolosa de valores e bens;</p> <p>V - concessão irregular de quaisquer benefícios fiscais ou de renúncia de receitas de que resulte dano ao erário;</p> <p>VI - prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo, irregular ou antieconômico de que resulte dano ao erário;</p> <p>VII - outras hipóteses previstas em lei ou regulamento. (ESPÍRITO SANTO, 2012).</p>	<p>ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos ou, ainda, da prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico, bem como nos casos de concessão de quaisquer benefícios fiscais ou de renúncia de receitas, de que resulte dano ao erário, a autoridade administrativa competente, sob pena de responsabilidade solidária, deverá no prazo máximo de 30 (trinta) dias do conhecimento do fato, adotar providências com vistas à instauração da tomada de contas especial para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano. (AMAZONAS, 1996)</p>
---	--

Fonte: dados da pesquisa

Da análise das leis orgânicas dos 34 (trinta e quatro) Tribunais de Contas do País pode-se constatar que 11 (onze) não apresentam um conceito adequado para a Tomada de Contas Especial. No grau médio, concentram-se a grande maioria da legislação, representadas pelas leis de 21 (vinte e um) Tribunais de Contas. E, com maior grau de detalhamento, encontrou-se apenas as legislações do Tribunal de Contas do Espírito Santo, através da Lei nº 621/2012 e a legislação do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, consoante a Lei nº 2.423/1996.

Ressalte-se ainda, que os conceitos de Tomada de Contas Especial dispostos nas leis do TCE-ES e TCE-AM são tão completos, que ultrapassam a literatura de referência, elencando situações não previstas pelos autores consultados. Nesse sentido, os conceitos citados mostram tamanho grau de detalhamento e completude que pode servir de parâmetro para aperfeiçoamento dos textos normativos dos demais órgãos.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os dados obtidos neste estudo evidenciam que aproximadamente 1/3 (um terço) das Leis Orgânicas dos Tribunais de Contas, no que tange a Tomada de Contas Especial, apresentam baixo grau de detalhamento. Ao considerar médio grau de detalhamento, 62% dos Tribunais de Contas possuem legislações com essa característica.

Apenas os Tribunais de Contas dos Estados do Espírito Santo e Amazonas extrapolam o nível de detalhamento e o que já foi estudado na literatura até o momento, fato este que pode servir de ponto de partida para a melhoria das legislações de outros órgãos de controle.

Uma questão que suscita discussão é a possibilidade de unificação de conceitos do procedimento de Tomada de Contas Especial no âmbito nacional, visando contribuir para a linearização do julgamento dos processos de prestação e tomada de contas. Um conceito único poderia reduzir eventuais discrepâncias de interpretações e também a quantidade de recursos nas decisões.

Deste modo, a pretensão deste estudo é contribuir para a afirmação da moralidade e da responsabilidade na gestão pública. Nesse sentido, a criação de um fórum de discussão, com a participação de representantes dos Tribunais de Contas, para reunir esforços no sentido de alinhar regras e procedimentos conexos permitirá um importante avanço em direção ao aprofundamento da temática.

REFERÊNCIAS

ACRE. **Lei Complementar nº 38**, de 27 de dezembro de 1993. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Acre e seu Ministério Público Especial, revoga a Lei Complementar Estadual no 25, de 14 de setembro de 1989, e dá outras providências.

Disponível em: <

<http://www.tce.ac.gov.br/portal/index.php/component/jdownloads/finish/158-institucional/2040-lei-complementar-n-38?Itemid=182>>. Acesso em 2 jun. 2014.

ALAGOAS. **Lei nº 5.604**, de 20 de janeiro de 1994. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas e dá outras providências Disponível em:

<http://www.gabinetecivil.al.gov.br/legislacao/leis/leis-ordinarias/1994/lei%20ordinaria-5604/at_download/file>. Acesso em 2 jun. 2014.

AMAPÁ. **Lei Complementar nº 10**, de 20 de setembro de 1995. Institui a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Amapá e dá outras providências. Disponível em: <

http://www.tce.ap.gov.br/arquivos-tce/view?dir=geral&file=TCE_LEI_ORGANICA_ATUAL.pdf>. Acesso em 2 jun. 2014.

AMAZONAS. **Lei nº 2.423**, de 10 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas e dá outras providências. Disponível em: <

[https://www.tce.am.gov.br/portal/wp-content/uploads/lei_organica/lei_estadual_2423-1996_atualizada_\(13-06-2013\).pdf](https://www.tce.am.gov.br/portal/wp-content/uploads/lei_organica/lei_estadual_2423-1996_atualizada_(13-06-2013).pdf)>. Acesso em 2 jun. 2014.

BAHIA. **Lei Complementar nº 5**, de 4 de dezembro de 1991. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado da Bahia e dá outras providências. Disponível em:

<<http://www.legislabahia.ba.gov.br/verdoc.php?id=54108>>. Acesso em 2 jun. 2014.

_____. **Lei Complementar nº 6**, de 6 de dezembro de 1991. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2015/02/LeiOrganica.pdf>>. Acesso em 2 jun. 2014.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011. 280 p.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado; 1988.

_____(Tribunal de Contas da União). **Instrução Normativa nº 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:

<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/tce/conheca_a_tce/INT2012-071.rtf>. Acesso em 1º jul. 2014.

_____. **Lei Federal nº 8.443**, de 16 de julho de 1992. 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/l8443.htm>. Acesso em 3 ago. 2014

_____. **Decreto Lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em 17 set. 2014.

BRASILEIRO, Ada Magaly Matias. **Manual de produção de textos acadêmicos e científicos**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2012. 171 p.

CEARÁ. **Lei nº 12.509**, de 6 de dezembro de 1995. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tce.ce.gov.br/jurisdicionado/legislacao/legislacao-tce/2012-09-13-19-55-47/finish/86-lei-organica-completa/2496-lei-n-12-509-de-6-de-dezembro-de-1995-d-o-e-06-12-1995-dispoe-sobre-a-lei-organica-do-tribunal-de-contas-do-estado-do-ceara-e-da-outras-providencias>>. Acesso em 2 jun. 2014.

_____. **Lei nº 12.160**, de 4 de agosto de 1993. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tcm.ce.gov.br/site/_arquivos/legislacao/lei_organica/lei_organica_julho_2009.pdf>. Acesso em 2 jun. 2014.

DA SILVA, A. P. Tomada de Contas Especial: Uma Medida de Exceção no Controle Administrativo. **Revista Controle**. Fortaleza. Vol. VIII, n. 1, set. 2010. Disponível em: <<http://www.tce.ce.gov.br/component/jdownloads/finish/200-revista-controle-volume-viii-n-1-setembro-de-2010/936-artigo-8-tomada-de-contas-especial-uma-medida-de-excecao-no-controle-administrativo?Itemid=592>>. Acesso em 17 nov. 2014.

DISTRITO FEDERAL. **Lei Complementar nº 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>. Acesso em: 10 jun. 2014.

ESPÍRITO SANTO. **Lei Complementar nº 621**, de 8 de março de 2012. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo e dá outras providências. Disponível em: <http://www.al.es.gov.br/antigo_portal_ales/images/leis/html/LC%20621.html>. Acesso em 11 jun. 2014.

FIRME, L. W. 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 16 nov. 2014.

FRANCO, L. M. G. et al. Nível de Divulgação Eletrônica da Contabilidade Pública dos Municípios do Paraná no Ambiente da Internet. **Revista de Ciências da Administração**, Florianópolis, p. 140 - 153, abr. 2014. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/adm/article/view/2175-8077.2014v16n38p140>>. Acesso em: 14 fev. 2016.

GOIÁS. **Lei nº 16.168**, de 11 de dezembro de 2007. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Goiás. Disponível em: <http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/leis_ordinarias/2007/lei_16168.htm>. Acesso em 11 jun. 2014.

_____. **Lei nº 15.958**, de 18 de janeiro de 2007. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás e dá outras providências. Disponível em: <http://www.gabinetecivil.go.gov.br/leis_ordinarias/2007/lei_15958.htm>. Acesso em 11 jun. 2014.

JACOBY FERNANDES, Jorge Ulisses. **Tomada de Contas Especial: processo e procedimento na Administração Pública e nos Tribunais de Contas**. 5. ed. Ver., atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2012. 672 p.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 12. ed. rev. São Paulo: Atlas, 2008. 811 p.

MARANHÃO. **Lei nº 8.258**, de 6 de junho de 2005. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Maranhão e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tce.ma.gov.br/publicacoes/documento/arquivos/leiorganica27_01_2012.pdf>. Acesso em 5 jun. 2014.

MATO GROSSO. **Lei Complementar nº 269**, de 22 de janeiro de 2007. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tce.mt.gov.br/arquivos/downloads/00029195/lei_complementar_269%20vers%C3%A3o%20anterior.pdf>. Acesso em 11 jun. 2014.

MATO GROSSO DO SUL. **Lei Complementar nº 160**, de 2 de janeiro de 2012. Dispõe sobre o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tce.ms.gov.br/corregedoria/uploads/legislationfile/4/lei-organica-do-tribunal-de-contas-ms.pdf>>. Acesso em 11 jun. 2014.

MINAS GERAIS. **Lei Complementar nº 102**, de 17 de janeiro de 2008. Dispõe sobre a organização do Tribunal de Contas e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br/IMG/Legislacao/legiscont/LegislacaoEstadual/LEI%20COMPLEMENTAR%20102,%20DE%2017-01-2008.pdf>>. Acesso em 13 jun. 2014.

PARÁ. **Lei Complementar nº 81**, de 26 de abril de 2012. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Pará e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.tce.pa.gov.br/images/pdf/Institucional/lei_organica\(ONLINE\).pdf](http://www.tce.pa.gov.br/images/pdf/Institucional/lei_organica(ONLINE).pdf)>. Acesso em 2 jun. 2014.

_____. **Lei Complementar nº 84**, de 27 de dezembro de 2012. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tcm.pa.gov.br/doe/doedocs/Diario_Eletronico_28122012_251_32308.pdf>. Acesso em 2 jun. 2014.

PARAÍBA. **Lei Complementar nº 18**, de 13 de julho de 1993. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado e dá outras providências. Disponível em: <http://portal.tce.pb.gov.br/wp-content/uploads/2011/06/lei_organica.pdf>. Acesso em 5 jun. 2014.

PARANÁ. **Lei Complementar nº 113**, de 15 de dezembro de 2005. Dispõe sobre a “Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Paraná”. Disponível em: <<http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=7482&indice=1&totalRegistros=3>>. Acesso em 20 jun. 2014.

PERNAMBUCO. **Lei nº 12.600**, de 14 de junho de 2004. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. Disponível em: <http://www.tce.pe.gov.br/internet/docs/tce/Lei-Organica-atualizada_2015.pdf>. Acesso em 8 jun. 2014.

PIAUI. **Lei nº 5.888**, de 19 de agosto de 2009. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Piauí. Disponível em: <

http://www.tce.pi.gov.br/site/legislacao/doc_download/37-lei-5888-de-19-de-agosto-de-2009-nova-lei-organica-do-tcepi-versao-para-impressao>. Acesso em 8 jun. 2014.

PINHO, José A. G.; SACRAMENTO, Ana R. S.. *Accountability*: já podemos traduzi-la para o português? **RAP – Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.43, n.6, 2009.

Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap>>. Acesso em: 19 jan. 2016.

PLATT NETO, O. A.; CRUZ, F.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L. Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 18, n. 1, p. 75-94, 2007

QUINTÃO, C. M. P. G.; CARNEIRO, R.. A tomada de contas especial como instrumento de controle e responsabilização. **RAP - Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 49, n.2, p. 473-491, 2015.

RAUPP, F. M.; PINHO, J. A. G. Accountability em câmaras municipais: uma investigação em portais eletrônicos. **Revista de Administração**, São Paulo, v.48, n.4, p.770-782, 2013.

RAUSCH, R. B.; SOARES, M. Controle social na administração pública: a importância da transparência das contas públicas para inibir a corrupção. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. v.4, p. 23–43, 2010.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Lei Complementar nº 63**, de 1 de agosto de 1990. Dispõe sobre a lei orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro e dá outras providências.

Disponível em: <

http://www.tce.rj.gov.br/documents/10180/134573/LEI%20COMPLEMENTAR%2063_com%20alt%20156_dez_2013.pdf>. Acesso em 13 jun. 2014.

_____. **Lei nº 289**, de 25 de novembro de 1981. Regula a organização do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro e dá outras providências. Disponível em: <

<http://www.tcm.rj.gov.br/Noticias/Informa/L289c.pdf>>. Acesso em 14 jun. 2014.

RIO GRANDE DO NORTE. **Lei Complementar nº 121**, de 1 de fevereiro de 1994. Institui a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado e dá outras providências. Disponível em:

<<http://www.tce.rn.gov.br/Institucional/LeiOrganica>>. Acesso em: 10 jun. 2014.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 11.424**, de 6 de janeiro de 2000. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado. Disponível em: <

<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2011.424.pdf>>.

Acesso em 22 jun. 2014.

RONDÔNIA. **Lei Complementar nº 154**, de 26 de julho de 1996. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tce.ro.gov.br/tribunal/legislacao/arquivos/LeiComp-1996-154.pdf>>. Acesso em 2 jun. 2014.

RORAIMA. **Lei Complementar nº 6**, de 6 de junho de 1994. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Roraima e dá outras providências. Disponível em: <

<http://www.tce.rr.gov.br/download/LeiOrganica/Leiorganica.pdf>>. Acesso em 2 jun. 2014.

SANTA CATARINA. **Lei Complementar nº 202**, de 15 de dezembro de 2000. Institui a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e adota outras providências.

Disponível em: <

http://www.tce.sc.gov.br/files/file/biblioteca/LEI_ORGANICA_CONSOLIDADA.pdf>.

Acesso em 20 jun. 2014.

SÃO PAULO (Estado). **Lei Complementar nº 709**, de 14 de janeiro de 1993. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado. Disponível em: <<https://www4.tce.sp.gov.br/sites/default/files/images/lei-regimento.pdf>>. Acesso em 20 jun. 2014.

_____. **Resolução nº 03**, de 3 de julho de 2002. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Disponível em: <http://www.tcm.sp.gov.br/legislacao/lorgtcm/Resol_03_02.pdf>. Acesso em 20 jun. 2014.

SERGIPE. **Lei Complementar nº 205**, de 6 de julho de 2011. Institui a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Sergipe, e dá providências correlatas. Disponível em: <<http://www.tce.se.gov.br/sitev2/assets/files/leiorganican.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2014.

TOCANTINS. **Lei nº 1.284**, de 17 de dezembro de 2001. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. Disponível em: <http://www.tce.to.gov.br/sitetce/images/stories/pdf/Lei_Organica_TCE.pdf>. Acesso em 11 jun. 2014.

VIANA, C.; TAMER, C.; SOUZA, W. Avaliação da aderência aos critérios internacionais de transparência para a divulgação e apresentação das contas públicas municipais. **Revista Ambiente Contábil**. v. 5, n. 92, p. 152–178, 2012.

Anexo 1: Grau de detalhamento do conceito de Tomada de Contas Especial nas Leis Orgânicas

Região	N.	Tribunal	Legislação	Artigo da Lei	Detalhamento Alto (A), Médio (M), Baixo (B)		
Norte	1	TCE-AC	Lei nº 38/1993	Art. 44º		M	
	2	TCE-AP	Lei nº 10/1995	Art. 33º		M	
	3	TCE-AM	Lei nº 2.423/1996	Art. 9º	A	M	
	4	TCE-PA	Lei nº 81/2012	Art. 50º		M	
	5	TCM-PA	Lei nº 84/2012	Art. 28º		M	
	6	TCE-RO	Lei nº 154/1996	Art. 8º		M	
	7	TCE-RR	Lei nº 6/1994	Art. 8º		M	
	8	TCE-TO	Lei nº 1.284/2001	Art. 74º			B
Nordeste	9	TCE-AL	Lei nº 5.604/1994	Art. 11º		M	
	10	TCE-BA	Lei nº 5/1991	Art. 11º			B
	11	TCM-BA	Lei nº 6/1991	Art. 35º			B
	12	TCE-CE	Lei nº 12.509/1995	Art. 8º		M	
	13	TCM-CE	Lei nº 12.160/1993	Art. 9º		M	
	14	TCE-MA	Lei nº 8.258/2005	Art. 13º		M	
	15	TCE-PB	Lei nº 18/1993	Art. 8º		M	
	16	TCE-PE	Lei nº 12.600/2004	Art. 19º			B
	17	TCE-PI	Lei nº 5.888/2009	Art. 68º		M	
	18	TCE-RN	Lei nº 464/2012	Art. 60º			B
	19	TCE-SE	Lei nº 205/2011	Art. 38º			B
Centro-Oeste	20	TC-DF	Lei nº 1/1994	Art. 9º		M	
	21	TCU	Lei nº 8.443/1992	Art. 8º		M	
	22	TCE-GO	Lei nº 16.168/2007	Art. 62º		M	
	23	TCM-GO	Lei nº 15.958/2007	Art. 17º			B
	24	TCE-MT	Lei nº 269/2007	Art. 13º		M	
	25	TCE-MS	Lei nº 160/2012	Art. 38º			B
Sudeste	26	TCE-ES	Lei nº 621/2012	Art. 83º	A		
	27	TCE-MG	Lei nº 102/2008	Art. 47º		M	
	28	TCE-RJ	Lei nº 63/1990	Art. 10º		M	
	29	TCM-RJ	Lei nº 289/1981	Art. 39º		M	
	30	TCE-SP	Lei nº 709/1993	Art. 37º			B
	31	TCM-SP	Res. nº 3/2002	Art. 79º			B
Sul	32	TCE-PR	Lei nº 113/2005	Art. 13º		M	
	33	TCE-SC	Lei nº 202/2000	Art. 10º		M	
	34	TCE-RS	Lei nº 11.424/2000	Art. 46º			B
Alto – mais de seis dispositivos (2) = 5,89% Médio – de cinco a seis dispositivos (21) = 61,76% Baixo – até quatro dispositivos (11) = 32,35%							

Fonte: dados da pesquisa