

IRB TERRITÓRIO

NOTAS SOBRE O CONTRADITÓRIO NO PROCESSO DE CONTAS

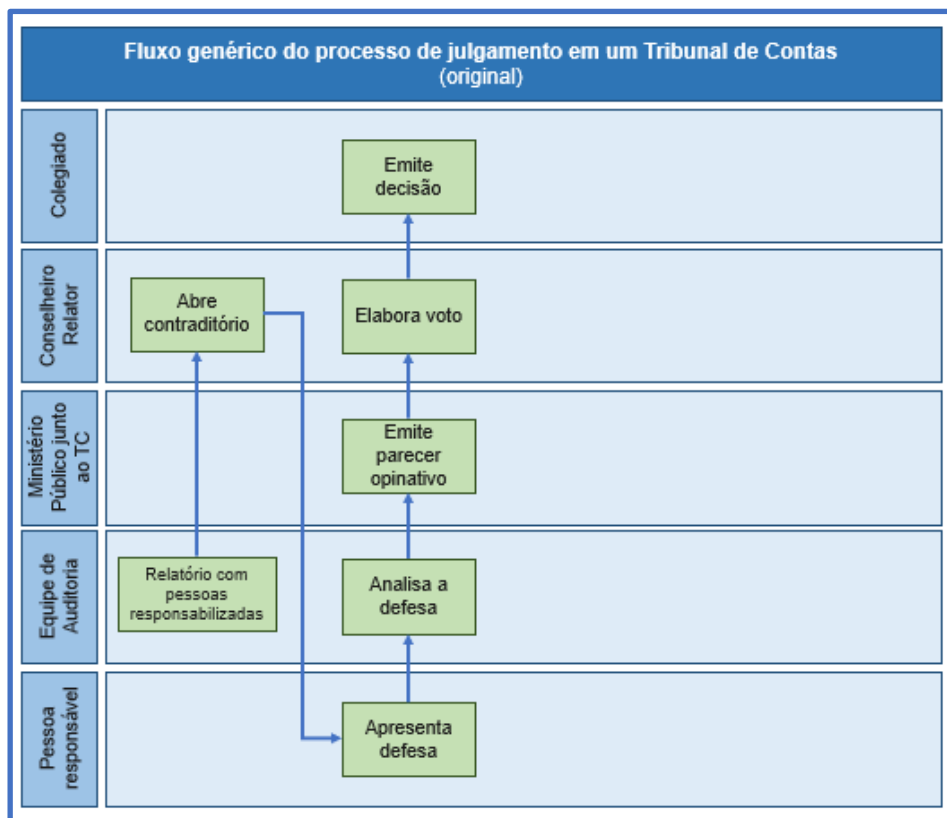
Giovanny Vitório Baratto Cocicov (ANEEL)¹

Nelson Nei Granato Neto (TCE-PR/IRB)²

1. Introdução: O contraditório e a ampla defesa estão plenamente garantidos no atual processo de julgamento dos Tribunais de Contas?

O processo de julgamento de responsabilidade nos Tribunais de Contas não possui um código próprio ou outro instrumento normativo que o uniformize a nível nacional. Ainda assim, com algumas variações entre as instituições, o fluxo procedimental geralmente está estruturado da seguinte forma:

FIGURA 1 – FLUXO GENÉRICO DO PROCESSO DE JULGAMENTO EM UM TRIBUNAL DE CONTAS



¹ Bacharel em Direito e Mestre em Direito pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Analista Administrativo da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL).

² Bacharel em Ciências Econômicas e Mestre em Desenvolvimento Econômico pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Analista de Controle do Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR). Assessor da Presidência do Instituto Rui Barbosa (IRB).

Em decorrência da atribuição do Tribunal de Contas analisar contas prestadas pelos gestores de recursos públicos ou de trabalhos realizados por sua própria iniciativa, a equipe de auditoria elabora um relatório apontando, em tese, responsáveis por inconformidades legais e/ou dano ao erário. Assim, em regra, é o início do processo de julgamento. Este relatório é encaminhado para o Conselheiro Relator, que **abre contraditório** aos supostamente responsáveis, os quais têm a oportunidade de deduzir **defesa**, então **analisada** pela equipe de auditoria (muitas vezes composta dos mesmos auditores que produziram o relatório a originar o processo). A defesa e a análise dos auditores são encaminhadas para o Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, que **emite um parecer opinativo**. Todos estes argumentos são levados em consideração pelo Conselheiro Relator na **elaboração do seu voto**, cabendo ao Colegiado competente a **emissão da decisão** final sobre as responsabilidades apontadas no relatório inicial.

Para garantir que o processo de julgamento seja o mais legítimo, justo e imparcial, normas devem ser cumpridas. No nível principiológico, no âmbito dos Tribunais de Contas, a *NBASP/INTOSAI-P 50- Princípios das Atividades Jurisdicionais*, veicula princípios a serem observados à luz da legislação nacional para estruturar o processo de julgamento nas entidades fiscalizadoras do setor público. A legislação nacional aplicável é constituída de diplomas velhos conhecidos dos envolvidos nas atividades jurisdicionais dos Tribunais de Contas, a exemplo: Constituição Federal, Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), Código de Processo Civil (CPC), Código de Processo Penal (CPP) e leis que ordenam os processos administrativos.

São garantias fundamentais à pessoa com reponsabilidade apurada (apontada como suposta responsável por alguma infração, eventualmente sancionada e com direitos restringidos) e que legitimam um julgamento a oportunidade do exercício do **contraditório e da ampla defesa**. Assim, este ensaio tem como objetivo trazer algumas reflexões sobre uma pergunta inquietante: tal como descrito na figura 1, **o fluxo genérico do processo de homologação e julgamento das conclusões dos relatórios no Tribunal de Contas garante o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa nos termos da legislação nacional e princípios gerais aplicáveis?**

Para isso, o presente ensaio estrutura-se em outras três seções além desta introdução: uma análise crítica do processo de fiscalização e de julgamento dos Tribunais de Contas à luz dos princípios de auditoria (seção 2) e das normas jurídicas nacionais (seção 3); além de, na seção 4, a proposição de um fluxo processual genérico que atenda aos controles previstos nas normas de auditoria e nas normas jurídicas (o regular processo administrativo e o respeito ao direito ao contraditório e à ampla defesa), com uma melhoria fundamental (no entender dos autores deste artigo): franquear deduzir alegações finais pela pessoa com responsabilidade apurada (potencial responsabilizada) imediatamente antes da elaboração do voto do Conselheiro Relator e da tomada de decisão pelo Colegiado, bem como a exposição de considerações finais e apontamentos (instigações no contexto sob estudo) para o desenvolvimentos de trabalhos futuros.

2. O contraditório nas normas de auditoria

Pontuemos a natureza dos enunciados das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), oriundos da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), e o teor da sua principiologia. O relativismo e o multiculturalismo permeiam a convivência internacional, panorama no qual o consenso é de difícil obtenção. Havendo o seu vislumbre, os valores (ainda de forma vaga e mais ampla possível) primeiramente se inscrevem em declarações de direitos, sem força cogente, mas normogénica (a exortar os Estados a produzirem normas).

Imbuídos em culturas e visões de mundo diferentes, os Estados podem acordar o conteúdo mínimo de proteção ao ser humano, à vida em sociedade, aos seus valores, à organização do Estado e das suas instituições, justamente o *locus* da atividade e pretensão do IFPP e da NBASP.

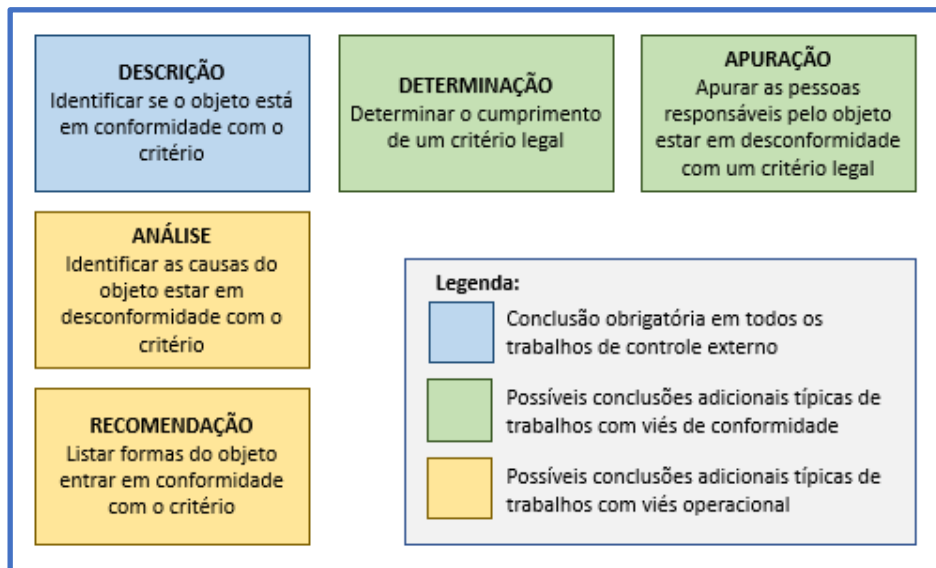
Os princípios veiculam comandos, ditos Modais Deônticos (o proibido, o permitido, o tolerado, o mandatário). Deste modo, os princípios estampados nos enunciados do IFPP e das NBASP não possuem a normatividade dos princípios jurídicos, mas importa destacar características comuns como a função retórico-argumentativa: prestam-se a fundamentar a criação das normas, a sua aplicação e a interpretação das mesmas.

Este artigo parte da premissa que os princípios da *NBASP/ISSAI 100- Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público* e os princípios, requisitos e orientações deles derivados (aqueles constantes nas normas específicas para auditorias financeiras, operacionais, de conformidade, entre outros trabalhos) são uma adaptação dos princípios do método do trabalho científico ao trabalho de controle do setor público realizado pelas entidades fiscalizadoras.

Estas normas regulam um trabalho que está no seguinte nível de abstração: trata-se da produção de um **relatório com conclusões baseadas em evidências acerca da conformidade de um dado objeto** (sempre algum “recorte” da Administração Pública sob análise da entidade fiscalizadora) **em relação a algum(ns) critério(s) aplicável(is)** (que podem assumir a forma de normas legais ou contábeis ou, ainda, parâmetros de desempenho)³. Estas **conclusões podem ser incrementadas em relação às inconformidades (seja em relação a um aspecto financeiro, de desempenho ou legal) identificadas** com: (i) a identificação das suas **causas**; (ii) a prescrição de **recomendações** que as abordem e ajudem a superá-las; (iii) a expedição de **determinações** para que se cumpra algum dispositivo legal ferido (quando este for o critério utilizado para análise); (iv) a **apuração das responsabilidades individuais** que lhes deram causa; entre outras possibilidades.

³ O tipo de critério utilizado pelo Tribunal de Contas para analisar um dado objeto tem consequências na definição do tipo de auditoria realizada e os seus encaminhamentos processuais. Quando o critério é uma norma legal, o trabalho é considerado como “de conformidade”, no qual geralmente apura-se as pessoas responsáveis pelas irregularidades identificadas e estas pessoas são levadas a julgamento, que pode resultar na aplicação de sanções a estas pessoas e determinações ao gestor do objeto analisado de modo que se cumpra a lei. Por outro lado, quando o critério é uma dimensão de desempenho, o trabalho é considerado como “operacional”, no qual geralmente procura-se identificar as causas do baixo desempenho do objeto analisado, bem como emitir recomendações para o gestor do objeto analisado de modo que se melhore a sua performance.

FIGURA 2 – POSSÍVEIS CONCLUSÕES DE UM RELATÓRIO PRODUZIDO PELO TRIBUNAL DE CONTAS



Este nível de abstração é genérico o suficiente para abarcar virtualmente todos os trabalhos de controle externo do setor público atribuídos aos Tribunais de Contas brasileiros (conforme artigo 71 da Constituição de 1988). Inclusive, os autores deste artigo lançam um desafio: qual trabalho de controle externo conduzido pelos Tribunais de Contas não tem como produto um relatório com as características descritas no parágrafo anterior?

Perceba-se que no nível de abstração descrito nos dois parágrafos anteriores não há uma preocupação com **o modo como a entidade fiscalizadora se organiza e divide tarefas para produzir, revisar e autorizar a emissão destes relatórios, bem como para homologar e/ou julgar as suas conclusões**. Isso é objeto de normas específicas, especialmente da “NBASP/ISSAI 140- Controle de Qualidade para Entidades Fiscalizadoras” e da “NBASP/INTOSAI-P 50- Princípios das Atividades Jurisdicionais das Entidades Fiscalizadoras”.

Partindo destes entendimentos, analisemos **como o contraditório** (por ora tomado como o ato de a entidade fiscalizadora ouvir a entidade fiscalizada antes de emitir o relatório da ação de controle e incorporar os argumentos da entidade fiscalizada nas suas conclusões) **aparece como uma obrigação** em todos os trabalhos conduzidos pelos Tribunais de Contas **de acordo com as normas de auditoria**. Nelas, o contraditório vai aparecer como instrumento de: (i) **validação das evidências e das conclusões do relatório** (NBASP/ISSAI 100 e normas derivadas); e (ii) **preservação de garantias e direitos individuais e julgamento e tomada de decisão imparciais** (NBASP/INTOSAI-P 50). Paralelamente, é importante a entidade fiscalizadora se organizar internamente de modo a **implantar controles** ao longo de todo o processo de trabalho (planejamento, execução, relatório, homologação/julgamento) **que garantam a qualidade técnica e a imparcialidade da análise** contidas nas conclusões do relatório (NBASP/ISSAI 140).

- a. *O contraditório como instrumento de validação das evidências e das conclusões (NBASP/ISSAI 100 e normas derivadas)*

De acordo com os princípios da NBASP/ISSAI 100, a comunicação entre a entidade fiscalizadora e a entidade fiscalizada é um princípio que deve ser observado ao longo de todo o processo de trabalho, conforme pontua o seu princípio 43:

43. [Princípio fundamental:] Os auditores devem estabelecer uma comunicação eficaz durante todo o processo de auditoria.

[Explicação:] É essencial que a entidade auditada seja mantida informada de todas as questões relacionadas com a auditoria. [...] A comunicação deve incluir [...] a disponibilização oportuna de observações e achados à administração e aos responsáveis pela governança durante o trabalho.

Esta comunicação começa ainda na fase de planejamento dos trabalhos, como mostra o seu princípio 44:

44. [Princípio fundamental:] Os auditores devem assegurar que os termos da auditoria sejam claramente estabelecidos.

[Explicação 1:] As auditorias podem ser exigidas pela legislação, solicitadas por um órgão legislativo ou de controle, iniciadas pela entidade fiscalizadora ou realizadas por simples acordo com a entidade auditada.

[Explicação 2:] Em todos os casos, o auditor, a administração da entidade auditada, os responsáveis pela governança e outros, conforme aplicável, devem chegar a um entendimento comum e formal acerca dos termos da auditoria e dos seus respectivos papéis e responsabilidades.

[Explicação 3:] Informações importantes podem incluir o objeto, o escopo e os objetivos da auditoria, o acesso aos dados, o relatório que resultará da auditoria, o processo da auditoria, as pessoas de contato e os papéis e responsabilidades das diferentes partes envolvidas no trabalho.

Ou seja: Não importa a origem ou o tipo de trabalho realizado pelo Tribunal de Contas (explicação 1), todas as entidades e pessoas envolvidas (na entidade fiscalizadora e na entidade fiscalizada) devem ter uma compreensão clara do trabalho que será realizado e de suas possíveis consequências e isso deve ser formalizado no termo de auditoria (explicação 2). Este documento pode incluir informações como os objetivos do trabalho, seu escopo, o objeto que será analisado e relatório que será produzido (explicação 3).

Portanto, **o contraditório no processo de controle externo começa com a ciência da entidade fiscalizada sobre o trabalho que será realizado pela entidade fiscalizadora**, o que inclui a descrição dos objetivos do trabalho e seu escopo, entre outras informações. Isso não significa que a entidade fiscalizada deva concordar com o trabalho que será realizado pela entidade fiscalizadora, mas sim estar ciente sobre ele. De preferência, formalmente cientes por meio de documentos como o termo de auditoria (ou termo de trabalho).

A comunicação entre as entidades fiscalizadora e fiscalizada continua na fase de execução dos trabalhos. Inclusive, o princípio 49 traz um motivo fundamental para oportunizar os comentários da entidade auditada: validar as análises e conclusões preliminares, ou seja, antes da emissão do relatório que será levado à homologação ou julgamento.

49. [Princípio fundamental:] Os auditores devem executar procedimentos de auditoria que forneçam evidência de auditoria suficiente e apropriada para respaldar o relatório de auditoria.

[Explicação:] [Dentre estes procedimentos, um deles é que] Os achados [as conclusões] preliminares devem ser discutidos com a entidade auditada para confirmar a sua validade.

De acordo com a explicação 148 da “NBASP/ISSAI 4000- Norma para Auditoria de Conformidade”, uma evidência válida para sustentar uma conclusão é aquela que constitui uma “[...] base significativa ou razoável para mensurar aquilo que está sendo avaliado. Em outras palavras, a validade refere-se à medida em que a evidência representa o que pretende representar”. Ou seja, um meio de verificar a validade de uma evidência é verificar se há uma quantidade razoável de pessoas as quais entendam que aquela evidência serve para sustentar uma conclusão em um relatório, isso tanto na entidade fiscalizadora, quanto na entidade fiscalizada.

A necessidade de validação das evidências mostra a importância da entidade fiscalizada ter a oportunidade de comentar sobre as conclusões preliminares do relatório que será produzido pela entidade fiscalizadora e, eventualmente, apresentar contestações e seus argumentos. Isso ajuda inclusive como um instrumento de controle de qualidade dos trabalhos: muitos apontamentos preliminares das equipes de fiscalização deixam de existir ou se aperfeiçoam com os argumentos apresentados pelas entidades fiscalizadas.

Inclusive, **estas contestações e argumentos da entidade fiscalizada devem ser analisados e incorporados às conclusões do relatório final das ações de fiscalização**, conforme é sublinhado pelas normas específicas de auditorias operacional e de conformidade.

Na “NBASP 3000- Norma para Auditoria Operacional”, os requisitos 129 e 130 reforçam essa obrigação:

129. [Requisito:] O auditor deve dar à entidade auditada a oportunidade de comentar sobre os achados, as conclusões e as recomendações de auditoria, antes da entidade fiscalizadora emitir o relatório.

130. [Requisito:] O auditor deve registrar a análise dos comentários da entidade auditada em papéis de trabalho, incluindo as razões para fazer modificações no relatório ou rejeitar os comentários recebidos.

Ademais, a explicação 131 da mesma norma traz alguns motivos que reforçam a importância destes comentários: a produção de um relatório equilibrado (que incorpora as perspectivas da entidade fiscalizada, não apenas as do auditor), coerente (sem contradições) e de qualidade (sem erros materiais).

131. [Explicação:] Os comentários da entidade auditada sobre os achados, as conclusões e as recomendações de auditoria contribuem para a elaboração de um relatório de auditoria equilibrado e ajudam o auditor a resolver quaisquer discordâncias e corrigir erros materiais antes que o relatório seja finalizado. O relatório de auditoria deve refletir os pontos de vista do auditor, mas também mostrar as perspectivas da entidade auditada.

Na “NBASP/ISSAI 400- Princípios de Auditoria de Conformidade” temos o contraditório como um princípio que deve ser observado na elaboração do relatório de fiscalização:

59. [Princípio:] Os auditores devem apresentar um relatório baseado nos princípios da completude, objetividade, tempestividade e contraditório.

[Explicação:] [...] O princípio do contraditório implica verificar a precisão dos fatos junto às entidades auditadas e incorporar os esclarecimentos dos responsáveis quando apropriado.

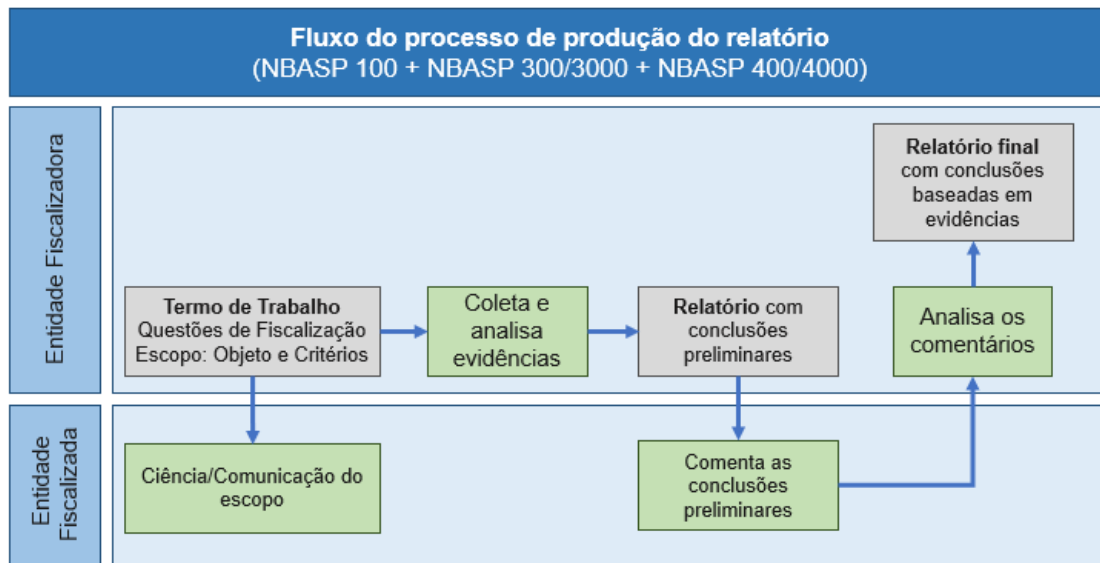
Por sua vez, a “NBASP/ISSAI 4000- Norma para Auditoria de Conformidade” traz uma explicação complementar:

209. [Explicação:] O princípio do contraditório implica incorporar os comentários da entidade responsável, conforme apropriado, e dar respostas e avaliações aos comentários.

Novamente, o contraditório aparece como um elemento fundamental para garantir a qualidade das conclusões dos trabalhos realizados por uma entidade fiscalizadora. Isso passa pela verificação da precisão dos fatos levantados nos relatórios preliminares, como pela incorporação dos esclarecimentos no relatório conclusivo.

Portanto, tanto em trabalhos com viés operacional, como naqueles com viés de conformidade, o método de trabalho por si exige que a entidade fiscalizadora ouça os argumentos da entidade fiscalizada e os incorpore ao relatório final dos trabalhos como instrumento para validar as suas conclusões. Podemos apresentar essa dimensão de preceitos no processo genérico de trabalho de fiscalização da seguinte forma:

FIGURA 3 – FLUXO GENÉRICO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO DO RELATÓRIO DO TRIBUNAL DE CONTAS



Perceba-se que no nível de abstração da NBASP/ISSAI 100 e normas derivadas tem-se a essencial preocupação com duas entidades/pessoas: a entidade fiscalizadora e a entidade fiscalizada. A estruturação dos trabalhos da entidade fiscalizadora (divisão e ordenação interna) para criar controles de qualidade ao longo do processo de trabalho como um todo deve ser realizada seguindo os princípios e requisitos da NBASP/ISSAI 140. Por sua vez, a divisão interna da entidade fiscalizadora com poderes jurisdicionais (encarando-se o termo como poderio decisório e abarcando o caso dos Tribunais de Contas, não desprezando a exclusividade do Poder Judiciário como apto a proferir decisões imutáveis em razão do atributo da coisa julgada) com papéis específicos para o corpo de trabalho e o corpo deliberativo deve ser realizada seguindo os princípios da NBASP/INTOSAI-P 50 à luz da legislação nacional aplicável.

- b. *O controle de qualidade de todos os processos de trabalho (NBASP/ISSAI 140) e de cada trabalho em particular (NBASP/ISSAI 100), com atenção especial à garantia da imparcialidade e isenção das análises (NBASP/ISSAI 130)*

O controle de qualidade é um elemento essencial em todo e qualquer processo de trabalho para garantir que o seu produto final contenha as qualidades exigidas, desejadas e/ou esperadas dele. Cada processo de trabalho precisa implantar e fazer funcionar os controles de qualidade que lhe são necessários, sempre tomando o cuidado de adaptá-los a cada contexto. A título de exemplo, na indústria de transformação há uma formação específica chamada “*engenharia de produção*” totalmente dedicada para planejar linhas de produção com os controles de qualidade que forem necessários. Por sua vez, no processo de trabalho acadêmico há o mecanismo da *revisão por pares*, no qual pesquisadores revisam o trabalho de outros pesquisadores e contribuem para a sua melhoria, geralmente de modo duplo-cego: o revisor não sabe quem é o autor do trabalho revisado, assim como o autor do trabalho revisado não sabe quem é o revisor, isso para garantir uma maior imparcialidade da revisão.

O trabalho de controle externo realizado pelos Tribunais de Contas também necessita ter controles de qualidade e os requisitos da “NBASP/ISSAI 140- Controle de Qualidade” ajudam a refletir sobre a necessidade de garantir a qualidade dos seus trabalhos como um todo. Dentre os seis requisitos da referida norma, um se destaca por tratar especificamente do controle de qualidade que é necessário ser implantado em cada processo de trabalho da entidade fiscalizadora: trata-se do **Princípio 5- Compromisso com o [alto] desempenho** dos trabalhos conduzidos pelo Tribunal de Contas, que estabelece a necessidade da “*implantação de controle de qualidade ao longo de todo o processo de trabalho que abordem: a) questões relevantes que promovam a qualidade do trabalho realizado; b) responsabilidade de supervisão; c) responsabilidade de revisão*”.

Assim, a NBASP/ISSAI 140 estabelece textualmente que **todos os trabalhos realizados pelos Tribunais de Contas devem ser supervisionados e revisados**. Se por um lado, a norma diz “o que” deve ser feito, por outro, ela não diz “como” isso deve ser implantado. O “como” dependerá do objetivo de cada processo de trabalho e o contexto institucional no qual ele acontece, estes elementos determinarão os controles de supervisão e revisão que serão concretamente necessários para que o seu **produto final** (o relatório com conclusões baseadas em evidências) aborde todas as **questões relevantes relacionadas à qualidade** dele exigidas e esperadas.

Em especial, uma **qualidade exigida e esperada** em todos os relatórios dos Tribunais de Contas é **a independência e a objetividade** das suas análises e conclusões. Trata-se de um princípio ético colocado pela “NBASP/ISSAI 130- Código de Ética”, que estabelece que “***as entidades fiscalizadoras devem fazer julgamentos [e conclusões] de forma imparcial e isenta***”.

Inclusive, a finalidade última da independência institucional das entidades fiscalizadoras colocada como necessária na “NBASP/INTOSAI-P 10- Independência” (e que é constitucionalmente assegurada aos Tribunais de Contas brasileiros) é a de criar uma garantia à imparcialidade e à isenção de suas análises, conclusões e julgamentos.

Ou seja, essa independência institucional não é uma espécie de salvo-conduto para o Tribunal de Contas fazer o que bem entender e menos ainda para cada auditor agir individualmente sem prestar contas a ninguém. Aliás, estes são dois comportamentos que mancham a imparcialidade e a isenção das análises e conclusões dos relatórios dos Tribunais de Contas e que, portanto, devem ser evitados.

Deste modo, uma das questões fundamentais que os mecanismos de controle de qualidade dos trabalhos dos Tribunais de Contas devem enfrentar é a garantia da imparcialidade e da isenção de seus relatórios (e a importância desses atributos deve ser reforçada quando há responsabilização de pessoas e aplicação de sanções, como veremos a seguir nos princípios NBASP/INTOSAI-P 50). Isso passa pela **criação de equipes supervisoras e revisoras dos diversos trabalhos conduzidos pelos Tribunais de Contas** que abordem essas questões.

Estas questões são reforçadas em princípios fundamentais gerais da NBASP/ISSAI 100, nos quais se pontua que “*as entidades fiscalizadoras devem estabelecer e manter procedimentos adequados para a ética e o controle de qualidade a nível institucional*” (princípio 35). Além disso, a referida norma reforça que em cada trabalho realizado pelo Tribunal de Contas deve-se prezar pela “***ética e independência***” (princípio 36), o que passa pela necessidade dos seus relatórios serem imparciais e que

assim sejam vistos pelos seus usuários, e pelo “**controle de qualidade**” (princípio 38), no qual cada trabalho deve passar pelos mecanismos de direção, revisão e supervisão que lhe forem apropriados.

- c. *O contraditório como instrumento de direitos e garantias individuais e promoção de julgamentos e tomadas de decisão imparciais (NBASP/INTOSAI-P 50)*

Dúvidas sobre a **imparcialidade e a isenção** de um relatório produzido por qualquer órgão público podem ter como consequência o seu descrédito institucional. Este perigo em si já deveria ser suficiente para justificar a implantação de controles de qualidade que busquem garantir estes atributos a todos os relatórios produzidos pelos Tribunais de Contas.

Quando há **julgamento de responsabilidades pessoais e aplicação de sanções**, a imparcialidade e a isenção das conclusões dos relatórios produzidos pelos Tribunais de Contas não são apenas atributos desejáveis – eles tornam-se **atributos obrigatórios**. Afinal, um julgamento feito com base em conclusões tendenciosas é um julgamento viciado. Isso é, por si, um motivo para a sua nulidade, além de subverter a própria ideia de justiça, uma vez que abre margem para arbitrariedades e perseguições.

A “NBASP/INTOSAI-P 50- Princípios das Atividades Jurisdicionais” traz uma série de princípios que devem ser observados no processo de julgamento de responsabilidades pessoais e aplicação de sanções em entidades fiscalizadoras com poderes jurisdicionais.

Um desses princípios trata de um elo entre o relatório produzido por uma ação de controle e o julgamento das suas conclusões: o **Princípio 10 – Controle de Qualidade**, que é comum tanto à atividade de fiscalização, quanto à de julgamento. Ele estabelece que “**O Tribunal de Contas deve garantir a qualidade dos procedimentos jurisdicionais por meio de um controle de qualidade eficiente e sistemático**”. Neste princípio a norma está preocupada com a implementação de controles de qualidade que atuem em todas as fases da fiscalização e do julgamento que busquem garantir o máximo de imparcialidade e isenção nas análises e conclusões dos Tribunais de Contas e que todos os direitos e garantias individuais previstos na legislação nacional aplicável sejam observados.

Há um princípio exclusivo da atividade de julgamento que reforça a imparcialidade e a isenção das análises e das decisões do Tribunal de Contas, o **Princípio 7- Julgamento e tomada de decisão imparciais**, o qual coloca que “**A imparcialidade do processo de julgamento deve ser garantida por regulamentos que regem as atividades jurisdicionais dos Tribunais de Contas e os procedimentos consequentes**”. Neste princípio, a norma se preocupa em estabelecer que os fluxos procedimentais do Tribunal de Contas devem ser formalmente regulamentados de modo que se obedeça a todos os parâmetros relacionados à garantia da imparcialidade do processo de julgamento estabelecidos na legislação processual nacional aplicável.

Há, ainda, outro princípio exclusivo da atividade jurisdicional do Tribunal de Contas que reforça a necessidade do contraditório ser garantido às pessoas com responsabilidade apurada também na fase de julgamento: trata-se do **Princípio 6- Direito a um julgamento justo**, o qual pontua que “**O Tribunal de Contas deve garantir que as pessoas responsáveis perante ele sejam submetidas a um**

juízoamento justo, garantido por procedimentos legais". Mais uma vez, é a legislação nacional aplicável que vai determinar como e em qual extensão o direito ao contraditório e à ampla defesa deve ocorrer dentro dos processos de juízoamento do Tribunal de Contas de modo a garantir este "direito a um juízoamento justo".

Lembrando que que estes princípios devem ser observados por todos os setores de uma entidade fiscalizadora com atividades jurisdicionais (como é o caso dos Tribunais de Contas), o que envolve: (i) o corpo de auditores, tanto as equipes de instrução inicial dos relatórios, como as equipes de supervisão e revisão dos mesmos; (ii) o Ministério Público junto ao Tribunal de Contas; e (iii) os Conselheiros/Ministros e os Colegiados. Novamente, cada qual cumprindo seu papel estabelecido pela legislação nacional aplicável.

d. Qual seria o fluxo procedimental ideal para o processo de trabalho e de juízoamento de acordo com as normas de auditoria aplicáveis?

Reforçando, é importante salientar as normas de auditoria que tratam da estruturação dos processos de trabalho dos Tribunais de Contas, como é o caso das NBASP/ISSAI 50, 130 e 140 vão dizer "o *que*" deve ser feito. O "*como*" deve ser feito precisa ser adaptado à cada situação concreta.

Partindo do fluxo genérico ilustrado na Figura 2, as normas citadas no parágrafo anterior estabelecem que ele deve ser complementado com, pelo menos, os seguintes controles adicionais:

Controle	Norma
Controles de revisão e supervisão dos trabalhos em todas as suas fases (planejamento, execução, relatório e juízoamento/ homologação), preferencialmente realizados por equipes compostas por pessoas diferentes das da equipe que elaborou o relatório original.	NBASP 140. 5.
Controles de qualidade para garantir a imparcialidade e a isenção das análises dos relatórios que são levados para juízoamento/ homologação	NBASP 140. 5; NBASP 130; NBASP 50. 7,10.
Controles de qualidade para garantir a imparcialidade e a isenção no processo de juízoamento e de tomada de decisão, na forma da legislação nacional aplicável	NBASP 140. 5; NBASP 130; NBASP 50. 7,10.
Controles que garantam o direito ao juízoamento justo, na forma da legislação nacional aplicável	NBASP 140. 5; NBASP 130; NBASP 50. 6, 10.

Como pôde ser observado, os controles relacionados com o cumprimento dos princípios das atividades jurisdicionais de direito a um juízoamento justo (e a extensão do direito ao contraditório e à ampla defesa das pessoas com responsabilidade apurada) e a garantia de um juízoamento e tomada de decisão imparciais devem estar em consonância com a legislação processual nacional aplicável. Deste modo, antes de partirmos para uma proposta de fluxo procedimental ideal, precisamos nos debruçar sobre esses diplomas normativos, que é o objeto de análise da próxima seção.

3. O direito ao contraditório no ordenamento jurídico brasileiro

Essencialmente, na presente seção se desenvolverá (antecipando uma síntese à guisa de conclusão) o seguinte raciocínio: (i) o **contraditório** (garantia fundamental e também concretizado em regras) ordena o respeito às suas dimensões de **ciência** (sentido o mais lato e predefinido, inclusive de eventuais implicações), **manifestação**, **influência** (uma decisão fundamentada requer considerar as questões apresentadas pela parte apurada) e **não surpresa** (inclusive em matérias cognoscíveis de ofício); (ii) garante-se a manifestação em momento imediatamente anterior à tomada de decisão (atribuição indelegável); e (iii) com vistas à segurança jurídica, devem-se consolidar rotinas e procedimentos que considerem o efetivo contraditório.

Metodologicamente, vamos cindir essas considerações e as contextualizar em conformidade com os diplomas legais que imediatamente as consagram. Assim, nesta seção: (i) apresenta-se como o contraditório e a ampla defesa aparecem no marco legal brasileiro desde a Constituição de 1988 e nos principais panoramas normativos infraconstitucionais e reflete-se no processo de julgamento de responsabilidades nos Tribunais de Contas; (ii) rememora-se os modelos processuais existentes e a necessidade de garantias sobre a imparcialidade das análises; e, (iii) estuda-se quais seriam os momentos do processo mais adequados para que os apontados nos relatórios dos Tribunais de Contas apresentem os seus argumentos de modo a garantir o direito ao contraditório da maneira mais plena.

3.1. Arcabouço normativo nacional

a. Constituição de 1988

A Constituição da República Federativa do Brasil é a “*lei magna*” do ordenamento jurídico pátrio. O seu artigo 5º lista uma série de **direitos individuais** (portanto, cláusulas pétreas na forma do art. 60, §4º⁴) que o Estado (eficácia vertical dos direitos fundamentais) deve garantir a todos os brasileiros e estrangeiros residentes no Brasil. Dentre eles, o respeito ao devido processo legal em procedimentos nos quais possa resultar a restrição de direitos e que neles se assegure o contraditório e a ampla defesa:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o **devido processo** legal; LV - 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;

⁴ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...]

§ 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I- a forma federativa de Estado; II- o voto direto, secreto, universal e periódico; III- a separação dos poderes; IV- **os direitos e garantias individuais**.

Em todos os trabalhos de controle externo conduzidos pelos Tribunais de Contas há a produção de relatórios com conclusões sobre a conformidade de um determinado objeto (um dado “recorte” da Administração Pública) em relação a um critério estabelecido (seja uma norma legal ou contábil, ou ainda uma dimensão de desempenho). Em alguns destes trabalhos, quando identificado um desvio do objeto em relação ao critério legal estabelecido, o relatório também apura os responsáveis pelas inconformidades.

Em ambos os casos, há pessoas envolvidas com o objeto analisado pelo Tribunal de Contas: responsáveis pela gestão (atual ou passada) e/ou pelas inconformidades identificadas. Lembrando que os responsáveis pela gestão não necessariamente o são pelas inconformidades identificadas, e vice-versa.

Portanto, entende-se a atividade de controle externo dos Tribunais de Contas na **dimensão restritiva de direitos**, tendo em vista que **pode redundar em atribuição de responsabilidade e sanção**. Deste modo, é essencial garantir ao responsável pelo objeto analisado (portanto, em controle) a manifestação quanto à adequação dos seus procedimentos, o que se faz ao franquear defesa da forma mais ampla e sob o crivo do contraditório, o qual deve se expressar nas seguintes dimensões:

- (i) pela **ciência prévia** do objeto da análise, das possíveis considerações de irregularidades e infrações e das consequências dessa caracterização. Essa ciência deve ser prévia às consequências do relatório, seja das formulações das conclusões, achados e apontamentos (fase de “comentários da entidade fiscalizada” sobre os fatos), seja da emanção da decisão (fase de “contraditório processual” sobre as possíveis responsabilização e sanção). A pessoa com responsabilidade apurada deve tomar conhecimento de todos os elementos envolvidos no processo de julgamento (do procedimento, dos seus deveres, da forma de apresentação dos fatos e documentos, das possíveis conclusões, encaminhamentos e sanções);
- (ii) assegurar o efetivo (além da dimensão da ciência, imediatamente apontada) **direito de manifestação** quanto às conclusões do relatório (ou, às possíveis categorizações, na terminologia processual) e da forma mais lata apresentar a correção do seu proceder;
- (iii) oportunizar a **efetiva influência** (além da ciência e manifestação) com a garantia de ter as considerações levadas em conta na apreciação técnica e decisória;
- (iv) e mais: **não surpresa**, mesmo diante de matérias que possam ser conhecidas de ofício (sem provocação, pois de ordem pública), a manifestação deve ser assegurada.

Com vistas a concretizar o devido processo legal, garantia fundamental (na faceta instrumental e procedimental) todo o procedimento do qual possa redundar gravame a direitos individuais (como é o caso dos trabalhos de controle realizados pelos Tribunais de Contas), respeitando-se a ampla defesa, deve-se assegurar o contraditório.

O devido processo legal e a forma de conceder o contraditório são concretizados e regulados pelos códigos processuais e leis aplicáveis a cada tipo de processo: no caso dos Tribunais de Contas, os processos que neles se transcorrem não são jurisdicionais (no sentido de que não concernem ao Poder Judicial), logo administrativos (ou, de controle). O Código de Processo Civil (CPC) também disciplina o processo

administrativo, além de diplomas outros, a exemplo da Lei do Estado do Paraná nº. 20.656 de 03/08/2021, com dispositivos semelhantes à Lei Federal nº. 9.784/1999.

b. CPC- Código de Processo Cível (Lei nº. 13.105/2015)

O CPC regula os processos civis (não penais- considerados os que averigüam delitos e podem ensejar penas corporais, privativas de liberdade) não apenas jurisdicionais como também administrativos (com o que as disposições alusivas ao magistrado se estendem ao julgador, em sentido amplo; bem como as disposições concernentes à sentença se estendem às decisões lato senso), a teor de seu art. 15:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Fazem parte do gênero normas tanto os princípios como as regras. Quanto ao grau de determinabilidade ou à aplicação, as regras são descritivas (delineiam uma conduta que ocorrendo revelam a aplicabilidade). Os princípios são mandamentos de concretização (comandos de otimização) - veiculam um comando abstrato que precisa ser concretizado na forma de alguma política pública ou lei. O princípio tem a função retórico-argumentativa: prestam-se a fundamentar a criação de regras, a aplicação de normas e a interpretação. Não obstante eivado de teor principiológico, o art. 7º do CPC ordena ao julgador (*lato senso*, considerando a aplicabilidade do CPC aos processos administrativos) zelar pelo efetivo contraditório. Por sua vez, o art. 9º do CPC concretiza o modo como deve ocorrer o contraditório (dimensão manifestação). E o art. 10 apresenta a dimensão da não surpresa. Vejamos:

Art. 7º É assegurada às **partes** paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao **juiz zelar pelo efetivo contraditório**.
Art. 9º Não se proferirá **decisão contra uma das partes** sem que ela seja **previamente ouvida**.
Art. 10. O **juiz não pode decidir**, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual **não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício**.

Adaptando as disposições ao contexto dos processos dos Tribunais de Contas temos que:

- (i) **ao Conselheiro-Relator compete zelar pelo efetivo contraditório no processo (art. 7º):** ainda que o Regimento Interno de um dado Tribunal de Contas seja omissivo na garantia do efetivo contraditório, o Conselheiro-Relator poderia (deveria) abrir espaço para todas as manifestações da parte acusada que forem necessárias para garantir esse direito;
- (ii) **o efetivo contraditório passa por garantir que uma decisão (expressa no voto do Conselheiro-Relator e referendada pelo Colegiado competente) contra uma das partes só possa ocorrer após franquear-se a manifestação da pessoa com responsabilidade**

apurada (art. 9º): isso significa que esta manifestação deveria ocorrer imediatamente antes da emissão do voto do Conselheiro-Relator), afinal, como a pessoa com responsabilidade apurada poderia apresentar alegações sobre argumentos que se desenvolveram depois da sua manifestação prévia?

- (iii) **o Conselheiro-Relator não pode emitir decisão sem conferir às partes oportunidade de se manifestar, o que se aplica a todos os casos, inclusive “matéria sobre a qual deva decidir de ofício” (art. 10):** isso significa que o direito ao contraditório e ampla defesa se aplica virtualmente a todos os trabalhos de controle externo dos Tribunais de Contas, não apenas aos com caráter de conformidade com apuração de responsabilidades, uma vez que até mesmo em trabalhos com caráter puramente financeiro ou operacional há consequências para as pessoas envolvidas na gestão do objeto analisado e, portanto, que precisam ser ouvidas antes da decisão do Tribunal de Contas; além disso, não pode haver “decisão surpresa” tomada sem oportunidade de manifestação por parte das pessoas envolvidas;

Ademais, o julgador (o Conselheiro/o Colegiado) deve levar em consideração os argumentos/as teses da pessoa com responsabilidade apurada na sua decisão, conforme o art. 489 do CPC:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

§ 1º **Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial**, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, **que:**

IV - **não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;**

A dimensão do contraditório nominada **influência** requer do julgador a efetiva apreciação das questões levantadas – teses, argumentos, ajustes típicos. O julgador não apenas toma conhecimento das razões apresentadas, mas as efetivamente considera de forma detida na decisão. A postura expressa uma perspectiva democrática que nivela os envolvidos no processo (igualdade, no mínimo, um pouco mais que formal) com vistas a se proferir a melhor decisão: todos os sujeitos do processo devem cooperar para esse resultado (mais afinado ao modelo processual cooperativo).

O **motivo do ato administrativo** (um de seus elementos) é constituído pelas razões de fato e de direito que conduzem à sua edição, sendo a motivação, por sua vez, a exposição dessas mesmas razões. **Um ato decisório, com mais força, requer robusta fundamentação** (sobretudo porque é a síntese de todo um processo e envolve possível restrição de direitos). A decisão, nesse sentido, deve ser uma justificativa racional da conclusão do julgador – dever de expor de forma lógica as razões de fato e de direito que conduziram à conclusão. Essa perspectiva se afina à compreensão do processo como legítimo instrumento para a formação de uma decisão que vincula o destinatário.

Decisão sem fundamentação é uma mera escolha (conduta típica de regimes autoritários). A fundamentação (num Estado Democrático de Direito) é que legitima a decisão exarada em um processo em qualquer dos Poderes constituídos.

c. Lei Estadual do Processo Administrativo (Lei nº. 20.656/2021 – Paraná)

Seguindo a lógica da Lei Federal nº. 9.784/99 que regula o processo administrativo (no âmbito federal), no Estado do Paraná tem-se a Lei Estadual nº. 20.656, de 03/08/2021, a qual inclui, dentre os seus destinatários, o Tribunal de Contas do Estado:

Art. 1º Este Código estabelece **normas gerais e procedimentos especiais sobre atos e processos administrativos** que não tenham disciplina legal específica, no âmbito do Estado do Paraná, visando, em especial, à proteção dos direitos fundamentais dos administrados e o melhor cumprimento dos fins da Administração.

§1º. Subordinam-se às normas deste Código:

VIII - o **Tribunal de Contas do Estado**;

O diploma veicula importantes direitos do administrado, destacando-se no art. 4º manifestações em prol do respeito ao contraditório, destacando-se as dimensões ciência e informação (inc. I), bem como manifestação e influência (inc. II):

Art. 4º O **administrado** tem os seguintes direitos **perante a Administração Pública**, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

II - **ter ciência** da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, **ter acesso aos autos**, obter cópias de documentos neles contidos, **conhecer as decisões proferidas e recorrer das decisões que lhe sejam desfavoráveis**, ressalvados os casos de sigilo;

III - **formular alegações e apresentar documentos antes da decisão**, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;

É pertinente destacar o comando do inc. III do art. 4º: formular alegações e apresentar documentos antes da decisão. O **momento** deve ser **imediatamente antes da decisão**, na medida em que somente assim efetivamente serão (e aqui a **finalidade** desse direito do apurado e o dever por parte do julgador) **objeto de consideração pelo órgão competente**. No mesmo comando normativo se apresenta a finalidade da manifestação (consideração pelo julgador) e o momento (antes da decisão). E o inc. III se atrela ao inc. II, porquanto para aquele se desenvolver, necessário se faz o conhecimento do teor do acervo instrutório que embasa a atividade decisória.

Informação e ciência prévia são dimensões do contraditório e abrangem o conhecimento de atos, termos, finalidades, consequências do processo. **Ciência prévia** importa, no contexto, que antes da consequência (seja a formulação das conclusões, seja da emanção da decisão) o interessado saiba de todos os elementos envolvidos. Exemplificativamente, deve ter ciência do procedimento, dos seus deveres, da forma de apresentação dos fatos e documentos, das possíveis caracterizações e das consequências das apreciações levadas a cabo. Somente ciente desse arcabouço poderá exercer o contraditório na dimensão de manifestação e reação. Não por outro motivo que a Lei do Estado do Paraná nº. 20.656/2021 traz importantes considerações

no “Capítulo V- Da Comunicação dos Atos”, destacando-se comandos da **notificação** e da **intimação**:

Art. 24. Notificação é o ato pelo qual a Administração convoca o interessado para integrar o processo administrativo, a fim de que apresente manifestação sobre os fatos descritos pela autoridade competente.

§ 1º A notificação deverá conter a descrição dos fatos e a indicação dos dispositivos legais supostamente violados, e será acompanhada de cópia do documento inaugural do processo administrativo, assinalando prazo para manifestação.

(...)

Art. 25. Intimação é o ato pelo qual se dá ciência ao interessado, principalmente:

I - dos atos e termos do processo, para que faça ou deixe de fazer alguma coisa;

(...)

Art. 26. O órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou a efetivação de diligências.

§ 1º A intimação deverá conter: (...)

II - a finalidade da intimação; (...)

VI - a indicação dos fatos e fundamentos legais pertinentes.

Para ocorrer o contraditório como manifestação ou reação é necessário, portanto, a ciência do que versa o processo, sobre quais fatos se debruce, quais as categorizações típicas podem suceder, sob quais fundamentos se desenvolve, etc. Somente assim pode ocorrer ampla defesa e será possível apontar a correção da conduta sob investigação. Alguns exemplos seguem:

- **Possíveis caracterizações:** A ausência de prestação de informações pode significar uma infração administrativa apenável. A irregularidade dos gastos quando em desconformidade com as regras (objeto de confronto técnico) pode gerar consequências, as quais devem ser apresentadas, somente com o que se pode apontar a regularidade da conduta.
- **Escopo:** Deve ser caracterizado, sob pena de desvio de finalidade do procedimento.

Tratando-se a atividade de controle de dimensão restritiva de direitos, é essencial assegurar ao responsável pelas atividades em controle a manifestação quanto à adequação de seus procedimentos. E isto em contraditório. Deve ter a *ciência prévia* do objeto da análise, das possíveis considerações de irregularidades, infrações e das consequências dessa caracterização. Essa ciência deve ser prévia. Deve efetivamente ser assegurado (além da dimensão da ciência, imediatamente apontada) o direito de *manifestação* quanto a possíveis categorizações e a da forma mais lata apresentar a correção do seu proceder. E mais (aqui a dimensão de efetiva influência, além de ciência e manifestação) *a de ter as suas considerações levadas em conta* na apreciação técnica e decisória.

À luz da norma estadual em comento, o Tribunal de Contas estadual precisaria estruturar os seus processos administrativos, sendo que a pessoa com responsabilidade apurada tem o direito de se manifestar antes da tomada de decisão pelo Colegiado competente. E a propósito da **competência decisória** à luz da Lei do Estado do Paraná nº. 20.656/2021, **a mesma é indelegável**, nos termos do art. 17:

Art. 17. Não podem ser objeto de delegação:

III - as matérias de competência exclusiva do órgão ou autoridade; (...)

VI - as competências essenciais do órgão, que justifiquem a sua existência.

Tem-se que a essência da atividade dos Conselheiros, efetivamente, é o julgamento, atribuição que justifica a existência dos mesmos (inc. VI), sendo de sua exclusiva atribuição (inc. II) a atividade julgadora, o que se concatena com a necessidade de se assegurar imediatamente antes da mesma ocorrer (do efetivo julgamento, portanto) a oportunidade de ocorrer o contraditório ao se franquear (nesse momento) prévia manifestação.

d. LINDB- Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº. 4.657/1942)

O poder normativo (com vistas a dar fiel execução e concretização às leis) deve redundar em **procedimentos prévios, certos, claros** (com o que garantem a isonomia, impessoalidade, publicidade e eficiência) e que respeitem o devido processo legal (aqui evidenciando o exercício do contraditório) e com tanto consagrem a segurança jurídica. Os regimentos internos do Tribunais de Contas, nessa esteira, devem prever fluxos de trabalho (de produção de relatórios das atividades de controle externo) e de homologação e/ou julgamento das conclusões destes trabalhos que levem em consideração a garantia do contraditório na forma exigida pela legislação aplicável. Isso para aumentar a segurança jurídica dos processos conduzidos pelos Tribunais de Contas, nos termos do art. 30 da LINDB.

Art. 30. As autoridades públicas devem atuar para aumentar a **segurança jurídica** na aplicação das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas.

3.2. Modelos processuais e atividades de acusação, investigação e julgamento. Imparcialidade.

Pode-se delinear três grandes modelos (nos quais se insere ao longo do curso histórico e do viés democrático) do processo. Aqui são apresentados em linhas gerais (destacando-se que suas nuances e expressões não são estanques) e correlacionados aos propósitos desse artigo.

No **processo inquisitorial**: (i) poderia ser negligenciada a acusação (o objeto de investigação); (ii) se confundiam as figuras de acusador e julgador; (iii) impossibilitava-se a defesa, ou quando muito, com caráter meramente formal; (iv) não se franqueava atividade probatória, ou era a instâncias metafísicas, e (v) como consequência a decisão (despida que era de fundamentação racional). Há certas reminiscências do processo inquisitorial no processo administrativo, sobretudo pelo curso de ofício e o amplo poder instrutório conferido à Administração (o que encontra fundamento na indisponibilidade do interesse e na busca do mais próximo à verdade), além de integrarem o mesmo ente o acusador e julgador. Portanto, o contraditório se coloca como uma verdadeira garantia magna para o exercício do direito de defesa.

À luz do objeto desse artigo, um ponto de destaque concerne à **imparcialidade do julgador**. Certamente integram a mesma organização (o mesmo órgão, a rigor – o

mesmo Tribunal de Contas) o agente investigador (auditor) e o agente julgador (Conselheiro/Ministro). Não obstante, **deve-se assegurar o máximo possível a imparcialidade entre esses agentes**, com instrumentos como a indelegabilidade da atividade julgadora e que as instâncias investigativas, instrutórias e revisoras (eventualmente a que manifesta conclusão prévia ao julgamento) não se confundam.

No **processo acusatório** se vislumbra uma maior distinção entre o agente investigador e acusador e outorga de meios à produção de provas. Corresponde ao modelo adversarial do processo civil (partes em litígio em ampla liberdade como inimigas). O julgamento encerra o devido processo legal desenvolvido sob o crivo do contraditório e em ampla defesa.

Por fim, o **modelo consensual** (dialógico, participativo, cooperativo) de processo é um panorama utópico em que todos os sujeitos atuam em colaboração para a melhor decisão e envidam esforços para a atividade instrutória ser a representação mais próxima da realidade. É dever dos sujeitos no processo administrativo perante o Tribunal de Contas, todavia, pautarem a sua atuação segundo a boa-fé nas dimensões informação, lealdade e cooperação. De igual sorte, à guisa dessa inspiração mais imparcial de processo, é possível o efetivo respeito ao contraditório. Assim como já se encontram cindidas as atividades de investigação e de julgamento, igualmente se recomenda que diversos órgãos (segundo a estrutura hierárquica) perfaçam atividades de investigação e de conclusão.

3.3. Considerações sobre o momento de alegações finais.

Onde e quando ficaria o espaço e o momento para a apresentação das alegações finais - antes da elaboração do voto ou após a elaboração do voto e antes da decisão?

E as manifestações técnicas? Um modo de visualizar a aptidão para o exercício do contraditório (e a aposição de manifestações finais a serem efetivamente apreciadas) é a partir do ciclo de instrução. Encerradas as questões controversas (fatos e normas) e sobre elas todos se manifestando, o feito está apto a julgamento. Nesse sentido, a manifestação final da parte poderia ocorrer antes do julgamento.

Nada impede que haja uma manifestação técnica imediatamente antes de o feito seguir para o julgamento. Nesse caso, a apreciação técnica não pode apresentar inovações (sob pena de reabertura do contraditório), o que não se confunde com a conclusão do colmate dos fatos (estampados nos autos, seja em provas, seja em alegações do apurado) no ajuste típico-normativo (em linhas gerais, a regularidade ou irregularidade das contas).

Entende-se que o mais adequado tempo e modo para a aposição de manifestações finais (dando sentido, inclusive, à expressão “finais”) **seja antes da elaboração do voto**. A atividade julgadora já se inicia com a apreciação individual do relator, quer se entenda se tratar de um ato complexo (a apreciação individual do relator se uniria às apreciações dos demais Conselheiros ou Ministros e somente então houvesse a decisão em si consolidada) quer composto (mais tons de chancela e referendo pelos demais membros que se apõe à apreciação do relator).

4. Proposta: por um fluxo de trabalho regulamentado que garanta: (i) às pessoas apontadas nos relatórios dos Tribunais de Contas a oportunidade de apresentar as alegações finais antes da tomada da decisão no processo de contas e (ii) o máximo de imparcialidade possível nas conclusões dos relatórios.

Considerando a necessidade de garantir o direito ao contraditório em todas as fases e momentos do processo de trabalho de controle externo em um fluxo que observe:

- (i) os princípios fundamentais estabelecidos na *NBASP/ISSAI 100* e nas normas dela derivadas;
- (ii) os controles necessários para garantir a imparcialidade da análise e a qualidade dos trabalhos, nos moldes dos requisitos das *NBASP/ISSAI 130 e 140*;
- (iii) bem como a garantia de direitos individuais das pessoas com responsabilidade apurada nos relatórios dos Tribunais de Contas e de um processo de julgamento justo previstos nos princípios da *NBASP/INTOSAI-P 50* lidos à luz da legislação processual brasileira aplicável;

Os autores deste ensaio propõem o seguinte fluxo genérico de trabalho (não exaustivo) que pode ser adaptado às diversas atribuições constitucionais dos Tribunais de Contas (cuja apresentação gráfica, a figura 4, encontra-se em anexo):

Ref	Tarefa	Responsável	Princípio/ Requisito/Lei	Justificativa
1	Autorização do início de um trabalho	Equipe de Fiscalização revisora/ supervisora	NBASP 140. 5. NBASP 100. 35,38.	Para o Tribunal de Contas (TC) ter um controle global sobre as fiscalizações que estão acontecendo e alinhá-las à sua estratégia global de fiscalização, é necessário que uma equipe faça esse de priorização e autorização de ações de fiscalização. Essa decisão não deveria ficar na mão dos próprios auditores que irão executá-las, o que configuraria um conflito óbvio de interesses.
2	Elaboração do termo de trabalho (estabelecimento formal dos objetivos/ questões, escopo e possíveis relatórios)	Equipe de Fiscalização inicial	NBASP 100. 44.	Após autorizado um determinado trabalho, é importante que seus objetivos (questões que se pretende responder) e seu escopo (recorte de objeto que será analisado e os critérios que serão utilizados para analisá-lo) estejam claros para a equipe que irá realizar a fiscalização e o Tribunal de Contas institucionalmente, que é o responsável pela qualidade deste trabalho.

Ref	Tarefa	Responsável	Princípio/ Requisito/Lei	Justificativa
3	Ciência/Comunicação do escopo	Gestor da entidade fiscalizada	NBASP 100. 43,44. LF 9.784/99. Art. 3º, II LE 20.656/21. Art. 4º, II	As normas estabelecem que entidade fiscalizada deve ser comunicada sobre os termos em que a fiscalização do TC acontecerá. O que é reforçado pela legislação nacional e estadual de processo administrativo, que coloca a ciência da tramitação dos processos como um direito do administrado.
4	Coleta e análise de evidências (para responder às questões do termo de trabalho)	Equipe de Fiscalização inicial	NBASP 100. 49,50.	As normas colocam as evidências (as informações utilizadas para comprovar que o objeto está ou não em conformidade com critério) como a base fundamental das conclusões constantes nos relatórios emitidos pelo TC.
5	Elaboração do relatório com conclusões preliminares	Equipe de Fiscalização inicial	NBASP 100. 49.	As normas pontuam que antes do relatório ser elaborado, é importante que ele seja comentado pela entidade fiscalizada como modo de validar as evidências e conclusões ali contidas.
6	Revisão do relatório com conclusões preliminares	Equipe de Fiscalização revisora/ supervisora	NBASP 140. 5. NBASP 100. 35,38.	Como meio do TC ter garantias sobre a qualidade e a imparcialidade das análises e conclusões desde o relatório preliminar, é interessante que ele seja revisado por uma equipe composta por auditores que não participaram da sua elaboração (com poder de propor e realizar alterações, se necessário).
7	Comentários sobre as conclusões preliminares	Gestor da entidade fiscalizada	NBASP 100. 49.	A entidade fiscalizada deve ter a oportunidade de comentar sobre os apontamentos do relatório preliminar. Isso inclusive ajuda a incrementar a qualidade do relatório que será levado a julgamento e/ou homologação.
8	Análise dos comentários da entidade fiscalizada e incorporação destes no relatório	Equipe de Fiscalização inicial	NBASP 100. 49. NBASP 400. 59. NBASP 3000. 129-130.	Os comentários da entidade auditada devem ser incorporados ao relatório que será levado a julgamento e/ou homologação, seja como forma para retirar apontamentos que não se sustentem ou robustecer os apontamentos que permanecerem.
9	Elaboração do relatório para julgamento das conclusões baseadas em evidências	Equipe de Fiscalização inicial	NBASP 100. 51. NBASP 400. 59. NBASP 3000. 129-130.	
10	Revisão e autorização para o encaminhamento do relatório para julgamento das conclusões baseadas em evidências	Equipe de Fiscalização revisora/ supervisora	NBASP 140. 5. NBASP 100. 35,38.	Como meio do TC ter garantias sobre a qualidade e a imparcialidade das análises e conclusões do relatório que será levado a julgamento, é interessante que ele seja revisado por uma equipe composta por auditores que não participaram da sua elaboração (com poder de propor e realizar alterações, se necessário), bem como ter o seu encaminhamento autorizado por um auditor-supervisor ou unidade técnica supervisora.

Ref	Tarefa	Responsável	Princípio/ Requisito/Lei	Justificativa
11	Abertura de contraditório	Conselheiro Relator	NBASP 50. 6. CF. Art. 5º, LIV, LV. CPC. Art. 7º.	O Conselheiro-Relator ao zelar pelo efetivo contraditório às partes, deve abrir oportunidade das pessoas com responsabilidade apurada apresentar sua defesa.
12	Ciência e apresentação de defesa	Pessoa Responsável Apurada	NBASP 50. 6. CF. Art. 5º, LIV, LV. CPC. Art. 7º.	As pessoas com responsabilidade apurada nos relatórios do TC devem ter <u>ciência</u> sobre aquilo que estão sendo acusadas e das possíveis consequências (sanções) e apresentar sua <u>manifestação</u> defesa sobre os fatos apontados (dois elementos essenciais do direito ao contraditório).
13	Análise técnica dos argumentos da defesa	Equipe de Fiscalização revisora/ supervisora	NBASP 50. 7,10. NBASP 130/140	Os argumentos das pessoas com responsabilidade apurada podem ser analisados pelo corpo de auditores do TC. Como forma de garantir maior imparcialidade desta análise (o que é essencial em um processo de julgamento), seria interessante que esta análise (se ocorrer) fosse feita por auditores que não participaram da elaboração do relatório que foi levado a julgamento.
14	Emissão de parecer opinativo	Ministério Público de Contas	NBASP 50	O Ministério Público junto ao TC, como guardião da lei, pode emitir um parecer opinativo sobre os argumentos constantes no relatório que foi levado à julgamento e na defesa das pessoas com responsabilidade apurada, na forma colocada pela legislação aplicável e os regimentos internos de cada TC.
15	Abertura de alegações finais	Conselheiro Relator	NBASP 50. 6. CF. Art. 5º, LIV, LV. CPC. Art. 7º; 9º. LF 9.784/99. Art. 3º, III LE 20.656/21. Art. 4º, III	O Conselheiro-Relator ao zelar pelo efetivo contraditório às partes, deveria/poderia abrir oportunidade das pessoas com responsabilidade apurada apresentar suas manifestações finais e, assim, garantir que uma eventual decisão contra a pessoa com responsabilidade apurada ocorra apenas após ela ser previamente ouvida.
16	Apresentação de alegações finais	Pessoa Responsável Apurada	NBASP 50. 6. CF. Art. 5º, LIV, LV. CPC. Art. 7º; 9º. LF 9.784/99. Art. 3º, III LE 20.656/21. Art. 4º, III	Com a oportunidade das pessoas com responsabilidade apurada nos relatórios do TC apresentarem suas alegações finais, a elas são asseguradas a <u>efetiva influência</u> sobre a decisão e a <u>não-surpresa</u> em relação a argumentos que foram produzidos após a sua manifestação prévia (outros dois elementos essenciais ao pleno exercício do direito ao contraditório).

Ref	Tarefa	Responsável	Princípio/ Requisito/Lei	Justificativa
17	Elaboração do Voto	Conselheiro Relator	NBASP 50. 6, 7 CF. Art. 5º, LIV, LV. CPC. Art. 10, 489, §1º, IV LF 9.784/99. Art. 13, II, III LE 20.656/21. Art. 17, III, VI	Após ouvir as alegações finais e garantido o pleno exercício do direito ao contraditório, o Conselheiro-Relator deve então tomar sua decisão, que é expressa na forma de Voto, que precisa “enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador”. O voto é levado para o Colegiado competente, que tem a palavra final sobre o processo, que é expressa na forma de Acórdão.
18	Tomada de Decisão- Elaboração do Acórdão	Colegiado		

O fluxo de trabalho descrito acima é cabível em situações em que o relatório produzido pelo corpo de auditores tem como consequência o **juízo** de responsabilidades, aplicação de sanções e expedição de determinações para o cumprimento de dispositivos legais. Geralmente estes relatórios são oriundos de trabalhos com viés de conformidade.

Por sua vez, os relatórios oriundos de trabalhos com viés operacional ou financeiro geralmente não têm as consequências listadas no parágrafo anterior, no máximo há a expedição de recomendações à entidade fiscalizada. Via de regra, eles precisam apenas ser **homologados** pelo Conselheiro-Relator e/ou o Colegiado. Deste modo, este fluxo processual pode ser simplificado e, ainda assim, obedecer aos princípios de auditoria e à legislação processual aplicável, conforme o quadro a seguir:

Ref	Tarefa	Responsável	Princípio/ Requisito/Lei	Justificativa
<i>Repetição dos passos 1 a 8 do quadro anterior</i>				
9	Elaboração do relatório para homologação das conclusões baseadas em evidências	Equipe de Fiscalização inicial	NBASP 100. 51. NBASP 400. 59. NBASP 3000. 129-130.	Os comentários da entidade auditada devem ser incorporados ao relatório que será levado a homologação, seja como forma para retirar apontamentos que não se sustentem ou robustecer os apontamentos que permanecerem.
19	Revisão e autorização para o encaminhamento do relatório para homologação das conclusões baseadas em evidências	Equipe de Fiscalização revisora/ supervisora	NBASP 140. 5. NBASP 100. 35,38.	Como meio do TC ter garantias sobre a qualidade e a imparcialidade das análises e conclusões do relatório que será levado a julgamento, é interessante que ele seja revisado por uma equipe composta por auditores que não participaram da sua elaboração (com poder de propor alterações, se necessário), bem como ter o seu encaminhamento autorizado por um auditor-supervisor ou unidade técnica supervisora.

Ref	Tarefa	Responsável	Princípio/ Requisito/Lei	Justificativa
20	Abertura para manifestação dos gestores	Conselheiro Relator	NBASP 50. 6. CF. Art. 5º, LIV, LV. CPC. Art. 7º, 9º e 10.	O Conselheiro-Relator ao zelar pelo efetivo contraditório às partes, “ <i>mesmo em matérias sobre a qual deva decidir de ofício</i> ” (caso dos relatórios encaminhados para homologação), também deveria/poderia abrir oportunidade para os gestores responsáveis apresentarem suas manifestações finais antes da homologação do relatório pelo TC.
21	Apresentação das manifestações do gestor	Gestor da entidade fiscalizada	NBASP 50. 6. CF. Art. 5º, LIV, LV. CPC. Art. 7º; 9º. LF 9.784/99. Art. 3º, III LE 20.656/21. Art. 4º, III	Com a oportunidade dos gestores apresentarem suas manifestações antes da homologação do relatório, a eles são asseguradas a <u>efetiva influência</u> sobre a decisão e a <u>não-surpresa</u> em relação a argumentos que foram produzidos após a sua manifestação prévia (outros dois elementos essenciais ao pleno exercício do direito ao contraditório, além da ciência prévia e da manifestação que, de certa forma, estão presentes no passo 7- Comentários sobre as conclusões preliminares).
17	Elaboração do Voto	Conselheiro Relator	NBASP 50. 6, 7 CF. Art. 5º, LIV, LV. CPC. Art. 10, 489, §1º, IV LF 9.784/99. Art. 13, II, III LE 20.656/21. Art. 17, III, VI	Após ouvir as manifestações do gestor e garantido o pleno exercício do direito ao contraditório, <u>mesmo em matérias sobre a qual deva decidir de ofício</u> , o Conselheiro-Relator deve então tomar sua decisão, que é expressa na forma de Voto, que precisa “ <i>enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador</i> ”. O voto é levado para o Colegiado competente, que tem a palavra final sobre o processo, que é expressa na forma de Acórdão.
18	Tomada de Decisão-Elaboração do Acórdão	Colegiado		

Concluindo este ensaio, entendemos que este fluxo processual proposto pode e deve ser debatido e aperfeiçoado à luz dos princípios das normas de auditoria e da legislação nacional aplicável. Além disso, ensaios futuros poderão versar sobre a adaptação deste fluxo processual às peculiaridades e necessidades das diversas ações de controle externos atribuídas aos Tribunais de Contas, como: (i) a emissão do parecer prévio sobre contas de governo; (ii) o julgamento de prestação de contas; (iii) o registro da legalidade de atos de pessoal (com as condicionantes do Supremo Tribunal Federal); e (iv) o fluxo processual das tomadas de contas extraordinárias e outras fiscalizações iniciadas por iniciativa própria dos Tribunais de Contas.

Curitiba, 06 de outubro de 2021.

FIGURA 4 – PROPOSTA DE FLUXO DO PROCESSO DE CONTAS

