

# HUM@NÆ

Questões controversas do mundo contemporâneo

n. 17, n. 3

**Direito e Sociedade em um Mundo em Mudança**  
***Reflexões Interdisciplinares***

## **DEVIDO PROCESSO LEGAL NO ÂMBITO DO TRIBUNAL DE CONTAS**

Danilo Gomes de MELO<sup>1</sup>  
João Claudio Carneiro de CARVALHO<sup>2</sup>

### **Resumo**

Este trabalho argumenta que o princípio do devido processo legal deva ser observado perante os Tribunais de Contas. Os atos que ocorrem interna e previamente ao relatório de auditoria especial precisam observar as garantias previstas na Constituição Federal de 1988. Caso relatórios de auditorias não observem as garantias constitucionais, eles devem ser declarados nulos por vício de forma.

**Palavras-Chave:** 1. Relatório; 2. Auditoria Especial. 3. Tribunal de Contas; 4. Devido Processo Legal; 5. Nulidade.

### **Abstract**

This work argues that the principle of due process of law must be observed before the Courts of Auditors. The acts that occur internally and prior to the special audit report must observe the guarantees provided for in the Federal Constitution of 1988. If audit reports do not observe the constitutional guarantees, they must be declared null due to a defect in form.

**Key-Words:** 1. Report; 2. Special Audit; 3. Audit Office; 4. Due Process of Law; 5. Nullity.

### **1. Introdução.**

O presente artigo científico possui pano de fundo bastante particular, uma vez que busca unificar, de um lado, o princípio do devido processo legal, e, de outro, os procedimentos de análise de auditoria especial em trâmite perante os Tribunais de Contas.

---

<sup>1</sup> Doutor e Mestre em Direito (UNICAP). Professor de Direito Processual Civil da Faculdade de Ciências Humanas ESUDA e Professor de Direito Processual Civil do Centro Universitário Estácio do Recife. Advogado. Email: [advdanilomelo@gmail.com](mailto:advdanilomelo@gmail.com)

<sup>2</sup> Doutor e Mestre em Direito (UFPE). Professor de Direito Tributário da Faculdade de Ciências Humanas ESUDA. Professor Adjunto I do Departamento de Direito Público do Centro de Ciências Jurídicas (UFPB). Advogado. Email: [jclaudio2802@gmail.com](mailto:jclaudio2802@gmail.com)

Este texto foi construído a partir da análise e defesa perante um caso real (defesa prévia) interposta perante o Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. Embora o caso seja público, exatamente porque o processo tramite sem qualquer restrição, podendo ser facilmente consultado quanto ao andamento perante o sistema de consulta da Corte de Contas de Pernambuco, aqui se optou por não fazer referência ao processo, nem às partes envolvidas, nem ao auditor julgador ou ao membro do ministério público de contas.

O texto foi construído a partir de uma metodologia dedutiva, lastreado em caso real, revelando-se uma pesquisa eminentemente empírica, cujo problema de pesquisa pode ser traduzido no seguinte questionamento: as apurações levantadas em auditoria especial devem respeitar o princípio do devido processo legal? O devido processo legal é um princípio constitucional encontrado no artigo 5º da Constituição Federal de 1988, mantendo íntima relação com a ampla defesa, com o contraditório e com o direito recursal. A questão que se coloca aqui é saber se o relatório de auditoria especial que aponta eventuais irregularidades de contas submetidas a apreciação constitucional do Tribunal de Contas precisa observar o devido processo legal nessa acepção mais ampla, considerando a natureza administrativa do referido parecer.

Para atingir o objetivo de responder ao problema apresentado, o texto será dividido em três partes, contando inclusive com a presente introdução. No capítulo seguinte, será abordado a natureza do Tribunal de Contas, enquanto corte que ampara e faz parte da estrutura do Poder Legislativo; no capítulo terceiro, o debate será realizado analisando o princípio do devido processo legal e seus desdobramentos. Na conclusão, o texto emitirá opinião fundamentada em que defende a necessidade de irrestrita obediência ao princípio do devido processo legal mesmo no trâmite administrativo das diligências realizadas pela equipe de auditores do Tribunal de Contas, sob pena de nulidade de seu relatório.

## **2. Natureza Jurídica dos Tribunais de Contas na Constituição Federal de 1988.**

Os Tribunais de Contas não fazem parte da estrutura do poder judiciário, embora carregem o termo “Tribunais” em sua designação.

Segundo a Constituição Federal de 1988, o Poder Legislativo possui a função atípica de apreciar e julgar as contas que lhes são apresentadas, de sorte a executar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração pública direta e indireta, examinando a legalidade das despesas, a legitimidade, a economicidade, a aplicação das subvenções e a renúncia das receitas.

A Constituição Federal de 1988 preconiza que

CF 1988, Art. 70 .....

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumas obrigações de natureza pecuniária.

Decorre de determinação constitucional que esse controle de contas públicas (controle de despesas), rege-se por princípios do direito financeiro, e é exercido diretamente pelo Congresso Nacional mediante auxílio do Tribunal de Contas da União (CF 1988, Art. 71).

Em nível estadual e distrital, cabe às constituições estaduais e à lei orgânica do distrito federal dispor sobre a organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas que auxiliarão respectiva às casas legislativas estaduais (Assembleias Legislativas Estaduais) e à Câmara Distrital. Os municípios não podem constituir Tribunais de Contas Municipais após a Constituição Federal de 1988, graças a vedação expressa contida no Art. 31 da CF 1988. Apesar dessa interpretação, o Supremo Tribunal Federal mantém entendimento de que é vedada a criação de novos tribunais de contas na estrutura dos municípios, embora a Constituição Federal de 1988 não tenha determinado a extinção de nenhum dos tribunais municipais existentes (STF, ADI 687). Outra conclusão que se retira do julgado da Ação Direta de In-

constitucionalidade 687, é que o Supremo Tribunal Federal não impediu que fossem criados novos tribunais de contas municipais para analisar especificamente as contas dos municípios, condicionando a eventual criação a manutenção dessa estrutura dentro do poder legislativo estadual.

Na estrutura brasileira existiram trinta e quatro (34) Tribunais de Contas no Brasil. (i) O Tribunal de Contas da União – TCU, (ii) 27 Tribunais de Contas dos Estados, (iii) 02 Tribunais de Contas dos Municípios de São Paulo e do Rio de Janeiro, além de (iv) 04 Tribunais de Contas dos Municípios da Bahia, de Goiás, do Ceará e do Pará. No caso do Ceará, a Emenda Constitucional 92/2017 extinguiu o Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará que passou a intergar a estrutura do Tribunal de Contas do Estado do Ceará.

No Estado de Pernambuco, o Tribunal de Contas possui funcionamento previsto no Art. 29 e atribuições previstas no Art. 30 da Constituição Estadual de 1989.

#### Constituição do Estado de Pernambuco

.....

Art. 29. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da administração indireta e fundacional, será exercida pela Assembléia Legislativa, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

§1º A fiscalização mencionada neste artigo incidirá sobre os aspectos da legalidade, legitimidade, eficácia, eficiência, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

§2º É obrigatória a prestação de contas por qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado responda ou que, em nome deste, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Conquanto, não restam dúvidas que os Tribunais de Contas possuem previsão constitucional com funcionamento de fiscalização auxiliar para as casas legislativas respectivas (TCU para o Congresso; TCE para a Assembleia Legislativa) com semelhantes atuações. Os atos ocorridos dentro dos Tribunais possuem a natureza

de atos administrativos.

A Corte de Contas de Pernambuco pode atuar de ofício, mediante provocação do Ministério Público, das autoridades financeiras e orçamentárias ou dos demais órgãos auxiliares, devendo fazer com que seu atos preparatórios (investigações, apurações, levantamentos, diligências) dependam de legitimidade constitucional para atingirem seus objetivos.

Constituição do Estado de Pernambuco

Art. 32

.....  
§4º O Tribunal de Contas, age de ofício ou mediante provocação do Ministério Público ou das autoridades financeiras e orçamentárias e dos demais órgãos auxiliares, se verificar irregularidades em qualquer despesa, inclusive as decorrentes de contrato.

Como se observa, não existe autorização constitucional para que os atos realizados internamente ao Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco possam ser realizados sem obediência aos princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório, do devido processo legal ou da obtenção de provas lícitas, cujos alcance e consequências serão analisados no capítulo subsequente.

### **3. Devido processo legal, ampla defesa e contraditório como corolários de atos administrativos.**

Relatório de auditoria especial que não observa o princípio do devido deve ser reconhecido ato nulo, em função de vício formal. O vício formal se constata na inobservância aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da necessidade de coleta de prova lícita a fim de subsidiar tomada de decisões administrativas.

No meio jurídico, mais precisamente entre os teóricos da sociologia jurídica, há um instigante debate acadêmico a respeito dos limites do procedimento. Entre procedimentalistas, sustentados pela Teoria de Niklas Luhmann, a obediência ao procedimento teria o condão de legitimar decisões tomadas. Assim, não caberia discussão a respeito da “aprovação” de determinado conteúdo decisional, pois, uma

vez observadas às regras do procedimento, a decisão precisaria ser “aceita” (LUHMANN, 1980, p.32-33).

Um dos principais problemas que são resolvidos por essa teoria guarda relação com o eterno questionamento sobre a finalidade do direito: alcançar a justiça. Isso porque, procedimentalistas enxergam a justiça como um valor abstrato, inatingível, provavelmente utópico. Dessa maneira, [eles] preferem se esquivar do fardo de debatê-la, reduzindo a complexa questão à obediência de regras injuntivas. Não cabe colecionar aqui os desafios que a “legitimação pelo procedimento” carrega: os supostos critérios de indiferença ou de injustiça que supostamente seus críticos lhes impõe.

A toda evidência, mesmo para teóricos defensores da tese procedimental, o procedimento não pode ser vilipendiado, sob pena de não alcançar a finalidade, ou seja, legitimar. Para legitimar, o procedimento precisa observar regras universais que poderiam ser identificadas no Brasil com os cânones constitucionais, entre os quais o devido processo legal, a ampla defesa, o contraditório e o direito à prova lícita.

Segundo a Constituição Federal de 1988, as pessoas possuem o direito fundamental ao devido processo legal, à prova lícita, à ampla defesa e ao contraditório. Pouco importa se o processo tramita na esfera judicial ou na esfera administrativa.

#### Constituição Federal de 1988

Art. 5º .....

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;

LVI - são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos;

Difícilmente se encontrará algum argumento teórico que contrarie os dispositivos mencionados. A retórica contrária a esses princípios provavelmente não

reuniria muitos adeptos. Por outro lado, **na prática**, as atitudes emanadas do poder público precisam ser vigiadas quanto à obediência aos comandos aludidos, cabendo a qualquer uma das funções estatais o *múnus* de controlar atos que decorram da mitigação dos princípios elencados.

Portanto, os Tribunais de Contas, exatamente porque atuam na condição de órgãos de julgamento, ainda que pertencentes a estrutura do poder legislativo, devem zelar que para que os atos que lhe subsidiam tenham sido constituídos à luz do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório ou que os pleitos tenham sido anteriormente embasados no primado da prova lícita.

O direito à prova lícita significa aquela obtida por meios lícitos, mas também guarda relação com o direito à prova produzida segundo os ditames legais, em obediência ao contraditório, construída com isenção ideológica, sem más intenções, despida de manobras. Observar essa garantia constitucional significa tutelar a dignidade humana; afinal, o homem não pode ser transformado em objeto de ações estatais.

Na sua acepção originária, esse princípio [dignidade da pessoa humana], proíbe a utilização ou transformação do homem em objeto dos processos e ações estatais. O Estado está vinculado ao dever de respeito e proteção do indivíduo contra exposição a ofensas ou humilhações (MENDES, BRANCO E COELHO, 2009, p. 538).

Destarte, o argumento colocado aqui diz respeito a necessidade de relatório da auditoria especial observar os princípios elencados. Se o “relatório da auditoria especial” possuísse apenas a natureza de um **resumo descritivo** de atos, sobre os quais o Tribunal de Contas deveria analisar e julgar, esse ato possuiria uma natureza enunciativa. Ainda fosse somente isso, o relatório precisaria observar os princípios citados. Os pareceres administrativos são manifestações de órgãos técnicos sobre assuntos submetidos à sua consideração.

Segundo Hely Lopes Meireles,

Parecer técnico: é o que provém de órgão ou agente especializado na matéria, não podendo ser contrariado por leigo ou, mesmo, por superior hierárquico. Nessa modalidade de parecer ou julgamento não prevalece a hierarquia administrativa, pois não há subordinação no campo da técnica (MEIRELES, 2004, p. 193).

Apesar do caráter opinativo que os pareceres possuem, não existe precedente na teoria das fontes do direito administrativo capaz de justificar que atos administrativos mitiguem princípios constitucionais, pouco importando a natureza que ostentem.

O relatório da auditoria especial não se constitui simplesmente de um arrolado descritivo de informações colecionadas, mas há sim juízos de valores que vão desde a narrativa — e não uma ação descritiva — até à articulação argumentativa, transvestindo-se de peça acusatória. Nesse aspecto, os relatórios de auditoria especial se assemelham às peças acusatórias. Isso porque, as peças acusatórias não são construídas na fase de investigação criminal. O Ministério Público não gerencia ou coordena a fase de investigação, exatamente para não contaminar a acusação. Traçando um paralelo, porque absolutamente necessário, a autoridade policial informa suas convicções ao Ministério Público para que ela possa apresentar denúncia. No caso do relatório da auditoria especial, ele é apenas o resultado investigativo da equipe de auditoria especial que se fez presente no caso, diligenciando, coletando provas, ouvindo pessoas, direcionando as investigações, atuando diretamente nas provas, estabelecendo juízo de valor condenatório, para no final entabular pedido de condenação. A equipe de auditores coleciona as provas e as utiliza para fins de acusação no relatório de auditoria especial que serve como peça fundamental a ser julgada no Tribunal de Contas.

Não se pode exigir imparcialidade do relatório de auditoria especial a ser analisada perante a Corte Estadual de Contas, mas se está exigindo que as informações colhidas, que as provas testemunhais obtidas e todo acervo probatório que lhe serve de fundamento para o pleito condenatório fossem construídos mediante a presença das partes interessadas, em justa homenagem aos princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório, da prova lícita e do devido processo legal. Não faz sentido que a equipe de auditoria especial notifique apenas uma das partes (o poder público, por exemplo) para participar de atos e de inspeções que articulou, mas os privados que foram sujeitos-objetos da auditoria não tenham sido comunicados.

O argumento construído aqui resume duas visões sobre o relatório de auditoria especial: uma, que caracteriza o relatório da auditoria especial como ato

preliminar, o qual não dependeria da obediência de nenhum rito ou procedimento, manifestando-se livremente em relação a qualquer parâmetro legal ou constitucional. Como consequência, os levantamentos e as diligências realizadas como fundamento desse mesmo relatório poderiam ser realizados de maneira subjetiva, sem a presença dos interessados, tal como os auditores bem entendessem. Outra visão, defendida aqui, é uma antítese: o relatório de auditoria precisa para ser confeccionado (ou construído) observar as leis e a Constituição Federal de 1988, sob pena de ser anulado por vício formal.

Na condição de ato administrativo, os relatórios de auditoria normalmente são possíveis mediante inspeções das quais são lavrados termos, procedidos levantamentos mediante ouvida de pessoas pretensamente interessadas com serviços executados. A Comissão designada pelo Tribunal de Contas tem acesso aos instrumentos jurídicos, fiscaliza a realização de serviços contratados ou conveniados, toma declarações de terceiros, vistoria obras para então chegar às suas conclusões. O relatório constituiu uma situação nova, resultado de sua fiscalização.

A questão que se impõe é saber se atos administrativos declaratórios, por imporem situação nova às partes fiscalizadas, não imporiam a necessidade de que as partes envolvidas (fiscalizadas) participassem dos levantamentos, do acompanhamento para depoimento de pessoas, ou mesmo, dos interessados estarem presentes nas visitas aos serviços realizados em benefício do poder público.

Este texto entende que as partes auditadas deveriam participar de todos esses atos. Não adiante que a equipe de auditoria comunique apenas uma das partes para realização dessas visitas e de seus atos. Contudo, se a equipe de auditoria especial deixar de comunicar os demais auditados para os mesmíssimos atos, o produto de suas investigações (relatório) deve ser declarado nulo. Se essa omissão não ofender os princípios do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório e da obtenção da prova lícita, no mínimo terá vilipendiado o princípio da paridade processual (igualdade instrumental), que coloca as partes interessadas em pé de igualdade.

A Lei Orgânica do Tribunal de Contas de Pernambuco prevê que as partes interessadas sejam notificadas para apresentação de defesa prévia (Art. 40). A Lei de Procedimento Administrativo Estadual determina as fases que se sucedem a realização dos atos administrativos (Lei Estadual nº 11.781/2000).

Art. 41. Os interessados serão intimados de prova ou diligência ordenada, com antecedência mínima de três dias úteis, mencionando-se data, hora e local da realização.

Não se pode desejar que o relatório de auditoria, em exercício de poder administrativo de fiscalização, seja materializado sem oportunizar as partes interessadas qualquer ciência dos atos que se sucederam para que pudessem minimamente participar.

O relatório nasce como produto de um contexto de fiscalização, constituindo situação jurídica nova, sugerindo punições ou declarando direitos, mas se revestindo de legalidade na medida em que permite aos interessados a mais franca participação; posição adversa é estranha, por não se conformar com os princípios do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório e da prova lícita.

Ao regular o direito ao contraditório e à ampla defesa não pode o legislador desequilibrar os interesses e as partes em conflito, estabelecendo os meios necessários para que se atinja o equilíbrio entre estas, garantindo, assim, tratamento paritário entre as partes no processo (MENDES, COELHO E BRANCO, 2009, p. 631).

Se relatório não observar os princípios constitucionais mencionados, encontra-se eivado de ilegalidades que devem ser reconhecidos, com a finalidade de declará-lo nulo. Uma vez declarado nulo, o Tribunal de Contas deve ordenar o retorno dos autos à fase de inspeção, a qual deve ocorrer mediante comunicação às partes interessadas prejudicadas com realização de colheita de provas à sua revelia.

Em tese alternativa, uma vez que a Corte de Contas perceba o vício formal aventado, deve deliberar pelo arquivamento do relatório de auditoria especial sem punições, lavrando-se a respectiva ata com a devida publicidade (Reg.Int. do Tribunal de Contas de Pernambuco, Art. 129, §1º).

#### 4. Considerações

Este trabalho conclui que os princípios do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório e da obtenção de provas lícitas deve vigiar todos os atos realizadas no âmbito da administração pública, notadamente quando ostentam opiniões e declaram direitos, representando o interesse público.

Dessa forma, se o ato administrativo emite posicionamento público oficial, ele não pode ser construído sem que as partes envolvidas tenham participado das fases procedimentais que antecederam suas conclusões. As conclusões contidas em relatório de auditoria especial não precisam concordar com as partes, posto que devem ser confeccionados de forma livre, mas não podem mitigar que as partes auditadas estejam presentes durante a coleta de provas que subsidiam suas conclusões.

O relatório de auditoria especial que se lastreia em fatos apurados, em diligências realizadas, em ouvida de pessoas (testemunhas), que lavra ouvida de terceiros, que realiza perícia técnica, somente terá validade se dessas fases procedimentais as partes auditadas estiverem presentes, sob pena desse ato (relatório) estar condenado à acusação de vício formal. Não se pode dar o direito daqueles que vão realizar um relatório eventual ou potencialmente punitivo misturar sua atuação com a coleta de provas, pois essas não se livrarão do argumento de provas ilícitas. Em estados democráticos de direito não se pode conceder a prerrogativa do acusador manusear as provas diretamente, pois elas devem ser construídas despidas de qualquer ideologia.

Evidente que a construção de provas despidas de qualquer ideologia não é tarefa simples. Contudo, essa tarefa se tornará mais eficiente sob o ponto de vista jurídico-democrático se as partes envolvidas estiverem presentes nos autos, acompanhando a colheita probatória, podendo diligenciar paralelamente, a fim de lastrear seus argumentos defesa. Não se pode imaginar que a defesa de acusados apontados em relatórios de auditoria especial somente tenha acesso às provas depois que elas estiverem construídas, notadamente por aqueles que delas se utilizam para articular a acusação de malfeitos.

Dessa forma, o presente artigo se apresenta como manifesto em busca da efetividade de importantes garantias processuais às partes e aos acusados em geral, a partir de experiência prática colecionada em caso real, conforme narrado na introdução.

O efeito de um relatório de auditoria que não tenha observado às garantias processuais defendidas neste trabalho é o reconhecimento de nulidade por parte do Tribunal de Contas ou pelo poder judiciário em exame de legalidade frente a vício formal apurado.

## **5. Referências.**

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Disponível em [[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)], acesso em 15 de maio de 2023.

ESTADO DE PERNAMBUCO. Constituição Estadual. Brasília: Senado Federal. Disponível em [<https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/70449>], acesso em 15 de maio de 2023.

ESTADO DE PERNAMBUCO. Lei do Procedimento Administrativo (Lei Estadual 11.781/2000). Recife: Disponível em [<https://legis.alepe.pe.gov.br/>], acesso em 15 de maio de 2023.

LUHMANN, Niklas. Legitimação pelo procedimento. Tradução de Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MEIRELES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2004.

TRIBUNAL DE CONTAS DE PERNAMBUCO. Regimento Interno. Recife: Disponível em [[www.tce.pe.gov.br](http://www.tce.pe.gov.br)], acesso em 15 de maio de 2023.