

# A aplicação da Análise Econômica do Direito nas auditorias de controle externo: estudo sobre os benefícios da associação das metodologias para a análise do consequencialismo

**Carlos Richelle Sores da Silva**

---

Prof. Dr. Marcos Antônio Rios da Nóbrega

Coletânea de Pós-Graduação  
**Análise Econômica do Direito**



REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL  

---

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

**MINISTROS**

Bruno Dantas (Presidente)  
Vital do Rêgo (Vice-Presidente)  
Walton Alencar Rodrigues  
Benjamin Zymler  
Augusto Nardes  
Aroldo Cedraz  
Jorge Oliveira  
Antonio Anastasia  
Johnathan de Jesus

**MINISTROS-SUBSTITUTOS**

Augusto Sherman Cavalcanti  
Marcos Bemquerer Costa  
Weder de Oliveira

**MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCU**

Cristina Machado da Costa e Silva (Procuradora-Geral)  
Lucas Rocha Furtado (Subprocurador-Geral)  
Paulo Soares Bugarin (Subprocurador-Geral)  
Marinus Eduardo de Vries Marsico (Procurador)  
Júlio Marcelo de Oliveira (Procurador)  
Sérgio Ricardo Costa Caribé (Procurador)  
Rodrigo Medeiros de Lima (Procurador)



**DIRETOR-GERAL**

Adriano Cesar Ferreira Amorim

**DIRETORA DE ALTOS ESTUDOS  
E COOPERAÇÃO INSTITUCIONAL**

Flávia Lacerda Franco Melo Oliveira

**CHEFE DO DEPARTAMENTO  
DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS**

Clemens Soares dos Santos

**CONSELHO ACADÊMICO**

Maria Camila Ávila Dourado

Tiago Alves de Gouveia Lins e Dutra

Marcelo da Silva Sousa

Rafael Silveira e Silva

Pedro Paulo de Moraes

**COORDENADORA ACADÊMICA**

Leonardo Lopes Garcia

**COORDENADORES PEDAGÓGICOS**

Flávio Sposto Pompêo.

Georges Marcel de Azeredo Silva

Marta Eliane Silveira da Costa Bissacot

**COORDENADORA EXECUTIVA**

Maria das Graças da Silva Duarte de Abreu

**PROJETO GRÁFICO E CAPA**

Núcleo de Comunicação – NCOM/ISC

# **A aplicação da Análise Econômica do Direito nas auditorias de controle externo: estudo sobre os benefícios da associação das metodologias para a análise do consequencialismo**

**Carlos Richelle Soares da Silva**

Monografia de conclusão de curso submetida ao Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União como requisito parcial para a obtenção do grau de especialista.

**Orientador(a):**

Prof. Dr. Marcos Antônio Rios da Nóbrega

**Banca examinadora:**

Dr. Donato Volkens Moutinho

## REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

SILVA, Carlos Richelle Soares. **A aplicação da Análise Econômica do Direito nas auditorias de controle externo**: estudo sobre os benefícios da associação das metodologias para a análise do consequencialismo. 2023. Monografia (Especialização em Análise Econômica do Direito) – Instituto Serzedello Corrêa, Escola Superior do Tribunal de Contas da União, Brasília DF. 2023 fl.

## CESSÃO DE DIREITOS

NOME DO(A) AUTOR(A): Carlos Richelle Soares da Silva

TÍTULO: A aplicação da Análise Econômica do Direito nas auditorias de controle externo: estudo sobre os benefícios da associação das metodologias para a análise do consequencialismo

GRAU/ANO: Especialista/2023

É concedido ao Instituto Serzedello Corrêa (ISC) permissão para reproduzir cópias deste Trabalho de Conclusão de Curso e emprestar ou vender tais cópias somente para propósitos acadêmicos e científicos. Do mesmo modo, o ISC tem permissão para divulgar este documento em biblioteca virtual, em formato que permita o acesso via redes de comunicação e a reprodução de cópias, desde que protegida a integridade do conteúdo dessas cópias e proibido o acesso a partes isoladas desse conteúdo. O autor reserva outros direitos de publicação e nenhuma parte deste documento pode ser reproduzida sem a autorização por escrito do autor.

---

Carlos Richelle Sores da Silva  
cr.trajano@gmail.com

## FICHA CATALOGRÁFICA

L131a Silva, Carlos Richelle Soares

A aplicação da Análise Econômica do Direito nas auditorias de controle externo: estudo sobre os benefícios da associação das metodologias para a análise do consequencialismo/Carlos Richelle Soares da Silva. – Brasília: ISC/TCU, 2023.

(Monografia de Especialização)

1. Auditorias de Controle Externo. 2. Análise Econômica do Direito. 3. Consequencialismo 3. I. Título.

CDU 02

CDD 020

# **A aplicação da Análise Econômica do Direito nas auditorias de controle externo: estudo sobre os benefícios da associação das metodologias para a análise do consequencialismo**

**Carlos Richelle Soares da Silva**

Trabalho de conclusão do curso de pós-graduação lato sensu em Avaliação de Políticas Públicas realizado pelo Instituto Serzedello Corrêa como requisito para a obtenção do título de especialista.

Brasília, 24 de abril de 2023.

## **Banca Examinadora:**

---

Prof. Dr. Marcos Antônio Rios da Nóbrega  
Orientador  
Conselheiro Substituto  
Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco

---

Dr. Donato Volkers Moutinho  
Avaliador  
Secretário-geral de Controle Externo  
Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo

Dedico esse trabalho aos meus sobrinhos, que na verdade considero como filhos, Davi e Melina.

## Agradecimentos

Quero deixar registrada a minha sincera gratidão às autoridades e servidores do Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCM-SP), Tribunal de Contas da União (TCU) e Instituto Serzedelo Corrêa (ISC) por terem conferido a mim a oportunidade de participar deste curso. Eu sou muito grato pela oportunidade e pelo apoio que essas instituições me deram para alcançar meu objetivo, principalmente, em um momento em que o mundo atravessava uma pandemia.

Gostaria de agradecer à equipe responsável pela organização do curso, que em um momento de extrema dificuldade, onde todos tinham que estar isolados, concebeu o curso de Análise Econômica do Direito, com extrema qualidade técnica e com o padrão de excelência do ensino do ISC. A equipe é valiosa e eu agradeço a todos por seus esforços. Também quero agradecer aos professores do curso, cujos ensinamentos foram transmitidos de forma clara e eficaz para uma turma com alto nível de conhecimento.

Quero também expressar minha profunda gratidão pela valiosa orientação do Prof. Dr. Marcos Antônio Rios da Nóbrega e ao examinador, o Dr. Donato Volkers Moutinho. As obras e as vidas acadêmicas de ambos os Doutores foram e sempre serão inspiração para mim.

Por fim, o conhecimento adquirido por meio deste curso e da pesquisa será inestimável ao longo da minha trajetória profissional, permitindo a mim contribuir de forma significativa para a melhoria dos processos e controle externo da Administração Pública.



## Resumo

O estudo tem como objetivo principal analisar os benefícios decorrentes da associação da metodologia oferecida pela Análise Econômica do Direito (AED) com os elementos técnicos presentes nas Normas de Auditoria Aplicadas ao Setor Público (NBASP) para a avaliação das consequências práticas, prevista nos artigos 20, 21, e 22, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB). Trata-se de uma pesquisa exploratória, descritiva e quantitativa, baseada em um estudo aplicado das metodologias descritas com foco na atuação do controle externo, mais detidamente nos processos de auditoria de controle externo. O trabalho empregou o levantamento bibliográfico, as análises descritivas e críticas das NBASP e do instrumental da AED, elencando e exemplificando os elementos técnicos presentes em cada um dos métodos, os quais, caso sejam efetivamente incorporados às auditorias, tendem a contribuir para a efetividade e a eficácia normativas da LINDB, especialmente, no que concerne à posituação no ordenamento jurídico do consequencialismo, enquanto ferramenta hermenêutica. Apesar de parte da literatura considerar a existência de algumas limitações epistemológicas nos postulados da AED clássica, a AED comportamental, na esteira da economia comportamental, vem apresentando valiosas pesquisas com técnicas que podem ser úteis, inclusive, para o alcance dos resultados nas auditorias de controle externo. A partir dos argumentos expostos no debate travado entre um grupo de juristas e a Consultoria Jurídica do Tribunal de Contas da União, a organização constitucional do controle externo, com processos de auditorias regulamentados e aderentes às NBASP associadas à metodologia da AED é um ambiente institucional e decisório de controle para realizar a análise do consequencialismo jurídico.

**Palavras-chave:** Auditoria de Controle Externo; Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público; Análise Econômica do Direito; Consequencialismo.

## Abstract

The main objective of the study is to analyze the benefits resulting from the association of the methodology offered by the Economic Analysis of Law (EAL) with the technical elements present in The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) for the evaluation of the practical consequences, foreseen in the articles 20, single paragraph, 21, single paragraph and 22 of the Introductory Law to the Norms of Brazilian Law (ILNBL). This is an exploratory, descriptive and quantitative research, based on an applied study of the methodologies described with a focus on the role of external control, more specifically on the external control audit processes. The work used a bibliographic survey, descriptive and critical analyzes of the ISSAI and the EAL instruments, listing and exemplifying the technical elements present in each of the methods, which, if effectively incorporated into the audits, tend to contribute to the effectiveness and the normative effectiveness of I, especially with regard to the use of consequentialism as a hermeneutic tool. Although part of the literature considers the existence of some epistemological limitations in the postulates of classic EAL, behavioral EAL, in the wake of behavioral economics, has been presenting valuable research with techniques that may be useful, including for achieving results in external control audits. Based on the arguments set out in the debate held between a group of jurists and the Legal Consultancy of the Federal Court of Auditors, the constitutional organization of external control, with regulated audit processes and adhering to the ISSAI associated with the EAL methodology is an institutional and control decision-making to carry out the analysis of legal consequentialism.

**Keywords:** External Control Audit; The International Standards of Supreme Audit Institutions; Economic Analysis of Law; Consequentialism.

## Lista de figuras

Figura 1 – Ciclo de controle externo.....	27
Figura 2 – As normas que estruturam a <i>Intosai Framework of Professional Pronouncements</i> (IFPP).....	30

## Lista de quadros

Quadro 1 – Correlação atualizada entre as normas da INTOSAI e as NBASP.....	31
Quadro 2 – conceitos dos riscos.....	41
Quadro 3 – Postulados do método econômico.....	47
Quadro 4 – Questões metodológicas específicas.....	48

## Lista de abreviaturas e siglas

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
AED	Análise Econômica do Direito
Atricon	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil
IFPP	<i>Intosai Framework of Professional Pronouncements</i>
INTOSAI	<i>The International Organisation of Supreme Audit Institutions</i>
ISSAI	<i>The International Standards of Supreme Audit Institutions</i>
ISC	Instituições Superiores de Controle
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
NBASP	Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público
PL	Projeto de Lei
RITCU	Regimento Interno do Tribunal de Contas da União
TAG	Termos de Ajustamento de Gestão
TCU	Tribunal de Contas da União

## Sumário

<b>1. Introdução</b> .....	<b>15</b>
<b>2. Problema e justificativa</b> .....	<b>20</b>
<b>3. Objetivos</b> .....	<b>21</b>
3.1. Objetivo geral .....	21
3.2. Objetivos específicos.....	21
<b>4. Metodologia</b> .....	<b>22</b>
<b>5. Os processos de auditoria de controle externo conduzidos pelas Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP)</b> .....	<b>25</b>
5.1 A posição processual da auditoria governamental nos processos de controle externo.....	25
5.2 O modelo de estruturação das NBASP.....	28
5.3 Os princípios e as orientações gerais das NBASP e seus benefícios práticos para a efetividade do controle externo no contexto da LINDB.....	34
<b>6. A aplicação da metodologia da AED nos processos de controle externo</b> .....	<b>43</b>
6.1 Notas introdutórias sobre os fundamentos teóricos da AED.....	43
6.2 A aplicação do instrumental da AED nas auditorias de controle externo conduzidas pelas NBASP e os seus benefícios para a análise do consequencialismo positivado na LINDB.....	50
<b>7. Conclusões</b> .....	<b>59</b>
<b>8. Referências bibliográficas</b> .....	<b>62</b>

## 1. Introdução

No Brasil, a fiscalização financeira, orçamentária, contábil, operacional e patrimonial da administração pública é exercida pelas casas legislativas, com o auxílio dos Tribunais de Contas. O modelo organizacional do controle externo está definido no art. 71<sup>1</sup>, caput, c/c o art. 75<sup>2</sup> CRFB/88, normas consagradas como princípios constitucionais extensíveis. Por simetria, portanto, o modelo de controle externo delineado nos artigos 71 a 75 da CRFB/88 deve ser aplicado aos demais entes da federação, e, por conseguinte, reproduzidos nas constituições derivadas de cada estado.

Dessa forma, em linhas gerais, a organização, a composição e as competências dos Tribunais de Contas do Brasil estão definidas nos artigos 71 a 75 da CRFB/88, o que garante um certo nível de uniformidade nacional para o exercício das funções e das competências do controle externo.

Na clássica divisão doutrinária proposta pelo então Ministro do TCU, Exmo. Sr. Valmir Campelo, no Encontro Luso-Brasileiro de Tribunais de Contas realizado em Portugal<sup>3</sup>, no ano de 2003, as funções dos órgãos de controle externo podem ser assim agrupadas: fiscalizadora, judicante, sancionadora, consultiva, informativa, corretiva, normativa e ouvidoria.

Para o desenvolvimento deste estudo e alcance dos objetivos aqui propostos, interessa sobretudo a “função fiscalizadora”<sup>4</sup>, que se consolida na fase técnica e instrutória dos processos administrativos de controle externo, a qual se sustenta na atuação do corpo técnico multidisciplinar desses órgãos, por meio de análises, auditorias e inspeções. Sobre essa relevante função, Moutinho<sup>5</sup> leciona que:

O exercício da função fiscalizadora pelas cortes de contas abrange uma ampla gama de atividades. Envolve desde o registro de atos de pessoal, previsto no inciso III do artigo 71 da CRFB/1988, à fiscalização da gestão fiscal e de atos e contratos, de repasses a outros entes da federação e a particulares, das desestatizações, da gestão do patrimônio, do pagamento de salários e benefícios a seus servidores e de benefícios previdenciários e assistenciais, do desempenho de entidades governamentais, projetos e programas de

---

<sup>1</sup> Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete: [...]. In: BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Brasília, DF: Senado, 1988.

<sup>2</sup> Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

<sup>3</sup> Encontro Luso-Brasileiro de Tribunais de Contas realizado em Portugal, no ano de 2003. Disponível em: <[https://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/outras/enc\\_luso-brasileiro/enc\\_luso-brasileiro.pdf](https://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/outras/enc_luso-brasileiro/enc_luso-brasileiro.pdf)>. p. 47. Acesso em: 18 fev. 2023

<sup>4</sup> MOUTINHO, Donato Volkens. Contas dos governantes: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil / Donato Volkens Moutinho. – 1. ed. – São Paulo: Blucher Open Access, 2020.

<sup>5</sup> MOUTINHO, 2020, p. 147.

governo, da renúncia de receitas etc., como esclarecem as subseções seguintes.

As auditorias, inspeções, fiscalizações e demais instruções processuais congêneres devem ser realizadas de forma privativa por auditores de controle externo, que possuem prerrogativas e deveres em normas específicas, que definem, inclusive, entre outros aspectos, um padrão comportamental para o exercício da sua atividade. Baldresca e Carvalho<sup>6</sup> definem auditoria como o processo por meio do qual se busca confrontar determinada situação ou condição com um critério ou padrão preestabelecido, visando a emissão de uma opinião para um certo destinatário. Seu principal objetivo, no setor público, é produzir bons informes com o propósito de contribuir para aprimoramento dos serviços disponibilizados sociedade.

Dentro do contexto institucional dos processos de auditoria de controle externo, as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP)<sup>7</sup>, emitidas pelo Instituto Rui Barbosa – IRB, que são traduções/adaptações das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), atualmente Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), emitidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), são essenciais para a execução das fiscalizações de competência dos Tribunais de Contas do Brasil, porquanto tais normas tem como alvo promover uma atuação metodológica universal independente e eficaz e apoiar os tribunais de contas no desempenho de suas atribuições constitucionais e legais. Para o objetivo específico desta pesquisa, é fundamental a incorporação das NBASP na condução dos processos de auditoria de controle externo.

Após a descrição e explicação sobre os princípios e os métodos dispostos nas normas que regem as auditorias no setor público e expor os benefícios decorrentes da sua utilização nos processos de controle externo para a análise das consequências práticas das decisões, a presente pesquisa introduz a metodologia da Análise Econômica do Direito (AED)<sup>8</sup> no âmbito dos tribunais de contas do Brasil, enquanto movimento que filia ao consequencialismo. Conforme entendimento do Professor Gico Jr. (2022, p. 21), a AED pode ser assim definida:

---

<sup>6</sup> CARVALHO Jr, Jorge Pinto de; BALDRESCA, Camila Alexandra Majer. Auditoria no setor público com ênfase no controle externo: teoria e prática. 1 ed. Brasília: Gestão Pública, 2019. p. 91.

<sup>7</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP). Disponível em: <<https://irbcontas.org.br/nbasp/>>. Acesso em: 18 fev. 2023.

<sup>8</sup> A AED insere-se nos estudos da disciplina “*Law and Economics*”, que pela forma como foi concebida e difundida, a partir da década de 60, tem como seu maior expoente e profícuo debatedor Richard Posner.



A Análise Econômica do Direito, portanto, é o campo do conhecimento humano que tem por objetivo empregar os variados ferramentais teóricos e empíricos econômicos e das ciências afins para expandir a compreensão e o alcance do direito e aperfeiçoar o desenvolvimento, aplicação e a avaliação de normas jurídicas, principalmente em relação às suas consequências.

Em outras palavras, a AED é uma área interdisciplinar que combina a teoria econômica com o direito para analisar questões legais a partir de uma perspectiva econômica. Tal metodologia busca entender como as regras e instituições jurídicas afetam a alocação de recursos e as decisões de mercado, além avaliar as consequências econômicas das políticas públicas e regulamentações legais e infralegais.

A AED pode ser utilizada para abordar diversas subáreas das ciências jurídicas, incluindo, por exemplo, aquelas que são afetadas ao exercício das competências constitucionais e legais dos tribunais de contas brasileiros, por exemplo, a Análise Econômica das Licitações e Contratos Administrativos, conforme explicam Camelo, Nóbrega e Torres<sup>9</sup>:

[...] o aumento da discricionariedade proporcionado pelas inovações normativas da Lei nº 14.133/2021 traz reflexos sobre o dever de motivação pelos gestores de suas decisões e atos administrativos. Dito de outra forma, a aplicação da nova norma exige que o agente público esteja muito mais qualificado do que no passado, pois deverá realizar opções que nunca fez. Para isso, terá que produzir análises técnicas, análises de razoabilidade, além de fundamentar e insculpir no processo a sua motivação.

A relevância do entendimento acima citado é para a compreensão de que o processo de auditoria de controle externo é realizado servidores públicos de carreira, classificados como auditores de controle externo, cujas atribuições foram diretamente impactadas pelas novas exigências trazidas pela Lei nº 14.133/2021<sup>10</sup> e, notadamente, pelo consequencialismo positivado na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB). Conforme destacado por Baldresca e Carvalho (2019, p. 71):

A modificação do arcabouço legal impõe desafios ao controle externo, pois nas decisões das Cortes de Contas deverão ser sopesadas, segundo a lei, dificuldades enfrentadas pelo agente público responsável pelo ato controlado no momento em que o executou. Com isso, não bastaria, por exemplo, apurar de forma objetiva a desconformidade de determinada ação a uma norma qualquer. Seria indispensável também avaliar o momento e as

<sup>9</sup> CAMELO, Bradson; NÓBREGA, Marcos; TORRES, Ronny Charles L. de. Análise econômica das licitações e contratos: de acordo com a Lei nº 14.133/2021 (nova Lei de Licitações). Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 12.

<sup>10</sup> BRASIL. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm)> Acesso em: 18 fev 2021.

condições as quais o servidor estava sujeito quando decidiu praticar ato, o que, a depender do contexto, poderia repercutir diretamente em um julgamento.

Entre os artigos da Lei nº 13.655/2018, a qual alterou a LINDB, para o entendimento do consequencialismo, enquanto uma ferramenta hermenêutica, serão analisados os conteúdos normativos dos artigos 20, parágrafo único, 21, parágrafo único e 22, caput.

Nesse contexto das alterações da LINDB e da positivação do consequencialismo jurídico, a metodologia da AED emerge integrando instrumentos econômicos para testar hipóteses e avaliar a eficácia das políticas e regulamentações, com a finalidade de responder, pelo menos, a duas perguntas básicas: (i) quais são as consequências de um dado arcabouço jurídico, isto é, de uma dada regra? e (ii) que regra jurídica deveria ser adotada?<sup>11</sup>

Evidentemente que há limitações a este modelo. O modelo do agente racional, fundamento da AED clássica, interpreta tendências importantes do comportamento do ser humano médio, mas não explica e nem quer explicar desvios cognitivos ou psicológicos daqueles que estão fora da média. Como será destacado, em alguns casos, estes desvios psicológicos da tendência majoritária podem ser bastante importantes quer em termos da aplicação do Direito, quer na análise normativa. Em razão dessas variações comportamentais, nos últimos anos surgiu a Escola Comportamental dentro da AED (*Behavioral Law and Economics*)<sup>12</sup> que procura avaliar até que ponto certos desvios cognitivos podem ter importância na análise positiva e normativa.

Dessa forma, a presente pesquisa busca explorar, descrever e analisar em que medida nos processos conduzidos pelas NBASP, a AED e a AED Comportamental já encontram um campo propício para aplicação de sua metodologia e quais os benefícios decorrentes da associação das duas metodologias para a efetividade dos conteúdos normativos dos artigos 20, parágrafo

---

<sup>11</sup> GICO JR., 2022, P. 24.

<sup>12</sup> Importa explicar que grande parte da pesquisa econômica aplicada ao Direito atualmente foi realizada com base nos preceitos da análise econômica tradicional, o que formou o ramo juseconômico *Law and Economics* ou Análise Econômica do Direito (AED). Contudo, o objetivo aqui é trazer também algumas ideias da Economia Comportamental aplicadas ao Direito, ramo juseconômico que se denominou de *Behavioral Law and Economics* ou Análise Econômica do Direito Comportamental (AED comportamental).

único, 21, parágrafo único e 22, caput da LINDB no exercício do controle externo de competência dos tribunais de contas do Brasil.

Para alcançar os objetivos, utiliza-se processos do TCU, nos quais as NBASP foram aplicadas e os temas jurídicos abordados no debate que ocorreu entre a Consultoria Jurídica do TCU e um grupo de eminentes juristas, ao longo do processo legislativo do PL n° 7.448/2017, que alterou a LINDB. Os pontos polêmicos desse debate estão registrados na “Resposta aos comentários tecidos pela Consultoria Jurídica do TCU ao PL n° 7.448/2017”<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup> Resposta aos comentários tecidos pela Consultoria Jurídica do TCU ao PL n° 7.448/2017”, p. 4. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/parecer-juristas-rebatem-criticas.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2023.

## 2. Problema e justificativa

Vem crescendo o número de análises jurídicas que se utilizam de elementos econômicos para a previsão de resultados ou para avaliar os impactos sociais, econômicos e financeiros de uma norma, de uma política pública ou ainda de atos de gestão em instituições legais.

O consequencialismo jurídico positivado nos artigos 20, parágrafo único, 21, parágrafo único e 22, caput, da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB) impacta diretamente no poder decisório dos tribunais de contas e, por conseguinte, nos processos de auditorias de controle externo, fase instrutória do processo e controle externo.

Por se tratar de assunto ainda pouco explorado no âmbito dos processos de controle externo, os estudos sobre a AED e a AED comportamental ainda não alcançaram, de forma consciente, a complexidade da atuação do controle externo em sua completude. Além da literatura e das pesquisas no Brasil sobre o tema serem incipientes, sendo ainda mais limitada quando se contextualiza o problema com enfoque nas auditorias de controle externo, a metodologia proposta pela AED não vem sendo tão debatida quanto deveria no âmbito dessas instituições.

Nesse sentido, em que medida a associação dos elementos técnicos presentes nas Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) com o instrumental da Análise Econômica do Direito, no âmbito dos processos auditorias nos Tribunais de Contas do Brasil contribui para a eficácia e a efetividade dos artigos 20, parágrafo único, 21, parágrafo único e 22, caput, da LINDB, ao subsidiar a avaliação das consequências práticas na execução das auditorias e mitigar os vieses e as heurísticas da economia comportamental nos responsáveis pelas auditorias?

### **3. Objetivos**

#### **3.1. Objetivo geral**

O objetivo deste trabalho científico é analisar, de forma sistematizada, descritiva e argumentativa, a viabilidade teórica e prática da associação dos elementos técnicos presentes nas Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) com o instrumental da Análise Econômica do Direito (AED), como um método de avaliação das consequências práticas dos atos administrativos pelos responsáveis pelos processos de auditorias de controle externo nos Tribunais de Contas, elencando, a partir dessa análise, possíveis benefícios para a efetividade das normas presentes nos artigos 20, parágrafo único, 21, parágrafo único e 22, caput, da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB).

#### **3.2. Objetivos específicos**

Os objetivos específicos são:

1. Identificar, dentre os elementos técnicos presentes nas Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), emitidas pelo Instituto Rui Barbosa - IRB, aqueles que podem ser adequados à garantia da observância pelo controle administrativo das normas contidas dos artigos 20, parágrafo único, 21, parágrafo único e 22, caput, da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB);
2. Analisar a aplicação do instrumental da Análise Econômica Direito (AED) e Análise Econômica do Direito Comportamental (AED Comportamental) no âmbito das auditorias de controle externo dos tribunais de contas do Brasil;
3. Descrever o consequencialismo no conteúdo normativo dos artigos 20, parágrafo único, 21, parágrafo único e 22, caput, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) a partir teoria da Análise Econômica do Direito (AED);
4. A partir de um debate que ocorreu entre a Consultoria Jurídica do TCU e um grupo de eminentes juristas, ao longo do processo legislativo do PL nº 7.448/2017, correlacionar, associar e/ou conjugar os elementos técnicos identificados nas NBASP com o instrumental da AED e da AED Comportamental, de forma a aplicá-los como um método associado e/ou

complementar nos processos de auditoria de controle externo, objetivando, sobretudo, alcançar eficácia subjetiva e a efetividade social do conteúdo normativo dos artigos 20, parágrafo único, 21, parágrafo único e 22, caput, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB).

#### **4. Metodologia**

No que tange aos objetivos, as pesquisas podem ser classificadas como exploratórias, descritivas ou explicativas.

A pesquisa exploratória busca obter informações sobre determinado assunto, podendo contribuir para a delimitação do tema, a orientação dos objetivos, a formulação das hipóteses e a escolha dos métodos de investigação.

A pesquisa descritiva, por sua vez, descreve os fatos observados sem neles interferir.

Já a pesquisa explicativa se vale de registros, análises e interpretações de fenômenos para identificar fatores que contribuem para ocorrência desses fenômenos, isto é, suas causas.

Com isso, o trabalho realizado se caracteriza como exploratória-descritiva, pois busca identificar, descrever, analisar, comparar e associar métodos de aplicação das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público com a metodologia da Análise Econômica do Direito, de forma a instrumentalizar as auditorias de controle externo, notadamente, quando da avaliação das consequências práticas das fiscalizações e decisões.

Analisa-se também a capacidade da associação desses métodos de mitigar os vieses e as heurísticas estudados na economia comportamental nos agentes públicos responsáveis pela auditoria de controle externo, garantindo assim a eficácia e a efetividade normativa dos artigos 20, parágrafo único, 21, parágrafo único e 22, caput, da LINDB, no âmbito dos processos de auditoria de controle externo.

Quanto à natureza de pesquisa, enquanto a pesquisa básica é motivada pela curiosidade, amplia conhecimentos e é disseminada e debatida pela comunidade científica, a pesquisa aplicada, comumente, utiliza os resultados da pesquisa básica para resolver questões concretas e problemas imediatos. Ela faz isso por meio do

desenvolvimento de novas tecnologias e técnicas que transformam o ambiente e a sociedade<sup>14</sup>.

Dessa forma, sendo esse estudo realizado a partir de um estudo de caso instrumental, para analisar a combinação de elementos técnicos contidos nas NBASP e na metodologia da AED, para então propor um método associado e/ou complementar de aplicação nas auditorias de controle externo executadas nos Tribunais de Contas do Brasil como forma viabilizar ou, pelo menos, facilitar a análise das consequências práticas, a pesquisa se caracteriza como aplicada.

Quanto à abordagem de pesquisa, entende-se esta como um conjunto de métodos e técnicas a serem utilizados, os quais, de acordo com Creswell<sup>15</sup>, podem ser quantitativos, qualitativos ou mistos.

Os métodos quantitativos de pesquisa, comumente, exploram o problema e buscam desenvolver uma compreensão detalhada acerca do fenômeno em estudo. Em geral, buscam responder a questões que têm como foco o estudo de relações de causalidade e a análise de tendências.

Os estudos quantitativos, normalmente, se valem de uma ampla revisão de literatura; definem propósito, questões e hipóteses de pesquisa que são específicos, restritos, mensuráveis e observáveis; coletam dados por meio da aplicação de questionários com opções de resposta; analisam tendências, comparam grupos ou relações entre variáveis; utilizam métodos estatísticos de análise; interpretam os resultados por meio de comparações com a hipótese de pesquisa ou com estudos anteriores; relatam seus resultados de forma padronizada, com estruturas e critérios de avaliação fixos, em uma abordagem objetiva e, potencialmente, com menos vieses.

Os métodos qualitativos de pesquisa, diferentemente dos quantitativos, se caracterizam por revisões de literatura menores, que buscam apenas justificar o problema. O propósito e as questões de pesquisa, aqui, são mais amplos, assim como a experiência dos participantes.

Como objetivo da presente pesquisa é analisar de forma associada a aderência aos métodos de áreas de conhecimento diferentes, aplicando-os em um mesmo contexto institucional-normativo, como um instrumento para a avaliação

---

<sup>14</sup> VIANNA, C.T. Metodologia científica: guia simplificado para a classificação de pesquisas científicas (2014).

<sup>15</sup> CRESWELL, J.W. Educational research: planning, conducting, and evaluating quantitative and qualitative research. 4. ed. Boston, MA: Pearson Education, 2012.

consequencial que deve estar presente nos resultados das auditorias de controle externo, a pesquisa se caracteriza por ser quantitativa

Por fim, no tocante à base lógica, as pesquisas científicas podem seguir métodos dedutivos, indutivos, hipotético-dedutivos, dialéticos e fenomenológicos.

Indução é um processo mental por intermédio do qual, partindo de dados particulares, suficientemente constatados, se infere uma verdade geral ou universal, não contida nas partes examinadas. Portanto, o objetivo dos argumentos indutivos é levar a conclusões cujo conteúdo é muito mais amplo que o das premissas nas quais eles se basearam<sup>16</sup>.

Assim, como o objetivo desta pesquisa é analisar de forma associada e/ou complementar métodos e técnicas de áreas de conhecimento diferentes, já suficientemente constatados isoladamente, para aplicação em um mesmo contexto institucional-normativo de processos de auditorias de controle externo, a base lógica da pesquisa é indutiva.

---

<sup>16</sup> PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.



## **5. Os processos de auditoria de controle externo conduzidos pelas Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP)**

### **5.1. A posição processual da auditoria governamental nos processos de controle externo**

Como destacado por Moutinho (2020, p. 149), para cumprir sua atribuição de fiscalização, as cortes de contas do Brasil lançam mão dos chamados instrumentos de fiscalização. O art. 71, inciso IV, da CRFB/1988 elenca as inspeções e as auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, a serem realizadas nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II do mesmo artigo. Moutinho (2020, p. 149) assevera ainda que as leis orgânicas e os regimentos internos guarnecem as cortes de controle externo de variações desses instrumentos de fiscalização. É o caso, por exemplo, dos levantamentos – ou auditorias de levantamento –, dos acompanhamentos e dos monitoramentos.

De fato, parece-me que o constituinte originário intentou positivar pelo menos dois instrumentos mínimos que todos os tribunais de contas do Brasil deveriam incorporar no exercício da função fiscalizadora: auditorias e inspeções. Assim, conforme disposição do art. 239 do RITCU, que regulamenta a Lei Orgânica do TCU<sup>17</sup>, auditoria é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para: I – examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial; II – avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados. Para o art. 240 do RITCU, as inspeções constituem instrumento apropriado para suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias ou representações quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade de fatos da administração e de atos administrativos praticados por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição.

Apesar das diferenciações legais e regulamentares dos instrumentos de fiscalização quando se compara os regulamentos das cortes de contas nacional e subnacionais, para alcançar os objetivos pretendidos com o presente estudo, considera-se que as normas aplicadas nas auditorias do setor público podem ser

---

<sup>17</sup> BRASIL. Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, a. CXXX, n. 136, Seção 1, p. 9.449-9.456, 17 jul. 1992. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8443.htm). Acesso em: 18 fev. 2023.

utilizadas também de forma subsidiária ou integralmente nos demais instrumentos de fiscalização, ou seja, nada obsta que as cortes de contas brasileiras regulamentem os demais instrumentos de fiscalização (inspeções, levantamentos, acompanhamentos, monitoramentos etc.) fundamentando-os nos princípios e regras das auditorias governamentais.

A Atricon descreve a auditoria governamental como o exame efetuado em entidades da administração direta e indireta, em funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades e operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e sobre a guarda e a aplicação de recursos públicos por outros responsáveis, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, assim como acerca da confiabilidade do sistema de controle interno.

Ainda de acordo com a Atricon, os trabalhos devem ser realizados por profissionais de auditoria governamental, por intermédio de levantamentos de informações, análises imparciais, avaliações independentes e apresentação de informações seguras, devidamente consubstanciadas em evidências, segundo os critérios de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética, transparência e proteção do meio ambiente, além de observar a probidade administrativa e a responsabilidade social dos gestores da coisa pública<sup>18</sup>.

No contexto do controle externo brasileiro, portanto, a auditoria está consolidada como um processo com rito próprio, no qual é aplicada uma série de procedimentos e técnicas visando à obtenção de informação e conhecimento para respaldar as conclusões, opiniões e propostas da equipe de auditoria acerca de resultados, desempenho ou regularidade da gestão governamental, programas por ela desenvolvidos ou relatórios de sua autoria<sup>19</sup>.

Dessa forma, nos tribunais de contas do Brasil, a auditoria governamental está inserida nos processos de controle externo, integrando a fase instrutória de competência da auditoria, conforme figura a seguir:

---

<sup>18</sup> Item 6, alínea “c” das diretrizes anexas à Resolução Atricon nº 10/2018 que Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3219/2018 relacionadas à temática “Adoção das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP)”.

<sup>19</sup> CARVALHO Jr, Jorge Pinto de; BALDRESCA, Camila Alexandra Majer. Auditoria no setor público com ênfase no controle externo: teoria e prática. 1 ed. Brasília: Gestão Pública, 2019. p. 84.

**Figura 1 – Ciclo de controle externo**

Fonte: Adaptação das Orientações para seleção de objetos e ações de controle (TCU, 2016b, p.13) *apud* Manual de Fiscalização do Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCMSP, 2022, p. 7).

Como se pode observar na figura anterior, o ciclo de controle externo abrange atividades diretamente relacionadas ao processo de fiscalização - seleção do objeto, planejamento, execução, relatório e monitoramento – essas etapas preliminares devem compor o processo de auditoria de controle externo e serem regulamentadas por normas próprias. Para tanto, a Atricon, com base no que dispõe o inciso III do art. 2º do seu Estatuto, aprovou as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3219/2018 relacionadas à temática “Adoção das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP)”<sup>20</sup>, que oferecerem um padrão nacional de atuação compatível com as melhores práticas internacionais recomendadas pela INTOSAI, que define auditoria governamental como “[...] um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidência para determinar se a informação ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios estabelecidos”<sup>21</sup>

Salienta-se que um relatório de auditoria e toda documentação a ele anexada, enquanto componentes indispensáveis da fase instrutória, formam o mais importante conjunto probatório do processo de controle externo, fundamental para o exercício

<sup>20</sup> Art. 1º da Resolução Atricon nº 10/2018. Disponível em: <<https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2019/01/Resolu%C3%A7%C3%A3o-Atricon-10-2018-Diretrizes-3219-NBASP.pdf>> Acesso em: 18 fev 2021.

<sup>21</sup> INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). INTOSAI Standards. ISSAI 100: Princípios fundamentais de auditoria do setor público, aprovada 2013. Traduzida pelo Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2017. Disponível em: [file:///C:/Users/crtra/Downloads/ISSAI\\_100\\_Portugu\\_s%20-%20Vers\\_o%20final%20-%20julho2017.pdf](file:///C:/Users/crtra/Downloads/ISSAI_100_Portugu_s%20-%20Vers_o%20final%20-%20julho2017.pdf). Acesso em: 18 fev. 2023. p. 6.

da complexa e extensa função judicante dos tribunais de contas do Brasil. Como bem ressaltado por Moutinho<sup>22</sup>:

[...] os tribunais de contas, no exercício da função judicante, têm competência para julgar as contas não somente dos ordenadores de despesa, mas – com exceção dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais – de todos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, tanto no âmbito da administração direta como da indireta. O juízo negativo sobre as contas, além de repercussões diversas nas dimensões horizontal e vertical da accountability, pode ser acompanhado de sanções [...].

## 5.2. O modelo de estruturação das NBASP

Conforme destacado na seção anterior, a CRFB/88, ao estabelecer o sistema de controle externo, define como uma das competências das cortes de contas a realização de auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial (inciso IV do art. 71). Partindo dessa regra constitucional, normas e diretrizes profissionais são necessárias para conferir segurança, credibilidade, qualidade e profissionalismo nas auditorias no setor público, para tanto, a INTOSAI desenvolveu as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Elas visam promover a realização de auditorias independentes e eficazes pelas Instituições Superiores de Controle (ISC), no Brasil, tribunais de contas.

As ISSAI abrangem os requisitos da auditoria do setor público no nível organizacional, ou seja, pelas ISC, ao mesmo tempo que, no nível dos trabalhos de auditoria, visam apoiar os membros da INTOSAI, as ISC, no desenvolvimento de suas próprias abordagens profissionais, de acordo com seus mandatos e em consonância com leis e regulamentos nacionais<sup>23</sup>.

O marco referencial de normas profissionais da INTOSAI foi revisado em 2019. O novo é atualmente intitulado como *Intosai Framework of Professional Pronouncements* (IFPP) e substitui completamente o antigo e está assim subdividido: 1) Intosai - P – estabelecimento de princípios; 2) Issai – normas e 3) Intosai Guid - diretrizes.

---

<sup>22</sup> MOUTINHO, 2020, p. 161.

<sup>23</sup> INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). INTOSAI Standards. ISSAI 100: Princípios fundamentais de auditoria do setor público, aprovada 2013. Traduzida pelo Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2017. Disponível em: file:///C:/Users/crtra/Downloads/ISSAI\_100\_Portugu\_s%20-%20Vers\_o%20final%20-%20julho2017.pdf. Acesso em: 18 fev. 2023. p. 4.

Frise-se que a INTOSAI não detém a exclusividade da edição de normas de auditoria direcionadas ao setor público, contudo, a opção pela adoção das orientações por ela emanadas é legitimada pelas características da organização: um organismo autônomo, independente e apolítico fundado há mais de meio século, que congrega na atualidade cerca de 200 membros<sup>24</sup>. Suas orientações técnicas são desenvolvidas por uma comunidade internacional de auditores governamentais, razão pela qual a sua utilização pelos órgãos de controle da gestão pública brasileira é recomendável ou até mesmo imprescindível a efetividade das competências intrínsecas das Cortes de Contas Nacional e Subnacionais.

Atualmente, as Normas Profissionais da INTOSAI estão compondo a chamada: Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), que veio substituir a antiga organização das ISSAI em níveis, vigente desde 2013.

Na IFPP, os pronunciamentos profissionais podem ser de três tipos:

- 1) Princípios centrais (INTOSAI-P): que contém os pré-requisitos institucionais para a constituição das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS);
- 2) Normas (ISSAI): que contém os princípios fundamentais da fiscalização do setor público, pré-requisitos institucionais para a atividade de fiscalização, adaptação dos princípios fundamentais e requisitos mandatórios (de aplicação obrigatória) para a realização dos principais tipos de fiscalização (financeira, operacional e de conformidade);
- 3) Orientações (GUID): que contém orientações (de aplicação opcional) para aplicação dos princípios e requisitos das ISSAI nos diferentes trabalhos de fiscalização.

No mesmo nível hierárquico das ISSAI e GUID, há espaço para edição de normas e orientações relativas à competência dos profissionais de auditoria, que receberão a sigla COMP.

Assim, a maioria das ISSAI tiveram suas siglas alteradas e/ou foram reenumeradas para se adequar à IFPP.<sup>25</sup>

---

<sup>24</sup> Informação disponível no site da INTOSAI: <[www.intosai.org](http://www.intosai.org)>, em "About us". Acesso em: 19 fev. 2023.

<sup>25</sup> INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). INTOSAI Standards. ISSAI 100: Princípios fundamentais de auditoria do setor público, aprovada 2013. Traduzida pelo Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2017. Disponível em: [file:///C:/Users/crtra/Downloads/ISSAI\\_100\\_Portugu\\_s%20-%20Vers\\_o%20final%20-%20julho2017.pdf](file:///C:/Users/crtra/Downloads/ISSAI_100_Portugu_s%20-%20Vers_o%20final%20-%20julho2017.pdf). Acesso em: 18 fev. 2023. p. 4.

Todas as normas atualmente editadas estão expostas na figura abaixo:

**Figura 2 – As normas que estruturam a *Intosai Framework of Professional Pronouncements (IFPP)***

INTOSAI-P	PRINCÍPIOS DA INTOSAI				
	Princípios fundadores da Intosai-P 1-9 Princípios basilares da Intosai-P 10-99				
ISSAI	NORMAS DA INTOSAI				Norma de competência profissional (COMP)  COMP 700 - 799 COMP 7000 - 7499
	Princípios fundamentais da Auditoria do Setor Público ISSAI 100-129 Requisitos organizacionais para EFS ISSAI 130-199				
	Auditoria	Auditoria Operacional	Auditoria de Conformidade	Outros trabalhos	
	Princípios de AF ISSAI 200-299 Normas de AF ISSAI 2000-2899	Princípios de AO ISSAI 300-399 Normas de AO ISSAI 3000-3899	Princípios de AC ISSAI 400-499 Normas de AC ISSAI 4000-4899	ISSAI 600-699 ISSAI 6000-6499	
GUID	ORIENTAÇÕES DA INTOSAI				Orientação de competência profissional COMP  Orientação suplementar de competência profissional COMP 7500 7999
	Orientação organizacional para EFS ISSAI 1900-1999				
	Orientação suplementar de AF	Orientação suplementar de AO GUID 3900 - 3999	Orientação suplementar de AC	Outros trabalhos GUID 6500 - 6999	
	Orientação para objetos de auditoria específicos GUID 5000-5999 Outras orientações GUID 9000-9999				

Fonte: Elaborado pelo TCU. ISSAI em português disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>

Nesse sentido, pode-se afirmar que a Atricon encontrou nos princípios e nos fundamentos das normas internacionais de auditoria governamental a validação que precisava para internalizar a sua aplicação nas auditorias do setor público realizadas no âmbito do controle externo. Assim, em Assembleia Geral do Instituto Rui Barbosa (IRB) ocorrida no dia 09/10/2015 no Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, foram aprovadas as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público – NBASP, na época, nível 1, dando início ao processo de convergência pelos demais tribunais de contas brasileiros. Como consequência desse início padronização, foram revogadas as NAGs (Normas de Auditoria Governamental) anteriormente editadas<sup>26</sup> (BALDRESCA e CARVALHO, 2019, p. 93).

<sup>26</sup> As NAGs foram revogadas pela Portaria nº 16/2019 do Instituto Rui Barbosa, que também estabeleceu o processo de recepção dos pronunciamentos profissionais da Intosai na estrutura das NBASP.

O IRB, portanto, é a entidade, de dentro do sistema de controle externo brasileiro, que assumiu o encargo de editar as NBASP, alinhando-as às normas da INTOSAI, finalidade essa prevista no art. 2º, incisos XV e XVI, do seu estatuto constitutivo (IRB, 2021)<sup>27</sup>.

As NBASP estão estruturadas atualmente em princípios, normas e orientações (antigos níveis 1, 2 e 3), conforme exposto no quadro a seguir:

**Quadro 1 – Correlação atualizada entre as normas da INTOSAI e as NBASP**

IFPP	NBASP		TÍTULO DA NORMA CONFORME TRADUÇÃO TÉCNICA
	NÍVEL	SIGLA	
INTOSAI-P 1	1	NBASP 1	Declaração de Lima
INTOSAI-P 10	1	NBASP 10	Independência dos Tribunais de Contas
INTOSAI-P 12	1	NBASP 12	Valor e Benefício dos Tribunais de Contas – Fazendo a diferença na vida dos cidadãos
INTOSAI-P 20	1	NBASP 20	Transparência e <i>Accountability</i>
INTOSAI-P 50	1	NBASP 50	Princípios das Atividades Jurisdicionais dos Tribunais de Contas
ISSAI 100	2	NBASP 100	Princípios fundamentais de auditoria do setor público
ISSAI 130	2	NBASP 130	Gestão da ética pelos Tribunais de Contas
ISSAI 140	2	NBASP 140	Controle de qualidade para os Tribunais de Contas
ISSAI 200	2	NBASP 200	Princípios de auditoria financeira
ISSAI 300	2	NBASP 300	Princípios de auditoria operacional
ISSAI 400	2	NBASP 400	Princípios de auditoria de conformidade
ISSAI 2000-2899	*	*	*
ISSAI 3000	2	NBASP 3000	Norma para Auditoria Operacional
ISSAI 4000	2	NBASP 4000	Norma para Auditoria de Conformidade
GUID 2900-2999	*	*	*
GUID 3910	3	NBASP 3910	Conceitos centrais para auditoria operacional
GUID 3920	3	NBASP 3920	O processo de auditoria operacional
GUID 9020	3	NBASP 9020	Avaliação de políticas públicas

Fonte: Elaborado a partir das informações disponíveis em: <https://irbcontas.org.br/nbasp>

\*A emissão de normas de auditoria financeira aplicáveis ao setor público no Brasil é de responsabilidade do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). O CFC traduziu as Normas Internacionais de Auditoria (ISA), emitidas pelo Comitê de Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração (IAASB) da Federação Internacional dos Contadores (IFAC), sob o nome de Normas Brasileiras de Auditoria Independente de Informação Contábil-Histórica (NBC-TA). As NBC-TAs estão disponíveis no site: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>. Futuramente, teremos as NBC-TASP, com uma maior adaptação dos seus requisitos ao ambiente de auditoria financeira (informação contábil-histórica) do setor público.

Comparando a figura 2 com o quadro 1, observa-se que nem todas as normas internacionais já publicadas estão traduzidas e, portanto, ainda não estão

<sup>27</sup> Art. 2º As atividades do IRB possuem caráter técnico, pedagógico, científico e cultural, com as seguintes finalidades:

[...]

XV – elaborar e aprovar as normas de auditoria de interesse dos Tribunais de Contas do Brasil, convergentes com as recomendadas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI, quando aplicável, e XVI – recomendar a adoção e apoiar a implementação das normas de auditoria de interesse dos Tribunais de Contas.

incorporadas à estrutura da NBASP, entretanto, independentemente dessa pendência, as novas normas internacionais são relevantes e encaixam-se na abordagem pretendida neste trabalho, tanto por terem o potencial de agregar valores para a análise do consequencialismo positivado na LINDB como para a aplicação associada com a metodologia da AED e da AED comportamental no ciclo da auditoria de controle externo. São algumas delas<sup>28</sup>: **GUID 1900** - Orientações para revisão por pares; **GUID 1950** - Orientação sobre o desenvolvimento de estruturas de competência para auditores; **GUID 5201** - Auditoria ambiental no contexto de auditorias financeiras e de conformidade; **GUID 5202** - Desenvolvimento sustentável: o papel das entidades fiscalizadoras; **GUID 5270** – Orientações para auditoria de prevenção à corrupção; **GUID 5290** - Orientações para auditoria do desenvolvimento e utilização de indicadores-chave nacionais; **GUID 5330** - Orientações para auditoria de gerenciamento de desastres; **GUID 9000** - Auditorias cooperativas entre entidades fiscalizadoras; **GUID 9010** - A importância de um processo independente de estabelecimento de normas.

A despeito de ainda não haver a tradução oficial do IRB para as normas acima, tendo em vista que os guias trazem orientações sobre temas atuais de grande relevância para o aprimoramento e para efetividade da atividade controle externo, nada obsta que as equipes de auditoria dos tribunais de contas façam uso do conteúdo, considerando que todas estão fundamentadas nos princípios e componentes centrais albergados nas NBASP de nível 1 (NBASP 1, 10, 12, 20 e 50), as quais definem os princípios basilares e os pré-requisitos para o adequado funcionamento dos tribunais de contas brasileiros e para a realização de suas atividades de auditoria e, sempre que aplicável, demais atividades de fiscalização. As normas desse nível foram desenvolvidas com base nas atuais INTOSAI-P 1, 10, 12, 20 e 50.

Para as NBASP de nível 2, optou-se pela adoção das normas tais como aprovadas pela INTOSAI, utilizando-se para tanto a tradução realizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU) com revisão realizada pelo Subcomitê de Normas de Auditoria do IRB. Assim, nas NBASP de nível 2 as referências a Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) referem-se aos Tribunais de Contas e estão sistematizadas da seguinte forma:

---

<sup>28</sup> Disponíveis em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/>. Acesso em: 10 abr. 2023.



- a) NBASP 100 – estabelece princípios fundamentais que são aplicáveis a todos os trabalhos de auditoria do setor público, independentemente de sua forma ou do seu contexto;
- b) NBASP 130 – princípios éticos e gestão da ética: responsabilidade dos tribunais de contas (liderança, código de ética, orientação sobre ética e gestão e controle da ética) e promoção dos princípios e do comportamento ético (integridade, independência e objetividade, competência, comportamento profissional e confidencialidade);
- c) NBASP 140 – tem como objetivo ajudar os Tribunais de Contas a instituir, estabelecer e manter um sistema de controle da qualidade de suas auditorias apropriado às suas competências, de forma a responder aos seus riscos de qualidade;
- d) NBASP 200 – fornece os princípios fundamentais para uma auditoria de demonstrações financeiras preparadas segundo uma estrutura de relatório financeiro;
- e) NBASP 300 – baseia-se nos princípios fundamentais da ISSAI 100 e adicionalmente os desenvolve visando adequá-los para o contexto específico da auditoria operacional;
- f) NBASP 400 – fornece um conjunto abrangente de princípios, normas e diretrizes para a auditoria de conformidade de um objeto de auditoria, tanto qualitativo como quantitativo.

Em 2019, o IRB lançou duas normas do nível 3, que transformam os princípios que estão nas normas do nível anterior em requisitos que devem ser obrigatoriamente seguidos nos diferentes trabalhos de fiscalização. São elas: a NBASP 3000 – Norma para Auditoria Operacional e a NBASP 4000 – Norma para Auditoria de Conformidade.

Como bem explanado por Baldresca e Carvalho (2019, p. 115), as normas contempladas no nível 3 transformam os princípios do nível 2 em requisitos técnicos a serem seguidos pelos auditores no curso dos seus trabalhos operacionais ou de conformidade, caso estes sejam norteados pelas NBASP. Portanto, o IRB adotou integralmente as normas da INTOSAI para a estruturação das normas de nível 2 e 3 das NBASP, o que imprime um padrão de qualidade internacionalmente aceito nas fiscalizações dos tribunais de contas brasileiros que incorporaram tais normas no seu processo de controle externo.

### **5.3. Os princípios e as orientações gerais das NBASP e seus benefícios para a efetividade do processo de controle externo**

Para alcançar o objetivo principal deste estudo, é preciso identificar os princípios e os componentes centrais de algumas das NBASP destacadas no quadro 1, principalmente, aqueles que se relacionam ao comportamento do auditor e fomentam o aprimoramento institucional dos Tribunais de Contas, como forma de

aferir, na última seção deste trabalho, os benefícios práticos advindos da incorporação dessas normas como método para a avaliação das consequências práticas prevista nos artigos 20, parágrafo único, 21, parágrafo único e 22, caput, da LINDB.

Com o aprofundamento da análise das NBASP, percebe-se que os benefícios práticos para o sistema de controle externo vão muito além do desenvolvimento endógeno da auditoria. Na verdade, os efeitos de uma auditoria, seja ela financeira, operacional ou de conformidade, conduzida pelos requisitos das NBASP ultrapassam a esfera do órgão de controle. Essa finalidade fundamental da norma técnica está expressa na NBASP 12/3, quando dispõe que o seu objetivo é contribuir com o aprimoramento dos Tribunais de Contas e estabelecer um padrão nacional de atuação para comunicar e promover o valor e os benefícios que podem trazer para a sociedade por meio das auditorias que realizam. A atuação em prol do interesse público é um princípio expresso na NBASP 12/5 que enseja a responsabilidade dos Tribunais de Contas de demonstrar a sua importância não apenas o Legislativo e para os órgãos/entidades governamentais, mas também para os cidadãos<sup>29</sup>.

Assim, ao assumirem um elevado nível de responsabilidade, os órgãos de controle externo também devem dispor de um determinado grau de independência para o desempenho de suas competências. Nesse sentido, as NBASP 10/1-11 elencam uma série de princípios fundamentais para garantir a independência dos tribunais de contas, entre os quais destacam-se: a) previsão legal da independência dos Tribunais de Contas, de seus membros (ministros e conselheiros) e de seu quadro funcional (auditores); b) Acesso irrestrito a informações; c) Prevenção ao conflito de interesses; etc.

Ainda no nível organizacional, é importante destacar as normas que estimulam a transparência, a *accountability* e o contínuo controle de qualidade: NBASP 20 (nível 1) e NBASP 140 (nível 2). A adesão a essas normas, os tribunais de contas se comprometem em atuar a partir da adoção de normas, processos e métodos de auditoria objetivos e transparentes e ao mesmo tempo estabelecer um sistema de controle de qualidade que abranja políticas e procedimentos projetados

---

<sup>29</sup> Os órgãos de controle externo e o Poder Legislativo do Brasil estão devendo à sociedade um debate mais aprofundado sobre a *accountability* vertical e a *accountability horizontal* em relação à atuação dos Tribunais de Contas. Nas palavras de Moutinho (2020, p. 70), os governantes têm a obrigação de prestar contas – incluindo tanto a prestação de informações como a apresentação de argumentos que justifiquem a sua atuação – de suas ações ou omissões não somente aos eleitores e à sociedade de maneira geral, no foro da *accountability* vertical, como perante as agências estatais a que o sistema jurídico tenha formalmente capacitado para responsabilizar-lhes, na expressão da *accountability*.

para fornecer segurança razoável de que as auditorias somente serão realizadas quando os auditores forem: competentes para executar os trabalhos e possuírem habilidades, tempo e recursos; conseguirem cumprir exigências éticas relevantes, e considerarem a integridade da entidade auditada, entre outros princípios.

As NBASP de todos os níveis também veiculam princípios e requisitos organizacionais voltados ao comportamento do auditor. A seguir são apresentados os princípios e os requisitos gerais organizacionais das NBASP 100<sup>30</sup> e 130 para a condução dos processos das auditorias financeiras, conformidade e operacional e elencadas algumas vantagens que aplicação das normas garantem para a avaliação das consequências práticas das decisões.

### **Ética e Independência**

Segundo a NBASP 100/36, os auditores devem cumprir exigências éticas relevantes e ser independentes, de modo que seus relatórios sejam imparciais e assim sejam vistos pelos usuários previstos.

A NBASP 130/12 orienta sobre os requisitos éticos nas auditorias do setor público, nela está consubstanciado os princípios orientadores do comportamento ético do auditores, quais sejam: a) **Integridade**: agir com integridade, boa-fé e em prol do interesse público; b) **Independência** e **objetividade**: fazer julgamentos de forma imparcial e isenta; c) **Competência**: manter conhecimentos e habilidades adequados à função; d) **Comportamento profissional**: agir de acordo com as normas profissionais aplicáveis e as mais altas expectativas das partes interessadas; e) **Confidencialidade**: proteger adequadamente as informações.

De acordo com a NBASP 130/14-17, a gestão da ética envolve a identificação de riscos (também chamados de “ameaças” ou “vulnerabilidades”), reais ou vislumbrados, que possam impactar a reputação de confiança e a credibilidade dos trabalhos dos Tribunais de Contas, e a adoção de respostas mediante a implementação de controles (também chamados de “salvaguardas”) para reduzir os riscos de desvios éticos a um nível aceitável.

A norma ressalta que os riscos de não cumprimento dos princípios éticos podem surgir de diversas formas, incluindo, mas não se limitando, aos decorrentes de: a) interesses pessoais; b) parcialidade inadequada de julgamentos feitos

---

<sup>30</sup> Segundo Baldresca e Carvalho (2019, p. 111): “a NBASP 100 pode ser considerada como um marco teórico inicial de qualquer auditoria (financeira, operacional ou de conformidade) e possui a seguinte estrutura”.

anteriormente pelo Tribunal de Contas; c) defesa dos interesses de entidades fiscalizadas ou de outras partes; d) relacionamentos próximos ou de longa data; e) pressões externas de entidades fiscalizadas ou de outras partes.

Quando são identificados riscos que ameaçam qualquer um dos cinco princípios, é necessário implementar controles a fim de reduzir o risco de comportamentos antiéticos a um nível aceitável. Esses controles podem ser estabelecidos por leis, regulamentos ou por atos normativos do próprio Tribunal de Contas.

Quanto ao **princípio da independência** (NBASP 130/45), este abrange dois aspectos: a independência de fato e a independência na aparência. A independência de fato é representada por uma postura que permite a apresentação de conclusão que não sofra efeitos de influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo que a pessoa atue com integridade, objetividade e ceticismo profissional. Já a independência na aparência evita fatos e circunstâncias que sejam tão significativos a ponto de que um terceiro informado e prudente provavelmente concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas, que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional da entidade fiscalizadora ou de membro da equipe de auditoria ficaram comprometidos.

Assim, o auditor deve exercer sua independência durante todo o processo da auditoria, ou seja, as ameaças à independência e os mecanismos de controle existentes devem ser considerados antes e durante a auditoria.

Os princípios orientadores da atuação ética e independente são fundamentais para as decisões que são tomadas no ciclo da auditoria de controle externo, quando entendidos como instrumentos mitigadores da racionalidade limitada<sup>31</sup>, que será descrita na seção sobre a metodologia da AED.

## **Julgamento e ceticismo profissionais**

Conforme estabelecido nas NBASP 100/37, o auditor deve planejar e conduzir a auditoria com ceticismo profissional e exercer julgamento profissional durante todo o processo de auditoria. O Julgamento profissional refere-se à aplicação de

---

<sup>31</sup> "A racionalidade limitada significa dizer que as habilidades cognitivas do ser humano não são infinitas e que frequentemente é preciso recorrer a heurísticas e vieses para tomar uma decisão, o que leva o indivíduo a cometer erros sistemáticos e previsíveis". (SUNSTEIN, JOLLS e THALER, 1998, p. 1477)  
Disponível em: [https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=12172&context=journal\\_articles](https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=12172&context=journal_articles). Acesso em 04 abr. 2023.

treinamento, conhecimento e experiência aplicáveis, dentro do contexto fornecido pelas normas de auditoria, de modo que as decisões informadas sobre os cursos de ação apropriados possam ser tomadas considerando as circunstâncias da auditoria.

É importante ressaltar que o exercício do julgamento profissional pelo auditor deve ser devidamente documentado, ou seja, as decisões tomadas nas quais foi necessário exercer o julgamento profissional devem ser fundamentadas (ou justificadas) em documentação de auditoria. Essa documentação

O ceticismo profissional significa que o auditor fará uma avaliação crítica, com uma mente questionadora, sobre a suficiência e adequação da evidência obtida durante toda a auditoria. O auditor deve planejar e conduzir a auditoria com uma atitude de ceticismo profissional, reconhecendo que certas circunstâncias podem levar o objeto a divergir dos critérios.

Julgamento e ceticismo profissionais são usados durante todo o processo de auditoria (financeira, operacional e conformidade) para avaliar os elementos da auditoria, o objeto, a adequação dos critérios, o escopo da auditoria, o risco, a materialidade e os procedimentos de auditoria a serem usados em resposta aos riscos identificados.

Veja que o ceticismo profissional, quando internalizado corretamente, transforma-se em um poderoso instrumento de redução de vieses<sup>32</sup> no ciclo da auditoria e, portanto, tendem a reduzir os julgamentos subjetivos. Tal conduta é fundamental para qualquer avaliação objetiva de consequências práticas de um ato, contrato, políticas públicas etc.

### **Conhecimento, habilidade e competência**

De acordo com a NBASP 100/39, os auditores devem ter acesso às habilidades necessárias para realizar a auditoria. Isso significa que os integrantes da equipe de auditoria devem possuir, coletivamente, o conhecimento, as habilidades e a competência necessários para concluir a auditoria com êxito.

Dependendo do objeto, isso pode incluir: a) habilidades de auditoria e habilidades referentes à coleta/análise de dados; b) competência jurídica; c) experiência prática e compreensão do tipo de auditoria a ser realizada; d)

---

<sup>32</sup> Segundo Daniel Kahneman (2011, p. 10), nem sempre o pensamento é consciente e às vezes não dá para saber como se chegou a ele ou a uma crença. Portanto, as decisões podem ser silenciosas e nos levar a cometer erros sistemáticos, repetitivos e previsíveis, ao que eles denominaram de vieses.

conhecimento dos padrões e das normas aplicáveis; e) entendimento das operações da entidade auditada e experiência adequada para o tipo de entidade e operações auditadas; f) capacidade e experiência para exercer julgamento profissional; g) produção de um relatório de auditoria que seja apropriado às circunstâncias.

Há previsão também que nas situações em que a auditoria exigir técnicas especializadas, métodos ou habilidades de disciplinas não disponíveis dentro do órgão de controle, deve ser avaliada a possibilidade de contratar especialistas externos aos órgãos de controle, que podem ser utilizados de diferentes maneiras como, por exemplo, para produzir conhecimento ou conduzir trabalhos específicos. Mas é importante observar que os especialistas devem possuir a competência, capacidade e objetividade necessárias, e seu trabalho deve ser adequado aos objetivos da auditoria.

Na esfera administrativa, controladora e judicial é comum observar técnicos que não se sentem preparados para avaliar todos os aspectos de um problema ou ainda para motivar decisões apontando as consequências práticas. As auditorias de controle externo seguem a abordagem coletiva, com compartilhamento de habilidades de diversas áreas de conhecimento em um mesmo trabalho. Essas qualidades atribuem maior segurança jurídica e técnica para as decisões tomadas pelos auditores e, conseqüentemente, pelo julgador.

### **Materialidade**

Os auditores devem considerar a materialidade durante todo o processo de auditoria. Determinar a materialidade é uma questão de julgamento profissional e depende da interpretação do auditor sobre as necessidades dos usuários. Uma questão pode ser julgada material se o seu conhecimento é suscetível de influenciar as decisões dos usuários previstos.

Esse julgamento pode se relacionar a um item individual ou a um grupo de itens tomados em conjunto. A materialidade é frequentemente considerada em termos de valor, mas também tem outros aspectos quantitativos e qualitativos, sendo que em auditorias de conformidade os aspectos qualitativos geralmente desempenham um papel maior.

A NBASP 100/41 considera três aspectos da materialidade - valor, natureza e contexto, que devem ser considerados na auditoria. Valor refere-se à perspectiva econômica, à melhor forma de usar os recursos públicos. Natureza está relacionada

ao mandato constitucional da auditoria, que permite reduzir a assimetria de informações entre o Legislativo e o Executivo. Contexto refere-se a outros aspectos relacionados ao ambiente em que cada Tribunal de Contas opera, voltados à aprendizagem e ao desenvolvimento da administração pública.

Os aspectos quantitativos da materialidade se relacionam à magnitude dos achados que são expressos numericamente. Mas além do valor monetário, a materialidade inclui questões de importância social e política, conformidade, transparência, governança e *accountability*. A materialidade pode variar ao longo do tempo e pode depender da perspectiva dos usuários previstos e das partes responsáveis.

Os aspectos qualitativos da materialidade podem incluir fatores como: se o achado é resultado de fraude; se um aspecto específico do objeto auditado é significativo no que se refere à natureza, visibilidade e sensibilidade do programa ou da entidade auditada; se a saúde ou segurança dos cidadãos é afetada; se o achado se relaciona a transparência ou *accountability*, entre outros (NBASP 3910/110).

A materialidade, dessa forma, é fundamental para: a) o planejamento da auditoria controle externo, considerando a complexidade que envolve toda a gestão pública, a seleção dos trabalhos é premissa para a qualidade das auditorias que serão realizadas e, portanto, para o resultado que será apresentado.

### **Risco de Auditoria**

De acordo com a NBASP 100/40, NBASP 400/46 e NBASP 4000/52-63, o risco de auditoria é o risco de que o relatório emitido pelo auditor possa ser inadequado. O auditor executa procedimentos para reduzir ou administrar o risco de chegar conclusões inapropriadas, reconhecendo que as limitações inerentes a todas as auditorias significam que uma auditoria nunca pode fornecer absoluta certeza da condição do objeto.

No contexto dos trabalhos de auditoria, a definição de risco aplica-se tanto à entidade ou ao objeto da auditoria quanto ao trabalho do auditor, havendo uma inter-relação entre os riscos dessas partes. Isso porque, se o auditor não for capaz de identificar e avaliar os riscos do objeto, haverá um elevado risco de que o seu relatório seja inadequado.

Nesse ponto, é importante lembrar que os objetivos gerais do auditor em uma auditoria são obter um nível de segurança que lhe permita expressar uma conclusão

geral ou opinião no relatório de auditoria, de modo a assegurar que as informações sobre as condições reais de um objeto estão livres de distorções relevantes em relação aos critérios aplicáveis e emitir um relatório que comunique, de forma transparente, o nível de asseguração fornecido.

Dessa forma, o risco de auditoria consiste na possibilidade de não se atingir esses objetivos devido a algo que pode ter origem tanto em fatores gerais (ex.: estratégia global de auditoria, competência profissional dos auditores, métodos de trabalho, supervisão e controle de qualidade) quanto em fatores específicos (ex.: procedimentos de avaliação de risco, definição da abordagem de testes e dos procedimentos adicionais de auditoria e sua aplicação).

Quando o objetivo é fornecer asseguração razoável, o auditor deve reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, dadas as circunstâncias da auditoria. A auditoria pode também visar fornecer asseguração limitada, caso em que o risco aceitável de não conformidade com critérios é maior do que em uma auditoria de asseguração razoável. Vale lembrar que a auditoria de asseguração limitada fornece um nível de asseguração que, no julgamento profissional do auditor, será significativo para os usuários previstos.

Os riscos devem ser considerados durante todo o processo de auditoria e o resultado da avaliação, documentado. Entretanto, sabe-se que a mensuração dos fatores de risco pode trazer consigo alto grau de subjetividade.

Para apoiar as decisões do auditor no gerenciamento do risco de auditoria (RA) e minimizar a subjetividade, tendo por base os riscos nas três dimensões - inerente (RI), de controle (RC) e de detecção (RD), o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA, 2007) propõe um modelo de risco, representado pela fórmula a seguir, que, por seu turno, é consistente com o princípio da NBASP 400/46:

**Quadro 2 – conceitos dos riscos**

RA = RI x RC x RD	
Tipos de Riscos	Conceitos
<b>RA – Risco de auditoria</b>	É o risco de que o relatório de auditoria possa ser inadequado. Portanto, o auditor deve estabelecer e manter esse risco em um nível aceitável para, inversamente, obter um nível de asseguração de auditoria que seja significativo para os propósitos do trabalho.
<b>RI – Risco inerente</b>	É o risco da entidade, do negócio, da atividade, ou do processo, portanto, do objeto de auditoria, na ausência de ações gerenciais que possam reduzir a probabilidade do risco ou o seu impacto nos objetivos. É o risco que existe pelo simples fato de



	determinada ação ou atividade ser executada, independentemente da existência de controles, pois não decorre da falta desses, mas sim é intrínseco à natureza da atividade. Não obstante, sua materialização pode ser atribuída à ausência de controle.
<b>RC – Risco de controle</b>	É o risco de que ações gerenciais adotadas pela gestão (por exemplo, controles internos) não sejam eficazes para prevenir, detectar e permitir corrigir, em tempo hábil, distorções relevantes causadas por erro ou fraude. Ou seja, é o risco de o controle falhar no seu objetivo.
<b>RD – Risco de detecção</b>	É o risco de que os procedimentos de auditoria realizados pelo auditor, para manter o risco de auditoria no nível aceitável, não detectem distorções que possam ser relevantes, individualmente ou em conjunto. Ou seja, trata-se do risco que o auditor incorre ao não perceber ou não avaliar corretamente o nível de aceitação do risco inerente e o risco de controle.

Fonte: Elaboração própria a partir da NBASP 400/46.

O modelo proposto pelo AICPA é um referencial que pode ser utilizado tanto em bases quantitativas como qualitativas, a depender das características do trabalho, para respaldar as decisões do auditor na definição do foco, da abordagem e extensão dos testes de auditoria, que, porém, não exclui sua obrigação de exercer julgamento, devido zelo e ceticismo profissional na tomada dessas decisões.

Todas as decisões importantes que o auditor toma no processo de auditoria devem ser baseadas em riscos, porque é exatamente o risco de auditoria que irá conferir níveis de segurança jurídica e de respaldo técnico mínimos para a tomada de decisão do julgador.

## Comunicação

Conforme previsão na NBASP 100/43, os auditores devem manter uma comunicação eficaz durante todo o processo de auditoria. A comunicação está presente em todos os estágios da auditoria; antes do início da auditoria, durante o planejamento inicial, durante a execução, na fase de relatório, e depois na etapa de monitoramento.

Por isso, em cada fase do trabalho é essencial que a equipe de fiscalização mantenha a entidade auditada informada sobre o método de trabalho que será adotado, a forma de comunicação durante a realização da auditoria, bem como sobre o uso de procedimentos previstos nas normas técnicas de auditoria.

Tendo em vista que os tribunais de contas são órgãos sancionatórios, a comunicação durante todo ciclo de auditoria amplia a transparência dos procedimentos técnicos, como, por exemplo, questionários padronizados e

comunicação prévia com o gestor sobre os locais das inspeções para coleta de dados, reduzindo a alegações da parte auditada em relação a conclusões/achados baseados em ilações sem evidências.

## **Documentação**

Segundo a NBASP 100/42, os auditores devem preparar documentação de auditoria suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas. O objetivo de documentar o trabalho de auditoria realizado é tanto aumentar a transparência sobre o trabalho realizado como permitir a um auditor experiente, sem nenhuma conexão prévia com a auditoria, entender as questões significativas surgidas durante a auditoria, as conclusões/opiniões alcançadas e os julgamentos profissionais significativos realizados para chegar a essas conclusões/opiniões.

Além disso, documentar adequadamente o trabalho de auditoria realizado aumenta a transparência sobre o trabalho realizado. Documentar as principais decisões tomadas é importante para demonstrar a independência e a imparcialidade do auditor em sua análise. A existência de questões sensíveis demanda a documentação dos fatos relevantes considerados pelo auditor na escolha de um curso específico de ação ou na tomada de certas decisões. Dessa forma, as ações e decisões são explicadas e transparentes.

A NBASP 100 finaliza trazendo princípios gerais para o planejamento, a execução, relatório e monitoramento das auditorias, que são desdobrados em requisitos específicos para cada tipo de auditoria (financeira, operacional ou de conformidade).

Contudo, nesse momento, não é preciso detalhar cada tipo de auditoria, porquanto já é possível observar, a partir das normas acima expostas, que um processo de controle externo cuja auditoria seguiu os padrões mínimos estipulados pelas NBASP adequar-se-á, inequivocamente, às exigências impostas pelos artigos 20, parágrafo único, 21, parágrafo único e 22, caput, da LINDB.

Dessa forma, a tomada de decisão<sup>33</sup> em um processo instruído com um relatório oriundo de uma auditoria conduzida pelas NBASP, na qual houve o respeito

---

<sup>33</sup> De acordo com Daniel Kahneman (2011, p. 1), "Os estágios correspondentes na produção de decisões são o enquadramento do problema que deve ser solucionado, o conjunto de informação relevante que leva a uma decisão e a reflexão e revisão. Uma

às questões éticas, à independência, à transparência, à imparcialidade na seleção do escopo da auditoria e a avaliação de riscos e de materialidade, é tecnicamente mais confortável e juridicamente segura para avaliar as consequências práticas (jurídicas e administrativas) da decisão. Assim, diferente de outras instâncias decisórias e de controle, as instituições atuais do arcabouço normativo do sistema de controle externo já dispõem de um instrumental analítico adequado para avaliar as consequências de suas decisões ou interpretações. Por essa razão, não devem ficar, em sua prática cotidiana, apenas realizando análises e classificações de normas e regras em abstrato.

## 6. A aplicação da metodologia da AED nos processos de controle externo

### 6.1. Notas introdutórias sobre os fundamentos teóricos da AED

O termo “análise econômica do direito<sup>34</sup>” é mais comumente atribuído à Richard Posner<sup>35</sup> por ser ele o maior responsável pela grande disseminação da AED nos meios jurídicos a partir da década de 60.

As pesquisas nessa área inserem-se campo de estudo em Direito e Economia (*Law and Economics*), compreendido pelo próprio Posner como “a aplicação das teorias e métodos empíricos da economia para as instituições centrais do sistema jurídico”<sup>36</sup>.

Em linhas gerais, conforme leciona Gico Jr.<sup>37</sup>, na aplicação da AED, utiliza-se o instrumental analítico e empírico da economia, em especial da microeconomia e

---

organização que procure melhorar seu produto decisório deve rotineiramente buscar uma melhor eficiência em cada um desses estágios. O conceito operativo é rotina. Controle de qualidade constante é uma alternativa para as revisões por atacado dos processos que as organizações comumente empreendem na esteira dos desastres”.

<sup>34</sup> André Bueno da Silveira explica que: “A Análise Econômica do Direito teve início na década de 1960. Mas, ela não surgiu de lugar nenhum. Há antecedentes históricos que podem ser encontrados na história da Faculdade de Direito da Universidade de Chicago, por exemplo, como explicam Nicholas Mercuro e Steven Medema no livro *Economics and the Law: from Posner to Postmodernism and Beyond* (2ª ed., Princeton University Press, 2006), ou no movimento do realismo jurídico norte-americano”. Disponível em: [https://escola.mpu.mp.br/conteudos-educacionais/cursos/aperfeicoamento/analise-economica-do-direito-e-teoria-dos-jogos/texto-complementar\\_-aula-1\\_andre-bueno.pdf](https://escola.mpu.mp.br/conteudos-educacionais/cursos/aperfeicoamento/analise-economica-do-direito-e-teoria-dos-jogos/texto-complementar_-aula-1_andre-bueno.pdf). Acesso em 04 abr. 2023.

<sup>35</sup> O autor mais importante em Análise Econômica do Direito é Richard Posner, que, entre 1981 e 2017, foi juiz federal do tribunal de apelação para a 7ª região (U.S. Court of Appeals for the Seventh Circuit) e ainda é professor da Faculdade de Direito da Universidade de Chicago, EUA. Disponível em: <https://www.law.uchicago.edu/faculty/posner-r>. Acesso em: 04 abr. 2023. A obra de Richard Posner *Economic Analysis of Law* (1973) representou um importante passo para a difusão da AED, tendo em vista que consolidou as teorias e serviu de guia para os estudantes de Chicago. Nessa obra, Posner afirma ser o objetivo da AED aplicação de teorias e métodos empíricos da economia às instituições centrais do sistema jurídico. Propôs que o direito deveria ser um instrumento para a promoção da eficiência, fundada na maximização da riqueza, que deve ser sempre perseguida na operacionalização da solução dos conflitos. É importante ressaltar a evolução acadêmica e as mudanças de posicionamentos nas obras de Richard Posner. O autor possuía um pensamento muito mais ortodoxo e radical no início. Este posicionamento pode ser percebido, por exemplo, na obra *The Problems of Jurisprudence* (Harvard University Press, 1993). Já na obra *How Judges Think*, o mesmo autor apresenta um pensamento muito diferente, onde busca se afastar do formalismo interdisciplinar que se estabeleceu na primeira fase do movimento.

<sup>36</sup> POSNER, 1975 apud SALAMA, 2017, p. 15.

<sup>37</sup> GICO JR., 2022, p. 24.

da economia do bem-estar social, para se tentar compreender, explicar e prever as implicações fáticas do ordenamento jurídico, bem como da lógica (racionalidade) do próprio ordenamento jurídico. Em outras palavras, para o autor, a AED é a utilização da abordagem econômica para tentar compreender o direito no mundo e o mundo no direito.

Atualmente, tem-se atribuído à metodologia proposta pela AED a qualidade de ser aplicável em todas as áreas do direito<sup>38</sup>. É justamente essa amplitude de aplicação que diferencia a abordagem da metodologia da AED da simples aplicação de conhecimentos econômicos em áreas jurídicas tradicionalmente associadas à economia (direito econômico, direito concorrencial, lei antitruste etc.).

A AED emerge, dessa forma, propondo métodos econômicos para testar hipóteses e avaliar a eficácia das políticas e regulamentações. De acordo com Schäfer<sup>39</sup>:

[...] a AED é a aplicação de uma perspectiva de “eficiência” às normas legais. Para o autor, a suposição que permeia é que a jurisprudência deveria avaliar as normas e os preceitos legais de acordo com um critério que determinasse se eles facilitam ou atrapalham o uso eficiente dos recursos. Quando avaliamos as normas e os preceitos legais de acordo com o grau que eles facilitam o uso de recursos escassos, estamos avaliando consequências que terão efeitos sobre toda sociedade. Nesse sentido, a AED pertence ao que é conhecido como ética consequencialista.

Do ponto de vista epistemológico e pragmático, a AED aprofunda a distinção entre o que é (positivo) e o que deve ser (normativo). Em síntese, a AED positiva aborda os fatos, é descritiva, empírica e lógica (verdadeiro/falso), enquanto a AED normativa analisa o dever ser, os valores, é subjetiva e não empírica.

Conforme aponta Salama (2017, p. 16):

É comum destacar duas dimensões, ou dois níveis epistemológicos, da disciplina de Direito e Economia: a dimensão positiva (ou descritiva) e a dimensão normativa (ou prescritiva). À primeira dá-se o nome de Direito e Economia Positivo, e à segunda de Direito e Economia Normativo. O Direito e Economia positivo se ocupa das repercussões do Direito sobre o mundo real dos fatos; o Direito e Economia Normativo se ocupa de estudar se, e como, noções de justiça se comunicam com os conceitos de eficiência econômica, maximização da riqueza e maximização de bem-estar.

---

<sup>38</sup> Na mesma linha, Érica Gorga sugere que o Direito e Economia “pode ser encarado como uma metodologia de estudo jurídico de natureza zetética, que é fundamental para a investigação dos diferentes ramos do Direito”. (2005, p. 12)

<sup>39</sup> SCHÄFER *Apud* PORTO, 2013, p. 12.

Assim, quando um praticante da AED está utilizando seu instrumental para realizar uma análise positiva (por exemplo, um exercício prognóstico ou um cálculo de eficiência), entende-se que ele está praticando ciência econômica aplicada ao direito. Conforme pontua Gico Jr.<sup>40</sup>, o jurista-economista, durante uma análise positiva, não é capaz de oferecer quaisquer sugestões de políticas públicas ou de como certa decisão deve ser tomada. Nessa abordagem, o foco é identificar as possíveis alternativas normativas (se textuais, aplicando-se técnicas hermenêuticas) e investigar as prováveis consequências de cada uma (aplicando-se a AED), na medida em busca a solução mais eficiente, a partir de uma análise de custo-benefício.

Já quando o praticante da AED que está utilizando o seu instrumental para realizar uma análise normativa, como afirmar que uma política pública X deve ser adotada em detrimento de política Y, ele está apto a fazê-lo enquanto jurista-economista se, e somente se, o critério normativo com base no qual as referidas alternativas devem ser ponderadas estiver previamente estipulado através de uma escolha política prévia consubstanciada em uma lei<sup>41</sup>. Um exemplo seria: se o objetivo de um gestor ou de um legislador é reduzir a quantidade de ilícitos administrativos em fiscalizações de contratos, a AED normativa pode ajudar a identificar qual a melhor política de punição, qual a melhor estrutura processual para este tipo de ilícito etc. Nessa linha, qualquer objetivo pode servir de guia para a AED normativa, desde uma maior preocupação com a distribuição de riqueza até a forma mais eficiente de se incentivar a conciliação entre o poder público e o privado, através, por exemplo, de Termos de Ajustamento de Gestão (TAG) no âmbito dos tribunais de contas.

Importa registrar nesse ponto que o presente estudo não ignora a resistência de alguns teóricos em se admitir a perspectiva normativa da análise econômica, notadamente, buscando evitar a redução do fenômeno jurídico a concepções utilitaristas incompatíveis com valores éticos e morais, ou seja, a redução da compreensão do ser humano e do sistema jurídico ao mero escopo de maximização de riquezas sob a perspectiva econômica. Entretanto, como bem aponta Nóbrega<sup>42</sup>: “[...] apesar das divergências doutrinárias havidas entre as diversas correntes

---

<sup>40</sup> GICO JR., 2010, p. 16.

<sup>41</sup> GICO JR., 2010, p. 16.

<sup>42</sup> NÓBREGA, 2020, p. 170.

desenvolvidas ao longo dos anos no movimento do *Law and Economics*, é comum a premissa de que o de que o direito e a economia não podem restar desvinculados”.

Contudo, considerando os objetivos deste estudo, o seu desenvolvimento centra-se na problemática criada com a positivação do consequencialismo no ordenamento jurídico e, por conseguinte, com o impacto dele para no cumprimento das competências constitucionais do controle externo.

### Introdução à metodologia da AED

No exercício da ciência jurídica, os operadores do direito (aplicadores e intérpretes da lei) buscam determinar o sentido e o alcance das expressões do direito<sup>43</sup>. Para tanto, suas análises partem do pressuposto de que o direito é composto por normas e seu objeto prioritário de pesquisa é identificar o conteúdo e o alcance dessas normas. A normatividade das regras jurídicas é pressuposta e o instrumental de pesquisa predominantemente utilizado é a hermenêutica jurídica clássica.

Em uma outra abordagem, os juseconomistas têm como principal característica considerar o direito enquanto um conjunto de regras que estabelecem custos e benefícios para os agentes que pautam seus comportamentos em função de tais incentivos. Assim, a práxis juseconômica investiga as causas e as consequências das regras jurídicas e de suas organizações na tentativa de prever como cidadãos e agentes públicos se comportarão diante de uma dada regra e como alterarão seu comportamento caso essa regra seja alterada<sup>44</sup>.

O método econômico se baseia nos seguintes postulados: a) escassez; b) custo de oportunidade (*trade off*); c) conduta racional maximizadora; d) mercado; e) equilíbrio e f) pareto-eficiente.

#### Quadro 3 – Postulados do método econômico

Postulado	Comentários
escassez	A escassez dos bens (materiais e imateriais) impõe aos indivíduos <sup>45</sup> ou grupo de indivíduos <sup>46</sup> socialmente organizados

<sup>43</sup>Nas palavras de Carlos Maximiliano, hermenêutica “é a teoria científica da arte de interpretar”. É uma ciência jurídica que “tem por objeto o estudo e a sistematização dos processos aplicáveis para determinar o sentido e o alcance das expressões do Direito”. É a ciência que estuda os métodos e técnicas de interpretação do Direito, buscando sistematizá-los de modo a tornar mais fácil e eficiente o trabalho do exegeta. (Maximiliano, 2011, p. 1).

<sup>44</sup> GICO JR., 2010, p. 16.

<sup>45</sup> Para um cidadão fazer uma escolha, ele precisa de algum parâmetro de comparação. A utilidade é uma medida de satisfação, de felicidade da pessoa por ter adquirido ou estar consumindo um determinado conjunto de bens ou serviços. Assim, podemos dizer que um cidadão prefere um conjunto de bens em relação a outro conjunto se a utilidade gerada pelo primeiro é superior à utilidade gerada pelo segundo.

	que escolha entre alternativas possíveis e excludentes. Porto e Garoupa (2020) explicam bem essa questão: Na análise econômica, a medida de valor usualmente utilizada é o que chamamos de “fórmula do bem-estar social”. A fórmula do bem-estar social é uma medida de agregação do nível de utilidade aferido por cada membro de uma determinada sociedade em face das consequências resultantes de determinada escolha política, jurídica ou social.
<b>custo de oportunidade (trade off)</b>	Toda escolha pressupõe um custo, um <i>trade off</i> . Esse postulado econômico não se impõe apenas nas decisões microeconômicas, as decisões macroeconômicas estatais sobre políticas públicas, sejam elas sociais econômicas ou financeiras.
<b>conduta racional maximizadora</b>	Como escolhas devem ser realizadas, os agentes econômicos ponderam os custos e os benefícios de cada alternativa, adotando a conduta que, dadas as suas condições e circunstâncias, lhes traz mais bem-estar. Afirma-se, então, que a conduta dos agentes econômicos é racional maximizadora. A grande implicação desse postulado para a juseconomia é que se os agentes econômicos ponderam custos e benefícios <sup>47</sup> na hora de decidir. Em resumo, pessoas respondem a incentivos.
<b>mercado</b>	Conforme descrição de Gico Jr., a conduta dos agentes é o resultado da livre interação entre eles, de uma barganha. Aos contextos sociais onde a interação entre os agentes é livre para realizar trocas por meio de barganhas chamamos de mercado, que pode se materializar de várias formas, como os mercados de ideias, de políticos etc.
<b>equilíbrio</b>	Quando a interação social se dá no âmbito do mercado, o comportamento racional maximizador levará os agentes a realizar trocas até que os custos associados a cada troca se igualem aos benefícios auferidos, momento a partir do qual não mais ocorrerão trocas. Nesse ponto, diremos que o mercado se encontra em equilíbrio.
<b>pareto-eficiente</b>	Como o equilíbrio decorre da livre interação dos agentes até que todas as possibilidades de trocas benéficas se esgotem, diz-se

<sup>46</sup> No caso específico das normas e políticas públicas, podemos ter resultados eficientes, mas também acontecem escolhas erradas, com resultados ineficientes. Para fazer essa aferição, devemos verificar a utilidade auferida por todos os cidadãos, ou seja, precisamos de uma medida de agregação dos níveis de utilidade atribuída a todos os indivíduos de uma sociedade. Isso nos leva à fórmula do bem-estar social.

<sup>47</sup> Sobre esse postulado, é preciso observar que esse comportamento maximizador pode influenciar o desenho de políticas públicas e normas legais, em geral. Ao avaliar seus custos e benefícios privados, os agentes podem acabar por ignorar eventuais custos e benefícios sociais, gerando externalidades, que podem ser negativas para a sociedade.

	que um mercado em equilíbrio tem uma propriedade socialmente valiosa: o seu resultado eliminou todos os desperdícios, ou seja, é eficiente. Eficiência aqui também é um termo técnico utilizado no sentido Pareto-eficiente.
--	--

Fonte: Elaboração própria a partir de Gico Jr. (2010, p. 18-19).

Compreendidos os postulados econômicos, Gico Jr. aprofunda questões metodológicas que precisam ser abordadas por juseconomista, até mesmo para a tomada de consciência sobre as próprias limitações da metodologia, são elas: a) individualismo metodológico; b) modelagem e reducionismo; c) Teoria da Escolha Racional e AED Comportamental e d) eficiência e justiça<sup>48</sup>.

#### Quadro 4 – Questões metodológicas específicas.

Questões metodológicas	Comentários
<b>individualismo metodológico</b>	O individualismo metodológico <sup>49</sup> considera que os fenômenos sociais podem ser explicados por meio das ações individuais e das decisões que as pessoas tomam. Segundo essa perspectiva, as características das sociedades são resultado das interações entre os indivíduos que buscam maximizar seus interesses pessoais. Um exemplo partindo dessa concepção seria: se desejamos entender por que os Tribunais de Contas funcionam como funcionam, temos que ser capazes de explicar e compreender a estrutura de incentivos de cada conselheiro, a dinâmica entre eles, forma de investidura no cargo, entre outros aspectos.
<b>modelagem e reducionismo</b>	Os modelos científicos são o instrumento pelo qual o cientista reduz a complexa realidade para estudá-la. A modelagem em AED é fundamental e talvez seja o mais complexo e importante elo entre o direito e economia. Aqui o aplicador da AED deverá escolher a modelagem do método reconhecendo complexidade do mundo real e a grande dificuldade – ou impossibilidade – de se lidar com todas as variáveis simultaneamente. Por exemplo, objetos de políticas públicas podem ser vistos como sistemas complexos, a compreensão desses objetos pode se beneficiar do uso de metodologias associadas a sistemas complexos. Entre essas metodologias, podemos citar: análise de redes, modelagem baseada em agentes, simulação numérica, teoria dos jogos, formação de padrões e outras abordagens no âmbito de sistemas complexos.

<sup>48</sup> Gico Jr. (2010, p. 24-29).

<sup>49</sup> O Individualismo Metodológico expõe que o indivíduo é o ponto de partida correto (ou o melhor, até o momento) a ser utilizado pelas teorias econômicas para se alcançarem fins práticos. Deste modo, o conceito não tenta explicar nem generalizar o comportamento do homem, mas apenas indicar que as relações econômicas devam ser sistematizadas e modeladas utilizando-se os indivíduos como causa primária. Com efeito, o IM não tem propostas específicas, nem pré-requisitos comportamentais, apenas baseia certos processos econômicos nas ações dos indivíduos. (SCHUMPETER, 1909, p. 3).



<p><b>Teoria da Escolha Racional e AED Comportamental</b></p>	<p>A economia comportamental afetou a crença no pressuposto da racionalidade individual. A Economia Comportamental surge com a percepção de que as premissas sobre o ser humano na teoria econômica clássica são falhas, tanto porque os problemas de otimização são difíceis demais para que as pessoas os resolvam, quanto porque as crenças a partir das quais as pessoas fazem suas escolhas são enviesadas e há muitos fatores que o modelo de otimização não absorve, deixando-os de fora. Assim, haveria uma longa lista de casos considerados como “fatores supostamente irrelevantes” aos economistas tradicionais que a Economia Comportamental passa a se questionar se seriam de fato irrelevantes.<sup>50</sup></p>
<p><b>eficiência e justiça</b></p>	<p>Eficiência econômica pode ser entendida como a combinação de produtos com o mais alto valor total possível, em face da limitação dos recursos disponíveis. Seguindo essa diretriz, deve-se produzir os bens mais desejados pelas pessoas (eficiência alocativa), minimizando os custos de oportunidade (eficiência produtiva) e destinando a produção para aqueles que podem pagar mais por ela (eficiência distributiva).</p> <p>Segundo Gico Jr<sup>51</sup>., ainda que a Análise Econômica do Direito (AED) realize uma análise normativa, ela não tem a capacidade de determinar o que é justo, certo ou errado. Essas categorias são questões subjetivas, baseadas em valores que são relativos a cada indivíduo. No entanto, os juristas afirmam que, independente da política pública que uma comunidade deseje implementar, ela deve ser eficiente.</p>

Fonte: Elaboração própria a partir de Gico Jr. (2010, p. 24-29).

No texto em que discorre sobre a metodologia da AED, o autor chega à conclusão de que a metodologia jurídica atual oferece ampla oportunidade para o uso de técnicas que auxiliem os juristas a identificar, prever e explicar as consequências sociais das escolhas políticas refletidas em leis (*ex ante*) e decisões judiciais (*ex post*) e, dessa forma, a Análise Econômica do Direito (AED) se constitui como a abordagem mais promissora para cumprir esse papel, desde que sua metodologia e limitações sejam compreendidas de maneira adequada<sup>52</sup>.

Por fim, o autor expõe uma premissa para a aplicação do método para então realizar uma crítica:

“[...] o emprego correto da metodologia da AED pressupõe um preparo que juristas e economistas brasileiros não recebem nos bancos das faculdades. Nem os primeiros são expostos às técnicas necessárias, nem os segundos são incentivados a explorar esse

<sup>50</sup> THALER, 2019, p. 17.

<sup>51</sup> Gico Jr. (2010, p. 28).

<sup>52</sup> Gico Jr. (2010, p. 30).

amplo ramo de atuação para a economia aplicada que pode ser a AED”.<sup>53</sup>

Na perspectiva da crítica acima exposta e já trazendo o debate sobre a aplicação da metodologia da AED, a matriz institucional<sup>54</sup> do sistema controle externo já fornece os incentivos mínimos para a formação de juseconomistas ou equipes juseconômicas, tendo em vista os requisitos técnicos de investidura, tanto para conselheiros substitutos com formações em diversas áreas do conhecimento, quanto para auditores de controle externo, cargo que também contempla múltiplas formações acadêmicas, o que em certa medida favorece, ou até mesmo obriga, a exposição desses profissionais a diversas técnicas úteis para a aplicação da metodologia da AED e da AED comportamental.

## **6.2. A aplicação do instrumental da AED nos processos de auditorias de controle externo conduzidas pelas NBASP e os seus benefícios para a análise do consequencialismo positivado na LINDB**

Os objetivos específicos da presente seção são: **1)** identificar os potenciais benefícios da associação da metodologia da AED com os elementos técnicos presentes nas auditorias conduzidas pelas NBASP para a efetividade dos conteúdos normativos dos artigos 20, 21 e 22 da LINDB no exercício do controle externo de competência dos tribunais de contas do Brasil e **2)** aferir em que medida a metodologia da AED já vem, intuitivamente ou racionalmente, sendo aplicada no âmbito dos processos de controle externo, tendo em vista as próprias características da matriz institucional do sistema de controle externo dispostas na CRFB/88, as quais, como estudadas, favorecem a incorporação dos métodos próprios da AED e da AED comportamental, mesmo que de forma intuitiva.

Para alcançar os objetivos desta seção, utiliza-se como ponto de partida da análise os temas levantados no debate que ocorreu entre a Consultoria Jurídica do TCU e um grupo de eminentes juristas, ao longo do processo legislativo do PL nº 7.448/2017, o qual resultou nas alterações da LINDB. Os pontos polêmicos desse debate estão registrados do documento intitulado: “Resposta aos comentários

---

<sup>53</sup>Gico Jr. (2010, p. 30).

<sup>54</sup> A definição de Douglass North (1990), “As instituições são as regras do jogo em uma sociedade ou, mais formalmente, são as restrições criadas pelo homem que moldam a interação humana. Em consequência, eles estruturam incentivos nas trocas humanas, sejam elas políticas, sociais ou econômicas. A mudança institucional molda a maneira como as sociedades evoluem ao longo do tempo e, portanto, é a chave para entender a mudança histórica.” Disponível em: <https://www.cambridge.org/core/books/abs/institutions-institutional-change-and-economic-performance/an-introduction-to-institutions-and-institutional-change/9BE4410BDF9D2227071D753263A082E9>. Acesso em: 10 abr. 2023.

tecidos pela Consultoria Jurídica do TCU ao PL n° 7.448/2017”<sup>55</sup>. Destacam-se os argumentos direcionados aos artigos 20, 21 e 22 da LINDB.

O TCU participou mais intensamente das discussões em torno do citado projeto de lei, quando comparado com os demais tribunais de contas. Uma das principais iniciativas do órgão de controle externo federal foi a elaboração do documento intitulado “Análise Preliminar do PL 7.448/2017”<sup>56</sup>, no qual teceu críticas jurídicas e externou preocupações técnicas em relação aos dispositivos do projeto de lei em pauta. Os argumentos do TCU foram contraditados por um grupo de juristas no documento intitulado “Resposta aos comentários tecidos pela Consultoria Jurídica do TCU ao PL n° 7.448/2017”.

Os pontos do debate entre o órgão de controle externo e o grupo de juristas, em relação ao conteúdo normativo de cada dos artigos selecionados, serão o foco da verificação da aplicação das NBASP e da AED como instrumentos aptos para conferir segurança jurídica e efetividade normativa durante a avaliação das consequências práticas no processo de auditoria de controle externo e, por conseguinte, para subsidiar as decisões tomadas no âmbito das cortes de contas nacional e subnacionais.

Conforme consta na manifestação do grupo de juristas, o PL n° 7.448/2017 inseriu o artigo 20<sup>57</sup> na LINDB com a finalidade de reforçar a ideia de responsabilidade decisória estatal diante da incidência de normas jurídicas indeterminadas, as quais sabidamente admitem diversas hipóteses interpretativas e, portanto, mais de uma solução. Entre os argumentos apresentados, afirmaram que:

[...] a experiência demonstra ser comum a tomada de decisões muito concretas a partir de valores jurídicos bem abstratos — tais como o interesse público, o princípio da economicidade, a moralidade administrativa etc. O fenômeno é comum às esferas administrativa, controladora e judicial. Diante desse quadro, o parágrafo único do art. 20 propõe instituir ao tomador de decisão o dever de demonstrar, via motivação, "a necessidade e a adequação da medida imposta ou

---

<sup>55</sup> “Na época da manifestação dos juristas, o PL n° 7.448/2017 (na origem, PLS 349/2015), proposto pelo Senador Antonio Anastasia, concluiu sua tramitação em ambas as Casas do Congresso Nacional. No momento, aguardava sanção do Presidente da República, nos termos do artigo 66 da Constituição. Sua finalidade era incluir na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB (Decreto-lei n° 4.657/42) disposições para elevar os níveis de segurança jurídica e eficiência na criação e aplicação do direito público, melhorando, consequentemente, a qualidade da atividade decisória pública no Brasil. Resposta aos comentários tecidos pela Consultoria Jurídica do TCU ao PL n° 7.448/2017”. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/parecer-juristas-rebatem-criticas.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2023.

<sup>56</sup> “O PL foi objeto de críticas tecidas pela Consultoria Jurídica do Tribunal de Contas da União – TCU (documento intitulado “Análise Preliminar do PL 7.448/2017”), que questionou a validade e legalidade de alguns de seus dispositivos e a constitucionalidade de outros. O TCU parecia ver no PL uma tentativa de supressão de competências constitucionais do próprio Legislativo e das Cortes de Contas.” Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/parecer-juristas-rebatem-criticas.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2023.

<sup>57</sup> Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.

da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas".<sup>58</sup>

No tocante ao comando que inseriu o artigo 20<sup>59</sup>, caput e parágrafo único, da LINDB o TCU teceu a seguinte crítica:

[...] o comando imporá ao julgador o dever de decidir com base em informações que não constariam dos autos e que precisariam ser fornecidas pelas partes. Para a Corte de Contas federal, a norma não poderia "exigir do julgador que analise as possíveis alternativas, se o conhecimento do julgador acerca da realidade está limitado ao que consta dos autos, trazido pelas partes".<sup>60</sup>

O grupo de juristas refutou a crítica do TCU, argumentando que o dispositivo não exige conhecimento extraprocessual do julgador, mas que veda motivações decisórias vazias, retóricas ou principiológicas, sem análise prévia de fatos e de impactos. Para os defensores do projeto, o art. 20 obriga o julgador a avaliar, na motivação, a partir de elementos idôneos coligidos no processo administrativo, judicial ou de controle, as consequências práticas de sua decisão, notadamente, quando há pluralidade de alternativas. Afirmam que é preciso, com base em dados trazidos ao processo decisório, analisar problemas, opções e consequências reais<sup>61</sup>.

Sobre o art. 21da LINDB<sup>62</sup>, para a Consultoria Jurídica do TCU entendeu que o dispositivo demandaria um suposto exercício de futurologia do julgador, "[...] que passa a ter ônus que não é dele, mas sim da parte, qual seja, o de levar para os autos as informações relevantes quanto a eventuais consequências indesejáveis de eventual decisão desfavorável"<sup>63</sup>.

O grupo de juristas apresentou a seguinte argumentação:

A interpretação do órgão jurídico do TCU está equivocada. O dispositivo em questão apenas exige o exercício responsável da função judicante do agente estatal. Invalidar atos, contratos, processos configura atividade altamente relevante, que importa em

---

<sup>58</sup> Resposta aos comentários tecidos pela Consultoria Jurídica do TCU ao PL nº 7.448/2017", p. 3. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/parecer-juristas-rebatem-criticas.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2023.

<sup>59</sup> "Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas."

<sup>60</sup> Resposta aos comentários tecidos pela Consultoria Jurídica do TCU ao PL nº 7.448/2017", p. 4. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/parecer-juristas-rebatem-criticas.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2023.

<sup>61</sup> Resposta aos comentários tecidos pela Consultoria Jurídica do TCU ao PL nº 7.448/2017", p. 4. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/parecer-juristas-rebatem-criticas.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2023.

<sup>62</sup> Art. 21. A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expresso suas consequências jurídicas e administrativas.

<sup>63</sup> Resposta aos comentários tecidos pela Consultoria Jurídica do TCU ao PL nº 7.448/2017", p. 5-6 Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/parecer-juristas-rebatem-criticas.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2023.

consequências imediatas a bens e direitos alheios. Decisões irresponsáveis que desconsiderem situações juridicamente constituídas e possíveis consequências aos envolvidos são incompatíveis com o Direito. É justamente por isso que o projeto busca garantir que o julgador (nas esferas administrativa, controladora e judicial), ao invalidar atos, contratos, processos e demais instrumentos, indique, de modo expresso, as consequências jurídicas e administrativas decorrentes de sua decisão.

O art. 22<sup>64</sup> da LINDB foi objeto da seguinte crítica da Corte de Contas Federal:

"[...] tratar-se-ia de dispositivo que promoveria interpretação casuística da norma, pois seu alcance e limites seriam definidos em cada caso e de acordo com a realidade do gestor público. "No caso da LRF, por exemplo, ou da Lei de Licitações, a aplicação da proposta deste artigo promoverá flexibilização casuística, sem amparo no direito".

O grupo de juristas contrapôs a crítica afirmando que ela é infundada e incompatível com a postura do próprio Tribunal, porque o dispositivo questionado apenas assume uma premissa e cria três condicionantes a qualquer julgador, para eles, "[...] a premissa é a de que as decisões na gestão pública não são tomadas em um mundo abstrato de sonhos, mas de forma concreta, para resolver problemas e necessidades reais"<sup>65</sup>. Argumentam que norma em questão reconhece que os diversos órgãos de cada ente da Federação possuem realidades próprias que não podem ser ignoradas. A realidade de gestor da União evidentemente é distinta da realidade de gestor em um pequeno e remoto município. A gestão pública envolve especificidades que têm de ser consideradas pelo julgador para a produção de decisões justas, corretas.<sup>66</sup>

Não obstante serem relevantes para a compreensão do consequencialismo, os argumentos externados nas respostas do grupo de juristas e nas questões levantadas pela consultoria jurídica do TCU estão, sob a ótica da institucionalização

---

<sup>64</sup> Art. 22. Na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados.

<sup>65</sup> Não são raros os casos em que o TCU interpreta normas sobre gestão pública considerando obstáculos e dificuldades reais do gestor e exigências de política públicas a seus cargos. Foi o que fez, por exemplo, ao deixar de aplicar sanção a gestor de universidade pública por entender que agiu com base em orientações de área técnica (Acórdão 1881/2011); ao deixar de aplicar sanção por entender que a decisão fora tomada com respaldo doutrinário (Acórdão 2737/2016); e ao considerar que parecerista jurídico não comete erro inescusável e não incorre em culpa em sentido amplo se emitir opinião amparada em doutrina minoritária (Acórdão 1591/2011).

<sup>66</sup> Resposta aos comentários tecidos pela Consultoria Jurídica do TCU ao PL n° 7.448/2017", p. 7. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/parecer-juristas-rebatem-criticas.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2023.

e da organização do controle externo no Brasil, descolados da realidade processual que reside nos tribunais de contas do Brasil.

Sobre o conteúdo do artigo 20, a preocupação da consultoria jurídica do TCU foi em evidenciar que a amplitude do conhecimento do julgador é limitada dentro do processo aos autos<sup>67</sup>. Ocorre que esse argumento não se sustenta em um processo de controle externo instruído com um relatório de auditoria ditado pelos princípios fundamentais das NBASP, porque, conforme descrito na seção 5 deste trabalho, as exigências das normas de auditoria aprofundam o escopo (objeto), ampliam o conhecimento sobre a entidade auditada, induzem a produção de um conjunto probatório amplo e robusto através da aplicação de variadas técnicas de análises quantitativas e qualitativas, garantem que o julgador tomará conhecimento dos elementos necessários para decidir, entre outros benefícios.

Já a resposta trazida pelo grupo de juristas possui termos jurídicos tão genéricos quanto àqueles que buscam mitigar com a aplicação do dispositivo, ou seja, também não agregam valor à análise da aplicação do consequencialismo nas cortes de contas. Isso porque, conforme analisado ao longo desse estudo, a instrução em um processo de controle externo ganha contornos especiais quando conduzidas pelas NBASP, o que requer uma análise jurídica à luz das condições em que operam para o cumprimento das suas competências.

Em relação aos artigos 21 e 22, de fato, existem diversos julgados do TCU que corroboram o argumento do grupo de juristas de que existem casos em que o TCU interpreta normas sobre gestão pública considerando obstáculos e dificuldades reais do gestor e exigências de política públicas a seus cargos<sup>68</sup>. Ressalte-se, contudo, que todos os acórdãos destacados pelos juristas tratam de análise de excludente de culpabilidade para fins de aplicação de sanção (Acórdãos, 1881/2011, 2737/2016 e 1591/2011).

A discussão em torno do conteúdo normativo dos artigos 21 e 22 da LINDB deve mais ampla e não apenas abranger o poder sancionatório do controle externo. A invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa e a avaliação de suas consequências jurídicas e administrativas, assim como a

---

<sup>67</sup> Resposta aos comentários tecidos pela Consultoria Jurídica do TCU ao PL n° 7.448/2017", p. 3. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/parecer-juristas-rebatem-criticas.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2023.

<sup>68</sup> Resposta aos comentários tecidos pela Consultoria Jurídica do TCU ao PL n° 7.448/2017", p. 8 Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/parecer-juristas-rebatem-criticas.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2023.

interpretação de normas sobre gestão pública, onde considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas, requer um aprofundamento técnico que somente um processo regido por métodos científicos bem aplicados pode oferecer.

Nesse sentido, as auditorias de controle externo, fase instrutória dos processos de controle externo, exercida de forma independente, são fundamentais para a formação do convencimento dos julgadores (ministros e conselheiros), e, portanto, imprescindíveis para o exercício da função judicante nos tribunais de contas.

Assim, essa instrução técnica, quando bem executada e orientada pelas normas de auditoria, oferece aos seus usuários (julgadores, legisladores, juízes e sociedade civil etc.) um nível de conhecimento não comumente observadas em outras esferas decisórias.

Confere segurança ao julgador, por exemplo, o cumprimento pela auditoria das NBASP 400/45 c/c 52, através da qual é garantido aos auditores o acesso às habilidades necessárias para realizar o trabalho. Isso significa que os integrantes da equipe de auditoria devem possuir, coletivamente, o conhecimento, as habilidades e a competência necessários para concluir a auditoria com êxito, isso inclui habilidades de auditoria e habilidades referentes à coleta/análise de dados, competência jurídica, entendimento das operações da entidade auditada e experiência adequada para o tipo de entidade e operações auditadas, entre outras.

De acordo com tais normas, os auditores devem entender a entidade auditada e todas as instituições a ela vinculadas. Esse entendimento é essencial para o planejamento e a execução da auditoria de forma efetiva, pois o auditor precisa tomar conhecimento de como a entidade e seu ambiente podem influenciar o objeto e a informação do objeto. A equipe de auditoria deve, portanto, estar familiarizada com a estrutura e as operações da entidade auditada e com seus procedimentos para alcançar a conformidade. Adicionalmente, o auditor usará esse conhecimento para determinar a materialidade e avaliar o risco de não conformidade.

Acrescente-se ainda, por exemplo, o conteúdo NBASP 4000/89 que orienta o auditor a preparar toda a documentação de auditoria suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas. O cumprimento desse requisito é útil também para o julgador (ministro ou conselheiro) que terá acesso não só às peças processuais

como também aos papéis de trabalho organizados pela equipe de auditoria, caso necessite utilizá-los para formar o seu entendimento no processo.

Mesmo quando o órgão decisório do controle externo estiver analisando se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, a decisão invariavelmente será tomada com base nos achados do relatório de auditoria operacional, ou seja, é improvável que nos relatórios de auditoria emitidos, onde foram consignados achados com relevância e materialidade, não constem também consignadas as consequências da não economicidade, ineficiência e/ou inefetividade.

A partir da análise dos pontos levantados no debate acima delineado sobre os artigos da LINDB, infere-se que: 1) nenhum dos juristas, incluindo os da consultoria jurídica do TCU, compreenderam a dimensão das vantagens e as contribuições que o controle externo brasileiro tem a oferecer para a hermenêutica consequencialista e 2) a compreensão mais aprofundada sobre a AED e da AED comportamental para a efetividade dos dispositivos da LINDB, o que corrobora, em grande parte, com crítica de Gico Jr., a qual cito novamente: “[...] o emprego correto da metodologia da AED pressupõe um preparo que juristas e economistas brasileiros não recebem nos bancos das faculdades”<sup>69</sup>.

Ressalva-se, nesse momento, que a LINDB não positivou AED, esta, na verdade, materializa-se através do uso de um instrumental científico econômico de análise que pode ser útil para avaliar, de forma neutra, todas as consequências possíveis advindas das escolhas dos decisores. Conforme lição de Cristiano Carvalho:

[...] essa análise é necessária para que os tomadores de decisões públicas saibam os possíveis efeitos práticos de seus julgamentos, o que significa dizer, externalidade positivas ou negativas, custos de oportunidade, custos de transação, *trade offs* e incentivos futuros que estarão criando para todos os demais indivíduos. Em síntese, como os agentes racionais irão reagir a tais decisões, cuja reação gerará feedback também para os legisladores, fiscais e os próprios juizes, influenciando também o seu agir<sup>70</sup>.

É, portanto, partindo dos pressupostos da AED e do consequencialismo jurídico posto na LINDB, que este estudo analisa os benefícios da aplicação das

---

<sup>69</sup> Gico Jr. (2010, p. 30).

<sup>70</sup> CARVALHO, 2018.



metodologias da AED e da AED comportamental no ambiente das auditorias de controle externo, onde ambos os métodos encontram um cenário institucional propício para a sua aplicação de forma associada.

O caráter multidisciplinar das equipes de auditorias de controle externo, o processo de formação técnica continuada e, principalmente, o trabalho conduzido por normas validadas internacionalmente criam um conjunto de benefícios que superam boa parte das críticas em torno da aplicação e das limitações técnicas da metodologia da AED.

Independente da natureza da auditoria (conformidade, financeira ou operacional), durante o seu planejamento, o auditor deve elaborar os procedimentos a serem utilizados para coletar evidência de auditoria, para que no momento da execução as equipes coloquem em prática os procedimentos em resposta aos riscos avaliados. Portanto, a fase de execução consiste na coleta de dados e informações definidos no planejamento de auditoria, que irão gerar as evidências necessárias para embasar os achados e as conclusões do trabalho. Os tipos de dados a coletar e as fontes desses dados dependerão da estratégia metodológica e dos critérios estabelecidos.

Portanto, entendo que são nesses dois momentos do processo de auditoria de controle externo (planejamento e execução) que os métodos propostos pela AED e AED comportamental podem ser associados aos métodos selecionados pelas NBASP (estatística descritiva, descritiva bivariada, análise de regressão linear, análise envoltória de dados (DEA), análises de conteúdo, triangulação, interpretações de alternativas).

Após uma pesquisa realizada no histórico de auditorias realizadas pelo TCU, antes do advento das alterações legislativas na LINDB, foram identificados trabalhos cujas abordagens já aproximava as normas de auditoria ao instrumental teórico da AED, mesmo que essas associações tenham ocorrido de forma intuitiva. É o caso, por exemplo, da auditoria operacional no Banco Central do Brasil (Bacen) para avaliar o grau de maturidade da gestão de riscos da instituição<sup>71</sup>. O trabalho fez parte de um levantamento do tribunal realizado em 65 entidades da administração

---

71 <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-avalia-gestao-de-riscos-no-banco-central.htm>. Acesso em: 10 abr. 2023.

indireta, com foco na evolução da gestão de riscos no âmbito federal. Nessa auditoria operacional, o tribunal constatou que<sup>72</sup>:

[...] a gestão de riscos do Bacen, no que se refere ao ambiente da gestão, está estruturada segundo as diretrizes dos guias de melhores práticas usados como referenciais, a saber, a ISO 31000/2009, o Coso ERM e o *Risk Management Assessment Framework: a tool for departments*, usado pela Secretaria do Tesouro do Reino Unido. Além disso, o TCU verificou envolvimento da alta gestão do Banco no processo, com a elaboração de uma política corporativa de gestão de riscos e a criação de um departamento específico com esse objetivo. No entanto, a gestão de riscos ainda se encontra em implantação na instituição, tendo alcançado apenas parte das unidades, atividades e processos.

No repositório de jurisprudência do TCU, é possível pesquisar vários exemplos emblemáticos de como auditorias de controle externo associam-se, sem ruídos, aos métodos da AED, por exemplo, as auditorias que o TCU já promoveu sobre questões técnicas e operacionais que envolvem o tema do endividamento público<sup>73</sup>:

**1) Auditoria de conformidade sobre a transparência do endividamento público de todos os entes da Federação – Acórdãos 2541/2009, 806/2014, 1084/2018** - Foram avaliadas na auditoria: “as variáveis e os fatores econômicos que impactaram a dívida pública federal no período de 2000 a 2017, de forma a examinar a trajetória durante todo o período de vigência da LRF, consideradas as especificidades de abrangência presentes nas estatísticas fiscais produzidas pelo Tesouro Nacional e pelo Bacen; a base de dados com informações dos leilões de títulos públicos realizados pelo Tesouro Nacional no período compreendido no escopo da auditoria; e as operações compromissadas realizadas pelo Bacen no período objeto do escopo da auditoria”;

**2) Auditoria sobre as causas e consequências do aumento da dívida interna 2002-2014 – Acórdão 1705/2018** - Com base em informações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Banco Central (Bacen) e do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), a área técnica do TCU constatou ter havido uma mudança no regime fiscal no período analisado comparativamente ao intervalo que vai de 2002 a 2010. “Ao avaliar a política fiscal nos períodos de 2002 a 2010 e de 2011 a 2014, por meio da comparação das médias dos fatores condicionantes da dívida líquida do setor público (DLSP) nos dois períodos, conclui-se que há indícios de que a gestão fiscal no segundo período (2011 a

---

<sup>72</sup> Acórdão 548/2015 – Plenário. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-avalia-gestao-de-riscos-no-banco-central.htm>. Acesso em 10 abr. 2023.

<sup>73</sup> Câmara dos Deputados. Dívida Pública Evolução e Riscos. Centro de Estudos e Debates Estratégicos Novembro/2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/a-camara/estruturaadm/altosestudos/arquivos/alessandro-aurelio-caldeira-diretor-de-fiscalizacao-da-divida-publica-da-secretaria-de-macroavaliacao-governamental-do-tribunal-de-contas-da-uniao-tcu>. Acesso em 10 abr. 2023.

2014) foi menos comprometida com o equilíbrio das contas públicas”, diz o relatório do ministro Weder de Oliveira.

Nas auditorias acima destacadas, os objetos dos trabalhos versavam sobre alguns aspectos do endividamento público, um tema macroeconômico, que invariavelmente exigiu da equipe de auditoria o conhecimento sobre métodos científicos e econômicos para a avaliação pretendida na execução da auditoria.

Atualmente, os instrumentos propostos pela AED comportamental normativa já estão sendo testados no âmbito do TCU. Faz parte da missão do Laboratório de Inovação e Coparticipação (coLAB-i) do TCU coordenar projetos de inovação, para gerar conhecimentos e experiências replicáveis. Com esse intuito, o coLAB-i propôs à Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão (Seplan) do TCU uma experimentação dentro do próprio Tribunal, utilizando *Behavioural Insight (BI)* e *Nudges*. A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) traz a definição de *Behavioural Insights* como:

[...] “uma abordagem indutiva para a formulação de políticas que combina percepções da psicologia, ciências cognitivas e ciências sociais com resultados testados empiricamente para descobrir como os humanos realmente fazem escolhas.” (OECD, 2021) O estudo dessa abordagem vem sendo muito importante para a formulação de políticas públicas, ao auxiliar o tomador de decisão a optar pela decisão racional.<sup>74</sup>

Dessa forma, partindo da experiência do TCU e dada simetria constitucional do sistema de controle externo, tem-se que as matrizes institucionais dos tribunais de contas do Brasil já possuem os incentivos mínimos necessários para que, através de suas auditorias de controle externo, as metodologias da AED e AED comportamental busquem espaço para a sua aplicação nas análises das consequências práticas a serem realizadas nesses órgãos.

## 7. Conclusões

A CRFB/88 delega aos tribunais de contas o exercício de um elenco de competências que são exercidas através de funções de controle, as quais podem ser, seguramente, qualificadas como amplas e complexas. Amplas, porque abrange a fiscalização de toda a máquina estatal, contemplando a administração direta e indireta, normas, regulamentos, agentes públicos e, frequentemente, também os

---

<sup>74</sup> Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/colab-i/>. Acesso em: 04 abr. 2023.

agentes privados. Complexas, porque as atividades de fiscalização passam por um processo que culminará em um julgamento. Portanto, para os tribunais de contas exercerem de forma efetiva a sua atividade finalística, duas funções se destacam: a função fiscalizadora e a função judicante.

A função fiscalizadora é desempenhada através das auditorias governamentais, previstas no art. 71, inciso IV, da CRFB/1988, as quais compõem o processo de controle externo na fase inicial e/ou instrutória, o que as tornam indispensáveis para o início e a regularidade todo o processo e, por conseguinte, é fundamental também para o exercício da atividade judicante.

A relevância das auditorias governamentais torna-se ainda mais evidente quando o órgão de controle externo internaliza as NBASP para o aperfeiçoamento das auditorias de controle externo. Conforme descrito na seção 5 deste trabalho, ao promover essa mudança institucional, o órgão de controle externo está sinalizando para uma atuação mais técnica e juridicamente segura, conduzida de forma a adequar-se às melhores práticas internacionais, já que tais normas são derivadas de traduções e adaptações das normas internacionais de auditoria no setor público (ISSAI).

As NBASP são assim redigidas com base nos princípios e orientações extraídos das melhores práticas internacionais, portanto, é um método que nasce testado e é permanentemente atualizado de acordo com as necessidades, os avanços e/ou retrocessos das atividades humanas e estatais.

Dessa forma, em razão das NBASP se estruturarem como um método que está sempre procurando evoluir e sempre agregando novos instrumentos para a realização das auditorias de controle externo, esse estudo objetivou aferir em que medida a associação da metodologia da AED com as normas que regem as auditorias de controle externo no Brasil podem contribuir para a análise do consequencialismo presente nos artigos 20, 21 e 22 da LINDB.

A AED é uma metodologia jurídico-econômica, testada e aplicada desde 1960, a partir dos estudos inaugurados por Richard Posner. É derivada das teorias econômicas, em particular na teoria microeconômica e na teoria do bem-estar social, mas que se consolidou como uma área de pesquisa da disciplina Direito e Economia (*Law and Economics*). Algumas limitações epistemológicas da AED resultaram na incorporação da economia comportamental em seu método, o que se convencionou chamar de AED comportamental, a qual contribui para relativizar alguns postulados

da AED clássica, como, por exemplo, o postulado da racionalidade maximizadora (ilimitada ou limitada). Entretanto os métodos não são antagônicos, mas complementares.

No trabalho, a AED é descrita como um método que investiga o fenômeno jurídico à luz de suas consequências e tal abordagem é um dos pontos centrais da LINDB. Dessa forma, para observar o consequencialismo jurídico posto, os operadores da nova legislação necessitarão de instrumentos teóricos e empíricos que os auxiliem na identificação com maior precisão e rigor analítico dos problemas sociais, as prováveis reações das pessoas a uma dada regra, a eficiência de uma política pública ou a eficiência como orientador das interpretações jurídicas, para então, ciente das consequências prováveis, optar ou fornecer subsídios para a melhor decisão. Como bem esclarece o jurista Salama: “[...] noções de justiça que não levam em conta as prováveis consequências de suas articulações práticas são, em termos práticos, incompletas”<sup>75</sup>.

Contudo, restou evidente, pela análise do documento intitulado “Resposta aos comentários tecidos pela Consultoria Jurídica do TCU ao PL nº 7.448/2017”<sup>76</sup>, documento assinado por um grupo de juristas, que os próprios defensores do consequencialismo possuem dificuldades de qualificar os seus argumentos sem se apegarem em conceitos abstratos e termos genéricos, ou seja, ele também não possui um entendimento técnico sobre a realidade das mudanças que devem ocorrer nas esferas administrativa, controladora e judicial para que de fato o consequencialismo jurídico positivado na LINDB surta efeitos práticos nessas esferas decisórias.

De todo modo, é seguro concluir que a matriz institucional dos tribunais de contas que são aderentes às NBASP permite, com maior efetividade, a estruturação de um processo de controle externo no qual a metodologia da AED encontrará espaço para ser experimentada, tendo em vista que as limitações e os gargalos que são frequentemente aludidos para sua aplicação são mitigados pelas especificidades organizacionais que esses órgãos possuem. Entre as vantagens que a metodologia da AED encontrará, uma das mais importante é a formação multidisciplinar do corpo técnico e julgador.

---

<sup>75</sup> SALAMA (2008, p. 36).

<sup>76</sup> Resposta aos comentários tecidos pela Consultoria Jurídica do TCU ao PL nº 7.448/2017”. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/parecer-juristas-rebatem-criticas.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2023.

A pesquisa também analisou objetos de auditorias (conformidade, financeira e operacional) do TCU anteriores à vigência dos artigos 20, 21 e 22 da LINDB, onde foram identificados elementos (métodos e abordagens) que se enquadram na metodologia da AED, o que corrobora conclusão de que a qualificação do corpo técnico do órgão é o principal indutor da segurança para avaliar as consequências práticas, é, portanto, a melhor forma de incentivar o uso racional dessa metodologia.

## 8. Referências bibliográficas

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA). **AICPA Professional Standards: U.S. Auditing Standards as of June 1, 2007**. (2007). AICPA Professional Standards. 166.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em 18 fev. 2023.

BRASIL. Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018. Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (**Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro**), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/lei/L13655.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13655.htm)>. Acesso em 18 fev. 2023.

BRASIL. **Nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos**. Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm)>. Acesso em: 06 abr. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão TCU 548/2015**. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-avalia-gestao-de-riscos-no-banco-central.htm>> . Acesso em: 10 abr. 2023.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Dívida Pública Evolução e Riscos. Centro de Estudos e Debates Estratégicos Novembro/2019**. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/a->

camara/estruturaadm/altosestudos/arquivos/alessandro-aurelio-caldeira-diretor-de-fiscalizacao-da-divida-publica-da-secretaria-de-macroavaliacao-governamental-do-tribunal-de-contas-da-uniao-tcu>. Acesso em 10 abr. 2023.

CAMELO, Bradson; NÓBREGA, Marcos; TORRES, Ronny Charles L. de. Análise econômica das licitações e contratos: de acordo com a Lei nº 14.133/2021 (nova Lei de Licitações). Belo Horizonte: Fórum, 2022. 242 p.

CAMPOS FILHO, Antonio. **Ampliando nossa caixa de ferramentas**. Apresentação Aula 7. Brasília: Enap, 2019. Disponível em: <<https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4091/12/13mai2019Aula7.pdf>>. Acesso em 10 abr. 2023.

CAMPOS FILHO, Antonio et. al. **Ciências Comportamentais e Políticas Públicas: o uso do SIMPLES MENTE em projetos de inovação**. Brasília: Enap, 2020. Disponível em: <<https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5219>>. Acesso em 10 abr. 2023.

CARVALHO, Cristiano. A nova Lei de Introdução é Análise Econômica do Direito? AED é o melhor instrumento que pode controlar os possíveis excessos e orientar a boa aplicação desta lei. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abde/introducao-analise-economica-direito-05062018>. Acesso em: 12 abr. 2023.

CARVALHO Jr, Jorge Pinto de; BALDRESCA, Camila Alexandra Majer. **Auditoria no setor público com ênfase no controle externo: teoria e prática**. 1 ed. Brasília: Gestão Pública, 2019. 404 p.

CASTRO, Alex Sandro. **Economia comportamental: caracterização e comentários críticos**. Dissertação de Mestrado em Economia. Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas. Campinas, SP, 2014. Disponível em: <<http://www.repositorio.unicamp.br/handle/REPOSIP/286438>> Acesso em 10 abr. 2023.

COOTER, Robert e Ullen, Thomas. **Direito & Economia**. 5ª Ed. São Paulo: Bookman, 2010. Disponível em:

[http://www.econ.jku.at/t3/staff/winterebmer/teaching/law\\_economics/ss19/6th\\_edition.pdf](http://www.econ.jku.at/t3/staff/winterebmer/teaching/law_economics/ss19/6th_edition.pdf). Acesso em: 04 abr. 2023.

CRESWELL, J.W. Educational research: planning, conducting, and evaluating quantitative and qualitative research. 4. ed. Boston, MA: Pearson Education, 2012.

**Encontro Luso-Brasileiro de Tribunais de Contas realizado em Portugal, no ano de 2003.** Disponível em: [https://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/outras/enc\\_luso-brasileiro/enc\\_luso-brasileiro.pdf](https://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/outras/enc_luso-brasileiro/enc_luso-brasileiro.pdf). Acesso em 11 fev. 2023.

FRANÇA Phillip. 4. **Consequencialismo Jurídico e a Nova Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.** In: FRANÇA Phillip. Ato Administrativo, Consequencialismo e Compliance: Gestão de Riscos, Proteção de Dados e Soluções para o Controle Judicial na era da IA. São Paulo (SP): Editora Revista dos Tribunais. 2019. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/ato-administrativo-consequencialismo-e-compliance-gestao-de-riscos-protecao-de-dados-e-solucoes-para-o-controle-judicial-na-era-da-ia/1199145293>>. Acesso em 10 abr. 2023.

GICO JUNIOR, Ivo T. 1º Roteiro de Estudo. **Disciplina: Metodologia da Análise Econômica do Direito** – Especialização em Análise Econômica do Direito. Programa de Pós-Graduação e Pesquisa do Instituto Serzedello Corrêa (ISC). Ano: 2021.

GICO JR., Ivo T. **“Direito & Desenvolvimento: o papel do direito no desenvolvimento econômico”**. João Pessoa, v. 8, nº 2, p. 110-127. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/321845555\\_Direito\\_desenvolvimento\\_o\\_papel\\_do\\_direito\\_no\\_desenvolvimento\\_economico](https://www.researchgate.net/publication/321845555_Direito_desenvolvimento_o_papel_do_direito_no_desenvolvimento_economico). Acesso em: 04 de abr. 2023.

GICO JR., I. T. (maio/agosto de 2018). **Hermenêutica das escolhas e a função legislativa do Judiciário.** Revista de Direito Empresarial, 15(2), pp. 55-83.

GICO JR., Ivo. **Metodologia e Epistemologia da Análise Econômica do Direito.** Economic Analysis of Law Review, v. 1, n. 1, p. 7-32, jan-jun, 2010. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/2794/2034>. Acesso em: 18 fev. 2023.



GORGA, Érica Cristina Rocha. **Direito Societário Brasileiro e Desenvolvimento do Mercado de Capitais: Uma Perspectiva de “Direito e Economia”**. Tese de Doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2005, p. 12.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP): Grupo 1 – Independência dos Tribunais de Contas - NBASP 10**. Disponível em <<https://irbcontas.org.br/nbasp-categoria/nbasp-principios/nbasp-principios-basilares-nbasp-10-99/>>. Acesso em: jan/fev. 2023.

\_\_\_\_\_. **Valor e Benefício dos Tribunais de Contas – Fazendo a diferença na vida dos cidadãos - NBASP 12**. Disponível em <<https://irbcontas.org.br/nbasp-categoria/nbasp-principios/nbasp-principios-basilares-nbasp-10-99/>>. Acesso em: jan/fev. 2023.

\_\_\_\_\_. **Transparência e Accountability - NBASP 20**. Disponível em <<https://irbcontas.org.br/nbasp-categoria/nbasp-principios/nbasp-principios-basilares-nbasp-10-99/>>. Acesso em: jan/fev. 2023.

\_\_\_\_\_. **Princípios das Atividades Jurisdicionais dos Tribunais de Contas - NBASP 50**. Disponível em <<https://irbcontas.org.br/nbasp-categoria/nbasp-principios/nbasp-principios-basilares-nbasp-10-99/>>. Acesso em: jan/fev. 2023.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP): Grupo 2 – Princípios fundamentais de auditoria do setor público - NBASP 100. Disponível em <<https://irbcontas.org.br/nbasp-categoria/nbasp-normas/principios-fundamentais-da-auditoria-do-setor-publico-nbasp-100-129/>>. Acesso em: jan/fev. 2023.

\_\_\_\_\_. **Gestão da ética pelos Tribunais de Contas - NBASP 130**. Disponível em <<https://irbcontas.org.br/nbasp-categoria/nbasp-normas/requisitos-organizacionais-dos-tcs-nbasp-130-199/>>. Acesso em: jan/fev. 2023.

\_\_\_\_\_. **Controle de qualidade para os Tribunais de Contas - NBASP 140**. Disponível em <<https://irbcontas.org.br/nbasp-categoria/nbasp-normas/requisitos-organizacionais-dos-tcs-nbasp-130-199/>>. Acesso em: jan/fev. 2023.

\_\_\_\_\_. **Princípios de auditoria operacional - NBASP 300.** Disponível em <<https://irbcontas.org.br/nbasp-categoria/nbasp-normas/principios-fundamentais-de-ao-nbasp-300-399/>>. Acesso em: jan/fev. 2023.

\_\_\_\_\_. **Princípios de auditoria de conformidade - NBASP 400.** Disponível em <<https://irbcontas.org.br/nbasp-categoria/nbasp-normas/principios-fundamentais-de-ac-nbasp-400-499/>>. Acesso em: jan/fev. 2023.

\_\_\_\_\_. **Norma para Auditoria Operacional- NBASP 3000.** Disponível em <<https://irbcontas.org.br/nbasp-categoria/nbasp-normas/normas-de-ao-nbasp-3000-3899/>>. Acesso em: jan/fev. 2023.

\_\_\_\_\_. **Norma para Auditoria de Conformidade - NBASP 4000.** Disponível em <<https://irbcontas.org.br/nbasp-categoria/nbasp-normas/normas-de-ac-nbasp-4000-4899/>>. Acesso em: jan/fev. 2023.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP): Grupo 3 – Conceitos centrais para auditoria operacional - NBASP 3910.** Disponível em <<https://irbcontas.org.br/nbasp-categoria/nbasp-orientacoes/orientacoes-complementares-para-ao-nbasp-o-3900-3999/>>. Acesso em: jan/fev. 2023.

\_\_\_\_\_. **O processo de auditoria operacional - NBASP 3920.** Disponível em <<https://irbcontas.org.br/nbasp-categoria/nbasp-orientacoes/orientacoes-complementares-para-ao-nbasp-o-3900-3999/>>. Acesso em: jan/fev. 2023.

KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e devagar: duas formas de pensar.** Tradução de Cássio de Arantes Leite. Rio de Janeiro: Objetiva, 2011. Disponível em: <[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5658450/mod\\_resource/content/1/kahneman-daniel-rapido-e-devagar-duas-formas-de-pensar.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5658450/mod_resource/content/1/kahneman-daniel-rapido-e-devagar-duas-formas-de-pensar.pdf)>. Acesso em: 04 Abr. 2023.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito.** Ed. Forense, 2011, 335 páginas.

MENEGUIN, Fernando; ÁVILA, Flávia. **A Economia Comportamental aplicada a políticas públicas.** In: ÁVILA, Flávia; BIANCHI, Ana Maria (Orgs.). Guia de Economia Comportamental e Experimental. São Paulo:

EconomiaComportamental.org, 2015, p. 210-220. Disponível em: <<http://www.economiacomportamental.org/guia-economia-comportamental.pdf>>.

Acesso em: 10.abr 2023.

NÓBREGA, Marcos. **Direito e Economia da Infraestrutura**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. 245 p.

NORTH, D. C. **Institutions, institutional change and economic performance**.

Cambridge: Cambridge University Press, 1990. Disponível em:

<https://www.cambridge.org/core/books/abs/institutions-institutional-change-and-economic-performance/an-introduction-to-institutions-and-institutional-change/9BE4410BDF9D2227071D753263A082E9>. Acesso em: 10.abr 2023.

PORTO, A. M.; GAROUPA, N. **Curso de Análise Econômica do Direito**. São

Paulo: Editora Atlas, 2020.

POSNER, Eric. **Análise Econômica do Direito Contratual. Sucesso ou**

**Fracasso?** / Eric Posner [tradução e adaptação ao direito brasileiro: Luciana Benetti Timm, Cristiano Carvalho e Alexandre Viola]. – São Paulo: Saraiva, 2010. 114 p.

POSNER, Richard. **Economic Analysis of Law**. 9th Ed. New York: Aspen Publishers, 2014.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

SALAMA, Bruno M. **O que é “Direito e Economia”?**. Disponível em: <<https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/viewFile/2793/2033>>. Acesso em 10 abr. 2023.

SALAMA, Bruno Meyerhof. **O que é pesquisa em Direito e Economia?** CadernosDireito GV, v. 5, p. 4-58, 2008.

SCHÄFER, Hans-Bernd; OTT, Claus. **The economics analysis of Civil Law**. Apub ANTÔNIO JOSÉ MARISTRELLO PORTO em ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO (AED). FGV Direito Rio. 2013. Disponível em:

<file:///C:/Users/20262/Downloads/silo.tips\_analise-economica-do-direito-aed.pdf>  
Acesso em: 04 abr. 2023.

Schumpeter, Joseph A. **Methodological Individualism**. In: \_\_\_\_\_. **The nature and essence of theoretical economics**. 1909. Disponível em: <[http://mises.org/books/schumpeter\\_individualism.pdf](http://mises.org/books/schumpeter_individualism.pdf)> . Acesso em: 10 abr. 2023.

SUNSTEIN, Cass R.; JOLLS, Christine; THALER, Richard. **A Behavioral Approach to Law and Economics**. Stanford Law Review, v. 50, n. 1471, May 1998, p. 1477. Disponível em: <[https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=12172&context=journal\\_articles](https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=12172&context=journal_articles)>. Acesso em 04 abr. 2023.

TVERSKY, Amos; KAHNEMAN, Daniel. **Judgment under uncertainty: heuristics and biases**. **Science**. New Series, v. 185, n. 4157, september 1974, p. 1124-131. Disponível em: <<https://pdodds.w3.uvm.edu/files/papers/others/1974/tversky1974a.pdf>>. Acesso em 04 abr. 2023.

### **Missão**

Aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo

### **Visão**

Ser referência na promoção de uma Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável