



GUIA REFERENCIAL PARA IDENTIFICAÇÃO, QUANTIFICAÇÃO E MITIGAÇÃO DE SUPERFATURAMENTO EM CONTRATOS DE BENS E SERVIÇOS

Controladoria-Geral da União
Brasília, abril de 2025

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO – CGU
Setor de Autarquias Sul (SAUS), Quadra 5, Bloco A
Ed. Multibrasil, Brasília/DF - CEP: 70.070-050
cgu@cgu.gov.br

VINÍCIUS MARQUES DE CARVALHO
Ministro da Controladoria-Geral da União

EVELINE MARTINS BRITO
Secretária-Executiva

RONALD DA SILVA BALBE
Secretário Federal de Controle Interno

RICARDO WAGNER DE ARAÚJO
Corregedor-Geral da União

ARIANA FRANCES CARVALHO DE SOUZA
Ouvidora-Geral da União

MARCELO PONTES VIANNA
Secretário de Integridade Privada

LIVIA OLIVEIRA SOBOTA
Secretária de Integridade Pública

ANA TÚLIA DE MACEDO
Secretária Nacional de Acesso à Informação

AUTORIA E REVISÃO
Amanda Cerqueira de Moraes
Kleberson Roberto de Souza
Fabrício Costa Silva
Márcio Pereira Lima
Vivian Vivas

1. INTRODUÇÃO	5
2. CONCEITOS BÁSICOS	6
a. Definição de Sobrepreço e Superfaturamento	6
b. Distinção entre Dano ao Erário e Débito	7
c. Orientações dos Órgãos de Controle	8
3. TIPOS DE SUPERFATURAMENTO EM BENS E SERVIÇOS	11
a. Superfaturamento por Quantidade	12
b. Superfaturamento por Qualidade	13
c. Superfaturamento por Preço Excessivo	14
d. Superfaturamento por Pagamentos Antecipados	15
e. Superfaturamento por Reajuste Irregular de Preços	16
f. Superfaturamento por Prorrogação Injustificada de Contratos	18
g. Superfaturamento por “Química”	20
4. METODOLOGIA DE CÁLCULO DE SUPERFATURAMENTO	21
4.1. Procedimentos iniciais	21
i. Especificação do Objeto	21
ii. Quantidade	21
iii. Localização Geográfica	22
iv. Datas	22
v. Logística	23
vi. Priorizar dos bens ou dos serviços mais relevantes	23
vii. Coleta de Preços	25
viii. Tratamento dos Dados	26
4.2. Metodologia de Cálculo do Superfaturamento	28
i. Superfaturamento por Quantidade	29
ii. Superfaturamento por Qualidade	30
iii. Superfaturamento por Preços Excessivos	32
iv. Superfaturamento por Pagamentos Antecipados	33

v. Superfaturamento por Reajuste Irregular	36
vi. Superfaturamento por Prorrogação Indevida do Contrato	37
vii. Superfaturamento por “Química”	38
viii. Superfaturamento Total	40
4.3. Tópicos Específicos de Superfaturamento	41
1. Medicamentos	41
2. Transporte Escolar	45
3. Combustíveis	48
5. RESPONSABILIZAÇÃO DECORRENTE DO SUPERFATURAMENTO	52
5.1 Responsabilidade de agente público	53
5.1.1 - Responsabilização do fiscal de contrato administrativo	54
5.1.2 - Responsabilidade do ordenador de despesa	55
5.1.3 - Responsabilidade do Superior Hierárquico	56
5.1.4 - Responsabilidade do Orçamentista	56
5.1.5 - Responsabilidade da Alta Administração	57
5.2 Responsabilidade da Pessoa Jurídica	57
5.3 Restituição dos Lucros Ilegítimos (<i>disgorgement</i>)	60
5.4 Cuidados com as Evidências	61
6. CONCLUSÃO	63
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	64
8. ANEXO	66

1. INTRODUÇÃO

Em um cenário de constantes desafios na gestão dos recursos públicos, o trabalho dos auditores da Controladoria-Geral da União (CGU) em identificar e corrigir práticas de superfaturamento é fundamental para fortalecer a confiança da sociedade na administração pública.

Dentro desse contexto, o Guia de Superfaturamento em Bens e Serviços se apresenta como uma ferramenta estratégica fundamental. Mais do que um simples manual técnico, ele oferece métodos claros para quantificar e mitigar os danos ao erário, além de uma abordagem prática e acessível das melhores técnicas de auditoria governamental.

Nesse sentido, o guia permite que os auditores atuem com mais segurança na prevenção e na detecção desse tipo de irregularidade, transformando conceitos complexos em orientações práticas.

Amparado em bases legais, como a Lei nº 14.133, de 1 de abril de 2021, e na jurisprudência dos órgãos de controle, o material consolida e sistematiza as principais diretrizes para a condução de auditorias realizadas pela CGU com o rigor necessário.

Além disso, sua importância é demonstrada tanto pela análise detalhada das diversas tipologias de superfaturamento quanto pelo uso de técnicas para coleta e tratamento de dados, quantificação dos prejuízos e para evidenciação dos achados de auditoria.

Ao utilizar este guia, os auditores encontram não apenas um roteiro completo para a realização de trabalhos de avaliação e apuração, mas também uma base sólida para promover uma cultura de integridade.

Mais do que isso, o guia é um convite para construir uma administração pública mais ética e mais eficiente, assegurando a boa e a regular aplicação dos recursos públicos em benefício da sociedade.

2. CONCEITOS BÁSICOS

A. DEFINIÇÃO DE SOBREPREÇO E SUPERFATURAMENTO

A gestão eficiente dos recursos públicos é um dos pilares fundamentais para garantir a integridade e a efetividade das ações governamentais. Nesse contexto, o combate ao sobrepreço e ao superfaturamento desempenha um papel central, uma vez que essas práticas causam prejuízos ao erário e violam diretamente os princípios constitucionais da economicidade e da eficiência, que são essenciais à execução das contratações públicas.

A Lei nº 14.133/2021, em seu artigo 11, estabelece objetivos para assegurar que os processos licitatórios e a execução de contratos sejam realizados de forma eficiente. Entre esses objetivos, destaca-se a prevenção de contratações com sobrepreço, com preços manifestamente inexequíveis ou com superfaturamento durante a execução contratual.

Na esteira desse entendimento, a Lei nº 14.133/2021, a Lei nº 13.303/2016 e a Instrução Normativa Seges nº 65/2021 estabelecem definições claras para sobrepreço e para superfaturamento, conforme detalhado a seguir:

Quadro 1: Definição de Sobrepreço e Superfaturamento

Termo	Fundamento	Definição
Sobrepreço	Inciso LVI, do art. 6º da Lei nº 14.133/2021; inciso I do §1º do art. 31 da Lei nº 13.303/2016 e inciso II do art. 2º da IN Seges nº 65/2021	Preço orçado para licitação ou contratado em valor expressivamente superior aos preços referenciais de mercado, seja de apenas um item, se a licitação ou a contratação for por preços unitários de serviço, seja do valor global do objeto, se a licitação ou a contratação for por tarefa, empreitada por preço global ou empreitada integral, semi-integrada ou integrada.
Superfaturamento	Inciso LVII, do art. 6º da Lei nº 14.133/2021 e inciso II do §1º do art. 31 da Lei nº 13.303/2016	Dano provocado ao patrimônio da Administração, caracterizado, entre outras situações, por: a) medição de quantidades superiores às efetivamente executadas ou fornecidas; b) deficiência na execução de obras e de serviços de engenharia que resulte em diminuição da sua qualidade, vida útil ou segurança; c) alterações no orçamento de obras e de serviços de engenharia que causem desequilíbrio econômico-financeiro do contrato em favor do contratado; d) outras alterações de cláusulas financeiras que gerem recebimentos contratuais antecipados, distorção do cronograma físico-financeiro, prorrogação injustificada do prazo contratual com custos adicionais para a Administração ou reajuste irregular de preços.

Fonte: elaboração própria a partir da Lei nº 14.133/2021

A partir do conceito mencionado pode-se entender que o superfaturamento se caracteriza pelo dano causado ao patrimônio da Administração, indo muito além da simples prática de preços desvantajosos.

Para complementar a definição legal, a jurisprudência do Tribunal de Contas da União (TCU) apresenta importantes esclarecimentos sobre os conceitos de sobrepreço e de superfaturamento, aplicáveis no contexto das contratações públicas. A seguir destacam-se as principais definições adotadas pela Corte de Contas:

- **Sobrepreço:** ocorre quando uma **cotação de um bem ou serviço é superior** ao valor praticado pelo mercado¹.

Nesse sentido, o Sobrepreço (S) é determinado pela diferença entre o “preço estimado” (E) ou “preço contratado” (C) e o “preço referencial de mercado” (M). Assim, $S = (E \text{ ou } C) - M$.

E para calcular o Sobrepreço Percentual $S(\%)$ adota-se $S(\%) = S / M$, conforme Acórdão nº 157/2009–P. Por exemplo, se o preço estimado é 150 e o preço referencial de mercado é 100, o Sobrepreço será $S = 150 - 100 = 50$.

O **Sobrepreço Percentual** $S(\%) = 50/100 = 50\%$. Significa dizer que o preço estimado está 50% acima do referencial aceitável de mercado.

- **Superfaturamento:** é o **dano ao erário** caracterizado pelo pagamento de obras, de bens e de serviços por preços manifestamente superiores à (média) tendência praticada pelo mercado ou incompatíveis com os fixados pelos órgãos oficiais competentes, seja pela prática de preços unitários acima da tendência de mercado ou medição de quantidades superiores às reais, (bem como) ou ainda pela má qualidade na execução de obras e serviços de engenharia que resulte em diminuição da qualidade, vida útil ou segurança².

É importante destacar, contudo, que a existência de sobrepreço, por si só, não caracteriza dano ao erário. O dano ocorre com o superfaturamento, que se materializa quando há pagamento de bens ou serviços com sobrepreço (no tipo de superfaturamento por preços excessivos).

B. DISTINÇÃO ENTRE DANO AO ERÁRIO E DÉBITO

A distinção entre dano ao erário e débito é essencial para esclarecer as responsabilidades no processo de apuração e de ressarcimento de prejuízos à Administração. O **dano ao erário** refere-se ao prejuízo causado aos cofres públicos por ação ou por omissão de agentes.

Segundo a **Instrução Normativa TCU nº 95/2024**, esse prejuízo pode ser quantificado a partir de irregularidades, como o superfaturamento na execução de contratos.

O **débito**, por sua vez, refere-se à obrigação financeira que surge após o reconhecimento formal de um dano ao erário. Ele é estabelecido quando o Tribunal de Contas da União, por exemplo, determina por meio de um acórdão o valor a ser restituído pelo responsável³.

1 BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdãos nº 316/2006 – P e Acórdão TCU 1713/2015 – Primeira Câmara e Roteiro de Auditoria Obras públicas.

2 Fonte: BRASIL. Departamento de Polícia Federal. DITEC. Instrução Técnica nº 4/2006

3 De acordo com o Vocabulário de Controle Externo do TCU, o débito corresponde à responsabilidade de devolver valores ao erário, ou seja, restituir recursos que foram indevidamente utilizados ou aplicados.

A principal diferença entre os dois conceitos está no fato de que o dano ao erário representa o prejuízo sofrido pelos cofres públicos, enquanto o débito é a obrigação formal de ressarcir esse prejuízo, estabelecida após a conclusão dos processos de apuração e responsabilização.

C. ORIENTAÇÕES DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE

Os órgãos de controle, como o **Tribunal de Contas da União (TCU)** e a **Controladoria-Geral da União (CGU)**, têm intensificado seus esforços para combater o sobrepreço e o superfaturamento nas contratações públicas. Suas decisões e orientações estabelecem diretrizes para que gestores públicos e empresas contratadas garantam a integridade nos processos licitatórios e na execução dos contratos.

Além disso, fornecem métodos adequados para a apuração de irregularidades, a exemplo deste Guia Referencial, assegurando que os recursos públicos sejam aplicados de forma eficiente e em conformidade com as normas legais. As principais orientações acerca do sobrepreço e do superfaturamento estão demonstrados nos tópicos a seguir:

1. Inexistência de percentual aceitável

Não há tolerância para qualquer percentual de sobrepreço nas contratações públicas, conforme disposto nos acórdãos n°s 2601/2016, 0844/2017 e 2621/2019, todos do Plenário do TCU.

2. Parâmetros de cálculo do superfaturamento

- Valores de licitações de outros órgãos podem ser usados como referência para identificar sobrepreço ou superfaturamento (Acórdãos n°s 823/2024, 1405/2016 e 1488/2016, todos do Plenário do TCU)
- A Lei 14.133/2021 (nova Lei de Licitações e Contratos) consagrou essa possibilidade ao estipular que valores decorrentes de outros certames e de contratos administrativos de objeto semelhante podem ser uma fonte de preços paradigma para elaboração de orçamento-base de licitações (art. 23, § 1º, inciso II, no caso de contratação de bens e serviços em geral, e art. 23, § 2º, inciso III, no caso de contratação de obras e serviços de engenharia)⁴.
- Referenciais de preço devem ser da data mais próxima possível à base do contrato para evitar distorções na apuração de superfaturamento (Acórdão do TCU n° 1574/2022-P)
- O parâmetro para calcular superfaturamento é sempre o preço de mercado, e não as propostas apresentadas pelos licitantes (Acórdão n° 3.193/2023 - 2ª. Câmara e Acórdãos n°s 1.093/21, 2259/2023 e 1065/2024, todos do Plenário do TCU)
- Os preços obtidos pela Administração na fase interna da licitação, em coletas destinadas apenas a formar o preço de referência dos bens e dos serviços a serem licitados, não vinculam as propostas que eventualmente os fornecedores venham a apresentar no certame.

Logo, esses preços não se mostram hábeis a compor o referencial utilizado na

4 Acórdão TCU n° 823/2024 – P

quantificação de aparente superfaturamento de preços. A comparação para esse fim há de considerar os preços efetivamente praticados pelo mercado fornecedor em situação semelhante (Acórdão 2.149/2014-TCU-1ª Câmara).

- O Banco de Preços em Saúde é referência válida para medicamentos, enquanto a tabela da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - Cmed apresenta apenas preços máximos permitidos, não sendo ideal para contratos públicos (Acórdãos do TCU nº 1.229/2020 -1ª. Câmara e 527/2020 – P)
- A adoção dos custos efetivamente incorridos pela contratada é medida excepcional, a ser utilizada unicamente quando ausentes referenciais de mercado consistentes e quando a diferença entre o valor real e o cobrado for expressiva em relação ao valor total do contrato (Acórdão nº 310/2025-P, nº 9.385/2016 - 2ª. Câmara e nº 1.669/2024-P)
- Quando outros parâmetros de preço não estão disponíveis, notas fiscais de fornecedores podem ser usadas como referência para apuração de superfaturamento (Acórdão do TCU nº 2.109/2016-P)
- A estratégia do uso de documentos fiscais como referenciais de preços tem sido aplicada em processos de alta complexidade na área de infraestrutura, cujas obras apresentam insumos pouco usuais em empreendimentos convencionais e cujos referenciais de preços inexistem ou são de difícil mensuração. (Acórdão TCU nº 8828/2021 – 2ª. Câmara)
- Devem ser usados como referência prioritária os preços vencedores, efetivamente contratados, homologados em compras governamentais. Não servem os preços estimados naqueles certames (Acórdão TCU 6.405/2017-1ª. Câmara), nem preços de propostas desclassificadas (Acórdão TCU 2.062/2016-1ª. Câmara).

3. Modelos Econométricos

O prejuízo causado por cartel pode ser avaliado pela diferença entre o preço cartelizado e o preço competitivo, utilizando modelos econométricos (Acórdãos do TCU nºs 909/2021, 2.619/2019, 3089/2015, 1.583/2016, 1.568/2020 e 1.866/2024, todos do Plenário do TCU)

4. Compensação de Superfaturamento em Compras

A compensação entre itens pagos acima e abaixo do valor de referência é aplicável apenas a obras e a serviços, não se aplicando a compras, onde cada item deve seguir o preço de mercado (Acórdãos do TCU nº 378/2023 - P, 1.372/2019 – P e 9.296/2017 – 1ª. Câmara).

Ainda nesse sentido, na contratação de bens, a análise de superfaturamento deve ser realizada por item, mesmo quando o critério de julgamento adotado for o valor global. Esse entendimento foi reafirmado no Acórdão TCU nº 1.639/2024 - P, que avaliou a aquisição de medicamentos, em que o próprio agrupamento de itens foi questionado como fator determinante do superfaturamento.

Em situações específicas, a análise pelo valor global pode ser justificável, especialmente quando os custos logísticos e encargos incidentes são significativamente impactados pelo fornecimento agrupado. Entretanto, mesmo nesses casos, devem ser adotados mecanismos que garantam a avaliação do preço unitário no julgamento das propostas, de forma a mitigar riscos de superfaturamento e assegurar a economicidade da contratação.

5. Outras Situações

- Em caso de conluio entre licitantes, o débito é imputado ao vencedor do certame, enquanto os demais podem ser punidos com inidoneidade (Acórdão do TCU nº 1.484/2022-P)
- Licitantes que oferecem preços acima dos praticados no mercado, tirando proveito de orçamentos superestimados, podem ser responsabilizados solidariamente pelo superfaturamento (Acórdãos nº 8497/2022 – 2ª. Câmara e 1427/2021, 27/2018, 2.262/2015 e 1959/2017, todos do Plenário do TCU)
- Não pode ser considerado negócio jurídico perfeito e protegido pelo princípio da segurança jurídica (art. 24 do Decreto-lei 4.657/1942 - Lindb) o contrato administrativo celebrado com preço superior ao de mercado, pois não há como conceber que o particular possa ser beneficiário de direito subjetivo ao superfaturamento (Acórdão TCU nº 1142/2022 – P)

3. TIPOS DE SUPERFATURAMENTO EM BENS E SERVIÇOS

Os tipos de superfaturamento apresentados a seguir são as principais irregularidades identificadas pela CGU em contratos de bens e serviços na Administração Pública, reconhecidas e respaldadas pela legislação vigente e pela jurisprudência dos órgãos de controle, o que reforçam sua relevância no cenário atual.

No entanto, é fundamental ressaltar que elas não esgotam as possíveis tipologias de superfaturamento. Cada contratação pode apresentar práticas fraudulentas ou irregulares que, mesmo não previstas neste contexto, também resultam em danos ao erário que caracterizam superfaturamento.

Figura 1 – Tipos de superfaturamento em bens e serviços



Fonte: elaboração própria

Diante disso, apresentamos a seguir os principais tipos de superfaturamento, com o objetivo de auxiliar os auditores da CGU na identificação e prevenção dessas práticas lesivas.

A. SUPERFATURAMENTO POR QUANTIDADE

O superfaturamento por quantidade é uma prática ilícita que gera prejuízos ao patrimônio público, caracterizada pela medição de quantidades superiores às efetivamente executadas ou fornecidas.

Pode envolver também o **pagamento de serviços em duplicidade** ou o **pagamento de serviços não executados**, como aconteceu no processo nº 0806371-09.2014.4.05.8300, em que a Justiça Federal de Pernambuco condenou agentes públicos e empresários por improbidade em contratos para “Festividades Carnavalesca”.

Os eventos pagos com recursos federais não ocorreram, e as notas fiscais foram emitidas meses depois. Alguns prefeitos confirmaram a ausência de festividades, indicando desvio de verba pública.

Essa forma de irregularidade prejudica diretamente o erário, uma vez que o valor pago excede o que foi de fato entregue ou realizado. O conceito é bem delineado no art. 6º, inciso LVII, da Lei nº 14.133/2021, que estabelece que o superfaturamento por quantidade ocorre quando se mede uma quantidade superior a executada.

Esse conceito abrange tanto contratos de obras quanto de aquisição de bens e de serviços, sendo uma prática danosa que compromete a eficiência da gestão pública.

De maneira similar, a Lei nº 13.303/2016, que rege as empresas públicas e as sociedades de economia mista, reforça o conceito de superfaturamento por quantidade. O inciso II do art. 31 destaca que essa prática ocorre quando se realiza a medição de quantidades superiores às efetivamente fornecidas ou executadas. A mesma diretriz está prevista na Orientação Técnica IBRAOP nº 005/2012⁵.

Além dessas disposições legais, esse tipo de irregularidade é tratado no **Artigo 337-L do Código Penal**, que tipifica como crime fraudar licitações ou contratos, mencionando especificamente a entrega de mercadorias ou a prestação de serviços com quantidade diferente do previsto no contrato.

Tal prática, além de ser ilegal, gera prejuízos para a administração pública, que paga por algo que não recebeu na totalidade, incorrendo em danos financeiros e, muitas vezes, na execução deficiente das políticas públicas.

Para o TCU, o pagamento de serviços em quantitativos maiores do que aqueles efetivamente realizados caracteriza dano ao erário, sendo cabível a glosa de tal valor (Acórdão nº 3240/2011 - P).

É importante ressaltar que, no caso de superfaturamento por quantidade em compras, não é permitida a compensação entre itens adquiridos acima e abaixo do valor de referência. Em outras palavras, cada item deve respeitar o preço de mercado individualmente, conforme os Acórdãos do TCU nº 378 /2023 e nº 1.372/2019, ambos do P e nº 9.296/2017 – 1ª Câmara.

5 INSTITUTO BRASILEIRO DE AUDITORIA DE OBRAS PÚBLICAS – IBRAOP. Orientação Técnica OT-IBR 005/2012: Apuração do sobrepreço e superfaturamento em obras públicas. Brasília: IBRAOP, 2012. 20 p. Disponível em: <https://www.ibraop.org.br>.

CASO REAL

Como exemplo, pode-se citar um caso julgado pela Justiça Estadual de Santa Catarina, em que foi identificada fraude no contrato de coleta de resíduos sólidos de uma prefeitura. A contratada aumentou artificialmente a quantidade de resíduos recicláveis coletados para maximizar os ganhos, utilizando táticas como pesagens duplicadas de um mesmo caminhão e falsificação de bilhetes de pesagem.

Além disso, os lixos orgânico e reciclável eram coletados de forma indiscriminada e pagos em conjunto como reciclável, que tinha custo maior. A quantidade de resíduos sólidos coletados aumentou significativamente sem justificativa plausível, resultando em superfaturamento por quantidade. (Processo nº 5000527-78.2021.8.24.0035).

B. SUPERFATURAMENTO POR QUALIDADE

O superfaturamento por qualidade ocorre quando os bens ou serviços entregues à administração pública possuem especificações inferiores às contratadas, embora o preço pago corresponda ao valor de itens de qualidade superior.

Essa prática é considerada uma forma de irregularidade, pois causa dano ao erário ao fornecer produtos ou serviços de padrão inferior, comprometendo a eficiência e a eficácia das políticas públicas.

Nessa direção, a Lei nº 14.133/2021 estabelece que o superfaturamento ocorre quando há deficiência na execução que resulte em diminuição de sua qualidade, vida útil ou segurança. A Lei nº 13.303/2016 e a Orientação Técnica IBRAOP nº 005/2012 possuem redação similar.

Além disso, o Código Penal, no artigo 337-L, tipifica como crime a fraude em licitação ou contrato administrativo quando a entrega de mercadorias ou a prestação de serviços ocorre com qualidade inferior à prevista nos contratos ou nos editais.

A jurisprudência do TCU também é no sentido de que essa prática gera dano ao erário, exigindo o ressarcimento integral dos valores pagos em excesso, calculados com base na diferença de qualidade entre o que foi contratado e o que foi efetivamente entregue.

Este tipo de superfaturamento é, por vezes, difícil de quantificar diretamente. Uma abordagem para analisar o problema é avaliar, de forma indireta, os prejuízos decorrentes da menor qualidade na execução do serviço, com o objetivo de estimar financeiramente esses impactos.

Além disso, nos casos onde houve comprovadamente substituição de serviços por outros de qualidade inferior, as quantidades atestadas pela fiscalização para esses serviços devem ser desconsideradas, pois os serviços originais não foram efetivamente executados.

Os quantitativos dos serviços executados com qualidade inferior ou sem atender ao especificado no Termo de Referência ou Projeto Básico poderão ser considerados pela equipe de auditoria, desde que a qualidade inferior ou o não atendimento da especifici-

cação técnica não comprometa a durabilidade, a destinação ou a viabilidade do empreendimento.

CASO REAL

Um exemplo de superfaturamento por qualidade ocorreu no interior de Santa Catarina, onde a Polícia Civil, por meio da Operação Frost Free, investigou uma fraude no fornecimento de geladeiras à prefeitura. O contrato previa o fornecimento de sete geladeiras de 280 litros, mas apenas seis foram efetivamente entregues, sendo todas de 100 litros.

(Fonte: <https://pc.sc.gov.br/?p=15508>)

Em Mato Grosso, no Processo nº 0016861-77.2008.8.11.0041, a Justiça Estadual julgou uma ação de improbidade administrativa envolvendo a aquisição de computadores por meio de uma licitação simulada. A denúncia destacou um caso de superfaturamento por qualidade, em que os computadores foram entregues apenas com as carcaças, as CPU's estavam vazias, sem placas e componentes internos.

Essa ausência de peças compromete a funcionalidade dos equipamentos, resultando na entrega de bens imprestáveis e em qualidade inferior à contratada, além de estarem em estado defasado.

Em um processo de improbidade administrativa (Processo nº 5002408-12.2015.4.04.7013) na Justiça Federal do Paraná, identificou-se superfaturamento de 22% na aquisição de uma ambulância. O veículo foi entregue sem a transformação necessária para suas finalidades, resultando em uma discrepância entre o bem adquirido e o fornecido, o que gerou prejuízos e falhas no cumprimento do contrato.

C. SUPERFATURAMENTO POR PREÇO EXCESSIVO

A Lei nº 14.133/2021 não aborda diretamente a questão do superfaturamento resultante do sobrepreço, embora deixe claro que as situações descritas no inciso LVII do art. 6º não são exaustivas.

No entanto, a jurisprudência do TCU define superfaturamento por preço como o dano ao erário caracterizado pelo pagamento de obras, bens e serviços por preços manifestamente superiores à tendência praticada pelo mercado ou incompatíveis com os fixados pelos órgãos oficiais competentes⁶.

A mesma definição está prevista na Orientação Técnica IBRAOP nº 005/2012, que conceitua superfaturamento por preço como “o dano ao erário caracterizado pelo pagamento de obras, bens e serviços por preços manifestamente superiores aos tomados como paradigma”.

Em um caso de superfaturamento por preço excessivo, o Ministério Público Federal do

6 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (Brasil). Vocabulário de Controle Externo. 1. ed. Brasília: TCU, 2020. Disponível em: <https://www.tcu.gov.br>. Acesso em: 5 set. 2024.

Rio Grande do Norte denunciou um ex-secretário de saúde e um empresário, no âmbito da Operação Rebotinho (Processo n. 0807422-02.2021.4.05.8400).

As investigações revelaram que, durante a pandemia de Covid-19, foram adquiridos respiradores usados e adulterados por um preço significativamente superior ao praticado pela mesma empresa em contratos semelhantes no mesmo período.

A elevação arbitrária dos preços variava de 80% a 260%, sem que houvesse qualquer tentativa por parte da Administração de verificar os preços praticados por outros órgãos ou no mercado privado.

D. SUPERFATURAMENTO POR PAGAMENTOS ANTECIPADOS

Como regra, os pagamentos efetuados pela Administração, referentes às parcelas contratuais para fornecimento de bens, execução de obras ou prestação de serviços, deverão ocorrer somente após o cumprimento da obrigação pelo contratado.

Isso está em conformidade com os artigos 62 e 63 da Lei nº 4.320/1964, que determina que os pagamentos só podem ser realizados após a liquidação da despesa.

A antecipação de pagamentos, seja total ou parcial, deve ser evitada no âmbito do serviço público, a fim de prevenir favorecimentos indevidos e permitir a devida verificação do cumprimento das obrigações contratuais antes do desembolso dos recursos.

De acordo com o §1º do art. 145 da Lei nº 14.133/2021, a antecipação de pagamento só será permitida quando: i) resultar em economia significativa de recursos; ou ii) constituir condição indispensável para a aquisição do bem ou para a prestação do serviço, situação que deverá ser devidamente justificada no processo licitatório e prevista expressamente no edital de licitação ou no instrumento de contratação direta.

Por esse motivo, a alínea “d” do inciso LVII do art. 6º da Lei nº 14.133/2021 classifica como superfaturamento o dano causado ao patrimônio público, caracterizado, entre outras situações, por alterações de cláusulas financeiras que resultem em recebimentos contratuais antecipados.

Sobre o assunto, vale mencionar a Orientação Normativa AGU nº 76/2023, que orienta os órgãos e entidades da Administração Federal direta, autárquica e fundacional, estabelecendo que:

I - Nos contratos administrativos regidos pela Lei nº 14.133, de 2021, em regra, é vedado o pagamento antecipado, parcial ou total, do objeto contratado, sendo excepcionalmente admitido desde que, motivadamente, seja justificado o preenchimento cumulativo dos seguintes requisitos:

- a) a medida proporcione sensível economia de recursos ou represente condição indispensável para a consecução do objeto;
- b) haja previsão expressa no edital de licitação ou no instrumento formal de contratação direta; e
- c) contenha no instrumento convocatório ou no contrato como cautela

obrigatória a exigência de devolução do valor antecipado caso não haja execução do objeto no prazo contratual.

II - A partir do exame das circunstâncias que são próprias de cada caso concreto, e para resguardar o interesse público de prejuízos ao erário, poderá, ainda, a administração exigir garantias adicionais para fins de admissão do pagamento antecipado, na forma do art. 92, inciso XII, e art. 96, da Lei nº 14.133, de 2021, bem como poderá adotar outras cautelas, tais como: comprovação da execução de parte ou de etapa inicial do objeto pelo contratado para a antecipação do valor remanescente; emissão de título de crédito pelo contratado; acompanhamento da mercadoria, em qualquer momento do transporte, por representante da administração; exigência de certificação do produto ou do fornecedor; dentre outras.

É importante mencionar que a jurisprudência do TCU emitida sob a Lei nº 8.666/1993 tem indicado que, para fins de responsabilização perante o Tribunal, é considerado erro grosseiro (art. 28 do Decreto-lei 4.657/1942 - Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB) realizar um pagamento antecipado sem justificar o interesse público em sua adoção, sem previsão no edital de licitação e sem as devidas garantias que assegurem o cumprimento total do objeto pactuado.

Nesse mesmo sentido são os enunciados da jurisprudência selecionada extraídos dos Acórdãos TCU nº 3.328/2023 – Segunda Câmara, 9.209/2022-Primeira Câmara e 185/2019-P.

A falta de exigência específica e suficiente, na forma de seguros ou garantias, para a autorização de antecipações de pagamentos afronta legislação e jurisprudência do Tribunal (Acórdão TCU nº 3233/2020 – P).

CASO REAL

Em um caso julgado pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal (Processo nº 2017.01.1.058528-0), investigado no contexto da Operação Genebra, uma ONG foi contratada para gerenciar Unidades de Pronto Atendimento (UPA).

Antes de qualquer assinatura do contrato, houve o pagamento antecipado de R\$ 3,5 milhões. Denúncias de irregularidades na dispensa de licitação levaram à suspensão e posterior rescisão dos contratos. Todo o valor pago, que deveria ser destinado ao custeio das UPAs, foi desviado para outros fins, sem que nada fosse realizado em benefício do órgão contratante.

E. SUPERFATURAMENTO POR REAJUSTE IRREGULAR DE PREÇOS

Sob o prisma da atual Constituição da República, o equilíbrio econômico-financeiro consiste em um princípio que rege as contratações públicas. Quer dizer que, ao longo de toda a execução contratual, devem ser mantidas as condições efetivas do preço inicial constituído pela proposta do contratado.

A manutenção das condições da proposta em proporção igual à original é importante para garantir a estabilidade da relação entre as obrigações do contratado e a retribuição da Administração, configurada pela justa remuneração da obra, do serviço ou do fornecimento.

A equação econômico-financeira do contrato é um direito garantido pela Constituição da República ao particular e reproduzido na lei de licitações, conforme apresentado a seguir:

C.F/88

Art. 37 (...)

(...)

*XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, **mantidas as condições efetivas da proposta**, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações. (grifo nosso)*

Lei nº 14.133/2021

Art. 130 - Caso haja alteração unilateral do contrato que aumente ou diminua os encargos do contratado, a Administração deverá restabelecer, no mesmo termo aditivo, o equilíbrio econômico-financeiro inicial.

Na esteira desse entendimento, a Lei nº 14.133/2021 define superfaturamento como dano ao patrimônio da Administração, caracterizado, entre outros fatores, por alterações irregulares em cláusulas financeiras que resultem em reajustes indevidos de preços (art. 6º, inciso LVII).

Esse tipo de manipulação ou fraude ao equilíbrio econômico-financeiro dos contratos configura ato lesivo, nos termos do art. 5º da Lei nº 12.846/2013.

Além disso, o Código Penal, em seu art. 337-H, tipifica como crime a prática de admitir, possibilitar ou causar modificações contratuais que favoreçam o contratado, sem a devida autorização legal, editalícia ou contratual.

Além dessas disposições legais, o Tribunal de Contas da União também estabelece que, em situações de pagamentos excessivos decorrentes de reajustes indevidos, é imperativa a restituição desses valores aos cofres públicos.

Essa orientação está consolidada no Acórdão nº 1.180/2012-P, que reforça a responsabilidade tanto dos gestores públicos que autorizaram tais pagamentos quanto das empresas indevidamente beneficiadas, determinando o ressarcimento das quantias pagas a maior.

CASO REAL

Um exemplo ocorreu no Processo nº 5001104-20.2016.4.04.7214, em que a Justiça Federal de Santa Catarina constatou a aplicação incorreta do reajuste pelo IGP-M em um contrato de construção de uma creche. O reajuste foi aplicado sobre o valor total do contrato, apesar de 73% da obra já terem sido pagos. O correto seria aplicar o reajuste apenas sobre os 27% restantes, caracterizando, assim, um superfaturamento por reajuste irregular de preços.

Em outro caso, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios - TJDFT julgou uma situação de improbidade na construção de um estádio de futebol, onde ocorreu a substituição indevida do índice contratual de reajuste de mão de obra. Um novo índice foi aplicado sob a justificativa de eventos extraordinários, como uma greve de operários.

A perícia da Polícia Federal concluiu que o reajuste do apostilamento foi irregular, resultando em superfaturamento e comprometendo o equilíbrio econômico-financeiro do contrato. (Processo nº 0712600-25.2019.8.07.0018).

Ainda nesse contexto, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná – TCE/PR identificou superfaturamento por reajuste irregular de preços na compra de combustíveis por uma prefeitura, conforme Acórdãos nº 3154/2014-P e nº 2518/2023-P.

Houve aumento de preço excessivo logo após a licitação, sem respaldo nos índices da Agência Nacional de Petróleo - ANP. A empresa vencedora, com proposta inicial inexequível, justificou o reajuste com notas fiscais incoerentes, excedendo os valores de mercado e da ANP.

A auditoria concluiu que a Administração falhou ao não verificar adequadamente a justificativa para o aditivo, apontando a necessidade de comprovações objetivas para alterações de equilíbrio econômico-financeiro.

F. SUPERFATURAMENTO POR PRORROGAÇÃO INJUSTIFICADA DE CONTRATOS

A lei de licitações relaciona as hipóteses que dão ensejo à prorrogação dos prazos de vigência dos contratos administrativos, oportunidade em que deverão ser mantidas as demais cláusulas do contrato e assegurada a manutenção de seu equilíbrio econômico-financeiro.

O art. 107 da Lei nº 14.133/2021 estabelece que:

*Art. 107. Os contratos de serviços e fornecimentos contínuos poderão ser prorrogados sucessivamente, **respeitada a vigência máxima decenal**, desde que haja **previsão em edital** e que a **autoridade competente ateste que as condições e os preços** permanecem vantajosos para a Administração, permitida a negociação com o contratado ou a extinção contratual sem ônus para qualquer das partes.*

De início, é importante destacar que “não há direito líquido e certo à prorrogação de contrato celebrado com o Poder Público, mas sim mera expectativa de direito, uma vez que a decisão sobre a prorrogação do ajuste se insere no âmbito da discricionariedade da Administração Pública.” (Acórdão TCU nº 12280/2019 – 2ª Câmara).

O Supremo Tribunal Federal já decidiu que, mesmo nas hipóteses em que a lei prevê a possibilidade de prorrogação da duração do contrato ao término do prazo inicialmente estipulados – caso, por exemplo, dos contratos relativos à prestação de serviços a serem executados de forma contínua –, o particular **contratado tem mera expectativa de direito** (não se exigindo o contraditório e a ampla defesa).

Assim, cabe à administração contratante, **discricionariamente**, decidir se prorrogará o contrato, ou se realizará uma nova licitação para celebrar um outro ajuste (MS 26.250/DF e MS 27.008/AM, Rel. Min. Ayres Britto, 17.02.2010).

Com base nessa perspectiva, a Lei nº 14.133/2021 define superfaturamento como dano ao patrimônio da Administração, caracterizado, entre outros fatores, por prorrogação injustificada do prazo contratual com custos adicionais para a Administração (art. 6º, inciso LVII).

Ainda, a prorrogação de contratos celebrados com a administração pública, sem autorização em lei, no ato convocatório da licitação pública ou nos respectivos instrumentos contratuais configura ato lesivo, nos termos do art. 5º da Lei nº 12.846/2013.

Além disso, o Código Penal, em seu art. 337-H, tipifica como crime a prática de admitir, possibilitar ou dar causa a qualquer modificação ou vantagem, **inclusive prorrogação contratual, em favor do contratado, durante a execução dos contratos celebrados com a Administração Pública, sem autorização em lei, no edital da licitação ou nos respectivos instrumentos contratuais.**

No caso de compras, esta modalidade de superfaturamento ocorre em contratos com prorrogações injustificadas do prazo de entrega, acarretando custos adicionais para administração, como armazenamento temporário dos produtos e reajustes indevidos nos preços.

Em contratos de serviços, uma prorrogação injustificada pode resultar em despesas extras com a manutenção de equipamentos ou renovação de licenças, além de reajustes aplicados aos valores dos serviços durante o período prolongado.

Em um caso envolvendo uma estatal vinculada ao Ministério da Agricultura, o TCU, por meio do Acórdão nº 1.820/2020-P, constatou fraude na prorrogação de um contrato de limpeza. A renovação foi baseada em três orçamentos falsos, fornecidos por empresas que tinham sócios em comum com a contratada, funcionavam no mesmo endereço e eram gerenciadas pela mesma pessoa.

A fraude visava demonstrar uma suposta vantagem no preço contratado, evitando a necessidade de nova licitação e violando os princípios da moralidade, isonomia e competitividade. Segundo o TCU, os orçamentos apresentados eram fictícios, todos elaborados pela própria empresa contratada, como um parâmetro falso para legitimar a prorrogação dos serviços. A empresa foi declarada inidônea pelo TCU por usar o mesmo esquema fraudulento na licitação que originou o contrato.

G. SUPERFATURAMENTO POR “QUÍMICA”

O pagamento por “química” é um tipo de superfaturamento na qual se utiliza serviços previstos em contrato, mas não executados, para justificar a suposta realização de outros serviços ou aquisições que não possuem amparo contratual.

O Tribunal de Contas da União (TCU), por meio de diversos acórdãos, dentre eles os de nº 1.488/2023-P e 2.140/2021-P, classifica essa prática como uma irregularidade grave, pois facilita o desvio de verbas em conluio com fornecedores.

As consequências jurídicas para quem se envolve na prática de pagamento por “química” são graves. Entre as sanções previstas estão o afastamento indevido da licitação, conforme o artigo 37, inciso XXI, da Constituição Federal; a imputação de crime de falsidade ideológica, tipificado no artigo 299 do Código Penal; além do crime de fraude, previsto no artigo 337-L do Código Penal.

Além disso, essa prática envolve o pagamento de serviços não executados e não liquidados, o que afronta diretamente as disposições da Lei nº 4.320/1964, que regula a execução orçamentária e financeira na Administração Pública.

Do ponto de vista administrativo, o TCU estabelece que a prática do pagamento por “química” pode resultar na inabilitação dos responsáveis para o exercício de cargos em comissão ou funções de confiança no âmbito da Administração Pública Federal.

Ainda nesse sentido, a “química” facilita o desvio de verbas, pois o gestor pode pagar, em conluio com o fornecedor, valor maior, apropriando-se da diferença, ou dividindo-a com a empresa (Acórdão TCU nº 2140/2021 - P).

Um exemplo pode ser apresentado no Acórdão TCE/PR nº 2.739/2023, onde um contrato de serviços de serralheria, que previa exclusivamente a mão de obra, foi irregularmente utilizado para a aquisição de materiais. Esses materiais foram fornecidos e pagos indevidamente para a execução de uma cobertura em passarela.

O TCE/PR apontou que o município recorria ao mesmo contrato sempre que necessitava de serviços de metalurgia, aceitando a inclusão de materiais, que extrapolava o escopo original do objeto licitado.

4. METODOLOGIA DE CÁLCULO DE SUPERFATURAMENTO

4.1. PROCEDIMENTOS INICIAIS

O planejamento adequado constitui uma etapa fundamental e determinante para garantir que a consistência metodológica do superfaturamento seja conduzida com precisão e eficiência. Desde o início, o auditor da CGU deve estruturar uma metodologia bem delineada, identificando e priorizando as informações mais relevantes.

Com base nesse contexto, as principais etapas para cálculo do **superfaturamento por preço excessivo** são as seguintes:

i. Especificação do Objeto

A estimativa de preços para a identificação de superfaturamento exige uma especificação precisa e detalhada do objeto, bem como de todas as condições da aquisição, conforme estabelece a Súmula 177 do TCU.

Somente após a definição clara das características do bem pretendido o auditor deve iniciar a pesquisa de preços, evitando, assim, comparações entre produtos que não sejam equivalentes. Sempre que possível, deve-se buscar produtos da mesma marca contratada.

Além da descrição similar do objeto, a unidade de fornecimento deve ser compatibilizada para um mesmo padrão, fazendo-se a conversão se necessário (quilo x rolo; unidade x metro). O preço unitário comparado deve refletir sempre a mesma base-padrão.

A especificação do objeto pode ser definida como a representação sucinta de um conjunto de requisitos a serem satisfeitos por um produto, contemplando o procedimento por meio do qual se possa determinar o atendimento aos requisitos estabelecidos (Vianna, 2002).

Para conhecer detalhadamente a especificação do objeto avaliado, a equipe de auditoria pode consultar o Estudo Técnico Preliminar (ETP) elaborado pela gestão, que descreve a necessidade da contratação e apresenta a justificativa técnica e econômica para a solução escolhida. Esse documento, aliado ao Termo de Referência (TR), que define os requisitos técnicos da solução pretendida, oferece uma visão mais abrangente e fundamentada do objeto em análise.

ii. Quantidade

As quantidades utilizadas para a definição do preço de referência na avaliação de superfaturamento devem ser similares com as pretendidas pela Administração, de forma a evitar distorções causadas pela economia de escala.

Conforme estabelece a Lei nº 14.133/21, em seu art. 23, o valor previamente estimado da contratação deverá ser compatível com os valores praticados pelo mercado, consideradas as quantidades a serem contratadas, entre outros fatores.

Uma boa referência de como o gestor deve fazer uma correta estimativa de quantidades é o Acórdão TCU nº 980/2023-P, que recomendou elaborar memória de cálculo com possibilidade de rastreabilidade contendo, no mínimo, as premissas de cálculo, quem as elaborou e como se teve ciência delas; as fórmulas de cálculo utilizadas para se chegar às quantidades; os parâmetros usados nos cálculos, as respectivas fontes de onde se originaram tais parâmetros; os cálculos efetuados e seus resultados e a identificação de quem elaborou a memória de cálculo.

iii. Localização Geográfica

A definição e justificativa da abrangência geográfica para a pesquisa de preços são fundamentais para a equipe de auditoria. Isso pode variar de uma localidade específica, como um município ou estado, até uma abrangência nacional, dependendo do objetivo da auditoria.

Nesse sentido, a Lei nº 14.133/21, em seu art. 23, define que o valor previamente estimado da contratação deverá ser compatível com os valores praticados pelo mercado, consideradas as peculiaridades do local de execução do objeto, além de outros critérios.

Dessa forma, deve-se utilizar, prioritariamente, os preços de referência específicos para o local da contratação de compras e serviços. Na ausência desses dados, poderão ser adotados, subsidiariamente, preços de outras localidades ou de abrangência nacional.

iv. Datas

As referências de preços utilizadas para cálculo de superfaturamento devem ser da mesma época da contratação, ou seja, **data-base da proposta original de preços ou do contrato**, no caso de sobrepreço e **data-base dos pagamentos**, no caso de superfaturamento.

No Acórdão nº 1.206/2011 – P, o TCU decidiu que em caso de superfaturamento, adota-se como marco temporal para imputação do débito a data do último pagamento efetuado à empresa contratada.

A tabela a seguir sintetiza os prazos estabelecidos na Lei nº 14.133/21 e na IN Seges nº 65/2021 que podem ser utilizados como parâmetro para definição do período das pesquisas de preços para cálculo do superfaturamento:

Tabela 1: Contagem de Prazos das Fontes de Pesquisa

Fonte da Pesquisa	Prazo	Início da Contagem
Contratações similares	1 ano	Data da pesquisa de preços
Mídia Especializada	6 meses	Data da divulgação do edital
Sítio Especializado	6 meses	Data da divulgação do edital
Tabela de Referência	6 meses	Data da divulgação do edital
Proposta de Fornecedores	6 meses	Data da divulgação do edital
Notas Fiscais Eletrônicas	1 ano	Data da divulgação do edital

Fonte: Lei nº 14.133/21 e IN Seges nº 65/2021

Um ponto crítico na análise de preços é a ausência de valores de referência para a data-base adotada. Nesses casos, recomenda-se, por prudência, utilizar preços de datas imediatamente posteriores à data-base, minimizando o risco de questionamentos.

No entanto, se os preços referenciais estiverem excessivamente distantes da data-base (mais de um ano), deve-se ajustar os valores com base no índice de correção aplicável, assegurando sua compatibilidade com o período considerado.

Para o TCU, referenciais de preço devem ser da data mais próxima possível à base do contrato para evitar distorções na apuração de superfaturamento⁷.

Além disso, a estimativa deve usar os melhores preços disponíveis na época da licitação (Acórdãos nº 7252/2020-Segunda Câmara e 132/2023-P). Referências desatualizadas podem levar a distorções (Acórdão nº 7651/2022-Primeira Câmara).

v. Logística

Além dos fatores acima mencionados, é fundamental avaliar as variações associadas à gestão logística das entregas: prazos e locais de entrega, instalação e montagem do bem ou execução do serviço, formas e prazos de pagamento, fretes, garantias exigidas e marcas e modelo⁸. Essas variações podem afetar significativamente o custo final decorrente da logística do objeto contratado.

Após a implementação dessas medidas, é essencial que a equipe de auditoria aplique técnicas adequadas para priorizar os itens de bens e serviços mais relevantes, bem como para a coleta e o tratamento dos preços.

Essa abordagem garante que os dados representem, de forma precisa, a realidade do mercado, permitindo a identificação de possíveis distorções com alto grau de confiabilidade, conforme os procedimentos a seguir:

vi. Priorizar dos bens ou dos serviços mais relevantes

Uma das abordagens para priorizar bens ou serviços durante as avaliações é a utilização da Curva ABC. Esta técnica, fundamentada no princípio de Pareto, identifica que 80% dos impactos são geralmente causados por 20% das variáveis.

Especialmente útil em compras públicas, ela organiza os itens de acordo com sua importância econômica, distribuindo-os em três categorias distintas:

- **Categoria A:** Itens de alta relevância que representam uma grande proporção do valor, mas uma pequena porcentagem do total de itens.
- **Categoria B:** Itens de relevância com quantidade e valor moderados.
- **Categoria C:** Itens de menor relevância e valor, mas que representam a maioria dos itens.

Como regra geral, a amostra de componentes selecionados deve representar, no mí-

7 Acórdão do TCU nº 1574/2022-P.

8 Art. 4º da IN Seges nº 65/2021

nimo, 80% do valor total do orçamento ou contrato. Em contratações com um número reduzido de itens, é possível identificar preços referenciais que abarquem mais de 90% do valor total da contratação.

No entanto, em contratos que envolvem um grande número de itens (superiores a 1.000, por exemplo), a amostra selecionada pode incluir cerca de 100 itens, correspondendo a aproximadamente 50% do valor total.

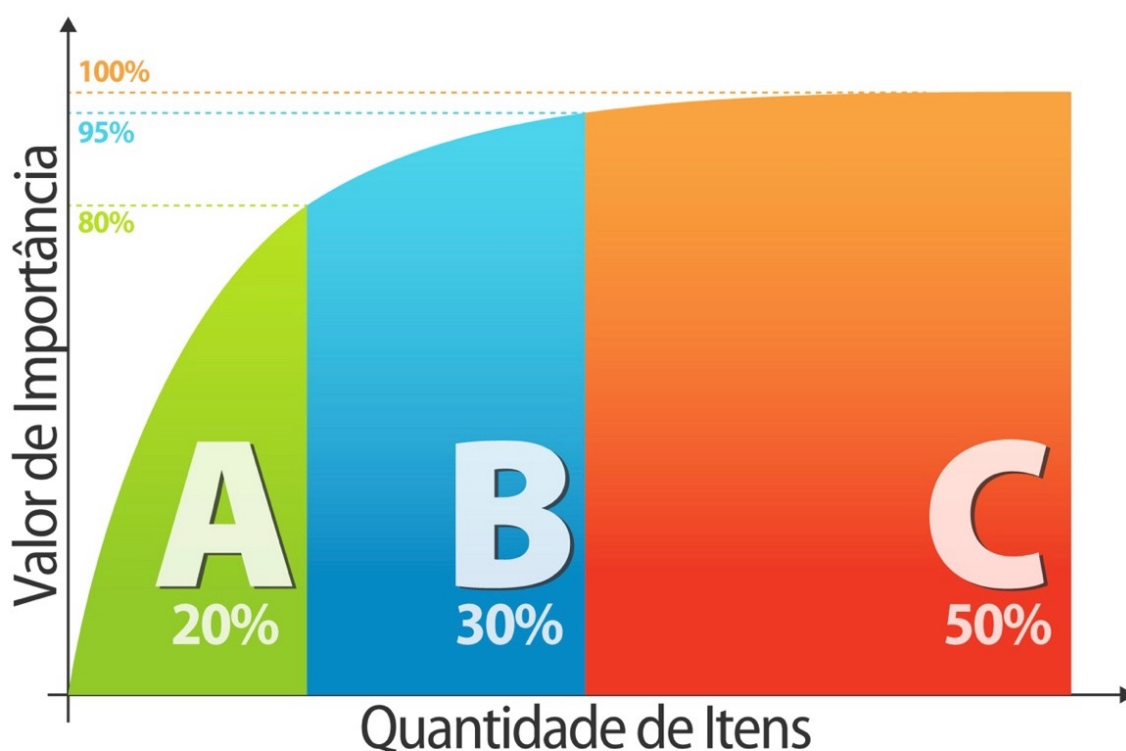
Nesses casos, a ampliação da amostra, com a inclusão de mais itens, não traz benefícios significativos em termos de representatividade.

A aplicação dessa metodologia permite que os auditores concentrem recursos e esforços nos itens que trazem o maior retorno, otimizando o processo de avaliação de superfaturamento.

A Jurisprudência do TCU, como no Acórdão nº 2.096/2013-P, destaca a importância de aplicar a Curva ABC em compras públicas.

O TCU recomenda a utilização desta técnica para realizar análises diferenciadas conforme a categoria dos itens: uma análise mais detalhada e rigorosa para itens de maior valor (Categoria A) e uma análise mais rápida e menos detalhada para itens de menor valor (Categoria C).

Figura 2: Exemplo de curva ABC



Fonte: elaboração própria

vii. Coleta de Preços

A coleta de preços deve levar em conta o conceito de “cesta de preços aceitáveis”. Para tanto, deve se utilizar uma ampla gama de fontes disponíveis, conforme apresentado a seguir:

1. SISTEMAS OFICIAIS

- Compras.gov.br (dados abertos): <https://suportedadoslivres.streamlit.app/>
- Banco de Preços em Saúde: <https://www.gov.br/saude/pt-br/aceso-a-informacao/banco-de-precos/painel>
- PNCP: <https://www.gov.br/pncp/pt-br>
- Painel de Preços: <https://paineldepacos.planejamento.gov.br/>

2. MÍDIAS ESPECIALIZADAS E TABELAS DE REFERÊNCIAS

- Veículos: <https://veiculos.fipe.org.br/>
- Combustíveis: <https://www.gov.br/anp/pt-br/assuntos/precos-e-defesa-da-concorrenca/precos/levantamento-de-precos-de-combustiveis-ultimas-semanas-pesquisadas>
- Estudos Técnicos de Serviços Terceirizados Cadterc - https://www.bec.sp.gov.br/bec_servicos_ui/CadTerc/ui_CadTercApresentacao.aspx
- Produtos Agropecuários Conab: <https://www.conab.gov.br/info-agro/precos>
- Tabela de Referência: Catálogos de Soluções de TIC com condições padronizadas: <https://www.gov.br/governodigital/pt-br/contratacoes-de-tic/catalogos-de-solucoes-de-tic-com-condicoes-padronizadas-para-licenciamento-de-software>

3. SITES ESPECIALIZADOS

- Veículos: <https://www.webmotors.com.br/>
- Imóveis: www.zap.com.br; www.wimoveis.com.br; www.imovelweb.com.br.
- Informática: www.kabum.com.br; www.megamamute.com.br; www.balaoinformatica.com.br.

4. SITES DE DOMÍNIO AMPLO

- www.americanas.com.br
- www.amazon.com.br
- www.casasbahia.com.br
- www.magalu.com.br

5. NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS

- AM: <https://buscapreco.sefaz.am.gov.br/home>
- BA: <https://precodahora.ba.gov.br/produtos/>
- DF: <https://paineis.fazenda.df.gov.br/mapadepacos/>

- PR: <https://menorpreco.notaparana.pr.gov.br/>
- Federal: <https://portaldatransparencia.gov.br/notas-fiscais/consulta?ordenarPor=municipioFornecedor&direcao=asc>

6. PESQUISA COM FORNECEDORES

O art. 23 da Lei nº 14.133/2021 dispõe que no processo licitatório para aquisição de bens e contratação de serviços em geral, conforme regulamento, o valor estimado será definido com base no melhor preço aferido por meio da utilização dos seguintes parâmetros, adotados de forma combinada ou não:

pesquisa direta com no mínimo 3 (três) fornecedores, mediante solicitação formal de cotação, desde que seja apresentada justificativa da escolha desses fornecedores e que não tenham sido obtidos os orçamentos com mais de 6 (seis) meses de antecedência da data de divulgação do edital;

A escolha dos fornecedores consultados na pesquisa de preços deve ser justificada, o que pode envolver contratação anterior, histórico de ocorrências, cadastro por linha de fornecimento, participação em licitações da área, consulta na Internet. Além disso, os orçamentos obtidos não podem ter sido emitidos há mais de 6 meses da data de divulgação do edital.

Para evitar problemas com pesquisa de preços com fornecedores, recomenda-se (SANTOS, 2016):

- identificar o responsável pela cotação (Ac TCU 909/2007-Primeira Câmara)
- pesquisar no ramo pertinente (Ac TCU 1.782/2010-P)
- pesquisar em empresas independentes entre si (Ac TCU 4.561/2010-Primeira Câmara)
- descrever as fontes consultadas (Ac TCU 3.889/2009-Primeira Câmara)
- detalhar as referências utilizadas (Ac TCU 1.330/2008-P)
- descrever metodologia utilizada (NT PGF/UFSC 376/2013)
- descrever conclusões obtidas (NT PGF/UFSC 376/2013)
- informar data e local de elaboração (Ac TCU 3.889/2009-Primeira Câmara)

viii. Tratamento dos Dados

Na etapa final do processo, é essencial aplicar métodos estatísticos, como a **média, a mediana, a média saneada e o limite superior**. A **média** é a soma da série de preços coletados dividida pela quantidade de preços desse conjunto. Em razão de ser suscetível aos valores extremos, a média normalmente é utilizada quando os dados estão dispostos de forma homogênea e em mercados competitivos.

A **mediana**, por sua vez, é o valor do meio (central), que separa a metade maior da metade menor no conjunto de dados, quando a quantidade é ímpar. Segundo o Caderno de Logística da Seges/MGI, a mediana é indicada em casos em que os dados são apresen-

tados de forma mais heterogênea e com um número pequeno de observações.

A média saneada, por sua vez, consiste na aplicação de um critério estatístico para eliminar valores extremos da pesquisa de preços, evitando que distorções comprometam a representatividade dos dados.

O TCU reconhece a média saneada como ferramenta válida para cálculo do sobrepreço, conforme diversos precedentes, tais como os Acórdãos nº 355/2019, nº 2.943/2013, nº 2.637/2015 e nº 413/2013, todos do Plenário. O Tribunal determina que pesquisas de preços devem desconsiderar valores claramente destoantes da realidade do mercado, de modo a evitar que preços isolados distorçam o custo médio apurado e impactem indevidamente o valor máximo a ser aceito na contratação.

Para descartar os valores extremos, utiliza-se o coeficiente de variação⁹. O CV é um indicador estatístico amplamente utilizado para aferir a dispersão relativa dos dados, sendo calculado pela razão entre o **desvio padrão** e a **média aritmética** da amostra.

Quanto menor o CV, maior a homogeneidade dos preços coletados. De maneira geral, um coeficiente de variação inferior a **25%** é considerado aceitável para indicar homogeneidade. No Acórdão nº 355/2019-P, o TCU utilizou essa métrica como fundamento na análise de prejuízos decorrentes de contratações.

Usando o CV como parâmetro de homogeneidade do conjunto de dados, pode-se expurgar os extremos inferiores e superiores, de tal forma a obter CV menor que 25%. Para delimitar esses extremos, calcula-se a média mais (+) o desvio padrão (limite superior) e a média menos (-) o desvio padrão (limite inferior). O que estiver fora dessa faixa é eliminado.

Assim, para definição de valor de mercado, evita-se a ocorrência de discrepâncias significativas nos valores das amostras obtidas, retirando do conjunto dos dados os valores extremos de desvios, a fim de reduzir o coeficiente de variação, conferindo confiabilidade e representatividade na aferição dos preços correntes de mercado.

Após a exclusão dos valores extremos e com coeficiente de variação inferior a 25%, pode-se calcular a média saneada para definição do valor aceitável para fins de quantificação de superfaturamento por preços excessivos.

No contexto de auditorias voltadas à quantificação do superfaturamento, a definição do preço aceitável deve ser ainda mais conservadora do que na fase de estimativa para licitação. Nesses casos, pode-se adotar o limite superior da faixa de preços aceitáveis (média + desvio padrão) como referência para caracterização do superfaturamento.

O Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ) aplicou essa metodologia no Processo nº 102.605-9/2020 e no Relatório de Auditoria nº 278/2020, validando a adoção do limite superior como critério de aferição do preço aceitável.

Embora a equipe de auditoria possa utilizar diferentes métricas estatísticas — como média aritmética, mediana, média saneada ou limite superior — dependendo do contexto específico da análise, recomenda-se, por maior rigor metodológico, a preferência pela média saneada ou pelo limite superior na definição do valor aceitável para a quantificação de superfaturamento. Essa abordagem assegura um critério técnico robusto, mitigando riscos de distorções e assegurando maior confiabilidade na aferição dos preços correntes de mercado.

9 BRASIL, Franklin. Preço de referência em compras públicas: ênfase em medicamentos. 2. ed. Cuiabá: Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, 2017.

Em mercados restritos, onde há poucos fornecedores e baixa concorrência, a definição do valor aceitável pode adotar as cotações mínimas como referência, conforme entendimento do TCU nos Acórdãos nº 8.514/2017 - Segunda Câmara, nº 1.850/2020 e nº 1.639/2016 – P.

Essa análise deve levar em consideração os riscos associados à contratação, realizando uma análise crítica dos dados e eliminando valores que estejam fora de uma tendência aceitável de mercado.

Nesse contexto, o inciso VIII do art. 3º da IN Seges nº 65/2021 dispõe que a pesquisa de preços será materializada em documento que conterá, no mínimo, justificativa para a metodologia utilizada, em especial para a desconsideração de valores inconsistentes, inexequíveis ou excessivamente elevados, se aplicável.

Conforme determinações do Tribunal de Contas da União (TCU) expressas nos Acórdãos nºs 1.108/2007-P, 2.943/2013-P, 403/2013-Primeira Câmara, 2.637/2015-P, 1.961/2018-P e 463/2019-P, uma pesquisa de preços requer uma avaliação crítica da consistência dos valores encontrados.

É fundamental identificar e descartar preços que estejam claramente fora da média de mercado, com o objetivo de minimizar a incidência de anomalias específicas e, assim, evitar distorções no custo médio calculado. Isso garante que o valor máximo previsto para cada item licitado seja representativo do mercado¹⁰.

4.2. METODOLOGIA DE CÁLCULO DO SUPERFATURAMENTO

A metodologia de cálculo de superfaturamento deve ser realizada com rigor técnico, segregando, de forma criteriosa as parcelas que possam ocasionar danos ao erário, tanto em aquisições de bens quanto na contratação de serviços. Cada componente deve ser avaliado individualmente, de acordo com sua relevância no contexto específico dos trabalhos de auditoria.

Na primeira etapa, é realizada uma verificação da conformidade entre os bens e os serviços contratados e os efetivamente executados, considerando os aspectos qualitativos e quantitativos previstos no contrato. Eventuais divergências, sejam relacionadas à qualidade ou à quantidade, deverão ser mensuradas e quantificadas separadamente, com adequada fundamentação técnica.

Com base nas constatações, procede-se à investigação de outros possíveis tipos de superfaturamento, tais como sobrepreço por preço excessivo, pagamentos antecipados, prorrogações contratuais não justificadas que impliquem custos adicionais, reajustes irregulares e “química”. Cada uma dessas situações deve ser avaliada quanto à sua contribuição para o eventual dano ao erário total.

Nessa direção, o TCU recomenda que quando identificado o superfaturamento, sempre que viável, deve-se adotar medidas administrativas de elisão do prejuízo antes da instauração do processo de responsabilização.

¹⁰ Em anexo encontra-se fluxograma com procedimentos para elaboração do preço de mercado elaborado pelo TCE-PE como exemplo.

Isso pode incluir acordos de compensação entre os valores superfaturados e as eventuais obrigações pendentes da Administração no mesmo contrato, desde que tais compensações sejam suficientes para a completa reposição dos danos. Na ausência de sucesso em tais acordos, deve-se proceder à responsabilização dos interessados, com a devida imposição de ressarcimento ao erário¹¹.

Os procedimentos específicos para a quantificação do superfaturamento encontram-se descritos nos tópicos a seguir.

i. Superfaturamento por Quantidade

Para o cálculo de superfaturamento por quantidade de bens e serviços, realiza-se o somatório das diferenças apuradas entre os quantitativos contratados e os efetivamente entregues ou executados. Cada diferença identificada é multiplicada pelo preço unitário pago para o correspondente bem ou serviço, resultando no valor do superfaturamento.

No cálculo dessa parcela de superfaturamento, pode-se considerar a eventual ocorrência de serviços extracontratuais que tenham sido efetivamente realizados, mas que não foram medidos nem pagos. Nesse caso, os serviços extracontratuais podem constituir um crédito em favor da contratada.

FÓRMULA

Esse superfaturamento pode ser obtido da seguinte forma:

$$SFqt = \sum (Q_{\text{contratado}} - Q_{\text{entregue/executado}}) \times P_{\text{unitário}}$$

Onde:

- SFqt representa o valor total do superfaturamento
- Q_contratado refere-se ao quantitativo previsto no contrato para o bem ou serviço
- Q_entregue/executado é o quantitativo efetivamente entregue no caso de bens ou executado no caso de serviços, conforme aferido
- P_unitário corresponde ao preço unitário pago para cada bem ou serviço

Como exemplo, suponha que a administração pública tenha adquirido 100.000 comprimidos de dipirona sódica 500 mg ao preço unitário de R\$ 0,12 por comprimido.

Durante auditoria realizada pela CGU, foi verificado que apenas 80.000 comprimidos foram entregues, apesar de o pagamento ter sido realizado como se todos os 100.000 comprimidos tivessem sido fornecidos.

Nesse caso, há uma discrepância entre o quantitativo contratado e o quantitativo efetivamente entregue, resultando em superfaturamento por quantidade. Dessa forma, o cálculo do superfaturamento ficaria da seguinte forma:

11 Acórdão TCU nº 2654/2015 – 2ª. Câmara

Tabela 2: Memória de Cálculo do Superfaturamento

(A)	(B)	(C)		(D)	(E)	(F)
Nº	Descrição	Quantidade		Diferença	Preço Unitário	Sobrep preço
		(C1) Contratada	(C2) Entregue	{C1-C2}	(E1) Contratado	{D x E1}
1	Dipirona Sódica 500MG Comprimido	100.000	80.000	20.000	0,12	2.400,00
SUPERFATURAMENTO POR QUANTIDADE						2.400,00

Fonte: elaboração própria

Portanto, o superfaturamento por quantidade, neste exemplo, é de R\$ 2.400,00, pois foram pagos 100.000 comprimidos, mas apenas 80.000 foram efetivamente entregues. Esse valor representa o montante que deve ser recuperado pela administração pública devido à diferença entre o contratado e o fornecido.

ii. Superfaturamento por Qualidade

Para o cálculo de superfaturamento por qualidade de bens e serviços, realiza-se o somatório das diferenças apuradas entre os preços originais e os preços dos bens ou serviços de menor qualidade multiplicados pelo quantitativo.

O cálculo do superfaturamento devido à execução de serviços com qualidade inferior é realizado com base na seguinte fórmula:

FÓRMULA

$$SF_{ql} = ((P_{\text{contratado}} - P_{\text{menor qualidade}}) \times Qtde)$$

Onde:

SF_{ql} = Superfaturamento por qualidade

P_{contratado} = Preço unitário especificado no contrato

P_{menor qualidade} = Preço unitário do bem entregue/serviço prestado com qualidade inferior

Qtde = Quantidade de bem entregue/serviço prestado

Como exemplo, suponha que a administração pública tenha comprado 100 computadores. O contrato especificava que os computadores deveriam ter as seguintes características: processador Intel i7, 16 GB de RAM, 512 GB de SSD. O valor unitário acordado para cada computador foi de R\$ 5.000,00, totalizando R\$ 500.000,00.

No entanto, após a entrega dos equipamentos e auditoria realizada pela CGU, foi constatado que a empresa entregou computadores com processador Intel i5, 8 GB de RAM e 256 GB de SSD, um modelo de qualidade inferior ao especificado no contrato, mas o

pagamento foi realizado integralmente como se os computadores entregues fossem de qualidade superior.

Neste caso, o superfaturamento por qualidade será calculado pela diferença entre o valor pago pelos computadores especificados (qualidade superior) e o valor de mercado dos computadores realizados (qualidade inferior).

Considere que o valor de mercado dos computadores entregues, com Intel i5, 8 GB de RAM e 256 GB de SSD, seja de R\$ 3.500,00 por unidade. O cálculo do superfaturamento ficaria da seguinte forma:

Tabela 3: Memória de Cálculo do Superfaturamento

(A)	(B)	(C)		(D)	(E)		(F)
Nº	Descrição	PREÇO UNITÁRIO		Qtde	PREÇO A PAGAR		Sobrepço
		(C1)	(C2)		(E1)	(E2)	{E1-E2}
		Contratado	Entregue		Contratado	Entregue	
1	Computador com processador Intel i7, 16 GB de RAM, 512 GB de SSD	5.000,00	3.500,00	100	500.000,00	350.000,00	150.000,00
SUPERFATURAMENTO POR QUALIDADE							150.000,00

Fonte: elaboração própria¹²

Portanto, o superfaturamento por qualidade, neste exemplo, é de R\$ 150.000,00, pois a administração pública pagou por computadores de qualidade superior (R\$ 5.000,00 por unidade), mas recebeu computadores de qualidade inferior, cujo valor de mercado é de R\$ 3.500,00 por unidade.

Esse valor representa o montante que deve ser recuperado pela administração pública devido à entrega de produtos que não atendem às especificações contratuais.

Além da diferença de qualidade, o superfaturamento de qualidade pode gerar outras repercussões financeiras para a Administração Pública. Um exemplo é o custo adicional para corrigir ou substituir bens e serviços entregues em desconformidade com as especificações contratadas.

No caso de bens, pode ser necessário realizar reparos ou até substituí-los integralmente, como ocorre quando equipamentos adquiridos apresentam desempenho inferior ao especificado e exigem manutenção frequente ou troca antecipada. Nos serviços, falhas na execução podem demandar retrabalho, gerando custos adicionais que vão além da simples diferença entre o valor do serviço contratado e o efetivamente prestado.

Outra possível repercussão é a perda econômica decorrente da redução da vida útil dos bens ou da ineficácia dos serviços prestados. Um equipamento fornecido com componentes inferiores pode apresentar falhas prematuras, exigindo substituições mais frequentes e elevando os custos operacionais. Da mesma forma, um serviço de manutenção mal executado pode comprometer o funcionamento de sistemas críticos, gerando paralisações e impactos financeiros.

¹² Livremente inspirado em Tribunal de Contas da União. Roteiro de Auditoria de Obras Públicas. 2ª revisão. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo, 2012.

Além disso, nos casos em que a não conformidade impede a utilização do bem ou serviço contratado, pode haver prejuízos decorrentes do atraso na operação, como a perda de produtividade ou a necessidade de contratações emergenciais para mitigar os impactos da falha.

Assim, a quantificação do dano deve considerar não apenas a diferença de qualidade, mas também os custos decorrentes dessas consequências, quando possível quantificá-las.

iii. Superfaturamento por Preços Excessivos

Esse tipo de superfaturamento ocorre quando a Administração Pública é onerada de forma irregular, pagando por serviços contratados a preços superiores aos praticados no mercado.

Sua análise exige uma comparação entre os preços contratados e os preços de referência de mercado, considerados como valores justos a serem pagos pela Administração. O cálculo do superfaturamento devido à execução dos serviços com preço excessivo deve ser realizado com base na seguinte fórmula:

FÓRMULA

$$SF_{\text{preço}} = ((P_{\text{contratado}} - P_{\text{aceitável}}) \times Qtde)$$

Onde:

SFpreço = Superfaturamento por preços excessivos

P_contratado = Preço unitário especificado no contrato

P_aceitável = Preço de referência do bem entregue/serviço prestado calculado pela equipe de auditoria

Qtde = Quantidade de bem entregue/serviço prestado

Considere que a administração pública tenha comprado 10.000 pacotes de arroz de 1 kg para a merenda escolar das escolas municipais. O preço contratado para cada pacote foi de R\$ 7,50, enquanto o preço de mercado aceitável¹³ (ou preço de referência) era de R\$ 5,00 por pacote.

Com esses dados, o valor total e o percentual de superfaturamento seriam os seguintes:

¹³ O cálculo do preço aceitável deve levar em consideração os aspectos metodológicos previstos no item 4.1 deste Guia.

Tabela 4: Memória de Cálculo do Superfaturamento

(A)	(B)	(C)		(D)	(E)		(F)
Nº	Descrição	PREÇO UNITÁRIO		Qtde	PREÇO A PAGAR		Superfaturamento
		(C1)	(C2)		(E1)	(E2)	{E1-E2}
		Contratado	Aceitável		Contratado	Aceitável	
1	Arroz (pacote de 1 kg)	7,50	5,00	10.000	75.000,00	50.000,00	25.000,00
SUPERFATURAMENTO POR QUALIDADE					75.000,00	50.000,00	150.000,00
Percentual de Superfaturamento							50%

Fonte: elaboração própria

Para calcular o superfaturamento, considera-se a diferença entre o “preço contratado” e o “preço aceitável”, como definido no Acórdão TCU nº 157/2009-P. Neste exemplo, com um preço contratado de R\$ 75.000,00 e um preço aceitável de R\$ 50.000,00, o superfaturamento apurado é de R\$ 25.000,00.

O sobrepreço percentual, por sua vez, é determinado pela divisão do superfaturamento de R\$ 25.000,00 pelo “preço aceitável” de R\$ 50.000,00, resultando em 50%. Isso indica que o preço registrado está 50% acima do referencial de mercado.

Portanto, o superfaturamento por preço excessivo, neste exemplo, é de R\$ 25.000,00. Esse valor representa o montante que deve ser recuperado pela administração pública devido ao pagamento acima do valor de mercado para a aquisição dos produtos.

Ainda nesse contexto, a apuração de superfaturamento em contratações emergenciais exige cautela adicional por parte dos auditores, uma vez que nem sempre é viável comparar diretamente os preços praticados em uma contratação regular com aqueles observados em um contexto emergencial.

Em tais situações, fatores como a urgência na execução, restrições de mercado, menor margem para negociação e maior risco envolvido podem justificar variações de preços. Esse entendimento foi consignado pelo TCU no Acórdão nº 942/2017 – Plenário.

iv. Superfaturamento por Pagamentos Antecipados

Para calcular a parcela de superfaturamento por pagamento antecipado em contratos de aquisição de bens ou execução de serviços, é necessário determinar o valor indevidamente antecipado e o período entre a data de antecipação do pagamento e a data efetiva de entrega do bem ou realização do serviço correspondente.

Os valores antecipados devem ser corrigidos pela taxa Selic¹⁴, a partir da data da antecipação ilegal do pagamento até a data da entrega do bem ou execução do serviço.

Este cálculo visa compensar o erário pela perda de potencial de uso desses recursos durante o período em questão, tratando-se de uma forma de restituir aos cofres públicos o valor que poderia ter sido aplicado de maneira mais eficaz.

¹⁴ A definição da correção pela taxa Selic foi inspirada no Roteiro de Auditoria de Obras do TCU, que adota a referida taxa para correção de valores decorrentes de pagamentos antecipados.

Como exemplo, imagine que a administração pública firmou um contrato para a compra de 10 veículos, pagando antecipadamente o valor de R\$ 2.000.000,00 na data de 15/01/2025.

Esse pagamento antecipado não estava previsto no edital ou contrato, configurando um superfaturamento por pagamento antecipado.

Para quantificar o valor do superfaturamento, utilizamos a taxa Selic mensal de 1% (simplificada para fins deste exemplo), aplicando-a ao valor do pagamento antecipado até a data de cada entrega.

Esse processo permite calcular o custo adicional associado à antecipação de pagamento e mensurar o montante a ser recuperado pela administração.

O cronograma de entregas dos veículos foi o seguinte:

Quadro 2: Cronograma de entregas

Entrega	Data	Quantidade	Valor Total
Primeira Entrega	15/03/2025	4	R\$ 800.000,00
Segunda Entrega	15/05/2025	4	R\$ 800.000,00
Terceira Entrega	15/09/2025	2	R\$ 400.000,00

Fonte: elaboração própria

Para cada entrega, aplicamos a fórmula do desconto racional composto (por dentro), que corrige o valor da parcela ao considerar o custo do dinheiro ao longo do tempo, com a taxa Selic acumulada desde a data do pagamento antecipado até a data de entrega:

FÓRMULA

$$VD = VF \times (1 + i)^{-n}$$

Onde:

VD: Valor Descontado (ajustado para a antecipação)

VF: Valor da Parcela (valor pago)

i: Taxa Selic mensal (1% neste exemplo)

n: Número de meses entre a data de pagamento antecipado e a data de entrega.

Com esses dados, o valor total do superfaturamento ficaria da seguinte forma:

Tabela 5: Memória de Cálculo do Superfaturamento

AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS							
DATA	PAGAMENTO ANTECIPADO			EFETIVA ENTREGA			VALOR DESCONTADO (Selic 1%)
	Qtde	Preço Unit.	Total (A)	Qtde	Preço Unit.	Total	Valor Total (B)
15.01.25	10	200.000,00	2.000.000,00				
15.03.25				4	200.000,00	800.000,00	784.236,84
15.05.25				4	200.000,00	800.000,00	768.784,28
15.09.25				2	200.000,00	400.000,00	369.393,29
Total			2.000.000,00				1.922.414,41
SUPERFATURAMENTO POR PAGAMENTOS ANTECIPADOS (A - B)							77.585,59

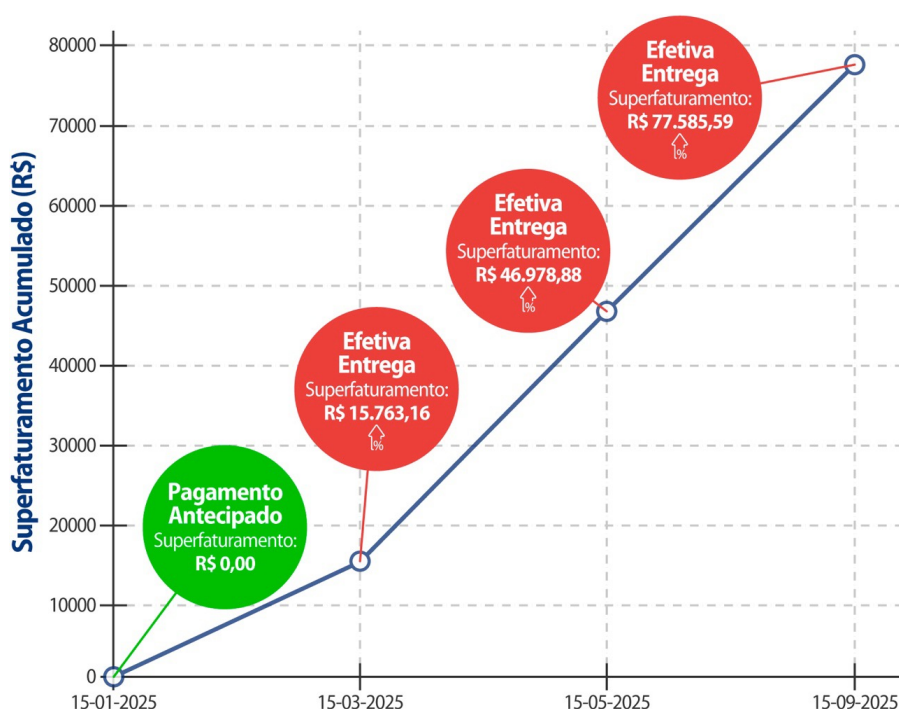
Fonte: elaboração própria

* Foi adotada a taxa mensal Selic equivalente a 1% para fins de simplificação do exemplo.

* Adotou-se a data-base do adiantamento dos pagamentos como origem do dano ao erário

O gráfico a seguir apresenta o superfaturamento por pagamentos antecipados de cada parcela, detalhando as variações financeiras ao longo do período analisado.

Gráfico 1: Evolução do superfaturamento por pagamentos antecipados



Fonte: elaboração própria

Portanto, o superfaturamento por pagamento antecipado, neste exemplo, é de R\$ 77.585,59. Esse valor foi gerado pela administração pública ao realizar o pagamento de R\$ 2.000.000,00 para a aquisição de veículos antes da data prevista, sem previsão no contrato.

Com a aplicação da taxa Selic de 1% ao mês sobre o valor antecipado, foi possível calcular o custo adicional associado à antecipação de pagamento. Esse montante representa o valor que deve ser recuperado para compensar o erário pelo custo de oportunidade, assegurando o uso eficiente dos recursos públicos e promovendo a responsabilidade na execução contratual.

No Acórdão nº 1.742/2011 – P, o TCU analisou um caso de pagamento antecipado em contrato com previsão de reajuste. O Tribunal entendeu que, no período entre o adiantamento e a data do reajuste contratual, a Administração deveria considerar, para apuração do prejuízo, a taxa Selic descontada do índice de reajuste previsto no contrato (neste caso, o IPCA). Isso ocorre porque, se o pagamento tivesse sido feito no momento originalmente previsto, o valor a ser pago seria o montante reajustado pelo índice contratual.

Após a data do reajuste e até a efetiva entrega do bem, prestação do serviço ou conclusão da obra, o Tribunal entendeu que deveria ser aplicada apenas a taxa Selic, sem qualquer outro desconto.

Por fim, em casos de pagamento antecipado em que o contratado não realizou a entrega do bem ou a execução do serviço, o valor do superfaturamento deverá corresponder ao montante total recebido de forma indevida. Esse valor deve ser atualizado monetariamente e acrescido de juros, assegurando a recomposição integral do erário.

v. Superfaturamento por Reajuste Irregular

O superfaturamento por reajuste irregular decorre de uma alteração indevida do preço contratual, que pode ocorrer pela aplicação de um índice incorreto, pela atualização do valor antes do período mínimo de um ano, ou pela falta de comprovação de uma situação extraordinária que justifique o reajuste.¹⁵

A Lei n. 14.133/2021 estabelece três mecanismos para garantir a manutenção das condições originais da proposta: o reajuste (em sua forma restrita), a repactuação (um reajuste em sentido mais amplo) e o ajuste para o reequilíbrio econômico-financeiro. Os dois primeiros se aplicam a situações comuns, enquanto o último é destinado a circunstâncias excepcionais, sejam elas imprevisíveis ou previsíveis com consequências incalculáveis (risco extraordinário), que não estão cobertas pelo contrato original.

Diante da proibição legal para a concessão de reajustes em prazo inferior a 12 (doze) meses (Lei nº 10.192/2001), podem ocorrer pagamentos indevidos por reajustes aplicados antes desse período. Nesse caso, todo reajuste concedido antes do prazo legal é caracterizado como dano.

Outra forma de possível desequilíbrio econômico-financeiro é a adoção de índices de reajuste que não refletem necessariamente a variação dos custos do objeto contratado. Exemplos incluem a aplicação de índices incompatíveis com o objeto em execução e o uso de indicadores médios de inflação, quando o melhor seria aplicar índices setoriais.

Mesmo que o índice de reajustamento usado seja correto, é necessário verificar, nos contratos de longa duração, se o índice realmente tem conseguido refletir a variação de preços do mercado.

¹⁵ Manual de quantificação de dano ao erário. Ministério Público Federal; Ministério Público do Estado da Bahia; Ministério Público do Estado de Pernambuco; Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro. Salvador: [s.n.], 2024. 137 p.

Isso porque, quando há um lapso temporal muito grande entre a licitação e a execução dos serviços, os preços reajustados podem se descolar dos preços vigentes no mercado, afetando o equilíbrio econômico-financeiro originalmente pactuado.

Nesse caso, faz-se necessário um teste comparativo entre os preços reajustados do contrato e os respectivos preços de mercado dos serviços, à época do pagamento, com a finalidade de verificar um possível desequilíbrio econômico-financeiro.

Para cálculo do superfaturamento, a equipe de auditoria necessitará analisar as datas-base do contrato, comparando-as com preços de mercado ou com os índices devidos. Além disso, pode adotar os seguintes passos¹⁶:

i) Índice de correção incorreto: Identifique a diferença percentual entre o índice de correção aplicado indevidamente e o índice correto que deveria ter sido aplicado segundo os termos do contrato ou legislação aplicável.

Por exemplo, auditoria da CGU identificou que o contrato aplicou o índice de correção do IGP-M (10%) para reajustar os valores, enquanto o índice correto, conforme o contrato, deveria ser o IPCA (8%). Com essa diferença de 2% sobre o valor ajustado de R\$ 1.000.000,00, o superfaturamento apurado foi de R\$ 20.000,00 (2% de R\$ 1.000.000,00).

ii) Reajuste ou repactuação antes do período mínimo de um ano: Verifique a data da última alteração de preço e a data da alteração indevida para confirmar se foi realizada antes de completar o interregno de um ano. Apure o valor acrescido antes do interregno de 1 ano. Para o TCU, todo o reajuste pago antes do prazo legal é caracterizado dano.

Podemos citar como exemplo um contrato de serviço foi reajustado após 8 meses desde o último reajuste. O valor acrescido foi de R\$ 50.000,00. Como o reajuste ocorreu antes do interregno de um ano, todo o valor de R\$ 50.000,00 é considerado superfaturamento.

iii) Falta de comprovação de situação extraordinária: Avalie se houve uma alegação de necessidade de reequilíbrio econômico-financeiro sem a devida justificativa documental de eventos imprevisíveis ou previsíveis de consequências incalculáveis.

Como exemplo, imagine que uma empresa tenha solicitado reequilíbrio econômico-financeiro, aumentando o contrato em R\$ 100.000,00 alegando impacto por aumento de custos. No entanto, não apresentou documentação que comprovasse um evento extraordinário. Assim, os R\$ 100.000,00 aplicados sem comprovação são considerados superfaturamento.

vi. Superfaturamento por Prorrogação Indevida do Contrato

Esse tipo de superfaturamento ocorre quando há pagamentos indevidos em contratos de compras e de serviços em decorrência de prorrogações injustificadas do prazo contratual, o que resulta em um aumento indevido dos custos inicialmente pactuados.

Os auditores da CGU podem utilizar os passos a seguir para obtenção do superfaturamento decorrente da prorrogação indevida do contrato¹⁷:

¹⁶ TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Secretaria-Geral de Controle Externo. Roteiro de Auditoria de Obras Públicas. Brasília, 2012.

¹⁷ Manual de quantificação de dano ao erário. Ministério Público Federal; Ministério Público do Estado da Bahia; Ministério Público do Estado de Pernambuco; Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro. Salvador: [s.n.], 2024. 137 p.

1º passo: Revisão do Contrato e do Cronograma Original

Analise o contrato e o cronograma original para identificar o prazo de conclusão e os custos inicialmente acordados para execução, assegurando o entendimento completo das condições pactuadas.

2º passo: Identificação da Prorrogação Injustificada

Verifique o período de prorrogação considerado injustificado, confirmando se houve extensões de prazo sem aditivos contratuais válidos ou sem justificativas extraordinárias, conforme avaliação preliminar.

3º passo: Cálculo de Custos Adicionais Durante a Prorrogação

Apure os custos adicionais decorrentes da prorrogação injustificada. Em **compras**, isso pode incluir reajustes de preços dos bens adquiridos, custos de armazenamento temporário e despesas com transporte adicional.

Em **serviços**, considere gastos extras com mão de obra, renovação de licenças, aluguel de equipamentos e administração. Inclua no cálculo quaisquer custos que, razoavelmente, poderiam ter sido evitados se o contrato fosse cumprido no prazo original.

4º passo: Apuração de Multas Contratuais Não Aplicadas

Calcule as multas previstas no contrato para atrasos, caso a administração não as tenha aplicado. Essas multas servem para desincentivar o descumprimento dos prazos estabelecidos.

5º passo: Quantificação do Superfaturamento

Some os custos adicionais com as multas contratuais não aplicadas para obter o valor total do dano ao erário causado pela prorrogação injustificada do prazo contratual.

Como exemplo, considere um contrato de fornecimento de cimento no valor inicial de R\$ 500.000,00, com prazo original de entrega de 10 meses. No entanto, houve uma prorrogação injustificada de quatro meses, totalizando 14 meses de contrato.

Devido a essa extensão, o contrato ultrapassou um ano e o fornecedor aplicou um reajuste de 5% nos preços, conforme permitido contratualmente para contratos anuais. Esse reajuste resultou em um custo adicional de R\$ 25.000,00 (5% de R\$ 500.000,00).

Esse reajuste poderia ter sido evitado se o contrato fosse cumprido no prazo original. Além disso, a administração teve que arcar com custos indiretos adicionais, como uma taxa de armazenagem de R\$ 2.000,00 por mês devido à necessidade de manter o local preparado para receber o material.

Assim, o custo adicional total foi de R\$ 33.000,00 (R\$ 25.000,00 de reajuste + R\$ 8.000,00 de armazenagem), configurando superfaturamento pela prorrogação injustificada do prazo de entrega.

vii. Superfaturamento por “Química”

O superfaturamento por “química” é classificado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) como uma irregularidade gravíssima, que vulnera princípios basilares da Administração Pública, tais como o da licitação, o da legalidade, o da publicidade, o da transparência e o da moralidade.

Com efeito, os serviços contratados tornam-se fictícios, na medida em que não guardam correspondência com os serviços efetivamente executados, para os quais os recursos foram desviados.

A metodologia do TCU para quantificação de superfaturamento por “química” envolve uma análise detalhada dos valores pagos, comparando-os com preços de referência de mercado para os serviços ou bens adquiridos.

Quando parte dos serviços ou materiais é aproveitável, o TCU admite esses itens, desde que haja comprovação por documentação idônea e vínculo claro entre o pagamento e a execução.

Entretanto, valores sem comprovação adequada são integralmente considerados dano ao erário, como no Acórdão TCU nº 2.140/2021. Nesse caso, a ausência de documentação idônea que demonstre a realização dos serviços ou aquisições e o nexo de causalidade com os recursos despendidos consubstancia o dano ao erário¹⁸.

Isso porque cabe ao gestor público o ônus de comprovar a correta aplicação dos recursos recebidos para execução do objeto contratual. Essa obrigação decorre do parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal e é reforçada pelo art. 93 do Decreto-Lei nº 200/1967, combinado com o art. 66 do Decreto nº 93.872/1986.

O TCU, em decisões como o Acórdão nº 317/2010 -P e outros precedentes, reafirma essa responsabilidade, exigindo evidências documentais que atestem a boa e a regular aplicação dos recursos públicos.

Como exemplo de superfaturamento por “química”, considere um contrato para a entrega de 200 kg de arroz ao valor unitário de R\$ 10,00, totalizando R\$ 2.000,00. No entanto, por solicitação da Administração, o fornecedor, em vez de arroz, deveria entregar **100kg de carne**. Para encobrir essa troca, ele emitiu nota fiscal como se tivesse fornecido os 200kg de arroz.

Durante uma auditoria realizada pela CGU, foi comprovado que houve entrega e efetiva utilização de apenas 60 kg de carne, enquanto os 40 kg restantes não foram encontrados. Assim, os 40 kg faturados sem comprovação configuram o dano ao erário.

Nesse contexto, o superfaturamento por química ficaria demonstrado da seguinte forma:

Tabela 6: Memória de Cálculo do Superfaturamento

AQUISIÇÃO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS							
ITEM	VALOR PAGO (ARROZ)			EFETIVA ENTREGA (CARNE)			DIFERENÇA
	Qtde	Preço Unit.	Total (A)	Qtde	Preço Unit.	Total	Valor Total (B)
Arroz	200	10,00	2.000,00	60	20,00	1.200,00	800,00
SUPERFATURAMENTO POR QUÍMICA							800,00

Fonte: elaboração própria

Portanto, o superfaturamento por “química” é de R\$ 800,00, referente aos 40 kg de carne que não foram entregues, mas cobrados como se fossem arroz. Esse valor representa o montante que deve ser ressarcido ao erário.

18 Acórdão nº 3585/2024 – Segunda Câmara.

Além do dano ao erário correspondente aos 40 kg de carne não encontrados, a emissão da nota fiscal com informações divergentes da entrega real pode caracterizar falsidade ideológica (art. 299 do Código Penal). Da mesma forma, a entrega de item diverso do originalmente pactuado pode configurar fraude na execução do contrato (art. 337-L do Código Penal).

viii. Superfaturamento Total

O superfaturamento total (SFT) é calculado pela soma das diferentes parcelas de superfaturamento, que podem incluir superfaturamento por quantidade, qualidade, preços excessivos, pagamentos antecipados, reajuste irregular, prorrogação injustificada e “química”.

Ressalta-se que o valor obtido traduz apenas o montante nominal do superfaturamento, apurado em diferentes bases de dados. Para fins de ressarcimento ao erário, é necessário individualizar as condutas dos agentes responsáveis. Por esse motivo, deve-se segregar o montante do superfaturamento em suas diversas parcelas e datas de origem dos débitos, e atualizá-las.

Por exemplo, na imputação de débitos por superfaturamento de quantidade e de preços excessivos verificados em um mesmo fornecimento ou serviço, o montante do prejuízo ao erário deve ser segregado nessas duas parcelas, para permitir a melhor caracterização do dano e a individualização das condutas dos responsáveis em relação a cada parcela de superfaturamento.

O superfaturamento por quantidade é atribuído aos gestores responsáveis pelo ateste/pagamento dos serviços não executados, enquanto o superfaturamento por preço excessivo é atribuído aos responsáveis pela elaboração/aprovação do orçamento contratual com sobrepreço. Em ambos os casos, solidariamente com o prestador do serviço, na condição de beneficiário dos pagamentos indevidos¹⁹.

Dessa forma, o superfaturamento seria calculado da seguinte forma:

Tabela 7: Memória de Cálculo do Superfaturamento

Serviço	Qtde Med. e paga	Preço Unit. (R\$)	Preço Parcial (R\$)	Qtde aferida	Preço Unit. Paradigma (R\$)	Valor (R\$)
Galão de Água de 20L	100	20,00	2.000,00	70	15,00	1.050,00

Fonte: elaboração própria

Nesse exemplo, considera-se que o responsável pelo superfaturamento de quantidade é o fiscal do contrato, e que o responsável pelo superfaturamento de preços é o responsável pela pesquisa de preços. O superfaturamento combinado de quantidade e de preços é de R\$ 950,00 (R\$ 2.000,00 – R\$ 1.050,00).

Pode-se calcular, primeiro, o superfaturamento de quantidade e, depois, o de preços. Desse modo, o fiscal responde por trinta unidades medidas a mais, pelo preço contratual de R\$ 20,00, correspondendo a um débito de R\$ 600,00.

¹⁹ Acórdão nº 11.179/2020 – Segunda Câmara

Por sua vez, o orçamentista responde pelo sobrepreço de R\$ 5,00 nas setenta unidades efetivamente executadas, equivalendo a um débito de R\$ 350,00. O total do superfaturamento imputado será de R\$ 950,00.

4.3. TÓPICOS ESPECÍFICOS DE SUPERFATURAMENTO

Este capítulo apresenta técnicas específicas para quantificação de danos ao erário decorrentes de superfaturamento na execução contratual de bens e de serviços, tais como medicamentos, transporte escolar e combustíveis.

1. Medicamentos

Os referenciais máximos de preços que devem ser observados pelo auditores da CGU na quantificação de superfaturamento na compra de medicamentos são os seguintes:

1.1 CRITÉRIOS DE PREÇOS DE MEDICAMENTOS NO SETOR PÚBLICO

A definição dos preços máximos para aquisição de medicamentos é de responsabilidade da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), vinculada à Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), conforme estabelecido no art. 5º da Lei 10.742/2003. Cabe a essa câmara a publicação anual de tabelas com os preços registrados para diversos princípios ativos, conforme informações dos respectivos fornecedores.

As informações da CMED devem orientar o gestor na pesquisa de preços, representando o valor máximo permitido para laboratórios e distribuidoras na comercialização de seus produtos, tanto para o setor público quanto para o privado. Assim, nenhum fabricante ou fornecedor de medicamentos pode vender ou ofertar um princípio ativo por valor acima do estabelecido nas tabelas publicadas pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos.

O TCU orienta que os jurisdicionados “adotem a tabela CMED como um dos principais parâmetros de preços para elaboração de orçamento de referência” (Acórdão TCU nº 3.016/2012 – P).

Nessa direção, o Acórdão TCU nº 1.437/2007 determinou ao Ministério da Saúde que dê ampla divulgação das Resoluções da CMED aos órgãos e às entidades federais que compram medicamentos, bem como às secretarias estaduais e municipais de saúde. A orientação visa alertar os gestores de que, caso os fornecedores não cumpram os preços máximos estabelecidos nas resoluções da CMED, devem comunicar o fato à CMED e ao Ministério Público Federal e Estadual.

Em caso de descumprimento, os gestores poderão ser responsabilizados por aquisições antieconômicas e pela devolução de recursos pagos acima do teto, mediante instauração de tomada de contas especial.

O descumprimento dos atos da CMED, no exercício de suas funções de regulação e de monitoramento do mercado de medicamentos, sujeita os infratores às sanções administrativas previstas no Código de Defesa do Consumidor. Assim, caso uma empresa

se recuse a aplicar o Coeficiente de Adequação de Preço (CAP) ou deixe de oferecer o desconto em uma pesquisa ou proposta de preço, deve-se formalizar uma denúncia à CMED e ao Ministério Público.

Diante do exposto, os principais critérios para definição de preços máximos de medicamentos no setor público são os seguintes:

(i) Preço de Fábrica (PF)

A venda de medicamentos à Administração Pública deve ter como limite máximo o Preço de Fábrica, estabelecido anualmente pela CMED. Esse entendimento está expresso na Orientação Interpretativa nº 02, de 13 de novembro de 2006, e foi ratificado pelo TCU no Acórdão nº 1437/2007 – P. As listas de preços podem ser consultadas no site da ANVISA (portal.anvisa.gov.br/listas-de-precos).

(ii) Preço Máximo de Venda ao Governo (PMVG)

Para medicamentos sujeitos ao **Coeficiente de Adequação de Preços (CAP)** — como aqueles adquiridos por decisão judicial e os do componente especializado — é obrigatório aplicar um desconto mínimo sobre o **Preço de Fábrica (PF)** quando destinados à Administração Pública. Qualquer valor pago acima do **Preço Máximo de Venda ao Governo (PMVG)** deverá ser considerado prejuízo ao erário. O PMVG é calculado pela fórmula: Cálculo do PMVG: $PMVG = PF \times (1 - CAP)$

(iii) Isenção de ICMS

Independentemente da aplicação do CAP, é fundamental verificar se o medicamento é isento de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), conforme previsto pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) nos Convênios nº 87/2002 e nº 54/2009.

Esses convênios dispõem, respectivamente, sobre a isenção de ICMS em transações com medicamentos destinados a órgãos da Administração Pública e sobre a substituição tributária em transações com cosméticos.

Portanto, ao realizar aquisições, a Administração deve atentar para essas isenções fiscais a fim de evitar pagamentos indevidos e garantir a aplicação correta dos recursos públicos.

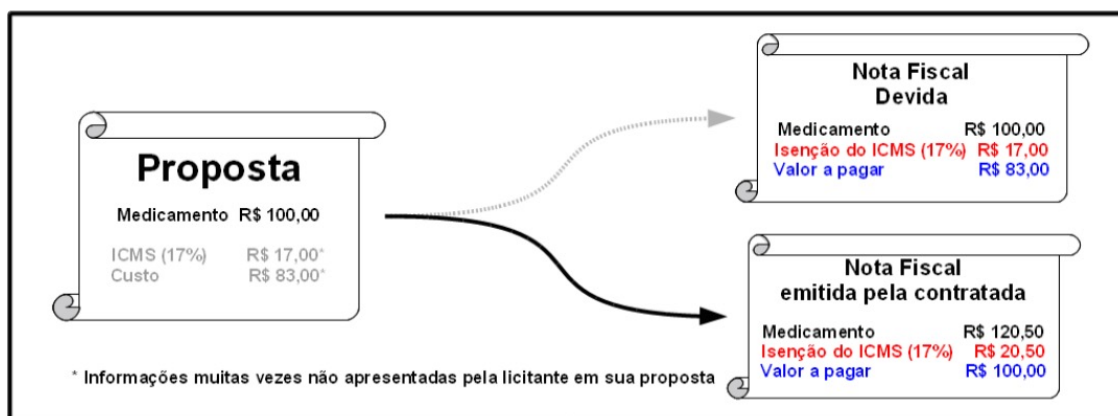
As tabelas da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), referentes aos exercícios mais recentes disponíveis no site da Anvisa, já indicam a incidência ou não de ICMS e CAP para os medicamentos listados.

O ICMS deve ser deduzido do preço-limite, e essa operação precisa ser indicada claramente na Nota Fiscal. A nota deverá apresentar o ICMS incidente e, em seguida, deduzir o valor do ICMS que seria devido caso não houvesse o benefício fiscal.

Aproveitando-se das lacunas nos editais de licitação referentes à isenção de ICMS para medicamentos, muitas empresas utilizam procedimentos para simular a operação de isenção e, assim, onerar indevidamente a fazenda pública.

O diagrama a seguir demonstra graficamente o mecanismo utilizado pelas empresas para superfaturar produtos fornecidos:

Figura 3: Mecanismo utilizado para superfaturar produtos



Fonte: TCU

O TCU orienta que “os preços de aquisição de medicamentos sejam beneficiados pela desoneração do ICMS, conforme previsto na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 87/2002, que isenta do ICMS as operações realizadas com medicamentos destinados a órgãos da administração pública direta e indireta em todas as esferas governamentais e às respectivas fundações públicas” (Acórdão nº 13.533/2020 – TCU – 1ª Câmara).

Nessa mesma linha o TCU orienta que “se inclua, no edital ou no termo de dispensa, cláusula específica referente à aplicação do Convênio ICMS Confaz nº 87/2002 ou outras normas de desoneração tributária, garantindo a isonomia entre os participantes, a transparência e a obtenção da proposta mais vantajosa para a Administração Pública” (Acórdão 8.518/2017-TCU-2ª Câmara; Acórdão 1.140/2012-TCU-P; Acórdão 1.574/2013-TCU-2ª Câmara; Acórdão 9.790/2011-TCU-2ª Câmara; Acórdão 2.674/2014-TCU-P).

(iv) Compras decorrentes de Ação Judicial: CAP obrigatório.

Para medicamentos adquiridos por decisão judicial, aplica-se o percentual do Coeficiente de Adequação de Preços - CAP vigente, conforme o § 2º do art. 5º da Resolução CMED nº 04/2006.

Segundo o site da Anvisa, para “**produtos excepcionais, de alto custo ou qualquer medicamento adquirido por força de decisão judicial, foi estabelecido como teto o Preço Máximo de Venda ao Governo (PMVG)**”. Nesse caso, o CAP é aplicável, sendo necessário que o poder público comprove formalmente a existência da ação judicial para que tenha direito ao desconto.

Além disso, para os medicamentos do anexo do Comunicado 6/2013 CMED, também é aplicado o **Coeficiente de Adequação de Preços – CAP: $PMVG = PF * (1 - CAP)$** ²⁰.

(v) Banco de Preços em Saúde (BPS)

Além dos preços máximos, os órgãos públicos podem consultar o Banco de Preços em Saúde (BPS), que fornece referências de preços pagos nacionalmente por medicamentos e produtos de saúde adquiridos por instituições públicas e privadas.

O objetivo final do Banco de Preços em Saúde (BPS) é reduzir os preços na área da saúde.

20 Acórdão TCU nº 1.231/2022 - P

de, ampliando as fontes de pesquisa utilizadas para estimativas de aquisição. Além disso, ao divulgar publicamente as condições de compras realizadas por diversos órgãos e entidades, o BPS promove maior transparência na destinação dos recursos do SUS.

O TCU tem reconhecido, nos Acórdãos nº 1.229/2020 – 1ª. Câmara, nº 2901/2016 – P e nº 5.708/2017 – Primeira Câmara, que o Banco de Preços em Saúde (BPS), quando utilizado adequadamente, é válido como referência para a aquisição de medicamentos — tanto para que o gestor público balize o preço de suas contratações quanto para que os órgãos de controle avaliem a economicidade dos contratos.

Para o Tribunal, a tabela CMED apresenta um preço máximo, que não reflete necessariamente o preço médio praticado no mercado. No Acórdão 3.016/2012 – P, o TCU destacou que o preço-fábrica pode ter graves distorções e, em muitos casos, não serve como parâmetro adequado para compras públicas.

Nesse caso, o Tribunal determinou ao Ministério da Saúde que alertasse estados e municípios sobre a possibilidade de superdimensionamento dos preços-fábrica na tabela CMED, ressaltando a importância de realizar pesquisa de preços prévia à licitação. Além disso, a aquisição de medicamentos por valores abaixo do preço-fábrica registrado não isenta o gestor de possíveis sanções.

Nos Acórdãos nº 9.296/2017 – Primeira Câmara e nº 2.901/2016 – P, o TCU orienta que “os preços divulgados pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) não são o parâmetro mais adequado para servir de referência em aquisições públicas de medicamentos ou como critério de avaliação da economicidade dessas aquisições, pois representam valores máximos que a lei permite ao fabricante cobrar pelo produto.”

Diante do exposto, segue um passo a passo didático para a avaliação de preços em aquisições públicas de medicamentos²¹:

1º Passo: Verificar se a aquisição é de demanda judicial

- Identifique se a compra de medicamentos foi motivada por uma decisão judicial.
- Se for o caso, verifique se o valor da aquisição aplicou o desconto obrigatório do Coeficiente de Adequação de Preços (CAP). Para isso, consultar os preços dos medicamentos adquiridos na tabela (PMVG.xls) da Anvisa do mês da compra avaliada (<https://www.gov.br/anvisa/pt-br/assuntos/medicamentos/cmed/precos>).
- Na planilha, pesquisar o princípio ativo/substância (por ex.: fumarato de formoterol; budesonida), laboratório (AstraZeneca), apresentação (12 mcg/inal + 400 mcg), CAP (se for sim, escolher o PMVG), Confaz (se for sim, escolher o preço do PMVG com ICMS 0%). O preço obtido será o teto para o medicamento em análise. Se o preço de referência elaborado pelo auditor for menor, utilizar este para cálculo do superfaturamento.
- Caso não seja uma demanda judicial, utilize fontes de pesquisa referenciais, como o sistemas oficiais (Painel de Preços, Banco de Preços em Saúde, PNCP), para obter uma estimativa adequada de preços, utilizando todos os passos previstos no **item 4.1** deste Guia.

²¹ Conforme disposto no Manual de quantificação de dano ao erário. Ministério Público Federal; Ministério Público do Estado da Bahia; Ministério Público do Estado de Pernambuco; Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro. Salvador: [s.n.], 2024. 137 p.

2º Passo: Analisar os preços utilizando premissas estatísticas

- Realize uma análise estatística comparativa dos preços utilizando métodos como **média, mediana e média saneada** (excluindo valores extremos).
- Essas métricas ajudam a identificar um preço de referência mais realista e a avaliar se o valor da compra está acima do que é praticado no mercado para produtos similares.

3º Passo: Calcular a parcela considerada sobrepreço

- Antes de qualquer pagamento, determine a diferença entre o preço contratado e o preço de referência obtido nas análises.
- Essa diferença é considerada como sobrepreço e pode indicar que o valor contratado está acima do razoável, ajudando a corrigir a situação antes do pagamento.

4º Passo: Apurar o dano ao erário sob ótica do superfaturamento (caso o pagamento já tenha ocorrido)

- Se o pagamento já foi realizado, apure o valor excedente como **dano ao erário**, caracterizado pelo superfaturamento.
- Nessa etapa, é feita a avaliação de quanto o pagamento excedeu o valor justo, para que medidas possam ser adotadas para ressarcimento ou responsabilização dos envolvidos.

Além do superfaturamento por preço excessivo em medicamentos, outros tipos de irregularidades também são possíveis, a exemplo do fornecimento de produtos em desconformidade com o contratado, com prazo de validade exíguo ou entrega parcial.

Em um caso real, medicamentos foram entregues com apenas três meses restantes de validade, resultando na perda de grande parte do produto devido ao vencimento antes do consumo (Apelação Criminal nº 5001013-98.2018.4.04.7103). Esse cenário ressalta a importância de critérios rigorosos para o recebimento de medicamentos no setor público.

Já no Acórdão nº 1.419/2019-P, o Tribunal de Contas da União (TCU) alertou sobre o risco de adquirir medicamentos com prazo de validade inferior a doze meses. Para coibir esse tipo de irregularidade, o município do Rio de Janeiro publicou a Lei nº 6.378/2018, proibindo o recebimento de medicamentos que tenham ultrapassado 20% de seu prazo de validade nas compras feitas pela prefeitura, visando reduzir desperdícios e promover o uso eficiente dos recursos públicos na aquisição de medicamentos.

2. Transporte Escolar

A execução dos serviços de transporte escolar, destinados ao deslocamento de alunos da rede pública de ensino, exige a contratação de veículos que atendam às normas regulamentares vigentes e sejam conduzidos por motoristas devidamente habilitados e treinados para essa atividade específica²².

22 Capítulo de transporte escolar inspirado em: Manual de quantificação de dano ao erário. Ministério Público Federal; Ministério Público do Estado da Bahia; Ministério Público do Estado de Pernambuco; Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro. Salvador: [s.n.], 2024. 137 p.

Nesse contexto, é fundamental que o processo licitatório seja precedido por um estudo abrangente de roteirização, considerando a quantidade de alunos e suas respectivas origens e destinos. Esse estudo deve definir as linhas e as rotas mais eficientes, bem como o tipo e a capacidade dos veículos mais adequados para garantir a otimização do atendimento.

Um dos problemas recorrentes apresentados em contratos de transporte escolar é a subcontratação indevida do objeto, caracterizada pela transferência de execução de serviços para empresas ou indivíduos que não possuam a capacidade operacional necessária para cumprir as exigências contratuais.

Essa prática pode comprometer a qualidade e a continuidade dos serviços prestados, resultando em uma execução deficiente ou até mesmo na interrupção completa das atividades, o que acarreta prejuízos diretos aos alunos beneficiários pelo transporte escolar.

A possibilidade de subcontratação deverá ser expressamente prevista no edital, em conformidade com o artigo 122 da Lei nº 14.133/2021. Adicionalmente, conforme o disposto no artigo 67, § 9º, da mesma Lei, o edital poderá prever que o potencial subcontratado comprove a sua capacidade técnica para a execução do serviço, sendo a subcontratação limitada a, no máximo, 25% do objeto licitado.

Ainda que o edital permita expressamente a subcontratação, o TCU determina, por meio do Acórdão nº 8.403/2023 - Primeira Câmara e do Acórdão 1.748/2004 - P, que apenas a subcontratação parcial do objeto contratual é admitido, sendo vedada a subcontratação integral.

A Controladoria-Geral da União (CGU) tem constatado frequentemente que, nos contratos de transporte escolar, ocorrem subcontratações diretas com pessoas físicas ou microempresas para a execução do objeto contratual. Essa prática, muitas vezes, não tem autorização expressa no edital ou no contrato, configurando-se como irregular.

Além disso, o artigo 122, §3º, da Lei nº 14.133/2021 proíbe expressamente a subcontratação de qualquer pessoa física ou jurídica que possua vínculo técnico, comercial, econômico, financeiro, trabalhista ou civil com dirigentes do órgão ou entidade contratante, bem como com agentes públicos envolvidos nos processos de licitação, de fiscalização ou de gestão do contrato.

Essa disposição visa prevenir conflitos de interesse e garantir a integridade e a impessoalidade na execução dos contratos, estendendo-se também aos indivíduos que sejam beneficiários, companheiros ou parentes, até o terceiro grau, dos agentes públicos ou dirigentes referenciados.

Para a quantificação do dano ao erário em casos de subcontratação indevida no serviço de transporte escolar, decisões dos Tribunais de Contas estaduais e do Tribunal de Contas da União determinam a restituição dos lucros obtidos pela empresa contratada.

No Acórdão TCU nº 8.403/2023 - Primeira Câmara, concluiu-se que a subcontratação integral do objeto contratual gera um prejuízo correspondente à diferença entre os valores pagos à empresa contratada e aqueles efetivamente desembolsados por esta na subcontratação total.

Esse prejuízo é imputado solidariamente tanto à empresa contratada quanto aos gestores responsáveis pela autorização de subcontratação integral.

No mesmo sentido, destacam-se diversos acórdãos do TCU que corroboram a vedação de subcontratação integral e a responsabilização solidária dos envolvidos. Entre eles, podem ser citados os Acórdãos nºs 2029/2022, 3002/2021, 6896/2021, 8968/2020, 2292/2013, 2089/2014, 3552/2014 e 2858/2017, da Segunda Câmara; os Acórdãos 4864/2013 e 3929/2014, da Primeira Câmara; e os Acórdãos 834/2014 e 1464/2014, do Plenário.

Um exemplo real dessa prática foi identificado em um município onde os serviços de transporte escolar eram efetivamente executados pelos moradores locais com o uso de veículos próprios. As empresas contratadas realizaram a subcontratação integral do objeto, caracterizando uma irregularidade e desviando-se das normas previstas no contrato.

Imagem 1: Transporte escolar em situação irregular



Foto 1: Subcontratação irregular



Foto 2: Subcontratação irregular

Fonte: CGU

Nesse caso, a Controladoria-Geral da União (CGU) quantificou o valor do superfaturamento considerando a diferença entre o montante pago pela Prefeitura e os valores efetivamente cobrados pelos reais executores do serviço. Em um período de três anos, esse superfaturamento totalizou quase R\$ 1 milhão.

Embora o método de quantificação baseado na diferença entre os pagamentos feitos à empresa contratada e os valores pagos à subcontratada seja consistente, recomenda-se uma análise do valor de mercado para obter uma avaliação mais precisa do superfaturamento.

Essa orientação é respaldada pelos Acórdãos do TCU nº 10.397/2021, 4349/2018 e 4808/2016, da Segunda Câmara, e 2541/2015, do Plenário. Assim, os métodos indicados no item 4.1 deste Guia são recomendados para uma análise mais abrangente.

Na impossibilidade de quantificar o valor exato repassado pela empresa contratada à subcontratada, a quantificação do dano ao erário deve ser realizada com base na metodologia de devolução do lucro ilegítimo obtido por meio da subcontratação ilegal, acrescido das parcelas indevidas relacionadas ao sobrepreço e à inexecução contratual.

O procedimento para detecção e quantificação do superfaturamento nos serviços de transporte escolar envolve as seguintes etapas²³:

i) Verificação de Propriedade e de Vínculo:

Verifique a propriedade dos veículos empregados na execução dos serviços e confirme o vínculo empregatício dos motoristas com a empresa contratada.

23 Manual de quantificação de dano ao erário. Ministério Público Federal; Ministério Público do Estado da Bahia; Ministério Público do Estado de Pernambuco; Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro. Salvador: [s.n.], 2024. 137 p.

ii) Autorização para Subcontratação:

Verifique se o edital autoriza a subcontratação parcial e certifique-se de que não ocorra subcontratação total, nem existência de vínculo de subcontratação com o ente contratante ou com agentes públicos vinculados no contrato, conforme prescrição legal.

iii) Estudos de Roteirização:

Verifique se foram realizados estudos adequados de rotas e de itinerários, considerando a quantidade de alunos e o trajeto necessário. Utilize ferramentas como o Google Maps para confirmar distâncias de trechos específicos.

iv) Capacidade Econômico-Financeira da Contratada:

Verifique se as empresas contratadas possuem endereço, quadro de funcionários, lastro econômico ou capital social mínimo compatível com o número de empregados, conforme disposto no artigo 4-B da Lei nº 6.019/74.

Avaliar também a transparência na definição das rotas de transporte, observando a ausência de sobreposição de percursos e possível superdimensionamento de demanda.

3. Combustíveis

A análise dos contratos para aquisição de combustíveis deve abranger a comparação entre os volumes contratados e aqueles efetivamente consumidos pela frota oficial.

Esse procedimento exige a observância das normas de consumo definidas nos manuais técnicos dos veículos e de equipamentos, bem como uma avaliação comparativa dos registros históricos de consumo²⁴.

O objetivo é garantir que o consumo esteja alinhado com as parâmetros esperados para a frota em operação, evitando desvios ou excessos que possam indicar superfaturamento ou má gestão de recursos públicos.

A determinação prévia de uma média de consumo de combustível para cada veículo da frota oficial pode ser inviável, pois o consumo está sujeito a diversas variáveis. A localização geográfica, por exemplo, exerce influência significativa, pois fatores como densidade de tráfego e condições climáticas podem impactar diretamente o desempenho e a eficiência dos veículos. A potência do motor também é um fator determinante, uma vez que veículos com motores mais potentes tendem a consumir mais combustível.

Além disso, os veículos empregados em longas distâncias ou para viagens intermunicipais apresentam padrões de consumo específicos, que são influenciados pelo tipo de trajeto — urbano ou rural — e pela frequência das paradas.

Diante dessas variáveis, a utilização de dados provenientes de sistemas de gestão de frota, quando disponíveis, torna-se essencial para definir os consumos médios de combustível por quilômetro percorrido e para validar as capacidades dos tanques de combustível dos veículos e os volumes de combustíveis adquiridos.

Na contratação de combustíveis para o abastecimento de veículos oficiais, geralmente

24 Os parágrafos do tópico de combustíveis foram inspirados no Manual de quantificação de dano ao erário. Ministério Público Federal; Ministério Público do Estado da Bahia; Ministério Público do Estado de Pernambuco; Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro. Salvador: [s.n.], 2024. 137 p.

são empregadas duas modalidades principais: i) a contratação direta junto aos postos de combustíveis e ii) a contratação de serviços de gerenciamento de fornecimento de combustíveis.

3.1. CONTRATAÇÃO DIRETA JUNTO AOS POSTOS DE COMBUSTÍVEIS

Esse modelo de contratação é realizado diretamente entre a Administração Pública e os postos da rede privada de combustíveis. Em geral, essa contratação ocorre por meio de processo licitatório. No contrato, é definido o quantitativo de combustível a ser fornecido diretamente pelos postos contratados. O fornecimento vai se realizando aos poucos por meio da expedição de ordens de fornecimento.

Essa modelagem de contratação é utilizada para atender organizações públicas que possuem frotas pequenas, ou que estejam localizadas onde há um pequeno número de potenciais fornecedores, ou ainda, quando o fornecimento puder ser realizado de forma centralizada em poucos postos de combustíveis.

Nessa modalidade de contratação, os pagamentos deverão ser autorizados apenas mediante apresentação de comprovantes de abastecimento, ou autorizações de fornecimento, devidamente recebidas pelo servidor responsável.

Esses comprovantes deverão conter todas as informações do fornecimento, incluindo placa do veículo, quilometragem, nome do condutor, quantidade de combustível, preço, entre outros dados relevantes, além dos documentos exigidos na fase de habilitação da respectiva licitação.

Para que a liquidação da despesa ocorra de forma regular, o fiscal do contrato deve confrontar as informações registradas nos comprovantes de abastecimento com os dados apresentados nos documentos fiscais e aqueles lançados no sistema de gerenciamento de combustíveis.

3.2. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE GERENCIAMENTO DE FORNECIMENTO DE COMBUSTÍVEIS

Nesta modelagem de contratação, as organizações públicas contratam uma empresa que dispõe de uma rede credenciada de postos de combustíveis, nos quais é realizado o abastecimento dos veículos da frota por meio de cartão magnético. O controle dos abastecimentos é feito de forma integrada por um sistema eletrônico de gerenciamento (software).

Nesse modelo de fornecimento, o controle de combustíveis é realizado por meio de um sistema eletrônico de gerenciamento, que deve estabelecer um fluxo para solicitação, para registro e para monitoramento dos abastecimentos.

Portanto, o sistema deve registrar todas as informações dos abastecimentos realizados com o uso do cartão magnético, estabelecendo uma rotina automatizada de registro de abastecimento.

Nesse contexto, o TCU se manifestou pela legalidade do critério do menor preço global, considerando-se a menor taxa de administração e a maior taxa de desconto sobre

os valores dos combustíveis constantes da tabela de preços emitida pela ANP (Acórdão TCU n.º 90/2013 – P).

Por fim, é relevante destacar que o TCU determinou que o órgão contratante deve estabelecer, no edital, um prazo suficiente para que uma empresa vencedora do certame credencie os estabelecimentos comerciais localizados nas imediações das unidades a serem atendidas (Acórdão TCU n.º 1.632/2012 – P).

3.3. CÁLCULO DO SOBREPREGO E DO SUPERFATURAMENTO

Para identificar o sobrepreço dessas contratações, é essencial realizar uma comparação entre os preços estabelecidos contratualmente com os preços praticados no momento do pagamento, utilizando uma tabela de referência da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP)²⁵.

Qualquer valor superior ao estipulado na tabela da ANP poderá ser considerado irregular, justificando uma análise adicional para apuração de possíveis desvios. Além disso, deve-se levar em consideração a metodologia delineada no item 4.1 deste Guia para a definição do preço de referência do combustível avaliado.

A apuração do superfaturamento exige uma avaliação detalhada dos volumes de combustível efetivamente consumidos pela frota, confrontando-os com os valores pagos. Documentos como notas fiscais, comprovantes de entrega e planilhas de controle da frota são fundamentais para essa verificação.

É imprescindível, ainda, verificar se a quantidade de combustível registrada nas planilhas de consumo da frota corresponde aos valores desembolsados. Discrepâncias em que os pagamentos superem o consumo registrado nas planilhas de controle podem indicar casos de superfaturamento.

Como exemplo prático, em determinada organização, constatou-se o superfaturamento mensal de 23 mil litros de gasolina. O agente responsável percebeu uma fragilidade nos controles do sistema de abastecimento e adquiriu mais de 40 mil litros por mês, enquanto a necessidade real da frota não ultrapassava 20 mil litros.

Em apenas dois meses, foram adquiridos 56 mil litros de gasolina para atender uma frota de sete veículos, o que equivaleria a um consumo diário de 266 litros por veículo, caso todos trafegassem diariamente e de forma ininterrupta (Processo n.º 9407-96.2015.811.0042).

Para a quantificação do superfaturamento, foram obtidos, junto ao Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia (INMETRO) e outras fontes de consulta, os dados sobre o consumo médio de combustível por quilômetro percorrido e as capacidades dos tanques dos veículos da amostra verificada. Em seguida, calculou-se o valor do desvio multiplicando a quantidade desviada pelo valor unitário do combustível.

Nessa linha, outro método que pode ser adotado para quantificação de superfaturamento consiste em comparar as notas fiscais de saída com as notas fiscais de entrada de mercadorias no estoque da empresa contratada, por meio de diligência junto à Secretaria da Fazenda (Sefaz) do Estado correspondente.

25 Disponível em: <https://www.gov.br/anp/pt-br/assuntos/precos-e-defesa-da-concorrenca/precos/levantamento-de-precos-de-combustiveis-ultimas-semanas-pesquisadas>

Esse procedimento permite identificar discrepâncias no volume de itens efetivamente recebidos, facilitando a detecção de irregularidades como a aquisição fictícia de combustíveis.

Um exemplo dessa abordagem foi aplicada pela Controladoria-Geral da União (CGU), que utilizou o método de comparação entre entradas e saídas de mercadorias para comprovar fraude na compra de cadeiras escolares em uma prefeitura da Bahia. A CGU constatou uma inconsistência significativa entre os itens comprados e aqueles efetivamente entregues (Relatório nº 201604654).

5. RESPONSABILIZAÇÃO DECORRENTE DO SUPERFATURAMENTO

A prática de superfaturamento em compras públicas é uma conduta ilícita que pode acarretar responsabilização nas esferas administrativa, civil e criminal, tanto para pessoas físicas quanto jurídicas envolvidas²⁶.

Essa irregularidade não apenas viola a Lei de Licitações e Contratos Administrativos (Lei nº 14.133/2021) e o Código Penal, mas também abrange legislações específicas como a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013), a Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8.429/1992) e a Lei da Defesa da Concorrência (Lei nº 12.529/2011).

Nesse sentido, tais legislações fornecem um arcabouço jurídico robusto para a responsabilização e para a sanção de atos que lesem o erário, ampliando as frentes de atuação dos órgãos de controle no combate ao superfaturamento.

Em síntese, essa possibilidade punitiva visa: i) restaurar o equilíbrio no ordenamento jurídico; ii) desestimular atividades ilícitas; e iii) reforçar o cumprimento das disposições legais (CGU, 2017).

Assim, o superfaturamento na execução do contrato pode desencadear investigações e a aplicação de punições por diversas instâncias, desde o próprio órgão contratante, passando pelos órgãos de controle aos quais os recursos financeiros da contratação estão vinculados, até as autoridades de tutela criminal e os órgãos de defesa da concorrência.

As apurações e as punições podem ocorrer de modo independente e autônomo, embora seja desejável a cooperação, a coordenação de esforços e o compartilhamento de provas entre os que atuam sobre os mesmos fatos.

Dessa forma, a apuração de potenciais ilícitos administrativos não é uma faculdade ou opção do gestor, mas um poder-dever, conforme o estabelecido no Acordo TCU nº 2077/2017-P. Ao tomar conhecimento de indícios de fraude, a Administração é obrigada a instaurar processo de responsabilização e, conforme o caso, aplicar as avaliações cabíveis (TCU, 2020).

Há, ainda, a obrigação de comunicar denúncias de fraude ao Ministério Público, conforme o Decreto-Lei nº 3.688/1941 (art. 66, I) e o inciso II do § 3º do art. 169 da Lei nº 14.133/2021.

A doutrina majoritária enfatiza esse poder-dever disciplinar, destacando a figura da condescendência criminosa, tipificada no art. 320 do Código Penal. Ou seja, o gestor público não pode “deixar para lá” os apelos de ilícitos que eventualmente sejam identificados, sob risco de cometer o mesmo crime e ser responsabilizado por omissão.

A seguir, apresentamos as principais hipóteses de responsabilização de agentes públicos e pessoas jurídicas decorrentes de superfaturamento na execução contratual:

26 Capítulo livremente inspirado em SANTOS, Franklin Brasil; SOUZA, Kleberon Roberto de. Como combater a corrupção em licitações: detecção e prevenção de fraudes. Belo Horizonte: Fórum, 2016. 152 p. ISBN 978-85-450-0165-2.

5.1 - RESPONSABILIDADE DE AGENTE PÚBLICO

Os agentes responsáveis pela execução de contratos estão sujeitos a três esferas de responsabilização: civil, penal e administrativa, as quais, em princípio, funcionam de maneira autônoma e independente. Além disso, esses agentes também estão sujeitos ao controle externo.

Em síntese, agentes contratantes sujeitam-se à responsabilização:

- a) administrativa (regime jurídico, ex.: Lei nº 8.112/90, na União);
- b) civil (Código Civil, arts. 186 e 927 e art. 37, §5º, da CF);
- c) penal (Código Penal, arts. 337-E a 337-P);
- d) pelo Tribunal de Contas (Constituição Federal, arts. 70 e 71);
- e) por improbidade (Lei nº 8.429/92).

Em regra, a possibilidade de punição decorre de um ato ilícito que é, em essência, um procedimento em desacordo com o ordenamento jurídico, ofensivo às leis e aos princípios jurídicos estabelecidos em uma sociedade, que existem justamente para permitir a boa ordem social.

O ato ilícito é, portanto, a violação de um dever jurídico. Se essa ofensa gera dano a alguém, surge um novo dever jurídico, que é o de reparar o prejuízo. Assim, a responsabilidade designa o dever de assumir consequências jurídicas pela violação de outro dever jurídico (TCU, 2013).

A responsabilidade dos administradores de recursos públicos é de natureza subjetiva, segundo o Tribunal de Contas da União (Acórdão nº 249/2010-P), fundamentada no parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal e alinhada à regra geral da responsabilidade civil.

Nesse mesmo sentido, há vasta e consolidada documentação do TCU, como, por exemplo, os Acórdãos nºs 46/2001-P, 1.795/2003-P, 33/2005-P, 46/2006-P, 975/2006-P, 487/2008-P, 937/2020-P, 995/2020-P, 1.003/2020-P, 1.061/2020-P e 1.117/2020-P.

Dessa forma, a responsabilização nos processos dos Tribunais de Contas decorre de conduta comissiva ou omissiva do agente, seja dolosa ou culposa, que resulte na violação dos deveres estabelecidos pelo regime jurídico aplicável.

Isso inclui agentes que administram recursos públicos ou que, mesmo sem essa prerrogativa, cause prejuízo ao erário (Acórdão TCU nº 6.479/2014-Segunda Câmara). A culpa, por sua vez, caracteriza-se pela negligência, imperícia ou imprudência (Acórdão TCU nº 995/2020-P).

Além de ser subjetiva, a responsabilidade do agente público ou de terceiros pelo superfaturamento não se presume, sendo essencial a comprovação de dolo ou de culpa na prática do ato ilícito (Acórdão TCU nº 67/2003-Segunda Câmara).

Considerando a natureza subjetiva e o caráter peculiar exposto, os requisitos indispensáveis para que um fato seja punível no âmbito dos Tribunais de Contas são os seguintes (Acórdão TCU nº 1.061/2020-P):

- a) ato ilícito e qualificação do agente;
- b) resultado ilegítimo: dano ou infração legal;
- c) nexo de causalidade entre a ação ou a omissão e o resultado;
- d) dolo ou culpa como elemento subjetivo da conduta do agente.

Em relação ao elemento subjetivo da conduta (item “d”), é importante destacar a nova legislação que fornece suporte fundamental às instâncias punitivas, em especial o art. 28 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), com redação dada pela Lei nº 13.655/2018, que passou a exigir, em caso de culpa, um qualificativo crítico - o erro grosseiro - para a responsabilização.

Embora a aplicação ainda seja relativamente recente e haja posições divergentes, a jurisprudência mais recente do TCU vem se inclinando no sentido de equiparar o erro grosseiro à culpa grave, aquela decorrente de severa inobservância de um dever de cuidado (Acórdãos nºs 2.391/2018-P, 2.872/2019-P, 4.771/2019-Primeira Câmara, 918/2020-P, 2.577/2020-Segunda Câmara e 4.074/2020-Segunda Câmara).

Esse entendimento foi adotado no regulamento da LINDB, Decreto nº 9.830/2019, que considera erro grosseiro aquele erro manifesto, evidente e inescusável, praticado com culpa grave, com elevado grau de negligência, imprudência ou imperícia.

Observe-se uma convergência entre norma, doutrina e aplicação prática no sentido de que o parâmetro de responsabilização pela LINDB passou a ser uma culpa grave — um erro que extrapola a mera conduta culposa esperada do gestor médio, aproximando-se da negligência extrema, imperícia ou imprudência extraordinárias, tomando por referência uma pessoa descuidada com nível de atenção aquém do ordinário, considerando as características da situação.

Diferentemente da indenização por ato irregular, existe o dever de indenizar pelos prejuízos causados nos casos de superfaturamento. Nessa hipótese, o TCU entende que uma culpa simples é suficiente, não sendo necessária a conduta dolosa ou de má-fé (Acórdãos nºs 2420/ 2015-P, 2781/2016-P, 635/2017-P, 2860/2018-P e 9004/2018-Primeira Câmara).

Para o Tribunal, as alterações promovidas no LINDB não provocaram modificações nos requisitos necessários para a responsabilidade financeira por débito (Acórdão nº 5547/2019-Primeira Câmara).

Sendo assim, o TCU segregou dois tipos de responsabilização. Uma, punitiva, de sanção administrativa, que exige dolo ou erro grosseiro (culpa grave); e outra, reparatória, financeira, para indenizar prejuízo, para a qual basta o dolo ou a culpa simples, sem gradação (Acórdãos nº 11762/2018-Segunda Câmara, 1958/2022-P).

Diante dessas considerações, apresentamos a seguir as principais responsabilidades dos agentes em casos de superfaturamento na execução de contratos:

5.1.1 - Responsabilização do fiscal de contrato administrativo

A conduta dolosa ou culposa do fiscal da Administração na fiscalização de contratos de bens e serviços pode resultar em sua responsabilização pelos danos causados ao erário,

bem como na aplicação das multas previstas nos artigos 57 e 58 da Lei nº 8.443/1992.

Em geral, o fiscal é responsável por prejuízos decorrentes de falhas na fiscalização, incluindo medição e atestado de execução de serviços não realizados (superfaturamento de quantidade) e execução de serviços em desconformidade com as especificações técnicas (superfaturamento de qualidade).

5.1.2 - Responsabilidade do ordenador de despesa

É responsabilidade do ordenador de despesas, no âmbito do Direito Financeiro, demonstrar que não teve participação nas infrações relacionadas à aplicação de recursos públicos.

Nos casos de irregularidade material ou formal na liquidação da despesa, presume-se a sua responsabilidade, a menos que comprove que a irregularidade foi praticada exclusivamente por subordinado que excedeu as ordens recebidas, conforme disposto no parágrafo único do art. 39 do Decreto nº 93.872/1986.

Nessa linha de entendimento, existem diversos casos em que o Tribunal de Contas da União (TCU) responsabilizou ordenadores de despesas por irregularidades na aplicação de recursos públicos:

20. (...) no que se refere ao Sr. [responsável 2], então Diretor do Departamento de Compras da Secretaria de Finanças do município, citado por ser o responsável pelo saque dos recursos, deve ser mantida a sua responsabilização de forma solidária com o ex-prefeito, uma vez que foi o responsável pelo pagamento relativo aos materiais (Acórdão 7.311/2011-TCU-2ª Câmara).

Como se vê nos trechos a seguir do parecer do MPTCU, expressamente incluído entre as razões de decidir deste relator, o embargante foi responsabilizado pelo débito em virtude da inadequada supervisão dos atos de seus subordinados e da ausência da conferência até mesmo de aspectos formais dos processos de pagamento, nos quais havia inconsistências cronológicas e ausências de assinaturas que seriam perceptíveis em um exame realizado com o rigor exigido pela matéria (Acórdão 1.651/2010-TCU-P).

(...)

A atuação do ordenador de despesas no processo de pagamento é fundamental e não meramente formal ou simbólica. Na Administração Pública, a exigência de sua assinatura tem como objetivo prevenir pagamentos irregulares e garantir que os desembolsos estejam em conformidade com a legalidade e a regularidade dos atos administrativos.

Conforme entendimentos assentes na jurisprudência predominante do TCU:

a) “a afirmação de que apenas deram sequência a ato já previamente constituído não pode ser acolhida. O poder/dever de diligência do ordenador de despesas impõe a ele a verificação da regularidade dos atos de gestão sob todos os aspectos, sobretudo da adequação do valor do contrato ao seu objeto. O exame da re-

gularidade da despesa não se exaure na verificação da adequada formalização do processo. A demonstração da despesa realizada deve induzir à compreensão de que a observância das normas que regem a matéria proporcionou o máximo de benefício com o mínimo de dispêndio (Constituição Federal, art. 70, parágrafo único e DL 200/1967, arts. 90 e 93)” (voto condutor da Decisão 661/2002 - P, transcrito no voto que precede o Acórdão 918/2005-TCU-2ª Câmara);

b) “(...) a função de ordenador de despesa, à luz das disposições do Decreto-lei 200/1967 e do Decreto 93.872/1986, não está adstrita ao mero acatamento ou acolhimento das solicitações de outras instâncias administrativas, devendo exercer um verdadeiro controle quanto à regularidade e à legalidade da despesa pública” (Acórdão 985/2007 - P);

c) “a lei exige a assinatura nos documentos exatamente para delimitar responsabilidades. A participação de vários agentes na conformação do ato também é um método de controle, sendo que a assinatura é condição de eficácia e de vinculação de responsabilidade de seu autor. No caso dos responsáveis em questão, sem a assinatura deles, como ordenadores de despesa, não haveria o pagamento indevido” (Acórdão 343/2007 - P).”

5.1.3 - Responsabilidade do Superior Hierárquico

Em última instância, cabe ao superior hierárquico a decisão sobre a prática de atos administrativos. A decisão fundamentada em parecer técnico ou jurídico não exime o gestor de responsabilidade, pois tais pareceres, em geral, não são vinculantes.

É dever do agente público verificar a adequação desses documentos quanto à legalidade, legitimidade e economicidade, além de avaliar a conveniência e oportunidade do ato administrativo.

5.1.4 - Responsabilidade do Orçamentista

A responsabilização pelo superfaturamento devido a preços excessivos recai sobre os servidores envolvidos na elaboração e na aprovação de orçamentos com sobrepreço, bem como sobre aqueles que autorizaram a contratação desses valores inadequados²⁷.

O Tribunal de Contas da União (TCU) observa que a prática de aprovação de orçamentos com sobrepreço compromete a imparcialidade e a integridade do processo licitatório, podendo configurar favorecimento indevido de determinados fornecedores.

Para minimizar esses riscos, o Acórdão nº 1844/2019-P enfatiza que os responsáveis devem adotar referências de mercado sólidas e métodos de pesquisa consistentes e transparentes, assegurando que os valores orçados sejam representativos dos custos reais de bens e de serviços e estejam alinhados aos princípios de economicidade e de legalidade.

27 TCU. Roteiro de Auditoria de Obras Públicas. Secretaria-Geral de Controle Externo. Brasília: TCU, 2012.

5.1.5 - Responsabilidade da Alta Administração

O parágrafo único do art. 11 da Lei nº 14.133/2021 estabelece que:

Parágrafo único. A alta administração do órgão ou entidade é responsável pela governança das contratações e deve implementar processos e estruturas, inclusive de gestão de riscos e controles internos, para avaliar, direcionar e monitorar os processos licitatórios e os respectivos contratos, com o intuito de alcançar os objetivos estabelecidos no caput deste artigo, promover um ambiente íntegro e confiável, assegurar o alinhamento das contratações ao planejamento estratégico e às leis orçamentárias e promover eficiência, efetividade e eficácia em suas contratações. (Grifo nosso)

Para Marçal (2021²⁸), a Lei nº 14.133/2021 impôs um dever jurídico no parágrafo único do art. 11 de implantação de governança, gestão de riscos e controles internos em contratações. Não se trata de um conselho, de uma diretriz ou de uma orientação que possa ser adotada ou não segundo a conveniência discricionária da autoridade.

Esse entendimento foi reforçado pelo TCU no Acórdão nº 1.270/2023 – P, em que a Corte de Contas deu ciência ao jurisdicionado que “a não resolução das recorrentes fragilidades constatadas ao longo de anos na governança das contratações (...) atrai diretamente para a alta administração do órgão a responsabilização pelas irregularidades e eventuais danos ao erário que vierem a ser constatados.”

Dessa forma, em casos de superfaturamento, a ausência ou ineficácia dos controles internos na gestão das contratações pode caracterizar falha grave de governança, sujeitando a alta administração à responsabilização. A omissão no dever de estruturar mecanismos de prevenção e controle não apenas favorece a ocorrência de irregularidades, como também constitui fundamento para a atribuição de responsabilidade aos dirigentes máximos do órgão ou entidade, em consonância com o regime de governança pública exigido pela nova Lei de Licitações e Contratos.

5.2 RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA

Entidade privada ou pessoa física de fora do governo pode ser responsabilizada por causar dano na execução contratual (superfaturamento, por exemplo) ou agir de modo fraudulento em licitação, com ou sem agente público envolvido.

O agente particular que tenha dado causa a dano ao erário está sujeito à jurisdição desta Corte de Contas, independentemente de ter atuado em conjunto com agente da Administração Pública.

(TCU, Acórdão nº 946/2013-P)

Focando nas sanções administrativas da própria Lei de Licitações e Contratos Administrativos, conforme art. 156 da Nova Lei de Licitações, um ato fraudulento pode ser puni-

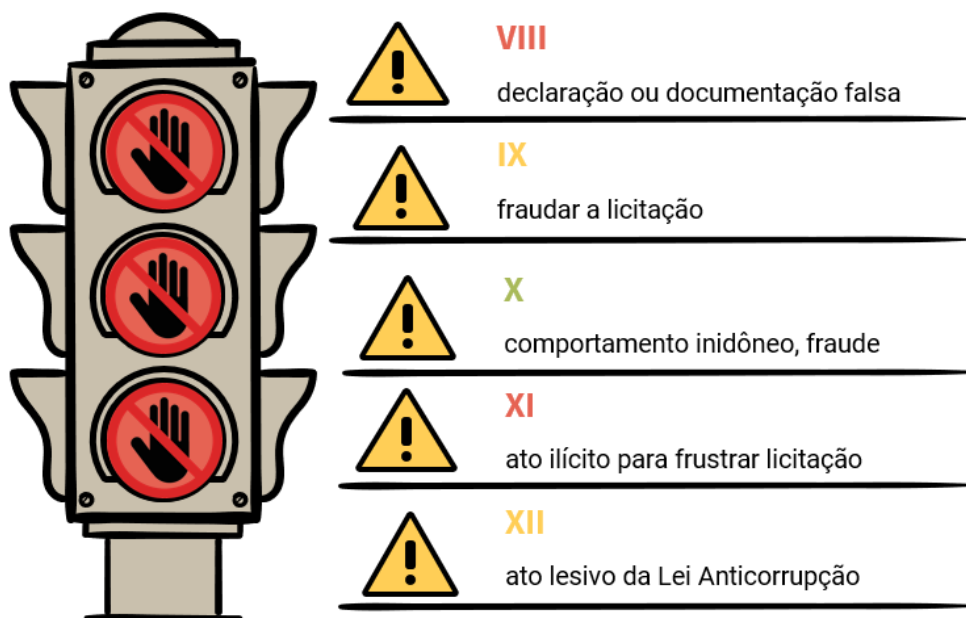
28 JUSTEN FILHO, Marçal. Comentários à Lei de Licitações e Contratações Administrativas, São Paulo: Thomson Reuters, 2021.

do com declaração de inidoneidade, combinada com multa. Embora a penalidade de impedimento decorra de infrações graves, não se confunde com a fraude, que possui enquadramento específico na NLL (art. 155, VIII a XII).

Dessa forma, a NLL prevê, para as infrações gravíssimas, punidas com a declaração de inidoneidade, o efeito de impedir que a pessoa jurídica inidônea participe de novas licitações ou contrate com o Poder Público por prazo mínimo de 3 e máximo de 6 anos.

Os fatos que se enquadram nessa punição, descritos no art. 155, são fortemente relacionados às tipologias de fraude: declaração ou documentação falsa (XIII); fraudar licitação (IX); comportar-se de modo inidôneo ou cometer fraude de qualquer natureza (X); praticar atos ilícitos com vistas a frustrar os objetivos da licitação (XI); praticar ato lesivo previsto no art. 5º da Lei Anticorrupção (XII).

Figura 5: Infrações gravíssimas da Lei nº 14.133/2021



Fonte: Art. 155 da Lei nº 14.133/2021

A NLL ainda prevê a possibilidade de declarar inidoneidade quando o particular comete infração punível com impedimento (incisos II a VII do artigo 155) quando o caso justifica a penalidade mais grave.

Os efeitos da sanção persistirão enquanto durarem os motivos que determinaram a punição ou até a reabilitação perante a autoridade sancionadora, depois de decorridos, no mínimo, três anos e após ressarcimento dos prejuízos causados. Se a penalidade decorreu de declaração ou documentação falsa ou de ato lesivo da Lei Anticorrupção, a reabilitação envolve também programa de integridade.

Para declarar inidoneidade é necessário instaurar processo de responsabilização, conduzido por comissão composta por dois ou mais servidores estáveis, que avalia fatos e circunstâncias e intima o licitante para, em quinze dias úteis, contados da intimação, se defender e especificar provas que pretenda produzir.

Além da punição prevista na NLL, existe, ainda, a declaração de inidoneidade aplicável pelo TCU, com base em sua Lei Orgânica (Lei nº 8443/92). Outros Tribunais de Contas subnacionais possuem competência similar, prevendo a possibilidade de declararem licitantes inidôneos. Embora tenha o mesmo nome, a sanção aplicada por órgão de controle externo não se confunde com a aquela prevista na Lei de Licitações.

Há, ainda, a proibição de contratar com o Poder Público como punição aplicável pelo Poder Judiciário no âmbito da Lei da Improbidade, que pode ser aplicada à pessoa física ou à jurídica direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócia majoritária.

As sanções podem ser resumidas no quadro a seguir:

Figura 6: Sanções Administrativas

	Funda mento	Alcance	Prazo	Compe tência
Impedimento	NLL, Art. 156, III	Ente federativo sancionador	1 a 3 anos	Unidade contratante
Inidoneidade NLL	NLL, Art. 156, IV	Poder Público	3 a 6 anos	Autoridade máxima conforme o caso
Inidoneidade Trib Contas	Lei Orgânica	Jurisdição do Tribunal Contas sancionador	Até 5 anos	Tribunal de Contas
Proibição de Contratar	LIA, Art. 12	Poder Público	Até 14 anos	Judiciário

Fonte: Leis nº 14.133/2021, nº 8.443/92 e nº 8.429/92

Para esclarecer o alcance dos efeitos da declaração de inidoneidade aplicada por Tribunal de Contas, vale citar o exemplo do TCU, que tem a maior abrangência, por se aplicar, além das licitações na Administração Pública Federal, aos certames realizados por estados, Distrito Federal e municípios custeados com recursos federais e se aplica às licitações promovidas por entidades do Sistema S em que haja a aplicação de recursos públicos de natureza parafiscal (Acórdão nº 918/2023-P).

O que pode acontecer é a detração, um conceito do Direito Penal que simboliza o abatimento (ou de desconto da pena), de tempo já cumprido. No Acórdão nº 977/2023-P, o TCU aplicou inidoneidade em decorrência dos mesmos fatos que ensejaram a aplicação de inidoneidade, à mesma empresa, pela CGU.

Embora sejam instâncias independentes, o TCU decidiu que o tempo da penalidade aplicada pela CGU deveria ser descontado da sanção aplicada pelo Tribunal, com base no §3º do art. 22 da LINDB, tendo em vista que, no caso concreto, as sanções da CGU abarcavam os mesmos fatos apurados pelo TCU.

Entre os efeitos da inidoneidade está a impossibilidade de prorrogar contrato em andamento. Caso a empresa punida faça parte de Ata de Registro de Preços vigente, o registro deverá ser cancelado, observado o alcance da penalidade aplicada (art. 91, §4º da NLL). Ilustrando essa situação, no Acórdão nº 2537/2020-P, o TCU determinou cancelar atas de registro de preços quando o fornecedor registrado for declarado inidôneo.

Sobre os *efeitos da inidoneidade em contratos já firmados*, o STJ entende que não implica em automática rescisão. Os efeitos são da declaração em diante, sem interferir nos contratos já existentes e em andamento. Porém, a entidade pública pode promover medidas para rescindir os contratos (MS nº 13.964/DF).

A questão merece considerar, como prevê o art. 20 da LINDB, as consequências práticas da decisão em cada caso concreto. Rescindir todo e qualquer contrato celebrado com empresa declarada inidônea não é necessariamente a solução mais vantajosa para a administração pública.

Por fim, vale citar o Parecer nº 01/2023/CONSUNIÃO/CGU/AGU, de abril de 2023, trazendo diversas orientações sobre a declaração de inidoneidade. Para a Advocacia-Geral da União - AGU, aplica-se a esse tipo de processo o prazo prescricional quinquenal estabelecido no §4º, do art. 158, da NLL, ou seja, a Administração Pública tem cinco anos, contados da ciência do fato, para instaurar processo de responsabilização. Instaurado o processo, fica interrompido o prazo prescricional.

5.3 RESTITUIÇÃO DOS LUCROS ILEGÍTIMOS (*DISGORGEMENT*)

Em alguns casos, mesmo sem a configuração de superfaturamento nas tipologias definidas neste Guia, é possível exigir a restituição de lucros ilegítimos em contratos administrativos, mecanismo conhecido como **disgorgement**.

O conceito de *disgorgement* refere-se à devolução dos lucros obtidos indevidamente por uma empresa em razão de um contrato declarado nulo, especialmente quando a nulidade resulta de condutas ilícitas praticadas pela própria empresa. Casos típicos dessa prática envolvem contratos firmados mediante fraude, como a apresentação de documentos falsos, formação de cartel ou conluio entre licitantes.

No Acórdão nº 1.842/2022 – P, o Tribunal de Contas da União (TCU) firmou o entendimento de que o *disgorgement* não possui natureza jurídica de sanção, mas sim de uma obrigação civil.

Nesse sentido, O TCU, com base no artigo 71, inciso IX, da Constituição Federal, reconheceu sua competência para determinar que a administração pública, ao indenizar contrato nulo em que a empresa tenha concorrido para a nulidade, limite o valor ao custo do serviço prestado, excluindo o lucro indevido.

No caso de a administração pública já ter realizado o pagamento de indenização indevida, o TCU, ainda com fundamento no artigo 71, inciso IX, da Constituição, pode determinar que a administração adote as medidas necessárias para obter a restituição dos lucros ilegítimos pagos à empresa contratada.

Portanto, em situações de nulidade contratual causada pela empresa, o restabelecimento da situação jurídica anterior à declaração de nulidade (*status quo ante*) deve ser realizado com o pagamento dos custos incorridos, excluindo-se quaisquer lucros auferidos no período.

5.4 CUIDADOS COM AS EVIDÊNCIAS

Durante o trabalho de apuração de superfaturamento na execução contratual, o auditor identifica, analisa e avalia documentos e informações a respeito do objeto auditado.

Nesse contexto, as evidências são a base das conclusões de auditoria, bem como das propostas de aprimoramento do processo de trabalho, da política pública e das organizações, a serem elaboradas a partir dos diagnósticos realizados.

Evidências são informações obtidas durante a auditoria e usadas para fundamentar os achados. O conjunto de achados irá respaldar as conclusões do trabalho. A qualidade das conclusões e das recomendações do auditor depende da capacidade da equipe de auditoria de reunir e de avaliar evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis (NAT, 108, I e MOT, 5.3).

A evidência de auditoria, portanto, deve ser persuasiva, ou seja, apoiar o auditor na formulação de achados, de conclusões e de recomendações, de forma a lhe garantir segurança razoável e a convencer o auditado e os demais destinatários do trabalho de que a sua opinião está correta.

Alguns indicativos podem auxiliar os auditores governamentais a obterem e registrem evidências mais persuasivas, quais sejam²⁹:

- exame físico realizado pelo auditor fornece a evidência mais convincente;
- a observação direta realizada pelo auditor constitui o segundo tipo de técnica mais persuasiva;
- informações de terceiros são mais convincentes do que as enviadas pela Unidade Auditada; e
- documentos são mais convincentes do que testemunhas.

No mesmo sentido são as orientações para avaliar se as evidências são apropriadas (Guidance, International Standards of Supreme Audit Institutions - GUID 3920/75):

- documento é mais confiável que testemunha, mas depende da fonte do documento;
- testemunha corroborada por escrito é mais confiável do que testemunha sozinha;
- conjunto de muitas entrevistas é mais confiável que uma ou poucas entrevistas;
- testemunha que pode falar livremente é mais confiável que testemunha intimidada;
- terceiro bem-informado, credível e imparcial é mais confiável que entidade

29 GLEIM. 2. ed. São Paulo: Gleim IIA, 2014.

auditada;

- cálculo e inspeção do auditor são mais confiáveis que evidência obtida indiretamente; e
- documentos originais são mais confiáveis do que documentos copiados.

Além desses aspectos, é conveniente que o auditor identifique na descrição da situação encontrada dos achados de superfaturamento os responsáveis pelo ato, ou, em caso de sua impossibilidade, os agentes que praticaram alguma conduta na cadeia de formação do ato, de forma que se visualize mais perfeitamente o quadro subjetivo a ser tratado.

Em muitas situações, os auditores podem enfrentar dúvidas ou dificuldades na correta identificação do responsável, especialmente quando se deve analisar o elemento subjetivo (dolo ou culpa) de quem praticou o ato.

Nesses casos é conveniente que apenas cite os nomes de quem atuou na cadeia de elaboração da irregularidade de superfaturamento (fiscais e gestores de contratos, ordenadores de despesas, superior hierárquico, empresa contratada etc.).

Além disso, a equipe de auditoria deve quantificar adequadamente os valores objeto de superfaturamento nos diversos tipos, de forma a evitar retrabalho pelos demais órgãos e entidades que farão uso do relatório. Para isso, usar metodologia delineada no item 4.2 deste Guia.

Tanto a informação dos responsáveis pela prática dos atos quanto a quantificação de eventuais irregularidades são fundamentais para a formulação de recomendações adequadas, como apuração de responsabilidades ou reposição de bens e valores ao erário.

Destaca-se, ainda, como forma de tornar mais evidentes os relatos descritos no achado de auditoria, que a descrição da situação encontrada inclua imagens acerca dos eventos constatados, tais como fotos de vistoria, visitas técnicas, imagens digitalizadas de documentos, trechos de entrevistas etc.

Por fim, nos achados de superfaturamento, é relevante destacar situações que possam indicar a intencionalidade do agente, como: desconsideração de pareceres técnicos; inclusão ou exclusão de cláusulas específicas não editais; e a adoção de ritos diferenciados no processo para beneficiários de grupos de empresas com histórico de irregularidades.

6. CONCLUSÃO

O Guia de Superfaturamento de Bens e Serviços representa um referencial técnico essencial para os trabalhos de avaliação e de apuração conduzidos pela Controladoria-Geral da União, oferecendo diretrizes detalhadas para a identificação, a quantificação e a mitigação de superfaturamento em contratos de bens e serviços.

A estrutura metodológica adotada abrange desde os fundamentos conceituais, como a distinção precisa entre sobrepreço e superfaturamento, até a aplicação de metodologias consagradas para apuração de danos ao erário, assegurando rigor na interpretação dos dados e integridade das evidências coletadas.

Cada tipologia de superfaturamento apresentada – por quantidade, qualidade, preço excessivo, pagamentos antecipados, reajuste irregular, prorrogação indevida e “química” – é analisada em profundidade e apoiada em normativos legais, como a Lei nº 14.133/2021 e na jurisprudência consolidada do Tribunal de Contas da União (TCU).

Essa fundamentação não apenas orienta o processo de auditoria, mas também promove a consistência dos achados, fortalecendo a credibilidade dos relatórios de auditoria.

Além disso, o guia reforça a importância da análise crítica das metodologias de cálculo, especialmente em contextos onde o mercado apresenta alta heterogeneidade de preços e condições regionais que podem impactar os valores de referência.

Ao estabelecer parâmetros claros para a responsabilização de agentes públicos e privados, o guia se alinha às melhores práticas de governança e de auditoria interna, promovendo uma postura proativa no combate ao desperdício e ao desvio de recursos.

A aplicação rigorosa deste instrumento, portanto, contribui não apenas para a recuperação de valores indevidamente pagos, para a preservação do patrimônio público e para a promoção de uma cultura de integridade na administração pública.

Em resumo, o guia se consolida como uma referência robusta e indispensável, sustentando uma auditoria técnica, fundamentada e transparente, que resguarda o interesse público e fortalece a confiança da sociedade nas instituições da administração pública.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 . Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 out. 1988.

BRASIL. Decreto n.º 93.872, de 23 de dezembro de 1986 . Dispõe sobre a execução orçamentária, financeira e contábil da União. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 24 dez. 1986.

BRASIL. Lei n.º 8.429, de 2 de junho de 1992 . Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, carga, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundamental e dá outras orientações. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 3 jun. 1992.

BRASIL. Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993 . Regulamento do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da administração pública e dá outras abordagens. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 jun. 1993.

BRASIL. Lei n.º 10.742, de 6 de outubro de 2003 . Dispõe sobre a política de preços de medicamentos para uso humano e dá outras abordagens. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 7 out. 2003.

BRASIL. Lei n.º 12.529, de 30 de novembro de 2011 . Estrutura do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1 dez. 2011.

BRASIL. Lei n.º 12.846, de 1º de agosto de 2013 . Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras abordagens. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2 ago. 2013.

BRASIL. Lei n.º 14.133, de 1º de abril de 2021 . Dispõe sobre licitações e contratos administrativos. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1 abr. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Vocabulário de Controle Externo . 1.ed. Brasília. Disponível em Acesso em: 5 out. 2024.

CGU. Controladoria Geral da União. Manual de Responsabilidade Administrativa de Pessoa Jurídica . Brasília: Controladoria Geral da União, 2017.

CGU. Controladoria Geral da União. Manual para Implementação de Programas de Integridade . Brasília: Controladoria Geral da União, 2017b.

IBRAOP – Instituto Brasileiro de Auditoria de Obras Públicas. Orientação Técnica OT-IBR 005/2012: Apuração do sobrepreço e superfaturamento em obras públicas . Brasília: IBRAOP, 2012. 20 p. em :

IIA – Instituto dos Auditores Internos. Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna . Tradução IIA Brasil. Rev. fora. 2010.

IIA – Instituto dos Auditores Internos. Orientação Suplementar: planejamento do trabalho: avaliando risco de fraude . [SI]: AII, 2017.

JUSTEN FILHO, Marçal. Comentários à lei de licitações e contratos administrativos . 16. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

JUSTEN FILHO, Marçal. Comentários à Lei de Licitações e Contratações Administrativas . São Paulo: ThomsonReuters, 2021.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL; MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DA BAHIA; MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE PERNAMBUCO; MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Manual de quantificação de dano ao erário . Salvador: [sn], 2024. 137 p.

OCDE. Diretrizes para combater a concorrência entre concorrentes em contratações públicas . Paris: OCDE, 2009.

OCDE. Despesas e políticas farmacêuticas: tendências passadas e desafios futuros . Paris: OCDE, 2016. (Documentos de Trabalho sobre Saúde da OCDE; nº 87). Disponível em : <https://doi.org/10.1787/5jm0q1f4cdq7-en> .

SANTOS, Franklin Brasil. Preço de referência em compras públicas: ênfase em medicamentos . Cuiabá: Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, Escola de Contas, 2016.

SANTOS, Franklin Brasil; SOUZA, Kleberson Roberto de. Como combater a corrupção em licitações: detecção e prevenção de fraudes . Belo Horizonte: Fórum, 2016. 152 p. ISBN 978-85-450-0165-2.

SOUZA, Kleberson Roberto de; SANTOS, Franklin Brasil. Como prevenir o desperdício no setor público: gestão de riscos na prática . 2. ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2022a.

SOUZA, Kleberson Roberto de; SANTOS, Franklin Brasil. Auditório Baseado em Riscos . Belo Horizonte: Editora Fórum, 2022b.

TCU. Curso auditorias governamentais: módulo 3: execução de auditorias . Brasília: TCU, 2011.

TCU. Glossário de Termos do Controle Externo . Brasília-DF: TCU, 2012.

TCU. Responsabilidade de Agentes Segundo a Jurisprudência do TCU: uma abordagem a partir de Licitações e Contratos . Brasília: TCU, 2013.

TCU. Roteiro de Auditoria de Obras Públicas. Secretaria-Geral de Controle Externo. Brasília: TCU, 2012.

TCU. Manual de Sanções Administrativas . Brasília: TCU, 2020

8. ANEXO

