

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ANÁLISE DA AUDITORIA OPERACIONAL ANTE AS
FRAUDES EM PROCESSOS LICITATÓRIOS**

TRABALHO DE GRADUAÇÃO

**Larissa Bilar de Freitas
Raquel Marra Dias**

**Santa Maria, RS, Brasil
2007**

ANÁLISE DA AUDITORIA OPERACIONAL ANTE AS FRAUDES EM PROCESSOS LICITATÓRIOS

por

**Larissa Bilar de Freitas
Raquel Marra Dias**

Trabalho de Graduação apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da
Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), como requisito parcial para
obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. MSc. Fernando do Nascimento Lock

**Santa Maria, RS, Brasil
2007**

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Trabalho Final de Graduação

**ANÁLISE DA AUDITORIA OPERACIONAL ANTE AS FRAUDES EM
PROCESSOS LICITATÓRIOS**

Elaborada por
**Larissa Bilar de Freitas
Raquel Marra Dias**

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

Comissão Examinadora

**Fernando do Nascimento Lock, MSc.
(Presidente/Orientador)**

Sélia Gräbner, MSc. UFSM

Tânia Moura da Silva, MSc. UFSM

Santa Maria, 20 de julho de 2007.

AGRADECIMENTOS

Agradecemos a Deus por ter criado o homem dotado de inteligência e ter nos presenteado com a dádiva da vida.

Consequente, agradecemos aos grandes mestres espirituais que nos auxiliaram em nossa trajetória, cegando-nos das malevolências e dos descaminhos, nos ensurdecendo das más influências e guiando com luz nossos caminhos, ceifando-os de alegrias e predestinações, nos evidenciando a luz e as reais escolhas.

Somos gratas também a todos os nossos familiares que nos deram força nos momentos de fraqueza, deram-nos carinho no momento da dor, deram-nos a paz nos momentos de euforia e foram nosso porto seguro nos momentos de indecisões e angustias.

Aos nossos familiares e entes presentes espiritualmente que nos iluminaram nesta jornada em especial ao Dr^o Flamarion da Silva e Souza e ao Sr^o Altur Teixeira de Andrade.

Aos nossos amigos, que estiveram ao nosso lado nos devaneios e pacificamente compreenderam nossas ausências, nas festas, nos churrascos, nos bares, em momentos ímpares para nossas vidas.

Aos namorados que foram compreensivos as nossas ausências, em especial ao namorado Murilo Tedesco que compreendeu com maturidade e serenidade às absências da formanda Larissa em cumprimento de seus deveres como acadêmica.

A nossa Instituição de ensino Universidade Federal de Santa Maria que desde 1967 disponibiliza o Curso de Ciências Contábeis, formando profissionais dignos de suas atribuições. Aos nossos mestres, que com famigerado compromisso do saber e do dever, nos ensinaram a ser muito mais do que profissionais e em especial àqueles professores que foram muito mais do que mestres, tornaram-se acima de tudo grandes amigos.

Ao nosso orientador que com erudição dispôs a desenvolver nosso trabalho, oferecendo-nos as indagações pertinentes e fazendo-nos buscar as respostas com exatidão, comprometimento, maturidade, perseverança, eficiência e eficácia.

E acima de tudo, as nossas mães Sr^a Leda Maria Bilar e Sr^a Sonia Ethel Marra Lima, que foram muito mais do que mães.

Nossos conhecimentos fizeram-nos céticos; nossa inteligência, emperdenidos e cruéis. Pensamos em demasia e sentimos bem pouco. Mais do que máquinas, precisamos de humanidade. Mais do que de inteligência, precisamos de afeição e doçura. Sem essas virtudes, a vida será de violência e tudo será perdido(...)

Soldados! Não vos entreguem a esses brutais... que vos desprezam... que vos escravizam... que arregimentam as vossas vidas... que ditam os vossos atos, as vossas idéias e os vossos sentimentos! Que vos fazem marchar no mesmo passo, que vos submetem a uma alimentação regrada, que vos tratam como um gado humano e que vos utilizam como carne para canhão!

Não sois máquina! Homens é que sois! E com o amor da humanidade em vossas almas! Não odieis! Só odeiam os que não se fazem amar... os que não se fazem amar e os inumanos.

Soldados! Não batalheis pela escravidão! Lutai pela liberdade!

(Charles Chaplin, discurso final de "O Grande Ditador", 1940)

RESUMO

Trabalho de Conclusão em Ciências Contábeis

Universidade Federal de Santa Maria

ANÁLISE DA AUDITORIA OPERACIONAL ANTE AS FRAUDES NOS PROCESSOS LICITATÓRIOS

AUTORAS: Larissa Bilar de Freitas e Raquel Marra Dias

ORIENTADOR: FERNANDO DO NASCIMENTO LOCK

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 20 de julho de 2007.

Este trabalho analisou a eficácia dos métodos de auditoria operacional, constantes no Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União ante as fraudes em licitações levantadas aleatoriamente em municípios Brasileiros. As fraudes utilizadas foram levantadas pela Controladoria Geral da União por meio de seu 8º sorteio no período de 2003 e 2004. Frente a uma vasta lista de municípios foram selecionados aqueles relatórios que possuíam maiores informações referentes a licitações, objeto do trabalho. Os municípios selecionados foram: Davinópolis (MA), Amaporã (PA), Lontra (MG) e Itaberaba (BA). Primeiramente foram estudadas as Leis que regem as licitações, bem como a bibliografia inerente ao assunto, a competência dada ao Tribunal de Contas da União para exercer a auditoria operacional chegando-se por fim ao estudo do Manual de Auditoria de Natureza Operacional. A análise dos dados foi feita por meio da comparação das fraudes ante as etapas contidas no Manual visando a comprovação de quais passos contidos neste identificam as fraudes em questão. A conclusão obtida foi que o Manual é eficaz no seu propósito no que se refere às fraudes selecionadas, desde que sejam rigorosamente seguidas as etapas propostas para uma auditoria operacional. Destaca-se também que as fraudes em questão seriam identificadas na fase de Levantamento da Auditoria, visto serem elas fraudes documentais.

Palavras-chave: auditoria operacional, fraudes, licitações.

ABSTRACT

**Accounting Course Final Work
National University of Santa Maria**

OPERATIONAL AUDIT ANALYSIS INTO THE PRESENCE OF BIDDING PROCESS FRAUDS

AUTHORS: Larissa Bilar de Freitas e Raquel Marra Dias

ADVISOR: FERNANDO DO NASCIMENTO LOCK

Date and Presentation Place: Santa Maria, 20 of July 2007.

This work analyzed the efficiency of operational audit methods, present in the Brazilian Court of Audit Operational Audit Manual into the presence of frauds in biddings selected randomly in Brazilian cities. The frauds used were selected by Government Accountability Office by means of its 8th draft during 2003 and 2004. Into the presence of a vast list of cities were selected those reports which had more information related to biddings, the subject of this work. The selected cities were: Davinópolis (MA), Amaporã (PA), Lontra (MG) e Itaberaba (BA). At first were studied the Laws that rule the biddings, as well as the bibliography related to the subject, the competence given to the Brazilian Court of Audit to perform the operational audit and finally the study of Operational Audit Manual. The data analyses was made comparing the frauds into the presence of the steps mentioned in the Manual aiming to verify which steps from it identify the studied frauds. It was concluded that the Manual is efficient in its purpose in what refers to the selected frauds, since its proposed steps for an operational audit are strictly followed. It is also highlighted that the mentioned frauds would be identified in the Audit Selection phase, because they are documental frauds.

Key words: operational audit, frauds, biddings

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Critério de escolha da modalidade.....	20
QUADRO 2 – Município de Davinópolis/MA.....	39
QUADRO 3 – Município de Amaporã/PR.....	42
QUADRO 4 – Município de Lontra/MG.....	46
QUADRO 5 – Município de Itaberaba/BA.....	51

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	09
1.1 Identificação do problema.....	09
1.2 Objetivos.....	11
1.2.1 Objetivo geral.....	11
1.2.2 Objetivos específicos.....	11
1.3 Justificativa.....	11
1.4 Estrutura do trabalho.....	13
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	15
2.1 Licitações.....	15
2.1.1 Modalidades de licitações.....	17
2.1.1.1 Concorrência.....	17
2.1.1.2 Tomada de preço.....	18
2.1.1.3 Convite.....	18
2.1.1.4 Concurso.....	18
2.1.1.5 Leilão.....	18
2.1.1.6 Pregão.....	19
2.1.2 Tipos de licitação.....	19
2.1.2.1 Menor preço.....	20
2.1.2.2 Melhor técnica.....	20
2.1.2.3 Técnica e preço.....	21
2.1.2.4 Maior lance ou oferta.....	21
2.1.3 Adjudicação e homologação das licitações.....	21
2.1.4 Princípios Fundamentais das licitações.....	22
2.1.4.1 Princípio da igualdade.....	22
2.1.4.2 Princípio da moralidade.....	22
2.1.4.3 Princípio da probidade administrativa.....	23
2.1.4.4 Princípio da publicidade.....	23
2.1.4.5 Princípio da impessoalidade.....	23
2.1.4.6 Princípio do julgamento objetivo.....	23
2.1.4.7 Princípio da vinculação ao instrumento convocatório.....	24
2.1.4.8 Princípio da legalidade.....	24
2.1.4.9 Princípio da fiscalização da licitação.....	24
2.2 Fraudes, auditoria operacional e Tribunal de Contas da União.....	24
2.2.1 Erros e Fraudes.....	25
2.2.2 Auditoria Operacional.....	27
2.2.3 O Manual de Auditoria de Natureza Operacional do TCU.....	27
3 MÉTODOS E TÉCNICAS.....	34
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	36
4.1 Davinópolis/ MA.....	36
4.2 Amaporã/ PR.....	39
4.3 Lontra/ MG.....	42
4.4 Itaberaba/ BA.....	46
5 CONCLUSÃO.....	52
REFERÊNCIAS.....	54

1 INTRODUÇÃO

As fraudes ocorrem nas mais diversas áreas e segmentos, tanto públicos como privados e a detecção delas no Brasil e no mundo tem sido tema de pesquisa e desenvolvimento, sendo assim, uma área de grandes investimentos das empresas e do governo.

Esta pesquisa verifica a eficácia da Auditoria Operacional, contida no Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União, para as entidades governamentais, focalizando a corrupção nos processos licitatórios, levantados pela Controladoria Geral da União, nos municípios de Itaberaba (BA), Davinópolis (MA), Lontra (MG) e Amaporã (PR) realizados entre o período de 2003 e 2004.

1.1 Identificação do problema

É muito comum, por exemplo, ouvir situações de fraudes nas esferas governamentais; *Internet*, jornais, revistas, periódicos, boletins entre outros, elencam diariamente casos em que a máquina pública não funciona devido aos próprios gestores estarem envolvidos direta ou indiretamente em corrupções públicas que chegam das mais diversas formas à sociedade. Porém, a falta de cultura, condições e interesse fazem com que um grande contingente da população se torne inerte, diante de seus próprios direitos e deveres, inseridos em uma sociedade permissiva e excludente.

O exercício da cidadania pressupõe indivíduos que participem da vida comum. Organizados para alcançar o desenvolvimento do local onde vivem, devem exigir comportamento ético dos poderes constituídos e eficiência nos serviços públicos. Por isso, o combate à desonestidade nas administrações públicas deve estar constantemente na pauta das pessoas que se preocupam com o desenvolvimento social e sonham com um país melhor para seus filhos e netos (TREVISAN et al. 2003, p.11 e 13).

O mesmo autor enfatiza que o reflexo da corrupção, não está apenas no crescimento de alguns dos envolvidos, mas no decréscimo de toda uma comunidade. No momento em que há o desvio de verbas, começam os problemas que atingem a todos os cidadãos, visto que os serviços básicos à sobrevivência da população tornam-se inexistentes.

Os reflexos tornam-se visíveis no momento em que começa o abandono das obras públicas indispensáveis às cidades e ao país, quando há falta de recursos para a saúde pública, saneamento básico, educação e assistência aos estudantes.

Os desvios muitas vezes subtraem recursos fundamentais para o desenvolvimento da comunidade, um exemplo é o desvio de recursos da merenda escolar ou de valores que seriam aplicados em infra-estrutura das escolas e em investimento intelectual de professores e alunos.

Exemplo claro de fraudes em meios públicos foram as ocorridas nos Municípios brasileiros de Itaberaba (BA), Davinópolis (MA), Lontra (MG) e Amaporã (PR), municípios brasileiros objetos de estudo do presente trabalho, onde dentre tantas foram enfocadas as fraudes nos processos licitatórios.

Existem diversas modalidades de fraudes em meios públicos merecendo as licitações uma atenção em especial, pois por meio delas existem várias formas de se fraudar com diversas repercussões negativas à sociedade.

Em conformidade com a Lei 8.666/93, Decretos 1.070/94, 3931/01 e 4342/02, Lei 10.520/02, Decretos 5450/03 e 5504/05 sempre que um órgão público necessitar de bens e serviços utiliza-se de um procedimento administrativo, intitulado licitação, para convocar os interessados em fornecer bens ou prestar serviços para suprir a necessidade deste órgão.

Dessa forma, o licitante (esfera pública que necessita do bem ou serviço) faz suas exigências legais, para que possa de forma justa, selecionar entre os interessados, aquele que melhor atenda os requisitos expostos pela administração, estes requisitos são expostos por meio de um edital como rege a supracitada Lei.

O Governo Brasileiro junto dos seus órgãos vem desenvolvendo com o auxílio e exemplo de outros países, técnicas de acompanhamento das gestões públicas, bem como detecção de fraudes nas mesmas.

Com esta finalidade, o Tribunal de Contas da União (TCU), órgão independente da Administração Pública, explicita em seu *site* sua missão como sendo “assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos em benefício da sociedade”.

Por conseguinte, entende-se que o Tribunal de Contas da União (TCU) tem a função de assessorar o Poder Legislativo, e visto que este Poder representa a sociedade faz-se importante compreender o funcionamento do TCU ao fiscalizar as esferas públicas; pois como dito é o dinheiro público, valores provenientes da sociedade, que estão envolvidos.

Para isso, o TCU criou o Manual de Auditoria de Natureza Operacional contendo métodos para a realização de uma Auditoria Operacional, o qual foi desenvolvido e implantado a partir de um projeto de capacitação em avaliação de programas públicos, visando à prevenção e detecção de fraudes na administração pública.

Diante disso, surgiu o seguinte questionamento: os métodos de Auditoria Operacional indicados no Manual de Auditoria de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União conseguem detectar possíveis fraudes nos Processos Licitatórios?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

O trabalho tem como objetivo analisar se os métodos de auditoria operacional, constantes do Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União, são eficazes na detecção das fraudes em processos licitatórios, levantadas pela Controladoria Geral da União, nos municípios de Itaberaba (BA), Davinópolis (MA), Lontra (MG) e Amaporã (PR) no período de 2003 e 2004.

1.2.2 Objetivos específicos

- a) Levantar os problemas relacionados aos processos licitatórios;
- b) Levantar os procedimentos constantes no Manual de Auditoria de Natureza Operacional do TCU, relacionados às fases dos processos licitatórios;
- c) Efetuar uma análise comparativa dos problemas relacionados aos processos licitatórios com os procedimentos constantes no Manual de Auditoria de Natureza Operacional do TCU.

1.3 Justificativa

Ao tratar da corrupção governamental brasileira, Miranda (2004) mostra que “no Brasil, a corrupção está enraizada nos hábitos da sociedade. É preciso mudar essa cultura a partir do exemplo do governo”.

A corrupção política, além de desfavorecer aqueles que abastecem os cofres públicos, também transforma e distorce as necessidades da sociedade, pois supervalorizam áreas e setores nos quais é mais propícia à corrupção e onde as fraudes são facilmente manejadas, desviando dessa forma o foco das necessidades existentes.

A corrupção política implica que as leis e as políticas de governo são usadas para beneficiar os agentes econômicos corruptos (os que dão e os que recebem propinas) e não a população do país como um todo. A corrupção provoca distorções econômicas no setor público direcionando o investimento de áreas básicas como a educação, saúde e segurança para projetos em áreas em que as propinas e comissões são maiores, como a criação de estradas e usinas hidrelétricas. Além disso, a necessidade de esconder os negócios corruptos leva os agentes privados e públicos a aumentar a complexidade técnica desses projetos e, com isso, seu custo. Isto distorce ainda mais os investimentos. Por esta razão, a qualidade dos serviços governamentais e da infraestrutura diminui. Em contrapartida, a corrupção aumenta as pressões sobre o orçamento do governo. Em seguida, esta pressão se reflete sobre a sociedade com o aumento dos níveis de cobrança de impostos, taxas e tributos (WIKIPÉDIA, 2007).

Tal corrupção corrói e empobrece a sociedade, pois seu reflexo incide diretamente sobre os contribuintes que carecem de bens e serviços que o governo fornece. No entanto, tais bens e serviços ou são inexistentes ou, quando existentes, são precários, não atendendo assim a um dos principais artigos da Constituição:

Art. 6º - São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim (CONSTITUIÇÃO FEDERAL/1988).

E dentro do cenário degradante de desvios dos cofres públicos as licitações, uma ferramenta necessária ao poder público e aos agentes administrativos, torna-se alvo fácil dos fraudadores, como atualmente têm mostrado os meios de comunicação.

A Constituição Federal de 1988 conferiu ao TCU o papel de auxiliar o Congresso Nacional no exercício do controle externo. As competências constitucionais privativas do Tribunal constam dos artigos 71 a 74 e 161 da Constituição.

Art. 71 - O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público.

(...)

IV – realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II.

(...)

VI – fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município.

(...)

VIII – aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário. (CONSTITUIÇÃO FEDERAL/1988)

Dentro da diversa gama de atribuições dada pela Constituição Federal de 1988 ao TCU, destaca-se a de fiscalizar a aplicação de recursos da União repassados aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios e também as atribuições conferidas pela Lei 8.666/93, conforme descrito no art. 113.

Art. 113. O controle das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos por esta Lei será feito pelo Tribunal de Contas competente, na forma da legislação pertinente, ficando os órgãos interessados da Administração responsáveis pela demonstração da legalidade e regularidade da despesa e execução, nos termos da Constituição e sem prejuízo do sistema de controle interno nela previsto.

§ 1º Qualquer licitante, contratado ou pessoa física ou jurídica poderá representar ao Tribunal de Contas ou aos órgãos integrantes do sistema de controle interno contra irregularidades na aplicação desta Lei, para os fins do disposto neste artigo.

§ 2º Os Tribunais de Contas e os órgãos integrantes do sistema de controle interno poderão solicitar para exame, até o dia útil imediatamente anterior à data de recebimento das propostas, cópia de edital de licitação já publicado, obrigando-se os órgãos ou entidades da Administração interessada à adoção de medidas corretivas pertinentes que, em função desse exame, lhes forem determinadas.

O Tribunal de Contas da União, com o seu Manual de Auditoria Operacional, desenvolveu métodos de auditoria para detectar o maior número possível de fraudes. Métodos esses com aplicabilidade direta em diversos setores e áreas administrativas os quais abarcam diversos meios e possibilidades de fraude.

O presente estudo encontra sua utilidade; no momento em que contribui com a análise destas ferramentas da Auditoria de Natureza Operacional, indicadas pelo Manual de Natureza Operacional do TCU.

1.4 Estrutura do trabalho

O trabalho encontra-se estruturado em 5 (cinco) capítulos. No primeiro, é apresentada a introdução, a qual delimita o tema, apresenta a definição do problema da pesquisa, a importância do estudo, bem como a sua contextualização e a definição dos objetivos a serem atingidos.

No segundo, é apresentada a Revisão Bibliográfica que fundamenta a pesquisa, as formas como o tema em estudo foi conduzido, servindo de suporte para a metodologia e a discussão, na qual consta a base histórica do tema principal, que figura o histórico e surgimento das licitações, transitando pela legislação pertinente e os princípios fundamentais que as regem, desenvolvendo sucintamente o assunto proposto. Além disso, aborda o conceito de Fraudes e da Auditoria Operacional, bem como a criação do Manual de Auditoria de Natureza Operacional pelo Tribunal de Contas da União.

No terceiro capítulo são apresentados os procedimentos metodológicos que foram utilizados na pesquisa.

O quarto capítulo apresenta os resultados e a discussão dos passos da auditoria operacional do Tribunal de Contas da União elencados no Manual de Auditoria de Natureza Operacional, visando à eficácia deste na detecção das fraudes em licitações selecionadas.

O quinto capítulo contempla as considerações finais sobre o tema discutido e as conclusões acadêmicas perante os estudos promovidos para desenvolvimento da pesquisa.

Ao final são apresentadas as referências constantes no trabalho.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Licitações

As licitações foram inseridas no cenário jurídico Brasileiro em 1862, pelo Decreto-Lei 2.926, o qual regulamentava os arremates dos serviços do Ministério da Agricultura, Comércio e Obras públicas.

A consolidação em âmbito federal deu-se pelos artigos 49 a 53 do Decreto-Lei 4536, de 28/01/1922, redefinindo o Código de Contabilidade da União.

Com a finalidade de sistematizar as contratações públicas, para que houvesse mais eficiência deu-se a evolução das licitações por meio dos artigos 125 a 144 do Decreto-Lei 200 de 25/02/1967.

De acordo com Dromi (1975 apud DI PIETRO, 2006) na constituição de 1967 não foi estabelecido expressamente a quem competia legislar o processo licitatório. Sendo assim, desenvolveram-se duas correntes doutrinárias a fim de estabelecer a qual delas caberia tal competência. Uma corrente defendia a idéia de que o direito administrativo deveria legislar cada unidade da federação e, em contrapartida, a outra corrente defendia que o direito financeiro legislaria, estabelecendo que a União ditasse as normas gerais e os Estados, normas supletivas.

Em 1968 surgiu a Lei Federal nº 5.456, levantando controvérsias, pois a referida lei estabelecia que a incumbência de normatizar as licitações fossem dos Estados e Municípios, previstas no Decreto-Lei nº 200, de 25-02-67. Sendo assim, em 1986 o Decreto-Lei nº 2.300, estabelece em seu art.85 que as normas gerais seriam regidas pelos Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios. A Constituição de 1988 termina com as controvérsias, estipulando que ficariam a cargo da Federação as normas gerais das licitações. Em 21 (vinte e um) de junho de 1993 entrou em vigor a Lei Federal 8.666/93 que institui normas para licitações e contratos da Administração Pública, além de outras providências, tornando mais clara a Lei das Licitações.

A abrangência da referida Lei (Lei Federal 8.666/93) é percebida com a colocação da seguinte citação:

As normas da Lei das licitações alcançam os Três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), sempre que realizem contratações com terceiros, sujeitando-os à sua disciplina (JUND, 2006, p.381).

Quando um órgão público necessita de bens e serviços, utiliza-se de um procedimento administrativo, intitulado licitação, para convocar os interessados em fornecer bens ou prestar serviços para suprir a necessidade deste órgão, dentro dos parâmetros estipulados pela Lei das Licitações (Lei 8.666/93 e suas alterações) e Lei 10.520/2002 rege os procedimentos para a modalidade Pregão. Dessa forma, o licitante faz suas exigências legais, para que possa de forma justa, selecionar entre os interessados, aquele que melhor atenda os requisitos expostos no edital pela administração.

Dromi (1975 apud DI PIETRO, 2006, p.348) conceitua a licitação como um procedimento administrativo pelo qual um ente público, no exercício da função administrativa, abre a todos os interessados, que se sujeitem às condições fixadas no instrumento convocatório, a possibilidade de formularem propostas dentre as quais selecionará e aceitará a mais conveniente para a celebração do contrato.

Em concordância com os princípios e com a Lei nº 8.666/93, artigo 1º, parágrafo único, têm-se a obrigatoriedade de licitação para todos os órgãos da administração pública direta, os fundos especiais, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. E conforme o artigo 2º da referida Lei, quando necessitarem de obras, serviços (inclusive de publicidade) compras, alienações, concessão, permissão de serviços públicos e locações.

A mesma lei prevê também casos em que poderá haver dispensa e inexigibilidade de licitação: A lei confere ao administrador público avaliar a necessidade ou não da licitação, mediante julgamento da necessidade licitatória pelo mesmo, poderá ele deferir dispensa.

A legislação prevê casos específicos em que a Administração Pública, com base em critérios previamente definidos e justificados pela autoridade competente, poderá deixar de realizar o procedimento licitatório,... A fim de suprir tal prerrogativa, foram previstos na lei de licitações os institutos da dispensa e da inexigibilidade (JUND, 2006 p.389).

Conforme Lei 8.666/93, art. 24, parágrafo único, inc. I, a dispensa de licitação é uma faculdade da administração pública nos casos de situação emergencial ou calamitosa.

A mesma Lei explicita:

Art. 25. É inexigível a licitação quando houver inviabilidade de competição, em especial:

I - para aquisição de materiais, equipamentos, ou gêneros que só possam ser fornecidos por produtor, empresa ou representante comercial exclusivo, vedada a preferência de marca, devendo a comprovação de exclusividade ser feita através de

atestado fornecido pelo órgão de registro do comércio do local em que se realizaria a licitação ou a obra ou o serviço, pelo Sindicato, Federação ou Confederação Patronal, ou, ainda, pelas entidades equivalentes;

II - para a contratação de serviços técnicos enumerados no art. 13 desta Lei, de natureza singular, com profissionais ou empresas de notória especialização, vedada a inexigibilidade para serviços de publicidade e divulgação;

III - para contratação de profissional de qualquer setor artístico, diretamente ou através de empresário exclusivo, desde que consagrado pela crítica especializada ou pela opinião pública.

§ 1º Considera-se de notória especialização o profissional ou empresa cujo conceito no campo de sua especialidade, decorrente de desempenho anterior, estudos, experiências, publicações, organização, aparelhamento, equipe técnica, ou de outros requisitos relacionados com suas atividades, permita inferir que o seu trabalho é essencial e indiscutivelmente o mais adequado à plena satisfação do objeto do contrato.

§ 2º Na hipótese deste artigo e em qualquer dos casos de dispensa, se comprovado superfaturamento, respondem solidariamente pelo dano causado à Fazenda Pública o fornecedor ou o prestador de serviços e o agente público responsável, sem prejuízo de outras sanções legais cabíveis.

2.1.1 Modalidades de licitações

Di Pietro mostra que as modalidades de licitação se restringem a cinco, mais a incorporação do pregão.

A lei nº 8.666/93 prevê cinco modalidades de licitação, no artigo 22: Concorrência, tomada de preços, convite, concurso e leilão; nos cinco primeiros parágrafos contidos no dispositivo, define cada uma dessas modalidades; no §8º, veda a criação de outras modalidades de licitação ou a combinação das referidas neste artigo. No entanto, pela Medida Provisória nº 2.026, de 4-5-2000, foi criado o pregão como nova modalidade de licitação a ser utilizada exclusivamente pela União (DI PIETRO, 2006, p.373).

2.1.1.1 Concorrência

Conforme explana Di Pietro (2006) essa modalidade de licitação se utiliza de forma ampla da publicidade dando direito a todos aqueles que tenham interesse em participar da licitação, sua divulgação se dará nos jornais de grande abrangência, quando se tratando de uma licitação em um órgão ou entidade da Administração Pública Federal. A divulgação se dará no Diário Oficial da União. Quando for um órgão da Administração Pública Estadual, Municipal ou Distrito federal, a divulgação será feita no Diário Oficial do Estado ou do Distrito Federal e ainda em Diário de grande circulação no Estado ou até mesmo na localidade que ocorrer a concorrência. Ressalta-se ainda que esta divulgação seja feita no mínimo uma vez em algum meio de comunicação e a administração se valerá de quantos meios forem necessários para atender os seus objetivos.

2.1.1.2 Tomada de preços

Lino Martins (2003) explica que nessa modalidade, é fundamental que os concorrentes tem qualificação necessária (Lei 8.666/93 art.22, § 8º), é uma modalidade na qual os mesmos concorrentes devem estar cadastrados até três dias antes do recebimento das propostas.

Di Pietro (2006) ainda complementa que o referido cadastro terá a validade de um ano e o concorrente cadastrado receberá um certificado de registro cadastral no qual constam suas qualidades técnicas, econômicas e sua categoria.

2.1.1.3 Convite

Conforme Lino Martins (2003) o convite é a modalidade na qual a convocação é feita por meio de carta convite, que deverá ser fixada em local apropriado e deverá ter no mínimo três participantes, estes escolhidos pela unidade administrativa, já cadastrados ou não. Os demais interessados deverão manifestar seu interesse em até vinte e quatro horas antes da apresentação das propostas.

Ressalta-se que de acordo com o art.21, § 2º, IV da Lei 8.666/93 o convite é a modalidade de licitação na qual a convocação se faz por escrito por meio da chamada carta convite com antecedência de cinco dias úteis.

2.1.1.4 Concurso

Conforme art.22, § 4º da Lei 8.666/93, concurso é a modalidade de licitação entre quaisquer interessados para escolha de trabalho técnico, científico ou artístico, mediante a instituição do prêmio ou remuneração aos vencedores, de acordo com art.21 e 22 da mesma lei. Além disso, deverá ser publicado em meio de edital com quarenta e cinco dias de antecedência.

2.1.1.5 Leilão

De acordo com o art. 22, § 5º da Lei 8.666/93, o leilão é a modalidade de licitação que visa à venda de bens móveis inservíveis para a administração (bens apreendidos ou penhorados, sem utilidade a unidade administradora ou bens próprios da unidade que não possui mais serventia, isso não significa bens deteriorados). Quando se tratar de bens imóveis,

a modalidade de licitação obrigatória é a concorrência (art. 17, I e art.23, § 3º), com ressalva para as hipóteses do art.19 da Lei 8.666/93.

Art. 19. Os bens imóveis da Administração Pública, cuja aquisição haja derivado de procedimentos judiciais ou de dação em pagamento, poderão ser alienados por ato da autoridade competente, observadas as seguintes regras:

I - avaliação dos bens alienáveis;

II - comprovação da necessidade ou utilidade da alienação;

III - adoção do procedimento licitatório, sob a modalidade de concorrência ou leilão.

2.1.1.6 Pregão

Di Pietro (2006) explica que o Pregão é uma modalidade de licitação, para aquisição de bens e serviços comuns, qualquer que seja o valor estimado da contratação, não há limites de valores. Invertendo a ordem de abertura de envelopes, primeiro se conhece o valor ofertado e depois se verifica se a empresa está habilitada, ou seja, se ela oferece condições econômico-financeiras, jurídica e regularidade fiscal.

A Lei 10.520/2002 rege os procedimentos para uma licitação de modalidade Pregão. O art. 2º, § 1º desta lei permite que o pregão seja realizado por meio da utilização de recursos da tecnologia de informação, regulamentado pelo Decreto nº 5.450/05.

A modalidade pregão, conforme Decreto nº 3.555/00, aplica-se a fundos especiais, às autarquias, às fundações, às empresas públicas, às sociedades de economia mista e às demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União.

Para a adoção dessa modalidade, independe o valor pelo qual for avaliado o bem e/ou serviço a ser contratado, devendo-se observar apenas a forma de publicação de acordo com o valor a ser contratado, que poderá ser no Diário Oficial, meio eletrônico ou jornal, dentre outros (JUND, 2006, p.388).

De acordo com o disposto na legislação, as modalidades de licitação podem ser classificadas conforme seus limites de preços, conforme Quadro 1.

2.1.2 Tipos de licitações

De acordo com Jund (2006), a escolha do tipo de licitação será fundamental em todo o seu processo, pois produzirá resultados nas tomadas de decisões pelos agentes da administração pública. Segundo ele existem quatro tipos de licitação: menor preço, melhor

técnica, técnica e preço, maior lance ou oferta, não se enquadrando nestes a modalidade concurso.

Tabela válida desde 27 de maio de 1998					
PARA VENDA DE BENS, PRODUTOS E SERVIÇOS AO GOVERNO (Lei nº 9.648 de 27/05/98)					
Artigo	Inciso	Discriminação	Alínea	Modalidade	Valor
23	I	Obras e Serviços de Engenharia	A	Convite	150.000,00
			B	Tomada de Preço	1.500.000,00
			C	Concorrência	1.500.000,00
	II	Serviços Administrativos e Compras	A	Convite	80.000,00
			B	Tomada de Preço	650.000,00
			C	Concorrência	650.000,00
8	I	Para Venda de Bens do Governo (portaria nº 450 de 13/03/97)	-	Convite	616.807,84
	II		-	Leilão	616.807,84
	III		-	Concorrência	38.550,49
2	-	Distribuição de material em lotes	A	-	1.777,71
	-		B	-	1.777,71
24	I	Obras e Serviços de Engenharia		Dispensa de Licitação	15.000,00
	II	Serviços Administrativos e compras		Dispensa de Licitação	8.000,00
10% do valor previsto na modalidade convite (art. 23, Inciso II alínea A). 20% quando se tratar de empresa pública, sociedade mista ou Agência Executiva.					

Quadro 1-Critério de escolha da modalidade

Fonte: <http://www.rcc.com.br/MAIS/rcclegal/limites.aspx>

2.1.2.1 Menor preço

Conforme Jund (2006) a licitação do tipo menor preço deve estar enquadrada em todas as licitações, visto que é a regra, salvo naquelas que exigirem conhecimento intelectual ou específico.

2.1.2.2 Melhor técnica

Jund (2006) também define que a melhor técnica é o tipo de licitação na qual o critério predominante é o conhecimento intelectual. Nestes casos o conhecimento técnico do participante é decisivo na sua escolha.

2.1.2.3 Técnica e preço

Técnica e preço é descrita por Jund (2006) como sendo semelhante ao tipo de melhor técnica, diferenciando-se apenas pela existência da média ponderada, média esta divulgada anteriormente pelo licitante, que será utilizada na seleção do processo.

2.1.2.4 Maior lance ou oferta

O tipo maior lance ou oferta exposto por Jund (2006, p.384) é “utilizado nos casos de alienação de bens ou concessão de direito real de uso, bem como na modalidade pregão”.

2.1.3 Adjudicação e homologação das licitações

O art.43, inc.VI, da Lei nº 8.666/93 prevê como ato final do procedimento, a “deliberação da autoridade competente quanto à homologação e à adjudicação do objeto da licitação”.

Entende-se por homologação conforme citação abaixo:

A homologação consiste no ato de controle pelo qual a autoridade competente confirma a classificação da proposta e a adjudicação do objeto da licitação ao proponente vencedor. Ao receber os autos contendo o processo licitatório, esta autoridade terá quatro alternativas: confirmar todos os elementos dos autos, homologando a licitação; determinar o retorno dos autos à Comissão para esclarecimentos ou retificação; anular o processo, no todo ou em parte, por ilegalidade; revogar a licitação por razões de interesse público (JUND, 2006, p.395).

Sendo assim, a homologação é a ratificação de que o participante da licitação está regular com seu propósito e documentação, estando apto a participar do processo licitatório.

A Adjudicação é o ato pelo qual se atribui ao vencedor do certame licitatório o objeto da licitação, para subsequente efetivação do contrato. A Administração não poderá celebrar contrato com preterição da ordem de classificação das propostas ou

com terceiros estranhos ao procedimento licitatório, sob pena de nulidade (art. 50) (JUND, 2006, p.395).

Logo, adjudicação é o reconhecimento público do vencedor do objeto licitado, caso este ato seja contrariado o processo será passível de anulação.

2.1.4 Princípios Fundamentais das licitações

As licitações são o instrumento pelo qual a administração pública obrigatoriamente se utiliza para a compra de bens e contratação de serviços de terceiros, conforme é entendido na explanação a seguir:

Uma primeira observação é no sentido de que a própria licitação constitui um princípio a que se vincula a Administração Pública. Ela é uma decorrência do princípio da indisponibilidade do interesse público e que se constitui em uma restrição à liberdade administrativa na escolha do contratante; a Administração terá que escolher aquele cuja proposta melhor atenda ao interesse público (DI PIETRO, 2006, p.351).

Seguindo a linha de Meirelles (1975, apud DI PIETRO, 2006), a licitação é processada e julgada de acordo com os princípios básicos da igualdade, da publicidade, da vinculação ao instrumento convocatório, da probidade administrativa, do julgamento objetivo e ainda da legalidade, impessoalidade e moralidade, obedecendo ao artigo 3º da Lei nº 8.666/93, vindo a confirmar esta linha, Gasparini (2001) discorre esses mesmos princípios e inclui o princípio da fiscalização da licitação pelos interessados ou qualquer cidadão.

2.1.4.1 Princípio da igualdade

Conforme Di Pietro (2006), o princípio da igualdade estabelece a igualdade de direito a todos os interessados em participar do processo licitatório. Dentro deste conceito está intrínseco outro princípio, o da isonomia, o qual estabelece a equidade a todos os participantes, para que o processo seja justo para os que dele concorrem e que satisfaça as necessidades da entidade pública.

2.1.4.2 Princípio da moralidade

De acordo com o princípio da moralidade, Gasparini (2001, p.388) afirma que “exige-se do agente público uma conduta ética marcada por comportamentos legais e honestos no exercício da atividade administrativa e, por conseguinte, na condução de qualquer licitação”.

2.1.4.3 Princípio da probidade administrativa

O mesmo autor explica que a proposta aceita deverá ser a que melhor satisfaça a administração pública descartando-se a prática de atos ou seleção de propostas atentatórias da probidade administrativa. Sendo assim, o princípio da probidade administrativa nada mais é que a honestidade de proceder. Portanto, tratar de improbidade administrativa é infringir diretamente o conceito de licitação.

2.1.4.4 Princípio da publicidade

Segundo o princípio da publicidade, Di Pietro (2006) explana que a divulgação do procedimento licitatório serve tanto aos interessados em participar, bem como para auxiliar a administração nos seus atos durante todo o processo, tornando transparente a licitação e dando a oportunidade de fiscalização a todos. Além disso, ao atender as normas do edital, obedecem também ao princípio da vinculação ao instrumento convocatório.

2.1.4.5 Princípio da impessoalidade

A mesma autora ainda expõe que, conforme o princípio da impessoalidade, todos devem ser tratados igualmente com direitos e obrigações semelhantes, sem levar em consideração as condições pessoais dos participantes do processo licitatório.

2.1.4.6 Princípio do julgamento objetivo

Referente ao princípio do julgamento objetivo, explica Gasparini (2001, p.388) “que o julgamento seja promovido segundo critérios objetivos, indicados no edital ou carta-convite. É também uma decorrência do princípio formal”.

Na mesma linha de pensamento Di Pietro (2006) expõe que o princípio do julgamento objetivo, determina a objetividade na apreciação das propostas, devendo a comissão de licitação o responsável pelo convite realizá-lo em conformidade com os tipos de licitação, os critérios previamente estabelecidos no ato convocatório e de acordo com os fatores exclusivamente nele referidos, de maneira a possibilitar sua aferição pelos licitantes e pelos órgãos de controle.

2.1.4.7 Princípio da vinculação ao instrumento convocatório

Em conformidade com Gasparini (2001, p.388) o princípio da vinculação ao instrumento convocatório “impõe a total obediência dos proponentes e da entidade licitante aos termos e condições do edital”.

2.1.4.8 Princípio da legalidade

Abarcando os demais princípios, Di Pietro (2006) explica que o princípio da legalidade mostra que a licitação é um procedimento inteiramente vinculado à lei, que todas as suas fases estão dispostas na Lei nº8.666/93, tanto que qualquer das partes que sentir-se lesada no processo licitatório, devido à inobservância da norma, pode impugnar judicialmente o procedimento.

2.1.4.9 Princípio da fiscalização da licitação

Gasparini (2001) ainda leva em consideração o princípio da fiscalização da licitação pelos interessados ou qualquer cidadão, a fiscalização de todo o procedimento da licitação e da contratação.

Na realização do procedimento licitatório, devem ser observados os princípios básicos, consagrados no art. 3º da Lei de Licitações e no art. 37 da Constituição Federal e na doutrina, quais sejam: o da isonomia, da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, da adjudicação compulsória ao vencedor e do julgamento objetivo (JUND, 2006, p.382).

2.2 Fraudes, auditoria operacional e Tribunal de Contas da União

Para uma melhor compreensão é necessário explicar o conceito de auditoria:

A auditoria é um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados (BOYNTON et al., 2002, p.31).

Em conformidade com o referido autor, existem três tipos de auditoria: auditoria de demonstrações contábeis, auditoria de compliance e auditoria operacional, sendo a última a base do presente trabalho.

2.2.1 Erros e Fraudes

Em acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, o auditor poderá encontrar, durante a execução de seus trabalhos, erros ou fraudes. O que definirá a incumbência de uma ou outra é a forma como a situação encontrada se apresenta, podendo ser, por exemplo, eventual ou repetitiva, intencional ou não.

Conforme a NBCT 11 – IT – 03, item 03, o termo erro é dado como:

O termo *erro* refere-se a ato não-intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles, consistente em:

- a) erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis;
- b) aplicação incorreta das normas contábeis;
- c) interpretação errada das variações patrimoniais.

Na mesma Norma IT – 03, item 02 têm-se o conceito de fraude como sendo:

O termo fraude refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. A fraude pode ser caracterizada por:

- a) manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados;
- b) apropriação indébita de ativos;
- c) supressão ou omissão de transações nos registros contábeis;
- d) registro de transações sem comprovação; e
- e) aplicação de práticas contábeis indevidas.

Em suma, para a classificação em erro ou fraude será necessária a análise minuciosa e analítica do evento pelo auditor.

Também de acordo com Barrett et al. (2002) a “fraude é definida nos dicionários como deturpação intencional da verdade com o propósito de ganho”.

Como o ato de fraude é objeto de estudo do presente trabalho, faz-se necessário seu entendimento.

Segundo o site Monitor das Fraudes, o breve histórico das fraudes:

Desde as origens da economia (alguns milhares de anos atrás) existem, na vida das pessoas e no mundo dos negócios, "golpistas" que se dedicam a por em prática vários tipos de fraudes, armadilhas, sistemas e esquemas para enganar e roubar o próximo.

Pesquisas recentes descobriram, por exemplo, que antigos egípcios, por volta de 500 A.C., fraudavam ricos e nobres vendendo falsos gatos e outros animais sagrados embalsamados para suas cerimônias fúnebres, as múmias de animais fraudulentas, na realidade, continham somente gravetos e algodão, em alguns casos continham também pedaços de ossos de outros animais.

Nas mitologias Grega e Romana, Hermes (ou Mercúrio), considerado o deus dos ladrões e fraudadores, aplicava vários golpes nos demais deuses e por isso tinha freqüentes problemas com Zeus (o chefe). Sempre pra ficar nas mitologias antigas poderia mencionar o deus Loki, dos antigos nórdicos europeus, que fazia todo tipo de trapaça e enganação enlouquecendo os demais deuses.

Na idade média, eram muito comuns fraudes com pesos e medidas e com adulteração de alimentos e bebidas, como comprovam vários documentos e normativos contras as fraudes que chegaram até nós. Por volta de 1100 D.C., com a invenção e difusão das letras de câmbio, iniciou também uma nova era de fraudes "documentais" (com certeza bem menos freqüentes naquela época, onde a palavra tinha valor, do que hoje).

É interessante mencionar também a origem histórica e etimológica de duas famílias de termos muito comuns e relacionados ao mundo das fraudes:

Conto do Vigário e Vigarista - Na verdade a expressão inicial era cair na "conta do vigário", pois esses recebiam ouro roubado e pagavam pouco aos escravos que o vendiam (depois de ter-lo roubado, é claro). Várias igrejas foram construídas, segundo alguns pesquisadores, graças à "conta do vigário". Daí que veio a palavra "vigarista", pessoa que agia como os vigários d'então.

Picareta e Picaretagem - Provavelmente o termo deve sua origem aos romances picarescos (Espanha, século XVI) e á figura do "pícaro" que originalmente eram os soldados esfarrapados, famintos e aventureiros que no século XV vinham da Picardia. Mais em frente o termo "pícaro" assumiu o significado de um tipo inferior de servo, sobretudo ajudante de cozinha, sujo e esfarrapado, mas também esperto e sem escrúpulos que usa da mentira, dissimulação, malandragem e astúcia para tirar proveito das situações.

Isso tudo prova que o problema das fraudes é bem antigo. Obviamente com o progresso tecnológico e a evolução do mundo também estes sistemas evoluíram. Os fraudadores são muito criativos, freqüentemente bem informados, flexíveis e adaptáveis a novas situações, por isso novas fraudes aparecem de contínuo se ajustando e desfrutando cada nova oportunidade. (MONITOR DAS FRAUDES)

Como visto, as fraudes existem desde tempos muito antigos, praticamente desde o início da civilização e difundiu-se pelo do mundo das mais diversas formas, principalmente com o advento do comércio, no qual pessoas com o intuito de enriquecer ilicitamente encontravam espaço para suas manobras.

Atualmente, no Brasil, é comum ouvir-se falar em fraudes públicas em diversos escalões, devido a isso se destaca a importância do entendimento da origem das fraudes e sua disseminação pelos tempos, vindo a melhor esclarecer o estudo do presente trabalho.

2.2.2 Auditoria Operacional

De acordo com Oliveira (1996, p.3), “pela auditoria operacional tem-se uma avaliação da eficácia da entidade em cumprir seus objetivos, programas e metas, e da eficiência, economicidade e legalidade na administração de seus recursos”.

A expressão auditoria operacional tem sido utilizada para identificar várias atividades – entre as quais, avaliação do desempenho da administração, de sistemas de planejamento e de controle de qualidade e atividades e departamentos operacionais específicos. Conforme sua denominação sugere, esse tipo de auditoria relaciona-se com operações não financeiras (BOYNTON et al., 2002, p.938).

O mesmo autor abrange ainda mais o significado da expressão auditoria operacional, explanando como um processo de avaliação de eficácia, eficiência e economia das operações, por meio do controle de pessoas encarregadas da administração da organização, devidamente acompanhadas de recomendações para aperfeiçoamento.

Neste contexto Gil (2002, p.226) figura que:

Estudos quanto a pertinência, fundamentos e formas dos Trabalhos e Projetos de Auditoria e de Fraudes concretizados no ambiente governamental fazem-se necessários em razão de:

- Complexidade do ambiente governamental;
- Dificuldades políticas, administrativas e burocráticas para o exercício do “processo/produto” de auditoria;
- Faltas estruturais das metodologias de auditoria governamental;
- Excessiva ênfase em medidas corretivas como resultado das auditorias concretizadas;
- Fragilidade dos processos de análise exercidos na auditoria governamental;
- Baixo impacto dos resultados produzidos pelas atividades de auditoria;
- Tratamento secundário dispensado à tecnologia de auditoria quando da gestão governamental;
- Foco inadequado e atuação em momentos governamentais desalinhados com a verdadeira vocação da auditoria;

Ainda referenciando auditoria o mesmo autor expõe que a função administrativa da auditoria precisa ser conhecida e praticada por todos os envolvidos no ciclo de vida da gestão pública, garantindo maior otimização, conformidade máxima e nível zero de fraude.

2.2.3 O Manual de Auditoria de Natureza Operacional do TCU

Conforme consta no site do TCU, sua jurisdição e competência deram-se por meio da Constituição de 1988, exercendo a partir de então fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade e a fiscalização da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas, auxiliando assim o Congresso Nacional.

Ainda no site do TCU, salientando sua competência, encontra-se a afirmação de que “qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais à União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária tem o dever de prestar contas ao TCU”.

Foi a partir de 1995, conforme consta no Manual de Auditoria de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União, que se implantou o Projeto de Capacitação em Avaliação de Programas Públicos em parceria com a Fundação Getulio Vargas e a Universidade Americana da Virgínia Polytechnique Institute e a National Academy of Public Administration dos Estados Unidos, dando abertura no cenário técnico brasileiro ao desenvolvimento dos métodos necessários a avaliação da efetividade de programas e projetos governamentais.

Reforçando isso, em 1998 pela Portaria nº 222 surgiu a primeira versão do Manual de Auditoria de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União, anteriormente conhecido como Manual de Desempenho Operacional.

Logo após, deu-se continuidade dos estudos por meio de um novo Projeto com a parceria do Tribunal de Contas da União e Reino Unido, visando e aperfeiçoando os métodos e técnicas na área de Auditoria de Natureza Operacional.

O Tribunal de Contas da União pretende com o referido Manual contribuir efetivamente para a melhoria do desempenho das instituições governamentais e da aplicação de recursos públicos.

O Manual de Auditoria de Natureza Operacional (2000, p.15) esclarece que “a Auditoria de Natureza Operacional consiste na avaliação sistêmica dos programas, projetos, atividades e sistemas governamentais, assim como dos órgãos e entidades jurisdicionadas ao Tribunal”.

O referido Manual abrange duas modalidades: a auditoria de desempenho operacional e a avaliação de programa.

A auditoria de desempenho operacional (Manual de Auditoria de Natureza Operacional, p.16, 2000) examina a ação governamental (aspectos da economicidade, eficiência e eficácia), tendo como foco principal:

- como os órgãos e entidades públicas adquirem, protegem e utilizam seus recursos;
- as causas de práticas antieconômicas e ineficientes;
- o cumprimento das metas previstas;
- a obediência aos dispositivos legais aplicáveis aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia da gestão.

Ainda quanto à auditoria de desempenho operacional, têm-se três abordagens distintas conforme problemas e questões a serem analisadas: análise da estratégia organizacional, análise da gestão e análise dos procedimentos operacionais.

O Manual de Auditoria de Desempenho Operacional (p.17, 2000) ainda trás que a avaliação de programa tem como objetivo examinar a efetividade dos programas e projetos governamentais. Os aspectos (Ibid., p.18) a serem analisados na avaliação de programas são:

- a sua concepção lógica;
- a adequação e a relevância de seus objetivos, declarados ou não, e a consistência entre esses e as necessidades previamente identificadas;
- a consistência entre as ações desenvolvidas e os objetivos estabelecidos;
- as conseqüências globais para a sociedade;
- os efeitos não incluídos explicitamente nos seus objetivos;
- a relação de causalidade entre efeitos observados e política proposta.

O Manual (2000, p.17) ainda explicita que:

Enquanto a auditoria de desempenho operacional verifica, além da eficiência operativa, o grau de cumprimento das metas, comparando metas previstas com metas realizadas, a avaliação de programa busca apurar em que medida as ações implementadas lograram produzir os efeitos pretendidos pela administração.

Devem ser observadas duas etapas para a realização de auditorias de natureza operacional, que são Levantamento de Auditoria e Execução (Ibid., p.21).

O Levantamento de Auditoria é a fase em que o auditor coleta dados e informações sobre o objeto auditado, a fim de, no final, poder decidir se a auditoria é aplicável, bem como decidir a modalidade de auditoria operacional cabível.

O levantamento de auditoria visa determinar se um trabalho proposto é exequível e relevante. Caso esses requisitos sejam atendidos, o levantamento deverá proporcionar uma visão integrada do objeto que será auditado, fornecendo elementos suficientes para que a equipe encarregada opte, no final do levantamento, por uma das modalidades de Auditoria de Natureza Operacional: a auditoria de desempenho operacional ou a avaliação de programa (TCU, MANUAL DE AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL, p.21, 2000).

O Levantamento de Auditoria compreende o Planejamento do Levantamento de Auditoria, Análise Preliminar do Objeto da Auditoria, Coleta de Dados sobre Desempenho, Especificação dos Critérios de Auditoria, Preparação do Relatório de Levantamento de Auditoria.

Conforme o Manual (2000), o Planejamento do Levantamento de Auditoria é a etapa na qual o auditor organiza sua equipe, quando necessário, seus horários, prazos, programação de visitas, datas de apresentação de relatórios, cronograma de atividades e todos os itens indispensáveis para que se proceda a um bom levantamento de auditoria.

Na Análise Preliminar do Objeto da Auditoria o Manual de Auditoria de Natureza Operacional (2000, p.23) esclarece que “a análise preliminar do objeto da auditoria visa compreender como esse objeto está estruturado, permitindo que a equipe identifique questões que mereçam ser examinadas mais detalhadamente”.

Dentro da Análise Preliminar, têm-se origem e antecedentes, planejamento, população-alvo, ambiente de atuação, características operacionais, desempenho dos gestores e limitações, conforme prescrito no anexo I do Manual (2000).

A origem e antecedentes é subdividida em base legal (Ibid., p.92) “que deu origem ao objeto de auditoria e regulamenta sua operação é fonte primária de informação e permite, geralmente, identificar o escopo, os objetivos gerais, as fontes de recursos e demais características formais do objeto”, e os antecedentes institucionais, conforme o referido Manual (2000), referem-se ao estudo da trajetória institucional do objeto da auditoria.

O planejamento subdivide-se em diretrizes, prioridades, objetivos e metas e acompanhamento, sendo as diretrizes o evento no qual o auditor requer a documentação do objeto e detêm-se em fazer um prévio estudo da média de desempenho.

As ações implementadas pelo objeto da auditoria devem guardar consistência com as bases teóricas e com os valores que fundamentaram a sua criação. Mesmo que não possam ser identificadas na documentação do objeto, é importante que elas sejam obtidas junto aos gestores e à equipe técnica encarregada, para melhor compreender as relações de causa e efeito subentendidas na concepção do objeto auditado (TCU, MANUAL DE AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL, 2000, p.93).

Outra subdivisão do planejamento são as prioridades, objetivos e metas, estes expostos pelo Manual (2000, p.94) como sendo “as ações desenvolvidas pelo objeto auditado devem estar logicamente relacionadas com as suas metas e objetivos. Portanto, a sua clara identificação é um passo fundamental da etapa de levantamento”.

A última etapa do planejamento é o acompanhamento no qual o auditor deve verificar o cumprimento da média de desempenho.

O monitoramento do objeto da auditoria, atividade precípua da gerência, deve fixar medidas de desempenho que permitam a sua avaliação sistemática. Os parâmetros de desempenho devem refletir adequadamente os objetivos gerais do objeto auditado e servir de base para as decisões da gerência (TCU, MANUAL DE AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL, 2000, p.95).

Na população-alvo o Manual de Auditoria de Natureza Operacional (2000) esclarece que deve ser identificada a população-alvo do objeto de auditoria sendo esta composta pela clientela participante do processo, considerando diferenças entre os grupos participantes e se estes são de alguma forma afetados por eventos de projetos e atividades governamentais.

A etapa do Ambiente de Atuação proposta pelo Manual é dividida em Contexto Político Social, sendo este (Ibid., p. 96) “uma fonte de informações para se entender o seu funcionamento”, e Características Sócio-Econômicas (Ibid., p.97) nas quais “as diferenças regionais podem explicar variações significativas na operacionalização de órgãos, entidades, programas, projetos e atividades governamentais”.

As Características Operacionais (Ibid., p.97) representam o estágio da Análise Preliminar do objeto da Auditoria no qual “a descrição dos insumos e do funcionamento do objeto auditado é uma tarefa básica da etapa de levantamento, essencial para se compreender como as ações estão sendo desenvolvidas e para se aferir o grau de eficiência e economia dos gestores”.

O Desempenho dos Gestores (Ibid., p.99) representa a fase na qual por meio de questões faz-se “a avaliação dos gestores do objeto da auditoria”.

A última etapa da Análise Preliminar do Objeto da Auditoria é o estudo das Limitações, na qual o Manual de Auditoria de Natureza Operacional (2000, p.100) elenca que “para garantir um planejamento adequado do trabalho de auditoria, é indispensável identificar, na etapa de levantamento, todos os fatores que podem dificultar a execução da auditoria e comprometer o alcance dos resultados esperados”.

Ainda considerando o levantamento de auditoria, o referido Manual apresenta a fase de Coleta de Dados sobre Desempenho, sendo este o momento em que o auditor organiza as informações angariadas.

Os dados sobre desempenho são fundamentais para a avaliação dos aspectos da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto da auditoria. Embora ocupem uma posição central no levantamento de auditoria, informações sobre desempenhos nem sempre estão disponíveis e o seu desenvolvimento pela gerência enfrentará vários problemas (TCU, MANUAL DE AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL, 2000, p.25).

Nas Especificações dos Critérios de Auditoria, o auditor determina a linguagem conceitual básica, a delimitação do escopo de auditoria, assim como a orientação da coleta de dados. Tais critérios podem ser conceituados como “...padrões utilizados para determinar se uma dada condição satisfaz ou supera o esperado” GAO (1994, apud Manual de Auditoria de Natureza Operacional, 2000).

Ao fim do Levantamento de Auditoria, têm-se a Preparação do Relatório de Levantamento de Auditoria, contendo a especificação dos dados obtidos, bem como a forma de execução de auditoria pretendida.

O relatório deve sintetizar os dados coletados e as conclusões alcançadas, indicando o tipo de trabalho de auditoria que se pretende realizar. Se a equipe entender que o trabalho inicialmente proposto não é exequível, deverá justificar a sua opinião e apresentar proposta de encaminhamento, com as sugestões que se aplicarem ao caso (TCU, MANUAL DE AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL, 2000, p.29).

A Execução envolve o desenvolvimento dos trabalhos de campo conforme o projeto de auditoria, seguido da elaboração do Relatório Final da Auditoria (Ibid., p.30).

O Manual também aborda algumas ferramentas utilizadas na análise preliminar do objeto da auditoria (Ibid., p.35) que são:

- Modelo de Marco Lógico;
- Modelo de Insumo Produto;
- Modelo de Condições Ambientais.

O Modelo de Marco Lógico é uma das ferramentas indicadas no Manual para auxiliar a auditoria na compreensão de todas as etapas de um determinado programa ou projeto, segundo Técnicas de Auditoria Marco Lógico do TCU (2001, p.11) “é um modelo analítico para orientar a formulação, a execução, o acompanhamento e a avaliação de programas ou de projetos governamentais”.

O Modelo de Insumo-Produto permite identificar informações sobre insumos, bens e serviços, indicadores de desempenho, recursos humanos, físicos e financeiros entre outros.

O modelo de Insumo-Produto facilita os trabalhos de análise acerca dos aspectos da economicidade, eficiência, eficácia e, também, da efetividade do objeto da auditoria. Ademais, a identificação dos principais processos permite que a equipe apure o controle que os gestores têm sobre esses processos (TCU, MANUAL DE AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL, 2000, p.39).

O Modelo de Condições Ambientais possibilita a identificação de todas as pessoas envolvidas no processo.

Esse modelo identifica os fatores internos e externos (clientes, fornecedores, competidores, sindicatos, associações profissionais, autoridades diversas, etc.) que influenciam as atividades desenvolvidas pelo objeto da auditoria. O modelo deve exibir as interações e inter-relações existentes entre os vários grupos de interessados, indicando se são ou não estáveis, complexas ou concorrentes (TCU, MANUAL DE AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL, 2000, p.40).

Tais ferramentas têm um grande potencial analítico, auxiliando o auditor durante o planejamento e execução de seus trabalhos, orientando-o de forma a obter uma visão mais clara do objeto de sua auditoria.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS

A presente pesquisa enquadra-se como exploratória quanto ao seu objetivo, na concepção de Gil (1991), levando-se em conta sua finalidade e o tipo de análise feita:

As pesquisas exploratórias têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, com vistas à formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores. Pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar uma visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato (GIL, 1991, p.38).

A análise da Auditoria Operacional foi efetuada considerando-se cada etapa contida no Manual de Auditoria de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União em confronto com as fraudes em processos licitatórios selecionados.

De acordo com o estudo feito, a pesquisa enquadra-se em conformidade com seus procedimentos técnicos em bibliográfica, visto que foi utilizado o Manual de Auditoria de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União analisando cada etapa em contrapartida com relatórios de auditoria da Controladoria Geral da União (CGU), confirmando assim a explanação de GIL (1996, p.48) ao dizer que “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Boa parte dos estudos exploratórios pode ser definida como pesquisas bibliográficas”.

As fraudes em licitações utilizadas nesta pesquisa foram escolhidas de forma aleatória, por meio de uma seleção não probabilística.

Foi feita uma busca em periódicos, *Internet*, livros, jornais, revistas, dentre outros, sobre matérias que versassem sobre fraudes em licitações, encontrando então no *site* da Controladoria Geral da União diversos sorteios de auditorias realizadas em municípios brasileiros.

Dentre os sorteios constantes no site da CGU, elegeu-se aleatoriamente o 8º sorteio no qual constavam relatórios de auditorias feitas no período de 2003 e 2004. Diante de uma lista de 50 (cinquenta) municípios constantes no 8º sorteio, foram selecionados os municípios que continham mais informações sobre fraudes em licitações. Em função do exposto foram escolhidos os relatórios dos municípios de Davinópolis (MA), Amaporã (PR), Lontra (MG) e Itaberaba (BA).

De posse dos relatórios de auditoria, buscou-se primeiramente o conhecimento jurídico das licitações a fim de conhecer os procedimentos e obrigatoriedades dos processos a serem abordados. Neste mesmo momento, foi investigada a argumentação de diferentes

autores quanto à legislação e aos princípios envolvidos intrinsecamente nos editais públicos. Elaborou-se um breve resgate histórico sobre as fraudes, abordando-se o estudo do conceito de auditoria, seus tipos e dentro destes a auditoria operacional.

Com a finalidade de evidenciar a função do Tribunal de Contas da União dentro da esfera governamental foi realizado um estudo no site do TCU e na Constituição Federal.

Definida a função do TCU, foi analisado então o objeto principal deste trabalho, ou seja, o Manual de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União, no qual foram levantadas as suas finalidades e aplicabilidade, bem como foram analisadas as etapas de auditorias contidas no Manual, considerando-se os seus anexos e as indicações nele existente, sendo observada as precauções indicadas em cada passo.

Levantadas às etapas de auditoria do Manual, estas foram comparadas com as fraudes detectadas nos municípios selecionados, com vistas a concluir sobre a eficácia do Manual de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

O Manual de Auditoria de Natureza Operacional foi criado pela Portaria 144/2000, contendo os procedimentos operacionais e as estratégias metodológicas a serem utilizadas na realização de auditorias de desempenho operacional e avaliações de programas tendo em um dos seus aspectos principais a função de examinar como os órgãos e entidades públicas adquirem, protegem e utilizam seus recursos.

A partir disso, analisou-se contrastivamente os procedimentos descritos no Manual e as fraudes em processos licitatórios presentes nos relatórios relacionados, a fim de verificar a probabilidade de uma auditoria do TCU detectar tais fraudes, utilizando-se das ferramentas do Manual.

Os pareceres, contendo as fraudes em licitações levantadas, referem-se à síntese dos relatórios de fiscalização do 8º sorteio, elaborado pela Controladoria Geral da União (CGU) em 11 de agosto de 2004.

Algumas etapas descritas no Manual devem ser efetuadas por uma fiscalização em todas as auditorias operacionais públicas que venham a ser realizadas, uma vez que tais etapas dizem respeito à organização e estruturação do trabalho. São elas:

- Planejamento do Levantamento de Auditoria, na fase de Levantamento;
- Limitações, dentro da Análise Preliminar do Objeto de Auditoria, na fase de Levantamento;
- Matriz de Planejamento;
- Relatório do Levantamento de Auditoria;
- Relatório de Auditoria.

Assim, analisando as ferramentas elencadas no Manual de Auditoria de Natureza Operacional do TCU, as fraudes levantadas pela Controladoria Geral da União foram identificadas conforme o descrito a seguir.

4.1 Davinópolis – Maranhão

A Controladoria Geral da União no Relatório de Fiscalização do 8º sorteio relata os seguintes problemas detectados na cidade de Davinópolis:

Irregularidades em processos licitatórios para aquisição de alimentos : O Ministério da Educação, através do Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE), repassou ao município R\$ 82,1 mil, para aquisição de alimentos destinados á merenda escolar. Foram realizadas quatro licitações para compra dos alimentos. Entre as irregularidades constatadas nos processos licitatórios estão:

- a) pedido de autorização para abertura de processo licitatório em ofício não numerado;
- b) inexistência de autorização do ordenador de despesa para a realização do processo licitatório;
- c) falta de portaria de designação dos membros da comissão de licitação e de parecer jurídico em processos de licitação;
- d) documentos de empresas participantes sem rubricas dos licitantes nem dos membros da comissão;
- e) licitação com apenas um participante;

Também foram constatados indícios de montagem na proposta da firma S.M.M da Silva, do convite nº 045/2003. A proposta não apresenta assinatura e apresenta na parte logotipo diferente do existente em outras propostas apresentadas anteriormente pela empresa. O logotipo não foi reconhecido pelo responsável da firma, que afirmou não ter participado desse convite. Ademais, a proposta apresenta dados idênticos aos da empresa S.S Comercial Ltda, vencedora do certame (CGU, Síntese dos Relatórios de Fiscalização - 8º sorteio, 2004).

Da fraude em questão, para o presente trabalho, destacam-se os seguintes pontos:

- a) ofício não numerado, no pedido de autorização para a abertura do processo licitatório;
- b) licitação irregular quanto ao número de participantes;
- c) documentos sem assinatura das empresas participantes e da comissão;
- d) falta de autorização no processo licitatório do ordenador da despesa;
- e) falta de parecer jurídico no processo de licitação pelos membros da comissão de licitação;
- f) ausência de portaria de designação dos membros da comissão de licitação;
- g) indícios de montagem de propostas de licitação, proposta sem assinatura e com logotipo diferente de propostas apresentadas anteriormente pela mesma empresa;
- h) proprietário nega participação em licitação;
- i) empresa vencedora de um dos certames, apresentando proposta idêntica à de outra concorrente.

Analisando a fraude no município de Davinópolis/ MA com base no Manual de Auditoria de Natureza Operacional do TCU, a fiscalização deve solicitar à prefeitura de Davinópolis a separação de toda a documentação referente ao Programa Nacional de Alimentação Escolar, bem como suas respectivas licitações.

Verificadas a documentação solicitada e as prestações de contas referentes aos gastos com o programa, os indícios de fraudes seriam efetivamente visualizados e apontados pela

auditoria, bem como as possíveis montagens de propostas e de participantes, além de adulteração de documentos necessários a licitação.

Esse procedimento também exige a análise dos registros referentes aos pagamentos às empresas vencedoras das quatro licitações do programa.

A auditoria constataria por meio da análise da documentação a falta de portaria de designação dos membros da comissão de licitação, licitação com pedido de autorização em ofício não numerado, falta de autorização para a licitação do ordenador de despesas, documentação de participantes sem suas devidas assinaturas, processo licitatório com número de participantes inferior ao exigido em lei, logotipo de empresa diferente do existente em outras propostas apresentadas pela mesma empresa e vencedor de um dos certames com proposta idêntica a outro concorrente.

Seguindo os procedimentos de análise da documentação ficaria constatado que a população-alvo do presente programa são crianças da rede pública de ensino. Esta etapa de identificação da população-alvo e a etapa anterior, compõem a chamada Análise Preliminar do Objeto da Auditoria, conforme o Manual.

Posteriormente o Manual expõe que o auditor deve comparecer às escolas inscritas no programa e analisar se os repasses foram devidamente aplicados na alimentação dos alunos, verificando ainda se foram adquiridas as quantidades necessárias de merenda e se os produtos adquiridos eram de boa qualidade. Além disso, o auditor deve confirmar se a merenda escolar está efetivamente sendo consumida pelos alunos.

Ainda na etapa do planejamento, de acordo com o Manual, é necessária a ida às empresas participantes da licitação a fim de verificar a veracidade das informações constantes no processo. Ao entrevistar um dos supostos concorrentes este afirmaria que o logotipo constante na proposta do processo não é o de sua empresa além de negar a participação no convite.

Com as etapas do Manual até então analisadas já seria possível a detecção das fraudes nas licitações para aquisição de alimentos no município de Davinópolis. Porém, a fiscalização deveria efetuar as demais etapas elencadas no Manual a fim de certificar-se das informações já obtidas e confirmar a existência ou não de demais indícios de fraudes.

Sintetizando a análise das fraudes levantadas pela Controladoria Geral da União no município de Davinópolis / MA, o Quadro 2 apresenta as etapas que plotariam as fraudes.

Município de Davinópolis / MA	
Fraude	Etapas do Manual que plotam as fraudes
Irregularidades em processos licitatórios para aquisição de alimentos.	<p>Levantamento de Auditoria</p> <p>Análise Preliminar do Objeto da Auditoria: - Planejamento (Diretrizes, Prioridades Objetivos e Metas).</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Autorização de licitação irregular.</i> • <i>Editais</i> • <i>Ausência de autorização para o processo licitatório.</i> • <i>Ausência de portaria e designação dos membros da comissão.</i> • <i>Documentação dos concorrentes irregular</i> • <i>Propostas forjadas</i> • <i>Empresa vencedora com proposta idêntica à de outro participante</i> <p>População-Alvo</p>

Quadro 2 – Município de Davinópolis/ MA

4.2 Amaporã – Paraná

A Controladoria Geral da União no Relatório de Fiscalização do 8º sorteio relatou os seguintes problemas detectados na cidade de Amaporã:

Filha do prefeito presta serviço de fisioterapia sem comprovar o serviço: o Ministério da Saúde repassou ao município R\$ 57,4 mil, para execução do Programa Saúde da Família. Foram pagos R\$ 7.300,00, de janeiro a dezembro de 2003, por serviços prestados e aluguel de equipamentos de fisioterapia para Ana Cláudia Pupio, filha do prefeito. Os documentos relativos a tais pagamentos não apresentavam boletim ou relatório de produção, nem a solicitações de serviços prestados evidenciando que as despesas careciam de comprovação de que os serviços foram efetivamente realizados. Para a contratação destes serviços, a prefeitura realizou uma licitação convite, da qual compareceram três interessados, sendo vencedora Ana Cláudia Pupio, pelo critério de menor preço. O instrumento convocatório da licitação apresentou i,propriedades quanto à sua elaboração, em descumprimento ao artigo 40 da Lei nº 8.666/93, deixando de explicitar a quantidade de atendimentos mínimos para os serviços, somente fixando a carga horária de 20 horas semanais. Não havia, também, a exigência de um número mínimo de atendimentos a serem executados no mês, tão pouco da apresentação de boletins de produção ou de qualquer comprovante da prestação do serviços (CGU, Síntese dos Relatórios de Fiscalização - 8º sorteio, 2004).

Conforme o explicitado no relatório acima, destacam-se as irregularidades:

- a) improbidades no instrumento convocatório da licitação, modalidade convite, deixando de explicitar a quantidade de atendimentos mínimos necessários, somente fixando carga horária de vinte horas semanais; descumprindo assim a Lei 8.666/93;
- b) inexistência de boletins de produção e comprovantes da prestação dos serviços;
- c) falta de comprovação das despesas (dizendo se os serviços foram efetivamente prestados).

No mesmo município foram constatadas improbidades em outro processo licitatório, conforme discorre o Relatório de Fiscalização a seguir:

Pagamento por obra não concluída e prestação de contas em atraso: o Ministério de Desenvolvimento Agrário repassou ao município R\$ 44 mil, para a construção de dois poços artesianos no Assentamento Antônio Conselheiro. A contrapartida da prefeitura era de R\$ 11 mil, mas não foi comprovado o seu pagamento. Apesar, das obras não terem sido finalizadas, a prefeitura efetuou o pagamento integral à empresa contratada. Foram, pagos R\$ 13,2 mil, por serviços não executados. A prefeitura atribui o atraso da obra ao atraso dos repasses dos recursos por parte do Ministério. Entretanto, mesmo depois do repasse efetuado e dos aditivos firmados, os prazos para conclusão das obras não foram respeitados, assim como a prestação de contas também não foi entregue.

Também foram constatadas improbidades no processo licitatório, como falta de numeração de páginas e a convocação sem especificações exigidas pela Lei nº 8.666/93. O empenho do valor repassado a empresas ocorreu em 27/06/2003, mesma data da emissão das notas fiscais que não identificavam o convênio e não continham os atestos de recebimento da obra (CGU, Síntese dos Relatórios de Fiscalização - 8º sorteio, 2004).

Para o presente trabalho, destacam-se os seguintes pontos:

- a) falta de numeração de páginas do processo licitatório;
- b) convocação em desacordo com a Lei nº 8.666/93;
- c) empenho na mesma data da emissão das notas fiscais, que não continham a descrição do convênio nem os atestos de recebimento da obra;
- d) serviço pago por obra não concluída;
- e) prestação de contas em atraso.

Estudando a fraude no município de Amaporã/ PR com base no Manual de Auditoria de Natureza Operacional do TCU, a auditoria deve inicialmente requerer à prefeitura de Amaporã a separação de toda a documentação referente ao Programa Saúde da Família e toda documentação pertinente ao processo licitatório do serviço de fisioterapia, exigindo também os boletins de produção e os comprovantes da prestação dos serviços.

Ao analisar o processo licitatório, no que se refere à sua legislação e procedimentos, seria possível perceber o descumprimento da carta convite com o artigo 40 da Lei 8.666/93, bem como a falta de explicitação da exigência do número mínimo de atendimentos mensais do referido instrumento convocatório.

No caso da presente licitação, não seriam encontrados os boletins de produção ou qualquer comprovante da prestação de serviços. Porém verificando os lançamentos devidos, encontrar-se-iam os pagamentos efetuados à fisioterapeuta, mas sem a efetiva documentação, além da constatação de que a mesma é a filha do prefeito da cidade de Amaporã.

Com as etapas do Manual cumpridas até aqui a auditoria já detectaria as irregularidades no processo licitatório, encontrando subsídios suficientes para comprovar a fraude, mas poderia ir além seguindo os demais passos de auditoria operacional explicitados no Manual podendo desta forma obter mais informações a respeito do processo.

No mesmo município, referente à fraude na construção de poços artesianos no Assentamento Antônio Conselheiro, a auditoria, com base no Manual de Auditoria de Natureza Operacional, na fase de levantamento no planejamento da análise preliminar pediria à prefeitura de Amaporã, a separação de toda a documentação necessária referente ao processo licitatório para construção dos poços artesianos.

Examinando a documentação pertinente ao processo licitatório, já seria constatado a ocorrência de improbidades como falta de numeração de páginas e a convocação sem especificações exigidas pela Lei nº 8.666/93, além de perceber que as notas fiscais foram emitidas na mesma data do empenho do processo licitatório e que tais notas não identificam o convênio e nem contém os atestos de recebimento da obra.

Sobre os lançamentos do processo, notar-se-ia também que a primeira parcela da dívida foi quitada sem seu respectivo comprovante e logo verificar-se-ia o pagamento total da obra, além de não conter em meio a documentação as prestações de contas da obra.

Ainda na fase de levantamento da auditoria, conforme o Manual, o auditor deve se deslocar até o local e levantar a necessidade do programa proposto, constatando assim que a obra não foi concluída, averiguaria então as condições em que a obra se encontra, listando os motivos de atraso desta (clima, suprimentos de materiais para a obra, falta de mão-de-obra, etc.) podendo assim ratificar que o programa não está sendo cumprido.

Seria constatado então que a população-alvo beneficiada com o projeto é de famílias carentes no abastecimento de água, isto em função da análise da própria documentação ou constatação física. Este passo também é elencado no Manual, e facilita o entendimento do objeto da auditoria.

Utilizando-se das etapas do Manual até o momento já seria possível a identificação das irregularidades da fraude. Porém, seria mais conveniente a auditoria dar continuidade em seu processo seguindo assim os demais passos propostos pelo Manual a fim de angariar mais informações e obter, se possível, mais respaldo para as conclusões.

Sintetizando a análise das fraudes levantadas pela Controladoria Geral da União no município de Amaporã / PR, o Quadro 3 apresenta as etapas que plotariam as fraudes.

Município de Amaporã / PR		
Fraude		Etapas do Manual que plotam as fraudes
Filha do prefeito presta serviço de fisioterapia sem comprovar o serviço.		Levantamento de Auditoria Análise Preliminar do Objeto da Auditoria: - Planejamento (Diretrizes, Prioridades Objetivos e Metas). <ul style="list-style-type: none"> • <i>Edital</i> • <i>Boletins de produção</i> • <i>Recibos dos serviços</i>
Pagamento por obra não concluída e prestação de contas em atraso.		Levantamento de Auditoria Análise Preliminar do Objeto da Auditoria: - Planejamento (Diretrizes, Prioridades Objetivos e Metas) <ul style="list-style-type: none"> • <i>Edital</i> • <i>Prestação de Contas</i> • <i>Obras não concluídas</i> • <i>Notas fiscais irregulares</i> - População-Alvo

Quadro 3 – Município de Amaporã/ PR

4.3 Lontra – Minas Gerais

A Controladoria Geral da União no Relatório de Fiscalização do 8º sorteio relatou os seguintes problemas detectados na cidade de Lontra:

Empresa nega participação em licitação e prefeitura paga por obras não concluídas: para construção de 32 módulos sanitários a Fundação Nacional de Saúde repassou ao município R\$ 41 mil. A prefeitura realizou uma licitação, na modalidade convite da qual participaram as empresas Radier Construções Consultoria Ind.e Comércio Ltda; ASCON Assessoria Serviços e Construções Ltda e a Construtora Quadrante Ltda, segundo documentos do processo licitatório. A construtora Quadrante negou

aos fiscais da CGU a participação em informou que se quer tomou conhecimento dessa licitação. Os fiscais constaram que a abertura e o julgamento das propostas ocorreram em 19/06/2002, e o prefeito homologou a licitação e adjudicou a Radier Construções como a vencedora em 24/06/2002, por R\$ 41 mil, valor idêntico ao disponibilizado pela Funasa. Salienta-se, ainda, que a proposta da empresa vencedora coincide em todos os itens com o orçamento elaborado pela administração municipal, que compõe um dos anexos do edital. Sobre a obra, os fiscais constataram que a prefeitura pagou integralmente o valor do contrato (R\$ 41 mil), apesar de a construtora não ter concluído os serviços.

Em outro convênio com a Funasa , para a construção de sistema de esgotamento sanitário, no valor de R\$ 70,7 mil, a prefeitura também contratou a Radier Construções, por R\$ 70 mil. Mais uma vez a empresa recebeu integralmente o pagamento sem ter concluído as obras.

A prefeitura informou que solicitará à empresa a finalização dos serviços (CGU, Síntese dos Relatórios de Fiscalização - 8º sorteio, 2004).

Destacam-se os seguintes pontos do referido relatório:

- a) documentação forjada para o processo licitatório;
- b) empresa nega participação e informa que sequer tomou conhecimento da presente licitação;
- c) homologação e adjudicação da vencedora com a proposta igual ao valor disponibilizado pela Funasa;
- d) proposta da vencedora idêntica ao orçamento da administração municipal;
- e) pagamento por obras sem a conclusão dos serviços;
- f) reincidência da construtora sagrando-se vencedora em outros processos licitatórios.

No mesmo município, conforme o Relatório de Fiscalização, detectaram-se fraudes no processo licitatório para aquisição de merenda escolar:

Indícios de fraude em licitação e uso de notas fiscais falsas na aquisição de merenda escolar: para aquisição de merenda escolar o Ministério da Educação repassou ao município R\$ 30,4 mil. A prefeitura realizou uma licitação, na modalidade Convite, da qual participaram as empresas Leopoldino Cardoso de Oliveira, Nova Magia Cereais e Confeções Ltda e Comercial Atitude Ltda, sagrando-se vencedora a Nova Magia. Foi constatado que o endereço e o proprietário das empresas Nova Magia e Leopoldino Cardoso são os mesmos. O telefone das empresas Comercial Atitude e Nova Magia é o mesmo. As três empresas estão sediadas em um raio de 50 metros, sendo que as empresas Nova Magia e Comercial Atitude estão localizadas na mesma edificação, embora em lojas diferentes. O leteiro da primeira, no entanto, ocupa a fachada do imóvel da segunda, sendo que as duas empresas estavam fechadas no momento da visita da equipe, realizada em horário comercial.

Também foram constatadas duas notas fiscais falsas, no valor total de R\$ 52,2 mil , emitidas pela Condor Empreendimento Comércio Ltda e Recon Minas Ltda , devido à inexistência de autorização específica da Secretaria do Estado da Fazenda de Minas Gerais para impressão de documento fiscal – AIDF, conforme definição pelo Regulamento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), do estado de Minas Gerais (CGU, Síntese dos Relatórios de Fiscalização - 8º sorteio, 2004).

Os principais ítems da presente fraude são:

- a) Endereço e proprietário das empresas Leopoldino Cardoso de Oliveira e Nova Magia Cereais e Confeccões Ltda são os mesmos;
- b) Telefone das empresas Nova Magia Cereais e Confeccões Ltda e Comercial Atitude Ltda é o mesmo;
- c) Empresas Nova Magia Cereais e Confeccões Ltda e Comercial Atitude Ltda situam-se em lojas diferentes, porém na mesma edificação; tanto que o letreiro da primeira ocupa a fachada da Segunda;
- d) empresas fechadas em horário comercial.

Investigando a fraude no município de Lontra/ MG em conformidade com o Manual de Auditoria de Natureza Operacional do TCU, inicialmente a fiscalização deve solicitar à prefeitura de Lontra a separação de toda a documentação referente a licitação da construção de módulos sanitários e a de construção de sistema de esgotamento, verificando as propostas das empresas envolvidas nos processos licitatórios, além do período destinado a construção dos módulos sanitários.

Estudada esta documentação, a fiscalização encontraria proposta por parte da empresa vencedora idêntica ao orçamento da administração municipal.

A observação dos lançamentos pertinentes aos processos, permite identificar a integralidade do pagamento pelas obras, ressaltando a coincidência do valor pago ser igual ao montante disponibilizado pela Funasa.

Ainda na análise da documentação, seria apurada a existência de três construtoras participantes de uma das licitações. Instigando outros programas conveniados com a Funasa. Assim a fiscalização constataria que a empresa vencedora obteve êxito em licitações anteriores.

Outra etapa do Manual é o deslocamento do auditor até o local das obras a fim de inspecionar o andamento destas. Constataria então que as obras encontram-se inacabadas e, com isso, poderia questionar os motivos da não conclusão visto que estão quitadas pela prefeitura.

Ainda nesta etapa, o auditor deve procurar os participantes das licitações a fim de confirmar a legitimidade do certame. Em entrevista a um dos supostos concorrentes, descobriria que esta empresa não participou do processo, tal assertiva esclarecida pelo seu proprietário.

Mesmo conseguindo identificar todas as irregularidades, evidenciando a fraude, com as etapas do Manual empregadas até o momento, a fiscalização deveria continuar aplicando as demais etapas propostas pelo Manual a fim de obter mais informações ampliando, se possível, os resultados da auditoria.

Ainda no município de Lontra a auditoria sujeitaria a análise a fraude na aquisição de merenda escolar, com base no Manual de Auditoria de Natureza Operacional, e solicitaria a prefeitura de Lontra toda a documentação pertinente às licitações para aquisição de merenda escolar.

Pesquisando a documentação perceberia que a prefeitura realizou uma licitação, modalidade convite, na qual participaram três empresas. Concluiria que o telefone de duas destas empresas é o mesmo e que também duas das empresas possuíam o mesmo proprietário e endereço.

O Manual destaca que na etapa seguinte o agente deve visitar os locais pertinentes ao processo, começando pelas escolas beneficiadas com o repasse do Ministério da Educação para aquisição dos alimentos, podendo certificar então se estas receberam efetivamente os repasses. Em caso afirmativo a auditoria confirmaria se os alimentos foram adquiridos de fato, se a qualidade e quantidade vieram dentro dos parâmetros estipulados no edital e se os alunos estão realmente supridos de merenda escolar.

Vistoriaria também as empresas que participaram do certame a fim de apurar a idoneidade dos dados informados pelos concorrentes da licitação e esclarecer as dúvidas levantadas até então referentes à endereços e proprietários.

Na visita às empresas a fiscalização encontraria irregularidades físicas, como por exemplo, as empresas encontrando-se vizinhas, num raio de cinquenta metros de distância uma da outra, sendo duas delas localizadas na mesma edificação. Dentro das diversidades notaria que uma das empresas utiliza a fachada da outra além de em horário comercial duas delas estarem fechadas.

Conforme o Manual, uma das etapas seria a identificação da população-alvo do processo, constatando-se então, por meio da análise da documentação e da constatação física, que nas presentes licitações a clientela em questão seriam alunos, da rede de ensino público, que se abastecem da merenda escolar em seus ambientes de estudo.

Com as constatações feitas até o momento já haveriam indícios suficientes para a comprovação de fraude. Porém, seria de mais valia continuar seguindo as etapas propostas pelo Manual a fim de angariar maiores subsídios para a auditoria.

Sintetizando a análise das fraudes levantadas pela Controladoria Geral da União no município de Lontra / MG, o Quadro 4 apresenta as etapas que plotariam as fraudes.

Município de Lontra / MG		
Fraude		Etapas do Manual que plotam as fraudes
Empresa nega participação em licitação e prefeitura paga por obras não concluídas.		Levantamento de Auditoria Análise Preliminar do Objeto da Auditoria: - Planejamento (Diretrizes, Prioridades Objetivos e Metas) <ul style="list-style-type: none"> • <i>Proposta da vencedora igual ao edital.</i> • <i>Participação de empresas forjadas.</i> • <i>Indícios de favorecimento ilícito de participante.</i> • <i>Obra não concluída.</i> • <i>Serviço pago sem término da obra.</i>
Indícios de fraude em licitação e uso de notas fiscais falsas na aquisição de merenda escolar.		Levantamento de Auditoria Análise Preliminar do Objeto da Auditoria: - Planejamento (Diretrizes, Prioridades Objetivos e Metas, Acompanhamento) <ul style="list-style-type: none"> • <i>Endereços iguais de empresas distintas</i> • <i>Cadastrros semelhantes</i> • <i>Mesmo quadro societário das participantes</i> • <i>Empresas fechadas em horário comercial</i> • <i>Notas fiscais irregulares</i> - População-Alvo

Quadro 4 – Município de Lontra/ MG

4.4 Itaberaba – Bahia

A Controladoria Geral da União no Relatório de Fiscalização do 8º sorteio relatou os seguintes problemas detectados na cidade de Itaberaba:

Empresa nega participação em licitação: varias empresas negaram aos fiscais que tivessem participado de licitações realizadas pela prefeitura. Existem indícios de que os processos licitatórios apresentados pela prefeitura sejam forjados, como é o caso da Livraria e Papelaria Tende Tudo, que negou a participação no convite 016/2003,

de 22/01/2003, no valor de R\$ 16.590,00. A empresa também afirmou que as notas fiscais apresentadas pela prefeitura foram clonadas e que não foi beneficiada por nenhum pagamento neste valor.

Também foi constatado que as empresas J.C.Com.de Combustíveis Ltda e Oliveira e Fraga Com. de Combustíveis Ltda vencedora da licitação convite nº 110/2003, de 18/07/2003, no valor de R\$ 54,7 mil, funcionam no mesmo endereço.No cadastro da Secretaria da Fazenda da Bahia consta que a empresa Oliveira Fraga está na situação cadastral suspensa desde 30/07/2003, tendo encerrado suas atividades a partir desta data. Apesar disto as propostas do certame foram julgadas no dia 29/07/2003, e a ordem de compra emitida em 30/07/2003.

Já a empresa J.C Gama, cujo nome de fantasia é Posto Gama, e uma das participantes da licitação, iniciou suas atividades somente em 01/08/2003, e jamais poderia estar habilitada a participar de uma licitação que teve início em 18/07/2003 e encerramento em 29/07/2003. Consta que o Posto de Combustíveis da empresa Oliveira Fraga, fora arrendado para a J.C.Gama desde maio 2003 (CGU, Síntese dos Relatórios de Fiscalização - 8º sorteio, 2004).

Salientam-se os seguintes pontos:

- a) várias empresas negam a participação em licitações realizadas pela prefeitura ;
- b) indícios de que a prefeitura tenha forjado os processos licitatórios;
- c) empresa afirma que não recebeu nenhum valor e que suas notas fiscais foram clonadas;
- d) postos de gasolina participantes de licitação, funcionam no mesmo endereço;
- e) empresa cadastralmente não existia na data da licitação;
- f) das participantes, duas encontram-se vinculadas ao mesmo proprietário, devido à arrendamento feito dois meses antes da licitação.

Ainda no mesmo relatório de auditoria do município de Itaberaba têm-se:

Funcionário assinava processos licitatórios a pedido da coordenadora do Fundo Municipal de Saúde: um dos membros da Comissão de Permanente de Licitação da prefeitura declarou que nunca participou das reuniões de julgamentos dos processos licitatórios e que assinava os processos a pedido da coordenadora do Fundo Municipal de Saúde e presidente da comissão de licitação nos exercícios de 2002 e 2003. Segundo a informação do membro da Comissão, na presidente justificava que os processos assinados eram encaminhados para o Tribunal de Contas dos Municípios, e que já estavam concluídos (CGU, Síntese dos Relatórios de Fiscalização - 8º sorteio, 2004).

Conforme citado acima, aponta-se:

- a) membro da Comissão Permanente de Licitação não participa de reuniões de julgamentos de processos licitatórios ;
- b) o mesmo membro assina os processos já concluídos a pedido da coordenadora do Fundo Municipal de Saúde e presidente da Comissão de Licitação.

No mesmo município ocorreu ainda a seguinte fraude:

Indícios de favorecimento às empresas do irmão do prefeito e do sogro do Ex-Secretário Municipal de Saúde: os fiscais analisaram dez licitações realizadas pela prefeitura, em 2002 e 2003, para compra combustível dos veículos da Secretaria Municipal de Saúde, no valor de R\$ 207,2 mil, e constataram que nos convites de nº 51/02, 143/02, 175/02 e 11/03, 43/03, 56/03, 79/03 e 98/03, os valores das propostas das empresas são iguais, tanto no campo valor global quanto nos itens. Ainda assim, a empresa Oliveira Fraga foi a vencedora em praticamente todos os convites. Ressalte-se que, também, que a empresa é do sogro do ex-secretário Municipal de Saúde. Em 2002 e 2003, a Secretaria pagou à empresa Oliveira Fraga R\$ 264,9 mil. Também existem indícios de que a empresa do irmão do prefeito, a JAM Casa Bahia Movéis e Eletrodomésticos, foi favorecida na licitação nº 004/03, pois apesar de ter apresentado o valor superior às outras participantes sagrou-se vencedora do certame. A empresa JAM tem como um dos sócios o irmão do prefeito; outro sócio Carlos Alberto Nascimento dos Santos, também é sócio de outra empresa participante do certame (CGU, Síntese dos Relatórios de Fiscalização - 8º sorteio, 2004).

Conforme exposto, ressalta-se como pontos principais:

- a) dentre dez licitações realizadas pela prefeitura a mesma empresa saiu vitoriosa na maioria delas;
- b) os valores das propostas das empresas participantes são iguais;
- c) existe possível favorecimento nas licitações devido a vínculo familiar;
- d) empresa vence certame mesmo apresentando valor superior às demais participantes;
- e) existe vínculo entre duas empresas participantes das licitações devido possuírem mesmo sócio.

Examinando as fraudes para aquisição de materiais de expediente e combustíveis em conformidade com o Manual de Auditoria de Natureza Operacional do TCU, a fiscalização deve solicitar à prefeitura de Itaberaba a separação de toda a documentação das respectivas licitações para a aquisição de tais bens.

Depois de estudada a documentação constatar-se-ia que duas das empresas participantes de licitações para aquisição de combustível situam-se no mesmo endereço e foram vencedoras de outros editais públicos de convocação.

Ainda na análise das situações cadastrais, juntamente com a documentação legal exigida haveria o certificado do CNPJ (Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas) com o qual a auditoria poderia verificar que uma das empresas cadastralmente não existia na data da concorrência não podendo assim ter participado do certame.

Seria possível também constatar, ao analisar a cópia da última alteração do contrato social, que duas das empresas possuem o mesmo quadro societário, visto que uma estaria arrendada pela outra.

A etapa seguinte, proposta pelo Manual, é a verificação do material de expediente adquirido, quanto a qualidade e a suficiência para execução das atividades rotineiras da prefeitura, bem como se a quantidade de combustível consumido é compatível ao consumo da frota existente.

Ainda nesta etapa, a fiscalização deve contatar as empresas participantes da licitação a fim de certificar-se da legitimidade das mesmas, ratificando os dados e fatos das referidas licitações.

Na licitação para aquisição de material de expediente, pela entrevista com o dono de umas das empresas concorrentes, ficaria comprovado por meio da alegação dele que a empresa não teria participado do certame, além da alegação de que a nota fiscal apresentada não pertence à empresa em questão, sendo considerada nota fiscal clonada e não recebendo o proprietário nenhum valor a seu benefício.

A fiscalização deve visitar também os postos de gasolina concorrentes das licitações, confirmando desta maneira que um dos postos é arrendado por outro também participante da referida licitação, concluindo então que possuem mesmos sócios.

Seguindo no Manual, a etapa posterior é a identificação da população-alvo do processo, sendo na presente licitação os próprios funcionários municipais, pois o consumo será feito diretamente por eles durante a execução dos seus trabalhos.

A fiscalização deve realizar, conforme propõe uma das fases do Manual, uma avaliação dos gestores da prefeitura, verificando se na prefeitura de Itaberaba há uma hierarquia de cargos definidos conforme sua capacitação e se os colaboradores são cientes de suas responsabilidades engajados em suas funções.

No caso da prefeitura de Itaberaba, a auditoria identificaria, no momento da avaliação dos gestores, que há na prefeitura uma comissão permanente de licitação. Neste momento, poderia ser aplicada uma das ferramentas expostas no Manual conhecida como Modelo do Marco Lógico, vindo a auxiliar esta identificação.

Utilizando o Marco Lógico, a auditoria deparar-se-ia com o relato de um dos membros da comissão o qual delataria improbidades como a assinatura por parte dele de licitações a mando da coordenadora do Fundo Municipal de Saúde, podendo também tornar-se objeto de auditoria as licitações assinadas por este membro da Comissão.

Com os passos, constantes no Manual, seguidos pela fiscalização até o momento já seria possível comprovar a fraude em questão. No entanto, visando uma investigação mais completa deviriam ser aplicadas as demais etapas propostas pelo Manual.

Em relação a última fraude elencada no município de Itaberaba, a auditoria também pediria à prefeitura a separação dos processos licitatórios referentes à aquisição de combustível para a Secretaria Municipal de Saúde, juntamente com o Manual de Auditoria de Natureza Operacional.

Ao analisar dez das licitações modalidade convite, constatar-se-ia que os valores das propostas das concorrentes são iguais no que tange o bem e os valores por elas ofertados e apesar disso uma das concorrentes sagrou vitoriosa na maioria delas. Destacando-se ainda que a empresa que venceu a maioria das licitações tem como proprietário o sogro do ex-secretário Municipal de Saúde.

Continuando a sua análise a auditoria encontraria outro indício de nepotismo ao apurar que uma determinada empresa, ofertando valor superior ao das demais concorrentes, obteve êxito em processo licitatório; depurando a licitação com maior atenção verificaria que o irmão do prefeito compõe o quadro societário juntamente com outro integrante que possui também participação em outra empresa concorrente.

Cumprindo as etapas do Manual até o momento já seria possível, como visto, a detecção de irregularidades suficientes para comprovar a fraude. Porém, se a auditoria continuar seguindo as demais etapas listadas no Manual poderá vir a conseguir mais subsídios para a comprovação da fraude.

Sintetizando a análise das fraudes levantadas pela Controladoria Geral da União no município de Itaberaba / BA, o Quadro 5 apresenta as etapas que plotariam as fraudes.

Município de Itaberaba / BA		
Fraude		Etapas do Manual que plotam as fraudes
Empresa nega participação em licitação.		<p>Levantamento de Auditoria</p> <p>Análise Preliminar do Objeto da Auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Planejamento (Diretrizes, Prioridades Objetivos e Metas). • <i>Indícios de participação de empresas forjadas pela prefeitura.</i> • <i>Notas fiscais clonadas.</i> • <i>Participante com situação suspensa na data do edital.</i> • <i>Empresa participa de licitação sem estar em situação regular</i> • <i>Mesmo quadro societário de participantes</i>
Funcionário assinava processos licitatórios a pedido da coordenadora do Fundo Municipal de Saúde.		<p>Levantamento de Auditoria</p> <p>Análise Preliminar do Objeto da Auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Desempenho dos gestores • <i>Denúncia de irregularidades na comissão de licitações do presente município por parte de um dos membros da comissão.</i> <p>Marco Lógico</p>
Indícios de favorecimento às empresas do irmão do prefeito e do sogro do Ex-Secretário Municipal de Saúde		<p>Levantamento de Auditoria</p> <p>Análise Preliminar do Objeto da Auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Planejamento (Diretrizes, Prioridades Objetivos e Metas, Acompanhamento). • <i>Mesma empresa vencendo diversos certames</i> • <i>Propostas iguais entre as concorrentes</i> • <i>Empresa vencedora com proposta de maior valor</i> • <i>Quadros societários semelhantes em distintas empresas</i> • <i>Indícios de nepotismo de empresas vencedoras</i>

Quadro 5 – Município de Itaberaba/ BA

5 CONCLUSÃO

A revisão realizada sobre as Leis das Licitações permitiu identificar a complexidade e importância das licitações em matéria administrativa, visto a mesma ser elevada a um princípio constitucional que obriga a administração pública a cumpri-lo.

Observou-se ainda, durante o desenvolvimento deste trabalho, que as fraudes não são um problema da atualidade, remontando-se assim ao início das civilizações; e que se disseminaram pelo mundo das mais diversas formas.

Constatou-se também que as fraudes evoluíram e foram aperfeiçoadas conforme o progresso mundial e tecnológico, encontrando espaço em diversos meios, alastrando-se principalmente em meio à administração pública, objeto deste trabalho, atingindo assim os mais diversos escalões governamentais da atualidade.

Estudando o Conceito de Auditoria foi possível entender que esta está subdividida em três tipos, sendo a Auditoria Operacional a base do presente trabalho. Por meio da Auditoria Operacional demonstrou-se que a finalidade desta é a avaliação da efetividade e economicidade, em função do acompanhamento das atividades dos órgãos.

No Brasil, a Constituição Federal, dentre outras competências, incumbiu ao TCU realizar Auditorias Operacionais em todas as esferas beneficiadas com recursos públicos, auxiliando desta forma o Congresso a desempenhar seu papel referente à fiscalização.

Para desempenhar esta função foi visto que o Tribunal de Contas da União criou o Manual de Auditoria de Natureza Operacional, o qual contém as etapas para a realização de auditorias operacionais de forma sistemática.

Da análise da Auditoria Operacional levando-se em conta cada etapa contida no Manual de Auditoria de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União ante as fraudes em processos licitatórios selecionados, concluiu-se que o Manual é eficaz no seu objetivo, desde que cada etapa seja seguida com a fidelidade que merece cada procedimento.

Constatou-se que tal resultado deve-se ao fato de que cada etapa foi atenciosamente estruturada pelos seus idealizadores, pois cada etapa esta munida de precauções, sendo estas primordiais em uma auditoria operacional.

Verificou-se também que nas fraudes em licitações analisadas, as irregularidades dos processos seriam plotadas no início da investigação, na etapa de levantamento de auditoria, especificamente no levantamento da Análise Preliminar da Auditoria, e em uma das fraudes teria que ser utilizada a ferramenta conhecida como Marco Lógico para a sua evidenciação.

Admitindo-se que a amostragem foi restrita as licitações, vale indicar que os métodos contidos no Manual de Auditoria Operacional da União são úteis na detecção de outros tipos de fraudes, não se restringindo somente a processos licitatórios, assunto que poderá ser abordado por outros trabalhos.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 592 p.
- BARRET, S; WILLIAN, T. J. Conceito de fraude. In: Geocities. 2002. Disponível em: <<http://www.geocities.com/quackwatch/quackdef2.html>>. Acessado em: 24 fev.2007.
- ATTIE, Willian. **Auditoria**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998. 476 p.
- BOYNTON, Willian C; JOHNSON, N. Raymond; KELL, Walter G. **Auditoria**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 982 p.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988: atualizada até a Emenda Constitucional n. 20, de 15-12-1998. 1. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002. 504 p.
- BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Relatório de auditoria do 8º sorteio: município de Amaporã**. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Imprensa/Arquivos/2004/relatorios/sorteio8_pr_amapora.pdf>. Acesso em: 03 fev.2007.
- BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Relatório de auditoria do 8º sorteio: município de Davinópolis**. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Imprensa/Arquivos/2004/relatorios/sorteio8_ma_davinopolis.pdf>. Acesso em: 03 fev.2007.
- BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Relatório de auditoria do 8º sorteio: município de Itaberaba**. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Imprensa/Arquivos/2004/relatorios/sorteio8_ba_itaberaba.pdf>. Acesso em: 03 fev.2007.
- BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Relatório de auditoria do 8º sorteio: município de Lontra**. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Imprensa/Arquivos/2004/relatorios/sorteio8_mg_lontra.pdf>. Acesso em: 03 fev.2007.
- BRASIL. Lei n.200, de 25 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre a organização da Administração Federal**, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Decreto-Lei/Del0200.htm>>. Acesso em: 03 fev. 2007.
- BRASIL. Lei n.1070, de 02 de março de 1994. **Regulamenta o art. 3º da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991**, que dispõe sobre contratações de bens e serviços de informática e automação pela Administração Federal, nas condições que especifica e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/decreto/D1070.htm>>. Acesso em: 03 fev. 2007.

BRASIL. Lei n.2300, de 21 de novembro de 1986. **Dispõe sobre licitações e contratos da Administração Federal e dá outras providências.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del2300-86.htm>>. Acesso em: 03 fev. 2007.

BRASIL. Lei n 2.926, de 14 de maio de 1862. **Regulamento para as arrematações dos serviços a cargo do Ministério da Agricultura, Comércio e Obras Públicas.** Disponível em: <<http://www.conlicitacao.com.br/historia/decreto2926.php>>. Acesso em: 08 jul 2007.

BRASIL. Lei n 3931, de 19 setembro de 2001. **Regulamenta o Sistema de Registro de Preços previsto no art. 15 da Lei nº 8.666**, de 21 de junho de 1993, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto/2001/D3931htm.htm> >. Acesso em: 08 jul 2007.

BRASIL. Lei n.3555, de 08 de agosto de 2000. **Aprova o Regulamento para a modalidade de licitação denominada pregão**, para aquisição de bens e serviços comuns. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/decreto/D3555.htm>. Acesso em: 08 jul 2007.

BRASIL. Lei n.4342, de 23 de agosto de 2003. **Altera dispositivos do Decreto nº 3.931, de 19 de setembro de 2001**, que regulamenta o Sistema de Registro de Preços previsto no art. 15 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4342.htm>. Acesso em: 08 jul 2007.

BRASIL. Lei n.4536, de 28 de janeiro de 1922. **Código de Contabilidade Pública da União de 1922.** Disponível em: <<http://www.conlicitacao.com.br/historia/decreto4536.php>>. Acesso em: 08 jul 2007.

BRASIL. Lei n.5450, de 31 de maio de 2005. **Regulamenta o pregão, na forma eletrônica**, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. Disponível em: < http://licitacao.uol.com.br/adm/img_upload/li_leg141.pdf>. Acesso em: 08 de jul 2007.

BRASIL. Lei n.5456, de 20 de junho de 1968. **Dispõe sobre a aplicação aos estados e municípios das normas relativas às licitações previstas no decreto lei 200 de 1967**, que dispõe sobre a organização da administração federal, Estabelece Diretrizes Para A Reforma Administrativa e da Outras Providencias. Disponível em:< <http://www6.senado.gov.br/sicon/ListaReferencias.action?codigoBase=1&codigoDocumento=36246>>. Acesso em: 08 de jul 2007.

BRASIL. Lei n.5504, de 05 de agosto de 2005. **Estabelece a exigência de utilização do pregão, preferencialmente na forma eletrônica**, para entes públicos ou privados, nas contratações de bens e serviços comuns, realizadas em decorrência de transferências voluntárias de recursos públicos da União, decorrentes de convênios ou instrumentos congêneres, ou consórcios públicos. Disponível em: <http://licitacao.uol.com.br/adm/img_upload/li_leg143.pdf>. Acesso em: 08 de jul 2007.

BRASIL. Lei n.8.666, de 21 de junho de 1993. **Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal**, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L8666cons.htm>>. Acesso em: 31 jan. 2007.

BRASIL. Lei n.10.520, de 17 de julho de 2002. **Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal**, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências Disponível em: <<http://www.conlicitacao.com.br/historia/lei10520.php>>. Acesso em: 31 jan. 2007.

BRASIL. Portaria n.144, de 28 de abril de 1998. **Aprova o Manual de Auditoria de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União**. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/publicacoes/SGS-SA/Portarias/PRT2000-144.DOC> >. Acesso em: 08 de jul 2007.

BRASIL. Portaria n.222, de 28 de abril de 1998. **Aprova o Manual de Desempenho do Tribunal de Contas da União**. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/publicacoes/SGS-SA/Portarias/PRT1998_222.DOC >. Acesso em: 08 de jul 2007.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria de Natureza Operacional**. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. 116 p.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de auditoria: Marco Lógico**. Brasília: TCU, Secretaria de fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2001. 26 p.

BRASIL. Secretária da Administração Federal: **Tabela de critérios de escolha da modalidade de licitações**. Disponível em: <<http://www.rcc.com.br/MAIS/rcclegal/limites.aspx>>. Acessado em: 07 fev. 2007.

CERVO, Amado Luiz; Bervian, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002. 176 p.

DI PIETRO, Maria Sylvia Z. **Direito administrativo**.19. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 823 p.

GASPARINI, Diogenes. **Direito administrativo**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. 869 p.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991. 195 p.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3.ed.São Paulo: Atlas, 1996. 176 p.

GIL, Antonio de Loureiro. **Auditoria de negócios**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 285 p.

JUND, Sérgio. **Administração, orçamento e contabilidade pública: teoria e questões**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006. 920 p.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 220 p.

LIMA. S.da. **Mais dez servidores afastados**. Correio Braziliense, Brasília, 25 de maio de 2004. Disponível em: <<http://clipping.planejamento.gov.br/Noticias.asp?NOTCod=125016>>. Acessado em: 20 fev.2007.

MONITOR DAS FRAUDES. **Introdução ao mundo das fraudes.** Disponível em: <<http://www.fraudes.org/showpage1.asp?pg=2>>. Acessado em: 14 mar.2007.

O. E SILVA, Cassandra R. **Guia prático de metodologia e organização de projetos de pesquisa.** Fortaleza. Disponível em: <http://www.cefet-ce.br/Pesquisa/dippg/metodologia/Metodologia%20e%20Organiza%20E7%E3o%20de%20pesquisa_apostila.pdf>. Acessado em: 05 fev.2007.

OLIVEIRA, A. M. **Controle de auditoria governamental:** com enfoque em auditoria operacional. 1996. Monografia - Escola de Administração Fazendária. Brasília. Disponível em:<http://www.stn.fazenda.gov.br/Premio_TN/IPremio/control/MHsiafp2PTN/OLIVEIRA_Alci_Malaquias.pdf>. Acessado em: 05 fev.2007.

SILVA, Lino M. **Contabilidade governamental:** um enfoque administrativo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 383 p.

TREVISAN, M. et al. **O combate à corrupção nas prefeituras do Brasil.** 2. ed. São Paulo: Ateliê, 2003. 77 p.

WIKIPÉDIA. **Corrupção política** In: Dicionário eletrônico. Brasil: 2007. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Corrup%C3%A7%C3%A3o_pol%C3%ADtica>. Acessado em: 20 fev.2007.