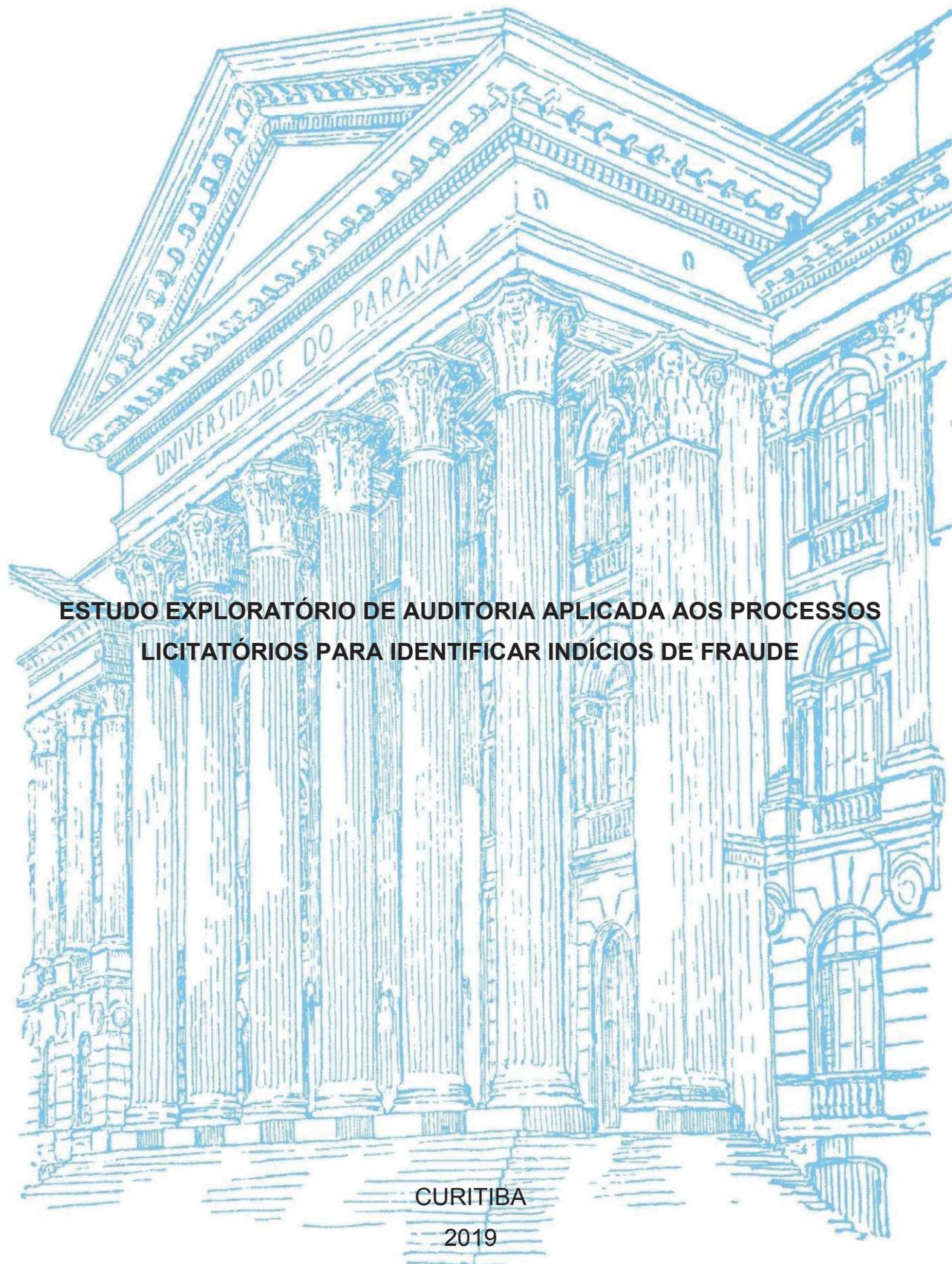


UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

ANDERSON QUEIROZ LINO



**ESTUDO EXPLORATÓRIO DE AUDITORIA APLICADA AOS PROCESSOS
LICITATÓRIOS PARA IDENTIFICAR INDÍCIOS DE FRAUDE**

CURITIBA

2019

ANDERSON QUEIROZ LINO

**ESTUDO EXPLORATÓRIO DE AUDITORIA APLICADA AOS PROCESSOS
LICITATÓRIOS PARA IDENTIFICAR INDÍCIOS DE FRAUDE**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em MBA – Auditoria Integral

Orientador: Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe

CURITIBA

2019

TERMO DE APROVAÇÃO

ANDERSON QUEIROZ LINO

ESTUDO EXPLORATÓRIO DE AUDITORIA APLICADA AOS PROCESSOS LICITATÓRIOS PARA IDENTIFICAR INDÍCIOS DE FRAUDE

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de Especialização em Auditoria Integral, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná. Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe
Orientador – Departamento de Ciências Contábeis – UFPR

Prof. XXXXXXXXXXXX
Departamento de XXXXXXXXXXXX

Prof. XXXXXXXXXXXX
Departamento de XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Prof. XXXXXXXXXXXX
Departamento de XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

DEDICATÓRIA

Dedico esta monografia à memória do meu amado pai, Antônio Lino, um homem bom, que era sério quando precisava ser e divertido quando deveria ser, simples, mas que criou os filhos com muita dedicação, carinho, bons exemplos e muito, muito amor.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Deus, pela saúde e sabedoria para desenvolver esse trabalho.

A minha amada esposa Vanessa e filhos Lorena e Murilo por entenderem minhas ausências nos dias de sábados.

À minha mãe Maria por sempre me apoiar em tudo que faço.

À minha querida irmã Silmara por ser a melhor irmã do mundo.

Aos meus colegas de pós-graduação.

Ao professor Blênio Cezar Severo Peixe por toda ajuda e mentoria na elaboração deste trabalho.

Agradeço também a todos que de alguma forma contribuíram para a realização deste estudo.

"Sempre que você vir uma pessoa de sucesso, você sempre verá as glórias, nunca os sacrifícios que os levaram até ali"

Vaibhav Shah

RESUMO

São inúmeros os indícios encontrados para burlar as licitações e desviar recursos públicos. Dentre estes indícios citam-se as fraudes mais comuns identificados nos procedimentos licitatórios na administração pública direta e indireta, em todas as suas esferas governamentais. O presente trabalho teve por objetivo analisar indícios de fraude em processos licitatórios utilizando a aplicação das ferramentas de auditoria. Para realizar este estudo utilizou-se de pesquisa: exploratória, descritiva, bibliográfica, documental e de natureza qualitativa. Como técnica, a licitação desenvolve-se a partir de uma sequência ordenada de práticas vinculantes tanto para a administração pública quanto para os licitantes e propicia iguais chances a cada um dos interessados. A aplicação da ferramenta de auditoria é fundamental para detectar a existência de erros ou fraudes nos processos licitatórios. Neste sentido, deve-se analisar o controle interno, observando as circunstâncias ou fenômenos que contribuem para ocorrências de fraudes. Os resultados do estudo apontam para os indícios de fraudes, considerando pesquisa bibliográfica, levantamento junto aos órgãos de controles do tribunal de contas do Estado do Paraná e da União. Além de outros achados que contribuem fortemente para identificação de fraudes em licitação realizadas em prefeituras, empresas públicas, considerando os órgãos da direta e indireta das esferas administrativas. Desta forma, a auditoria reveste-se de ferramenta cujo objetivo principal é garantir resultados das boas práticas na gestão da coisa pública. Portanto, o estudo apresentado reforça a importância da auditoria no controle dos procedimentos licitatórios.

Palavras-chave: Auditoria, Processos Licitatórios, Indícios de Fraude, Administração Pública.

ABSTRACT

There are numerous indications that have been found to circumvent bids and divert public resources. Among these indications are the most common frauds identified in the bidding procedures in the direct and indirect public administration, in all its governmental spheres. The present work aimed to analyze evidence of fraud in bidding processes using the application of audit tools. To perform this study we used research: exploratory, descriptive, bibliographic, documentary and of a qualitative nature. As a technique, the bidding process develops from an orderly sequence of binding practices for both public administration and bidders and provides equal chances to each stakeholder. The application of the audit tool is essential to detect the existence of errors or fraud in the bidding processes. In this sense, one must analyze the internal control, observing the circumstances or phenomena that contribute to occurrences of frauds. The results of the study point to indications of fraud, considering bibliographical research, a survey with the organs of control of the court of accounts of the State of Paraná and the Union. In addition to other findings that contribute strongly to the identification of frauds in bidding carried out in prefectures, public companies, considering the direct and indirect organs of the administrative spheres. In this way, the audit is a tool whose main objective is to guarantee results of good practices in the management of public affairs. Therefore, the study presented reinforces the importance of auditing in the control of bidding procedures.

Keywords: Audit, Bidding Processes, Evidence of Fraud, Public Administration.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	CONTEXTO E PROBLEMA	11
1.2	OBJETIVOS	12
1.3	Objetivos Gerais.....	12
1.4	Objetivos Específicos	12
2	METODOLOGIA DA PESQUISA	14
2.1	TIPOLOGIA QUANTO À ABORDAGEM DO OBJETIVO	14
2.2	TIPOLOGIA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS DA PESQUISA	14
2.3	TIPOLOGIA QUANTO À abORDEGEM DO PROBLEMA DE PESQUISA .	16
2.4	COLETA DE DADOS E INFORMAÇÕES	16
3	DESENVOLVIMENTO DA MONOGRAFIA	17
3.1	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	17
3.2	ORIGEM DA Licitação.....	18
3.3	PRINCIPIOS ORIENTADORES DAS LICITAÇÕES	19
3.4	FLUXO DO PROCESSO LICITATÓRIO	20
3.5	MODALIDADE DE LICITAÇÃO	21
3.5.1	Concorrência	22
3.5.2	Tomada de Preço	22
3.5.3	Convite	23
3.5.4	Concurso	23
3.5.5	Leilão	24
3.5.6	Inexigibilidade de Licitação	24
3.5.7	Dispensa de Licitação.....	25
3.5.8	Pregão	25
3.6	TIPOS DE LICITAÇÃO.....	26
3.7	DOS CRIMES EM LICITAÇÕES	27
3.8	AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO	29
3.8.1	Auditoria	31
3.8.2	Auditoria Externa	32
3.8.3	Auditoria Interna	33
3.8.4	Perfil do auditor.....	34
3.8.5	Conceito de Fraude	35
3.8.6	Tipos de Fraudes em Licitações.....	37
3.8.7	Triângulo da Fraude	40
3.8.8	Perfil do Fraudador	43

3.8.9	Como Combater a Fraude	47
3.8.10	Responsabilidade do Auditor em Fraudes	48
3.8.11	Indicação de Fraude ou Erro	49
3.8.12	Jurisprudências – Fraudes em Licitações.....	49
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS	52
	REFERÊNCIAS.....	54

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

O setor de licitações e contratos na Administração representa, por suas características, um grande desafio aos agentes públicos, também para o responsável pelo controle e auditoria. Devido à complexidade das regras legislativas estabelecidas e a jurisprudência exige-se dos gestores uma enorme atenção quanto ao objetivo de conduzir o processo dentro dos princípios legais evitando-se, desta forma, as fraudes. A atividade administrativa está sujeita aos controles externo e interno, ou seja, também é efetuado pela própria Administração Pública, tendo em vista seu poder de autotutela.

Segundo Dromi¹ (1975, citado por DI PIETRO, 2017, p.455), “pode-se definir a licitação como o 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 de contrato”.

Pode-se conceituar “licitação” da seguinte forma:

Procedimento administrativo pelo qual uma pessoa governamental, pretendendo alienar, adquirir ou locar bens, realizar obras ou serviços, outorgar concessões, permissões de obra, serviço ou de uso exclusivo de bem público, segundo condições por ela estipuladas previamente, convoca interessados na apresentação de propostas, a fim de selecionar a que se revele mais conveniente em função de parâmetros antecipadamente estabelecidos e divulgados. (MELLO, 2009, p.519).

Segundo a Lei 8.666/1993, que é nossa lei mais abrangente de normas gerais sobre licitações e contratos administrativos, são modalidades de licitação²: Concorrência; Tomada de Preços; Convite; Concurso; e Leilão.

De acordo com o Art. 90 da Lei 8.666/1993:

Frustrar ou fraudar, mediante ajuste, combinação ou qualquer outro expediente, o caráter competitivo do procedimento licitatório, com o intuito de obter, para si ou para outrem, vantagem decorrente da adjudicação do objeto da licitação: Pena - detenção, de 2 (dois) a 4 (quatro) anos, e multa.

¹ DROMI, José Roberto. *La licitación pública*. Buenos Aires: Astrea, 1975.

² Lei 8.666/1993, Art. 22.

Para Brasileiro (2015, p.13), “todas as organizações estão sujeitas a riscos de fraude. Grandes fraudes levaram a ruína organizações inteiras, perdas de investimento massivas, custos legais significantes, encarceramento de indivíduos chave e a erosão da confiança nos mercados de capitais”.

Segundo Santos e Souza:

Apesar de a legislação de licitações (especialmente as Leis nºs 8.666/93 e 10.520/93) procurar, com riqueza de detalhes, regulamentar os processos de compras, obras e serviços, não são raros os casos de má administração, de licitações montadas, simuladas, direcionadas, fracionadas, conluio, contratação direta indevida, sobrepreço, superfaturamento, entre outros, indicando que a Administração Pública está vulnerável a essas condutas fraudulentas. (SANTOS; SOUZA, 2018, p.19).

Desta forma, “cabe à auditoria interna fornecer à alta administração e órgãos de governança a avaliação objetiva e independente quanto à eficácia dos controles internos, da gestão de risco e da governança. Espera-se que a auditoria interna da organização avalie periodicamente se a estrutura de controle de fraude e corrupção está adequada e funciona de forma econômica e eficaz. Entretanto, é cada vez mais aceito que a avaliação de risco de fraude e corrupção deva ser uma função da gestão e que a função de auditoria interna deva continuar suficientemente independente para ser capaz de desempenhar objetivamente seu papel de avaliar controles internos”. (TCU, 2010, p.21).

Como analisar indícios de fraude em processos Licitatórios utilizando a aplicação das ferramentas de auditoria?

1.2 OBJETIVOS

1.3 OBJETIVOS GERAIS

Analisar indícios de fraude em processos Licitatórios utilizando a aplicação das ferramentas de auditoria

1.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- (a) Levantar as modalidades de Licitação conforme legislação vigente;
- Mapear o fluxo de processos licitatórios na administração pública;

- (b) Identificar os principais indícios de fraude em processos licitatórios por meio da auditoria, considerando os documentos disponíveis nos tribunais de contas e outros órgãos.

1.3 JUSTIFICATIVA

O processo licitatório é a ferramenta que a Administração Pública utiliza para selecionar a empresa que prestará os serviços ou fornecerá os materiais, selecionando as propostas mais vantajosas em relação à técnica e ao preço.

As fraudes em licitações têm sido amplamente discutidas no Brasil, questionadas por toda a sociedade e por profissionais da área de auditoria e de outras do conhecimento humano. Desta forma é importante demonstrar quais são os tipos de fraudes que ocorrem nos procedimentos licitatórios e as ferramentas que a auditoria possui para ajudar os gestores a combater esse tipo de ilícito.

Para Santos e Souza (2018, p.19), “considerando, portanto, que o procedimento licitatório é o antecedente compulsório de toda contratação administrativa, percebe-se que as fraudes nas licitações estão na contramão da tutela do interesse público, demandando, assim, um maior controle da atuação estatal contratante. Não coibir essas práticas implicaria, dentro outros, em não atender às necessidades básicas ou fornecer à população produtos de baixa qualidade”.

Segundo Brasileiro (2015, p.19), “atualmente, as empresas estão percebendo cada vez mais que as fraudes também não são exclusividade de determinadas entidades ou ramos de negócio. Elas atacam qualquer tipo de organização: seja ocidental ou oriental; nacional ou multinacional; pública ou privada(...)”.

Ainda para o autor, “a fraude caracteriza-se pela ação intencional e com dolo praticada por agentes internos ou externos, sejam colaboradores diretos da empresa como seus prestadores de serviços alocados no ambiente empresarial, de forma não autorizada com vistas a atentar contra os ativos empresariais suprimindo destes seus resultados”. (BRASILIANO, 2015, p.19).

A estrutura de monografia consta desta introdução, metodologia da pesquisa, desenvolvimento da monografia e considerações finais.

2 METODOLOGIA DA PESQUISA

2.1 TIPOLOGIA QUANTO À ABORDAGEM DO OBJETIVO

Para Gil (1999), a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato. Portanto, esse tipo de pesquisa é realizado, sobre tudo, quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil formular hipóteses precisas e operantes.

A pesquisa Exploratória, segundo Raupp e Beuren:

a caracterização do estudo como pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há conhecimento sobre a temática a ser abordada. Por médio da pesquisa exploratória, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa. [...] uma característica interessante da pesquisa exploratória consiste no aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinada temática não contemplada de modo satisfatório anteriormente. (RAUPP; BEUREN, 2009, p.80).

A pesquisa exploratória, segundo Cervo (2007, p.63), “realiza descrição precisas da situação e quer descobrir as relações existentes entre seus elementos componentes. Esse tipo de pesquisa requer um planejamento bastante flexível para possibilitar a consideração dos mais diversos aspectos de um problema ou de uma situação”.

De acordo com Gil (1999, citado por Raupp e Beuren, 2009, p.81) “a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Uma de suas características mais significativas está na utilização padronizadas de coletas de dados.

Para Triviños (1987, citado por Raupp e Beuren, 2009, p.81) o estudo descritivo exige do pesquisado uma delimitação precisa de técnicas, métodos, modelos e teorias que orientarão a coleta e interpretação dos dados, cujo objetivo é conferir validade científica à pesquisa.

2.2 TIPOLOGIA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Para Marconi e Lakatos a pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias:

abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc., até meios de comunicação orais: rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais: filmes e televisão. Sua formalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas, quer gravadas. (MARCONI; LAKATOS, 2003, p.183).

De acordo com Manzo (1971, p. 32), a bibliografia pertinente "oferece meios para definir, resolver, não somente problemas já conhecidos, como também explorar novas áreas onde os problemas não se cristalizaram suficientemente" permitindo ao cientista "o reforço paralelo na análise de suas pesquisas ou manipulação de suas informações"

De acordo com Cervo a pesquisa bibliográfica:

procura explicar um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizados independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problemas. (CERVO, 2012, p.60).

Para Raupp e Beuren (2009, p.87) o material consultado na pesquisa bibliográfica abrange todo referencial já tornado público em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, dissertações, teses entre outros.

Segundo Marconi e Lakatos (2003, p.174) a "característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias. Estas podem ser feitas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois".

Para Raupp e Beuren (2009, p.89) "assim como a maioria das tipologias, a pesquisa documental pode integrar o rol de pesquisas utilizadas em um mesmo estudo ou caracterizar-se como o único delineamento utilizando para tal. Sua notabilidade é justificada no momento em que se podem organizar informações que se encontram dispersas, conferindo-lhe uma nova importância como fonte de consulta.

2.3 TIPOLOGIA QUANTO À ABORDEGEM DO PROBLEMA DE PESQUISA

Richardson (1999, p.80) diz que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Para Raupp e Beuren (2009, p.92), na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está estudando. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.

2.4 COLETA DE DADOS E INFORMAÇÕES

- (a) Fontes primárias e/ou secundárias;
- (b) Técnica de coleta de dados;
- (c) Instrumento de coleta dos dados.
- (d) Serão obtidos a partir de artigos, dissertações, livros, relatórios de auditoria interna disponíveis para pesquisa bibliográfica.
- (e) Serão usadas fontes secundárias, já disponíveis em bases de dados públicas.
- (f) A análise dos dados será qualitativa em relação ao referencial bibliográfico.

3 DESENVOLVIMENTO DA MONOGRAFIA

Neste tópico é apresentada a revisão da literatura brasileira referente ao tema em questão. O propósito destes itens é de sintetizar conteúdos escritos sobre o assunto pesquisado, abordando os principais conceitos envolvendo a Administração Pública, Licitações, Auditoria e Fraude.

3.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública é a faceta organizacional do estado voltada para o atendimento das necessidades coletivas, no desempenho de sua função administrativa. A expressão pode ser compreendida em dois sentidos: a) Sentido objetivo (administração pública): consiste na própria atividade administrativa exercida pelos órgão e entes estatais. b) Sentido subjetivo (administração pública): consiste no conjunto de órgão, entidades e agentes que tenha a atribuição de exercer a função administrativa. (BALTAR NETO; TORRES, 2015, p.32-33).

a Administração compreende todo o aparato existente (estrutura e recursos; órgãos e agentes; serviços e atividades) à disposição dos governos para a realização de seus objetivos políticos e do objetivo maior e primordial do Estado: a promoção do bem comum da coletividade. A administração pública em sentido amplo compreende: o governo (que toma as decisões políticas), a estrutura administrativa e a administração (que executa essas decisões). Em sentido estrito compreende apenas as funções administrativas de execução dos programas de governo, prestação de serviços e demais atividades. (PALUDO, 2013, p.35).

Vários conceitos são utilizados para definir a Administração Pública. Numa primeira divisão encontram-se os conceitos relacionados à ciência administrativa e à ciência jurídica:

Quanto à ciência da Administração: Administração Pública é o ramo da Administração aplicada nas Administrações direta e indireta das três esferas (ou níveis) de Governo: Federal, Estadual e Municipal.

Quanto à ciência jurídica: corresponde às atividades desenvolvidas pelos entes públicos, dentro dos limites legais, com o fim de prestar serviços ao Estado e à sociedade em prol do bem comum. Nesse sentido formal-jurídico só são considerados administração pública os órgãos e entidades que a lei considera como tal. (PALUDO, 2013, p.35-36).

Verifica-se que a Administração Pública, segundo a ciência da Administração, é subdivisão da administração, que permeia os três níveis do governo. Já no conceito

da ciência jurídica, a Administração Pública, está ligada a execução, dentro dos limites legais, de atividades desempenhadas pelos entes públicos.

3.2 ORIGEM DA LICITAÇÃO

Licitação é procedimento administrativo formal em que a Administração Pública convoca, por meio de condições estabelecidas em ato próprio (edital ou convite), empresas interessadas na apresentação de propostas para o oferecimento de bens e serviços. Objetiva garantir a observância do princípio constitucional da isonomia e a selecionar a proposta mais vantajosa para a Administração, de maneira a assegurar oportunidade igual a todos os interessados e a possibilitar o comparecimento ao certame do maior número possível de concorrentes. (TCU, 2010, p.19).

O Art. 3º da Lei 8.666/93 nos traz o que segue:

A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos.

Segundo Alexandrino e Paulo (2013, p.597), “a doutrina conceitua licitação como um procedimento administrativo, de observância obrigatória pelas entidades governamentais, em que, observadas a igualdade entre os participantes, deve ser selecionada a melhor proposta dentre as apresentadas pelos interessados em com elas travar determinadas relações de conteúdo patrimonial, uma vez preenchidos os requisitos mínimos necessários ao bom cumprimento das obrigações a que eles se propõe”.

Segundo Santos e Souza (2018, p.21), “a obrigação de licitar está consignada no art. 37, XXI, da Constituição Federal Brasileira, que fixou o procedimento como compulsório para a contratação de obras, serviços, compras e alienações, ressalvados os casos específicos na legislação”.

A Lei no 8.666/1993, ao regulamentar o artigo 37, inciso XX I, da Constituição Federal, estabeleceu normas gerais sobre licitações e contratos

administrativos pertinentes a compras, obras, serviços, inclusive de publicidade, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Em obediência aos princípios da transparência e da publicidade, permite-se a interessados o conhecimento das condições licitatórias, em qualquer momento do processo licitatório, por ser público, de modo a evitar a prática de irregularidades nos respectivos procedimentos e de contratações sigilosas, danosas ao Erário. (TCU 2010, p.19).

“A licitação traz a ideia de disputa isonômica ao fim da qual será selecionada a proposta mais vantajosa aos interesses da administração com vistas a celebração de um contrato administrativo, entre ela e o particular vencedor do certame, para a realização de obras, serviços, concessões, permissões, compras, alienações ou locações”. (ALEXANDRINO; PAULO, 2013, p.597).

“Quando o órgão público pretende adquirir bem ou serviço é realizada pesquisa de mercado, seja em seu acervo técnico, seja por cotação direta, a fim de prever e decidir se é viável ou não a compra, de acordo com a possibilidade de valores a serem gastos. Essa pesquisa, apesar de prévia, é importante para a apuração do valor limite para a licitação, vez que não se pode desembolsar mais que o valor pesquisado”. (MELLO, 2011).

Subordinam-se à Lei de licitações³, além dos órgãos da administração 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.

Para Silva (2017), a Administração Pública utiliza a licitação para a contratação como forma de aquisição de bens e serviços, como meio de garantir a obtenção da proposta mais vantajosa em amplo sentido, sempre se pautando no interesse público.

3.3 PRINCIPIOS ORIENTADORES DAS LICITAÇÕES

Segundo a Lei de Licitações,⁴ “a licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável e será

³ Lei 8.666/1993 - Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.

⁴ Lei 8.666/1993, art. 3.º.

processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos”.

Segundo Bacellar Filho (2005, p.96-98), “**o princípio da legalidade**, além de ser determinante na atuação administrativa [...] apresenta, na licitação, especial função, uma vez que o processo licitatório deve obedecer fielmente ao procedimento determinado em lei; **o princípio da igualdade**, intimamente ligado ao princípio da impessoalidade, constitui, ao lado da seleção da proposta mais vantajosa, um dos alicerces da licitação, visto que ela também visa assegurar a participação dos interessados em igualdade de condições; **o princípio da publicidade**, assim como aqueles analisados anteriormente, é um princípio geral que apresenta especificações em relação às licitações; **o princípio da vinculação ao instrumento convocatório**, específico da licitação, determina que Administração Pública e licitantes estejam vinculados às disposições e regras constantes do instrumento, ou seja, do edital ou carta-convite, conforme dispõem os arts. 41 e 43, V da Lei n. 8.666/1993”; **o princípio da competitividade** é peculiar à licitação, pois a competição oportuna a obtenção da melhor proposta. Interpretado sistematicamente com o princípio da igualdade, tem-se que a lei determina uma competição em igualdade de condições; finalmente e diretamente relacionado a este princípio se encontra o **princípio do sigilo das propostas**, uma vez que, para assegurar a igualdade e a competitividade, os envelopes com os documentos de habilitação e aqueles com as propostas somente serão abertos em ato público previamente designado, conforme determina o art. 43, § 1º, da Lei n. 8.666/93.

3.4 FLUXO DO PROCESSO LICITATÓRIO

Segue abaixo, fluxo do processo licitatório⁵ para contratação/aquisição, sendo composto por fase interna e fase externa.

(1) FASE INTERNA:

- (a) Solicitação inicial de compras – solicitação expressa do setor requisitante interessado, com indicação de sua necessidade.

⁵ <http://www.portaldelicitacao.com.br/site/artigos/fluxo-do-processo-licitatorio/>

Elaboração da especificação do objeto, de forma precisa, suficiente e clara, com base em projeto básico ou em termo de referência;

- (b) Análise Técnica e Financeira – justificativa técnica da contratação e existência de classificação econômica para atendimento da despesa;
- (c) Pesquisa de preços;
- (d) Escolha da modalidade e designação da Comissão de Licitação ou Pregoeiro, conforme o caso;
- (e) Verificação da previsão orçamentária;
- (f) Se não houver recursos financeiros, a compra será cancelada ou deverá aguardar o remanejamento de recursos;
- (g) Havendo disponibilidade de recursos financeiros, a solicitação de compras torna-se um processo e é autorizado o seu prosseguimento;
- (h) Elaboração do Edital (ou ato convocatório);
- (i) Aprovação. O Edital precisa ser aprovado pelo departamento jurídico do órgão licitante para ser publicado;
- (j) Depois da “aprovação” do órgão jurídico e “autorização” da autoridade superior, o Edital é publicado na imprensa oficial: fase de convocação;

(2) FASE EXTERNA:

- (a) Com a publicação do edital, inicia-se a “fase externa da licitação” e os interessados (licitantes) passam a ter conhecimento da intenção de compra da Administração Pública;
- (b) Realização da licitação e escolha da empresa que ofertou a proposta mais vantajosa. Nesse caso, segue o fluxo do pregão presencial:
- (c) Adjudicação e Homologação;
- (d) Lavratura e assinatura do contrato;
- (e) Publicação do Extrato do Contrato;
- (f) Cumprimento da obrigação contratual;
- (g) Fiscalização da execução do contrato (fornecimento e serviços);
- (h) Recebimento provisório e definitivo do objeto contratado.

3.5 MODALIDADE DE LICITAÇÃO

Nesse tópico serão abordadas as modalidades de licitação indicadas na Lei Federal 8.666/1993, a qual estabelece normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras,

alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

3.5.1 Concorrência

Para Di Pietro (2013, p.411), “concorrência é a modalidade de licitação que se realiza com ampla publicidade para assegurar a participação de quaisquer interessados que preencham os requisitos previstos no edital”.

A concorrência é a mais complexa das modalidades de licitação. Presta-se à contratação de obras, serviços e compras, de qualquer valor. Além disso, é a modalidade exigida, em regra, para a compra de imóveis e para a alienação de imóveis públicos, para a concessão de direito real de uso, para as licitações internacionais, para a celebração de contratos de concessão de serviços públicos e para os contratos de parcerias público-privadas (que são espécie do gênero concessões). (ALEXANDRINO; PAULO, 2013, p.637).

Para Oliveira (2015, p.15), “em determinados casos, a Lei exige a concorrência em razão da natureza do futuro contrato, independentemente do seu respectivo valor. Nesse sentido, o art. 23, § 3.º, da Lei de Licitações elenca algumas dessas hipóteses, a saber: a) compra ou alienação de bens imóveis, ressalvados os casos previstos no art. 19 da Lei; b) concessões de direito real de uso; e c) licitações internacionais. Existem outras hipóteses previstas em leis especiais (ex.: concessão de serviço público – art. 2.º, II, da Lei 8.987/1995)”.

3.5.2 Tomada de Preço

Segundo Bacellar Filho (2005, p.103-104), a tomada de preço tem a seguinte definição: “tomada de preço é uma modalidade de licitação realizada entre interessados previamente cadastrados perante a Administração Pública. Também podem participar aqueles que preenchem os requisitos para o cadastramento até o terceiro dia anterior à data do recebimento das propostas, de acordo com o art. 22, § 2º, da Lei 8.666/93. A diferença desta modalidade em relação à concorrência reside nos valores e o fato de admitir o prévio cadastramento, o que supre a fase de habilitação”.

A participação no certame é admitida aos interessados já cadastrados. Ao contrário da legislação anterior (DL-2.300/1986), que só admitia a participação das pessoas previamente cadastradas, a atual Lei de Licitações admite a participação de pessoas não cadastradas, desde que

atendam as exigências para cadastramento até o terceiro dia anterior à data do recebimento das propostas. (OLIVEIRA, 2015, p.15).

Isto é, a licitação por tomada de preços é uma modalidade de licitação, onde a escolha do fornecedor mediante a oferta de preços será baseado em um cadastro prévio dos interessados, com análise da situação e a conformidade da empresa. Esse cadastro pode ser executado em até 3 dias antes da data de recebimento das propostas.

3.5.3 Convite

O art. 22, § 3.º, da Lei 8.666/1993 define o convite como a modalidade de licitação entre interessados do ramo pertinente ao seu objeto, cadastrados ou não, escolhidos e convidados em número mínimo de três pela unidade administrativa, a qual afixará, em local apropriado, cópia do instrumento convocatório e o estenderá aos demais cadastrados na correspondente especialidade que manifestarem seu interesse com antecedência de até 24 horas da apresentação das propostas. (ALEXANDRINO; PAULO, 2013, p.639)

O convite é a modalidade menos formal de licitação exigida para contratações de menor vulto econômico, assim definido no art. 23, I, “a”, e II, “a”, da Lei 8.666/1993: a) obras e serviços de engenharia: valor até R\$ 150.000,00; e b) compras e demais serviços: valor até R\$ 80.000,00. No caso de consórcios públicos, aplicar-se-á o dobro desses valores quando formado por até três entes da Federação, e o triplo, quando formado por maior número (art. 23, § 8.º, da Lei 8.666/1993). (OLIVEIRA, 2015, p.16).

Assim, a Carta-convite é utilizada para compras de pequenos vultos, para aquisição de bens e serviços ou para a execução de obras de engenharia que atendem, em geral, as necessidades do dia a dia dos governos nas três esferas do Poder.

3.5.4 Concurso

Para Di Pietro (2013,p.415), “concurso a modalidade de licitação entre quaisquer interessados para escolha de trabalho técnico, científico ou artístico, mediante a instituição de prêmio ou remuneração aos vencedores”.

De acordo com Bacellar Filho:

o concurso é uma modalidade de licitação, instaurada para todos os interessados que possuam a qualificação exigida, destinada à escolha de trabalho técnico, artístico ou científico que a administração necessite, mediante a instituição de prêmios ou remunerações aos vencedores conforme critérios estipulados no edital. (BACELAR, 2015, p.103-104).

Para Oliveira (2015, p.16), “não se confunde, por óbvio, o concurso, modalidade de licitação, com o concurso público para contratação de agentes públicos. Na licitação mediante concurso o objetivo é a contratação do trabalho (“técnico, científico ou artístico”), e não o provimento de cargos ou empregos públicos na Administração”.

Desta forma, tem-se que o concurso é uma modalidade de licitação destinada à escolha de trabalhos que tenha cunho intelectual, como exemplo: trabalhos técnicos, científicos, artístico. Nesta modalidade há sempre instituição de prêmio ou remuneração aos vencedores.

3.5.5 Leilão

Para Baltar Neto e Torres (2015, p.326) “Leilão é a modalidade utilizada para a venda de bens móveis inservíveis para a Administração, de produtos legalmente apreendidos ou penhorados ou para a alienação de bens imóveis cuja aquisição haja derivado de procedimentos judiciais ou de dação em pagamento”.

O leilão pode ser cometido a leiloeiro oficial ou a servidor designado pela Administração, exigindo-se o pagamento à vista ou no percentual estabelecido no edital, não inferior a 5%. Com a assinatura da respectiva ata lavrada no local do leilão, o bem será imediatamente entregue ao arrematante, o qual se obrigará ao pagamento do restante no prazo estipulado no edital de convocação, sob pena de perder em favor da Administração o valor já recolhido (art. 53, caput e § 2.o, da Lei em comento). (OLIVEIRA, 2015, p.16).

De acordo com Bacellar Filho (2005, p.104), “leilão é a modalidade de licitação realizada para quaisquer interessados, dispensada a habilitação a habilitação. E utilizada para a venda de imóveis, nos termos do art. 19 da Lei de Licitações, materiais inservíveis ou produtos legalmente apreendidos, anteriormente avaliados. O critério de julgamento nesta modalidade, segundo o § 5.º do art. 22, necessariamente, deve ser o de maior lance”.

3.5.6 Inexigibilidade de Licitação

Segundo Alexandrino e Paulo (2013, p.661), “há inexigibilidade quando a licitação é juridicamente impossível. A impossibilidade jurídica de licitar decorre da impossibilidade de competição, em razão da inexistência de pluralidade de potenciais proponentes”.

Para Amorim (2017, p.174), “a inexigibilidade de licitação justifica-se nas hipóteses em que se verifica a inviabilidade prática de competição. O elenco instituído pelo art. 25 da LGL não é exaustivo, mas exemplificativo, admitindo-se outras hipóteses em que se verifica a inexigibilidade de realização do procedimento licitatório”.

3.5.7 Dispensa de Licitação

Segundo Alexandrino e Paulo (2013, p.661), “há dispensa de licitação quando esta é possível, ou seja, há possibilidade de competição, mas a lei dispensa ou permite que seja dispensada a licitação.

Para Amorim (2017, p.177), “nos casos de licitação dispensada, taxativamente previstos no art. 17 da LGL, ainda que exista a possibilidade prática de competição, a própria lei afasta o dever de realizar licitação. Assim, ao contrário do que ocorre na licitação dispensável, não haverá sequer margem de escolha para o administrador. Incidindo a situação concreta nas hipóteses do art. 17, a licitação não deverá ser realizada”.

3.5.8 Pregão

Existe, ainda, a modalidade chamada pregão e regida pela Lei 10.520/ 2002:

Pregão é a modalidade de licitação para aquisição de bens e serviços comuns, qualquer que seja o valor estimado da contratação, em que a disputa pelo fornecimento é feita por meio de propostas e lances em sessão pública. O § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.520/02 permite que o pregão seja realizado por meio da utilização de recursos de tecnologia de informação, nos termos de regulamentação específica. Essa regulamentação consta do Decreto nº 5.450, de 31-5-05. (DI PIETRO, 2013, p.416).

Para Oliveira (2015, p.16) “o pregão é a modalidade de licitação prevista na Lei 10.520/2002 para aquisição de bens e serviços comuns, independentemente do valor estimado do futuro contrato. Em âmbito federal, foi editado o Decreto 3.555/2000 para regulamentar o pregão, cabendo aos Estados, ao DF e aos

Municípios a edição de seus respectivos regulamentos, respeitados os termos da mencionada Lei”.

De acordo Justen Filho (2009, p.9), comenta que “pregão é uma modalidade de licitação de tipo menor preço, destina-se à seleção da proposta mais vantajosa de contratação de bem ou serviço comum, caracterizada pela existência de uma fase competitiva inicial, em que os licitantes dispõem do ônus de formular propostas sucessivas, e de uma fase posterior de verificação dos requisitos de habilitação e de satisfatoriedade das ofertas”.

3.6 TIPOS DE LICITAÇÃO

Para Alexandrino e Paulo (2013, p.651), “os possíveis critérios a serem observados no julgamento das propostas no procedimento licitatório determinam o que a Lei 8.666/1993 denomina tipos de licitação. Deve-se evitar confusão entre “tipos” e “modalidade” de licitação; embora em linguagem comum as palavras “tipo” e “modalidade” usualmente sejam empregadas de forma indistinta, em vocábulo técnico, legal, o termo “tipos de licitação” deve ser reservado para designar os critérios de julgamento”. Todos os tipos de licitação constam no § 1.º do art. 45 da Lei 8.666/1993, conforme segue:

Art. 45. O julgamento das propostas será objetivo, devendo a Comissão de licitação ou 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.

§ 1.º Para os efeitos deste artigo, constituem tipos de licitação, exceto na modalidade concurso:

I - a de menor preço - quando o critério de seleção da proposta mais vantajosa para a Administração determinar que será vencedor o licitante que apresentar a proposta de acordo com as especificações do edital ou convite e ofertar o menor preço;

II - a de melhor técnica;

III - a de técnica e preço.

IV - a de maior lance ou oferta - nos casos de alienação de bens ou concessão de direito real de uso.

Os termos modalidade de licitação e tipo de licitação podem trazer certa confusão. Modalidade de licitação são as maneiras em que o procedimento de seleção se apresenta. Para que se obtenha o melhor julgamento, para que saibamos

como será escolhido o licitante vencedor, definimos o tipo de licitação, que pode ser menor preço, melhor técnica, técnica e preço ou maior lance ou oferta.

3.7 DOS CRIMES EM LICITAÇÕES

A Lei nº. 8.666/93 traz, além das regras gerais, as normas de cunho penal, relacionando os tipos de penalidades que os fraudadores podem sofrer em caso de crimes contra a administração pública.

Seguem os crimes e penas de licitação, conforme a lei 8.666/93, previstos na seção III dos crimes e das penas, dos artigos 89 a 99:

Art. 89. Dispensar ou inexigir licitação fora das hipóteses previstas em lei, ou deixar de observar as formalidades pertinentes à dispensa ou à inexigibilidade: Pena - detenção, de 3 (três) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. Na mesma pena incorre aquele que, tendo comprovadamente concorrido para a consumação da ilegalidade, beneficiou-se da dispensa ou inexigibilidade ilegal, para celebrar contrato com o Poder Público.

Art. 90. Frustrar ou fraudar, mediante ajuste, combinação ou qualquer outro expediente, o caráter competitivo do procedimento licitatório, com o intuito de obter, para si ou para outrem, vantagem decorrente da adjudicação do objeto da licitação: Pena - detenção, de 2 (dois) a 4 (quatro) anos, e multa.

Art. 91. Patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a Administração, dando causa à instauração de licitação ou à celebração de contrato, cuja invalidação vier a ser decretada pelo Poder Judiciário: Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Art. 92. Admitir, possibilitar ou dar causa a qualquer modificação ou vantagem, inclusive prorrogação contratual, em favor do adjudicatário, durante a execução dos contratos celebrados com o Poder Público, sem autorização em lei, no ato convocatório da licitação ou nos respectivos instrumentos contratuais, ou, ainda, pagar fatura com preterição da ordem cronológica de sua exigibilidade, observado o disposto no art. 121 desta Lei: Pena - detenção, de dois a quatro anos, e multa.

Parágrafo único. Incide na mesma pena o contratado que, tendo comprovadamente concorrido para a consumação da ilegalidade, obtém vantagem indevida ou se beneficia, injustamente, das modificações ou prorrogações contratuais.

Art. 93. Impedir, perturbar ou fraudar a realização de qualquer ato de procedimento licitatório: Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Art. 94. Devassar o sigilo de proposta apresentada em procedimento licitatório, ou proporcionar a terceiro o ensejo de devassá-lo: Pena - detenção, de 2 (dois) a 3 (três) anos, e multa.

Art. 95. Afastar ou procurar afastar licitante, por meio de violência, grave ameaça, fraude ou oferecimento de vantagem de qualquer tipo: Pena - detenção, de 2 (dois) a 4 (quatro) anos, e multa, além da pena correspondente à violência.

Parágrafo único. Incorre na mesma pena quem se abstém ou desiste de licitar, em razão da vantagem oferecida.

Art. 96. Fraudar, em prejuízo da Fazenda Pública, licitação instaurada para aquisição ou venda de bens ou mercadorias, ou contrato dela decorrente:

I - elevando arbitrariamente os preços;

II - vendendo, como verdadeira ou perfeita, mercadoria falsificada ou deteriorada;

III - entregando uma mercadoria por outra;

IV - alterando substância, qualidade ou quantidade da mercadoria fornecida;

V - tornando, por qualquer modo, injustamente, mais onerosa a proposta ou a execução do contrato: Pena - detenção, de 3 (três) a 6 (seis) anos, e multa.

Art. 97. Admitir à licitação ou celebrar contrato com empresa ou profissional declarado inidôneo: Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Parágrafo único. Incide na mesma pena aquele que, declarado inidôneo, venha a licitar ou a contratar com a Administração.

Art. 98. Obstar, impedir ou dificultar, injustamente, a inscrição de qualquer interessado nos registros cadastrais ou promover indevidamente a alteração, suspensão ou cancelamento de registro do inscrito: Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Art. 99. A pena de multa cominada nos arts. 89 a 98 desta Lei consiste no pagamento de quantia fixada na sentença e calculada em índices percentuais, cuja base corresponderá ao valor da vantagem efetivamente obtida ou potencialmente auferível pelo agente.

§ 1º Os índices a que se refere este artigo não poderão ser inferiores a 2% (dois por cento), nem superiores a 5% (cinco por cento) do valor do contrato licitado ou celebrado com dispensa ou inexigibilidade de licitação.

§ 2º O produto da arrecadação da multa reverterá, conforme o caso, à Fazenda Federal, Distrital, Estadual ou Municipal.

Os artigos supracitados, constantes na Lei 8.666/1993, constituem infrações penais contra a licitação (Administração Pública), que têm como sujeitos ativos os licitantes (proponentes), servidores públicos e pessoas vinculadas.

A Lei 12.846/2013, conhecida como “Lei Anticorrupção”, foi um importante avanço no combate a corrupção, visto que dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências.

No capítulo II, da citada Lei, que se refere aos atos lesivos à administração pública nacional ou estrangeira, tem-se a seguinte redação:

[...]

IV - no tocante a licitações e contratos:

a) frustrar ou fraudar, mediante ajuste, combinação ou qualquer outro expediente, o caráter competitivo de procedimento licitatório público;

- b) impedir, perturbar ou fraudar a realização de qualquer ato de procedimento licitatório público;
- c) afastar ou procurar afastar licitante, por meio de fraude ou oferecimento de vantagem de qualquer tipo;
- d) fraudar licitação pública ou contrato dela decorrente;
- e) criar, de modo fraudulento ou irregular, pessoa jurídica para participar de licitação pública ou celebrar contrato administrativo;
- f) obter vantagem ou benefício indevido, de modo fraudulento, de modificações ou prorrogações de contratos celebrados com a administração pública, sem autorização em lei, no ato convocatório da licitação pública ou nos respectivos instrumentos contratuais; ou
- g) manipular ou fraudar o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos celebrados com a administração pública;

Ou seja, a Lei prevê um elenco de condutas que configuram atos lesivos à administração pública, algumas relacionadas a licitações e contratos, praticados por pessoas jurídicas que atentem contra o patrimônio público nacional ou estrangeiro, contra princípios da administração pública, ainda, contra os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil.

A Lei 8.429/92, conhecida como Lei de Improbidade administrativa prevê os atos que caracterizam improbidade administrativa, um deles é possível verificar na seção II, art. 10, inciso VII, como segue:

[...]

VIII - frustrar a licitude de processo licitatório ou de processo seletivo para celebração de parcerias com entidades sem fins lucrativos, ou dispensá-los indevidamente.

[...]

A Lei dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito, no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional.

3.8 AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO

A auditoria no setor público aumenta a confiança dos usuários, garantindo-lhes avaliações independentes e informações objetivas acerca de possíveis desvios dos padrões aceitos ou dos princípios de boa governança.

De acordo com o ISSAI 100⁶:

o ambiente da auditoria do setor público é aquele no qual governos e outras entidades do setor público são responsáveis pelo uso de recursos provenientes de tributação e outras fontes, para a prestação de serviços aos cidadãos e outros beneficiários. Essas entidades devem prestar contas de sua gestão e desempenho, assim como do uso dos recursos, tanto para aqueles que proveem os recursos como para aqueles que dependem dos serviços prestados com a utilização de tais recursos, incluindo os cidadãos. A auditoria do setor público ajuda a criar condições apropriadas e a fortalecer a expectativa de que as entidades do setor público e os servidores públicos desempenharão suas atribuições de modo efetivo, eficiente, ético e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis. A auditoria do setor público pode ser descrita como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis. A auditoria do setor público é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais.

Segundo o ISSAI 100, temos três tipos principais de auditoria do setor público:

Auditoria financeira foca em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Isso é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir o auditor expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro.

Auditoria operacional foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento.

Auditoria de conformidade foca em determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos.

Segundo o NBASP ⁷ 30 – Gestão da Ética pelos Tribunais de Contas, nas atividades de auditoria pública, é esperado que o comportamento ético se baseie

⁶ Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) são emitidas pela INTOSAI, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. A ISSAI 100 estabelece princípios fundamentais que são aplicáveis a todos os trabalhos de auditoria do setor público, independentemente de sua forma ou do seu contexto.

⁷ As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público – NBASP do nível 1, emitidas pelo Instituto Rui Barbosa - IRB, do qual são membros o TCU e os demais tribunais de contas brasileiros, têm como objetivo promover

pelos menos nos cinco princípios enunciados a seguir: **(a) integridade** – agir com integridade, boa-fé e em prol do interesse público; **(b) independência e objetividade** – fazer julgamentos de forma imparcial e isenta; **(c) competência** – manter conhecimentos e habilidades adequados à função; **(d) comportamento profissional** – agir de acordo com as normas profissionais aplicáveis e as mais altas expectativas das partes interessadas; **(e) confidencialidade** – proteger adequadamente as informações.

3.8.1 Auditoria

Segundo Barreto e David (2014, p. 24), “as primeiras empresas de auditoria surgiram em meados do século XIX, com a legislação britânica promulgada durante a Revolução Industrial – *Deloitte & Co.* e *Price Waterhouse & Co.* são exemplos de empresas pioneiras que ainda hoje atuam no mercado. Entretanto, foi somente com a criação do *Seccury and Exchange Commission* (SEC), em 1934, nos Estados Unidos, que a profissão de auditor assumiu maior importância, uma vez que as empresas listadas na Bolsa de Valores foram obrigadas pelo referido órgão regulador a utilizar serviços de auditoria independente”.

De acordo com Hoog e Everson (2011, p. 53), “o objetivo da auditoria é a certificação do patrimônio como um todo. Por patrimônio pode-se entender como sendo o conjunto dos bens, direitos, avaliados sob dois aspectos: quantitativo e qualitativo”.

Consta na Instrução Normativa 01⁸:

auditoria interna: atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a realizar seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança. As auditorias internas no âmbito da Administração Pública se constituem na terceira linha ou camada de defesa das organizações, uma vez que são responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de defesa, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos). Compete às auditorias internas oferecer

uma auditoria independente e eficaz e apoiar os tribunais de contas no desempenho de suas atribuições constitucionais e legais, em benefício da sociedade.

⁸ Instrução Normativa Conjunta MP/CGU N° 01, de 2016.

avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos;

A auditoria pode ser dividida em duas, de acordo com a sua execução e seus objetivos, assim, segundo Magnabosco:

de forma global, o trabalho executado pela auditoria interna é idêntico àquele executado pela auditoria externa. Ambas realizam seus trabalhos utilizando-se das mesmas técnicas de auditoria; ambas têm sua atenção voltada para o controle interno como ponto de partida de seu exame e formulam sugestões de melhorias para as deficiências encontradas, ambas modificam a extensão de seu trabalho de acordo com as suas observações e a eficiência dos sistemas contábeis e de controles internos existentes. (MAGNABOSCO, 2018, p.17):

Abaixo, quadro com principais pontos existentes entre os tipos de auditoria:

Auditoria Interna	Auditoria Externa
A auditoria é realizada por um funcionário da empresa	A auditoria é realizada através de contratação de um profissional independente
O objetivo principal é atender as necessidades da administração	O objetivo principal é atender as necessidades de terceiros no que diz respeito à fidedignidade das informações financeiras
A revisão das operações e do controle interno é principalmente realizado para desenvolver aperfeiçoamento e para induzir ao cumprimento de políticas e normas, sem estar restrito aos assuntos financeiros	A revisão das operações e do controle interno é principalmente realizado para determinar a extensão do exame e a fidedignidade das demonstrações financeiras
O trabalho é subdividido em relação às áreas operacionais e às linhas de responsabilidade administrativa	O trabalho é subdividido em relação às contas do balanço patrimonial e da demonstração do resultado
O auditor diretamente se preocupa com a detecção e prevenção de fraude	O auditor incidentalmente se preocupa com a detecção e prevenção fraudes, a não ser que haja possibilidade de substancialmente afetar as demonstrações financeiras
O auditor deve ser independente em relação às pessoas cujo trabalho ele examina, porém subordinado às necessidades e desejos da alta administração	O auditor deve ser independente em relação à administração, de fato e de atitude mental
A revisão das atividades da empresa é contínua	O exame das informações comprobatórias das demonstrações financeiras é periódica, geralmente semestral ou anual.

FONTE: www.portaldaauditoria.com.br

Segue abaixo, análise das duas formas de auditoria, interna e externa nos tópicos que seguem.

3.8.2 Auditoria Externa

Para Barreto e Davi (2014, p.28), a auditoria externa ou independente é aquela executada por profissionais ou empresas que não possuem vínculo ou

subordinação à empresa auditada, com o objetivo de trazer uma opinião independente sobre a entidade auditada. Na auditoria independente, o objetivo é a emissão da opinião sobre as demonstrações contábeis destinadas, principalmente, ao público externo (acionistas, credores, Fisco etc.).

De acordo com Hoog e Everson:

auditoria externa é aquela em quem o serviço é praticado por contadores que atuam por conta própria, credenciados pelos órgãos específicos (conselho Regional de Contabilidade – CRC, Comissão de Valores Mobiliários – CVM, Banco Central – Bacen e outros). Por não possuírem vínculos empregatícios, subordinação e qualquer outra ligação de interesse pessoal ou comercial, além do trabalho específico de auditoria, acabam sendo reconhecidos pelo mercado com auditores com independência (e por isto o termo auditores independentes) para expressar uma opinião imparcial sobre a adequação ou não das demonstrações contábeis e demais procedimentos dos controles internos. (HOOG; EVERSON, 2011, p. 60).

Segundo o NBC,⁹ o objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro.

3.8.3 Auditoria Interna

Segundo o *The Institute of Internal Auditors – The IIA* (2009), representado no Brasil pelo IIA Brasil, “auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança”.

De acordo com Hoog e Everson, auditoria interna é:

⁹ NBC TA 200 (R1) – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria

aquela em que o serviço é praticado por contadores empregados das sociedades, associações e fundações, que os contratam para tal. A aplicação dos trabalhos tem fundamento na validação e avaliação dos controles internos e demais procedimentos, pois, devido à falta de independência, uma vez que o profissional é empregado, está impedido o mesmo de dar uma opinião para interessados ou usuários externos, sobre a adequação das demonstrações contábeis encerradas. (HOOG E EVERSON, 2011, p.60).

De acordo com o CFC,¹⁰ a auditoria interna é exercida nas pessoas jurídicas de direito público, interno ou externo, e de direito privado. A auditoria interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos. A atividade da Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.

A auditoria interna, por sua vez, “é aquela executada pela própria organização, como o objetivo de garantir o atendimento de seus objetivos institucionais, por meio da avaliação contínua de seus procedimentos e controles internos. Esse tipo de auditoria surgiu como uma evolução ou ramificação da auditoria independente. Historicamente as empresas passaram a sentir necessidade de dar mais ênfase às normas e aos procedimentos internos, como forma de se antecipar às demandas por regularidade do ambiente externo. Contudo, de nada adiantava criar normas e procedimentos sem que houvesse o acompanhamento e a avaliação se estes estavam sendo seguidos pelos funcionários”.(BARRETO; DAVI 2014, p. 28).

3.8.4 Perfil do auditor

Devido à natureza do trabalho desenvolvido, recomenda-se que o profissional responsável da tarefa de apurar, documentar, quantificar e evidenciar os

¹⁰ Resolução CFC nº 986/2003: NBC TI – Da Auditoria Interna

atos com indícios de fraudes possua alguns conhecimentos que facilitarão a aplicação dos procedimentos.

De acordo com CARVALHO (2014, p. 32):

1. Generalista: uma visão abrangente, capaz de alternar o todo e as partes da organização (departamentos ou Órgãos) facilitará a identificação das evidências.
2. Persistência: dada a natureza da fraude, que quando bem feita deixa pouco ou nenhum rastro, é recomendável que seja persistente e disciplinado, como um atleta.
3. Independência: a fim de que a opinião do auditor seja isenta, imparcial, deve ele ser independente. Isso significa que não deve ser vinculado à entidade ou às pessoas investigadas. Se, por algum motivo, pairarem dúvidas acerca deste atributo, o ideal é que ele renuncie ao trabalho.
4. Competência: para que seja capaz de identificar as situações de desvio de recursos, deve entender de que forma são processadas as operações, tendo domínio da Legislação (tributária, trabalhista, contábil, etc.) e experiência na área investigada.

O auditor interno deve ter o máximo de cuidado, imparcialidade e zelo na realização dos trabalhos e exposição das conclusões, para tanto é necessário autonomia e credibilidade para poder revisar e avaliar políticas e planos, procedimentos, normas, operações e registros, imprimindo qualidade excepcional aos seus relacionamentos profissionais.

3.8.5 Conceito de Fraude

As Normas de Auditoria Governamental (NAGs) definem fraude como “ato voluntário intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, informações, registros e demonstrações. Existe dolo, pois há intenção de causar algum tipo de dano”.

Fraude é o ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal (Resolução CFC nº 1.207/2009).

A fraude em licitações é tratada no art. 90 da Lei 8.666/93, que define como crime o ato de: “frustrar ou fraudar, mediante ajuste, combinação ou qualquer outro expediente, o caráter competitivo do procedimento licitatório, com o intuito de obter, para si ou para outrem, vantagem decorrente da adjudicação do objeto da licitação”.

Segundo Santos e Souza (2018, p. 19):

no caso específico de licitações, a fraude afeta primeiramente a organização governamental que está conduzindo o certame, mas, indiretamente, prejudica toda a sociedade. Isso acontece porque as aquisições têm papel primordial na atividade administrativa do Estado, pois toda contratação pública (construção de escolas, pavimentação asfáltica, aquisição de medicamentos, compra de gêneros alimentício para alimentação escolar, construção de hospitais, compra de materiais de consumo, etc.), princípio, se encontra vinculada à obrigação de licitar, obrigação esta constante na constituição federal (artigo 37, XXI).

A palavra fraude tem origem no latim *fraus, fraudis* (engano, má-fé, logro). O termo fraude, “*latu sensu*” significa: qualquer ato ardiloso, enganoso, de má-fé, com o intuito de lesar ou ludibriar outrem, ou de não cumprir determinado dever (DICIONÁRIO HOUAISS).

De acordo com o CFC,¹¹ “as distorções nas demonstrações contábeis podem originar-se de fraude ou erro. O fator distintivo entre fraude e erro está no fato de ser intencional ou não intencional a ação subjacente que resulta em distorção nas demonstrações contábeis. 3. Embora a fraude constitua um conceito jurídico amplo, para efeitos das normas de auditoria, o auditor está preocupado com a fraude que causa distorção relevante nas demonstrações contábeis. Dois tipos de distorções intencionais são pertinentes para o auditor – distorções decorrentes de informações contábeis fraudulentas e da apropriação indébita de ativos. Apesar de o auditor poder suspeitar ou, em raros casos, identificar a ocorrência de fraude, ele não estabelece juridicamente se realmente ocorreu fraude”.

Segundo Barreto e Davi (2014, p. 303), “o termo erro refere-se a ato não intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreção deles, consistem em: “(a) a erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis; (b) aplicação incorreta das normas contábeis; e (c) interpretação errada das variações patrimoniais”.

Ainda, segundo os autores, o termo fraude refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis, e pode ser caracterizado por:

manipulação, falsificação ou alteração de registros contábeis ou documentos comprobatórios que sirvam de base à elaboração de demonstrações contábeis; mentira ou omissão intencional nas demonstrações contábeis de eventos, operações ou outras informações significativas; e aplicações incorretas intencional dos princípios contábeis

¹¹ Resolução CFC nº 1.207/2009: NBC TA 240 R1 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis.

relativos a valores, classificações, formas de apresentação ou divulgação. (BARRETO e DAVI, 2014, p.303).

Dado o exposto, não se pode confundir os conceitos de erro e fraude, tendo em vista serem conceitos diferentes, o erro é um ato involuntário, decorrente da própria condição humana, que está sujeita a falha ou enganos, já a fraude existe uma predisposição a causar uma lesão a alguém ou alguma coisa.

3.8.6 Tipos de Fraudes em Licitações

Para Mourão e Couto (2011), “a identificação de fraudes em licitação exige que seja dada a devida observância à formalização do processo, mediante a análise do edital, dos documentos apresentados pelos concorrentes e de toda a documentação relativa aos procedimentos realizados, dispensando-se especial atenção às irregularidades detectadas, tais como a existência de documentos sem assinatura, não autenticados, idênticos de licitantes diversos, não observância de prazos etc.

Segundo Santos e Souza, (2018, p. 35), “as fraudes podem assumir diversas formas, em geral, para direcionar a contratação, restringir a competição, simular o processo. O objetivo final é maximizar o lucro dos envolvidos. [...] as principais categorias de fraudes em licitações envolvem projeto, edital, publicidade, julgamento, contratação direta e cartelização.”

Assim, para os autores existem os seguintes tipos de fraudes:

(i) Projeto

Segundo o art. 6.º da Lei 8.666/93, inciso IX - Projeto Básico é:

conjunto de elementos necessários e suficientes, com nível de precisão adequado, para caracterizar a obra ou serviço, ou complexo de obras ou serviços objeto da licitação, elaborado com base nas indicações dos estudos técnicos preliminares, que assegurem a viabilidade técnica e o adequado tratamento do impacto ambiental do empreendimento, e que possibilite a avaliação do custo da obra e a definição dos métodos e do prazo de execução

Para os autores, nesse tipo de fraude, “as licitações se baseiam em especificações incompreensíveis, incompletas, defeituosas, direcionadas, restritivas.”

Ou seja, especificações devem conter elementos o suficientes para garantir um completo entendimento do objeto, para os licitantes interessado possam apresentar propostas.

(II) Edital

Assim, a inclusão de cláusulas restritivas nos editais de licitação compromete a efetiva competição entre os licitantes, por meio de direcionamento indevido do processo a determinado fornecedor. Nesse sentido, o direcionamento de licitações públicas é um dos mecanismos mais comuns para se devolver “favores” acertados durante a campanha eleitoral, bem como para canalizar recursos públicos para os agentes fraudadores.

(iii) Publicidade

Segundo o art. 2.º da Lei 8.666/93, § 3º:” A licitação não será sigilosa, sendo públicos e acessíveis ao público os atos de seu procedimento, salvo quanto ao conteúdo das propostas, até a respectiva abertura.

Segundo os autores, as principais ocorrências relacionadas à publicidade que podem resultar em uma fraude são: a) Informação genérica; b) Veículo de circulação restrita; c) Publicidade intempestiva; d) Prazo útil restrito; e) Edital “caça ao tesouro”

(iv) Julgamento

Segundo o art. 41.º da Lei 8.666/93, “Art. 41. A Administração não pode descumprir as normas e condições do edital, ao qual se acha estritamente vinculada”. Ou seja, a Administração Pública deve ser as regras estabelecidas por ela no instrumento convocatório.

Para os autores, existem 3 tipos de julgamento que contrariam o art. 3.º da Lei 8.666/93, no ponto que diz que a licitação será processada e julgada em estrita conformidade com o princípio básico do julgamento objetivo.

(a) **Julgamento negligente** – é a situação em que passam despercebidos erros grosseiros, falhas facilmente visíveis, ausência de documentos,

evidências explícitas de montagem, simulação, adulteração, conluio, combinação entre licitantes.

(b) **Julgamento conivente** – é a conduta dolosa, em que o processamento de fase externa da licitação ocorre com a participação direta dos responsáveis pelo órgão licitante, com o objetivo de simular atos e fatos.

(c) **Julgamento deficiente** – aqui, a fraude tem origem exclusivamente na conduta de agentes externos ao órgão contratante. E os elementos apresentados no processo são elaborados de maneira engenhosa, inusitada, com aparência de credibilidade e legitimidade.

(v) **Contratação direta**

A dispensa de licitação ocorre quando existe possibilidade jurídica de competição, porém, a lei determina sua dispensa ou autorização a contratação direta do objeto.

A Inexigibilidade de licitação são situações de exceção, caracterizada pela impossibilidade jurídica de competição, o que inviabiliza a realização do procedimento licitatório.

Os principais tipos de fraudes que podem acontecer por meio de contratação diretas indevidas estão apresentadas a seguir: fracionamento de despesa; emergência indevida; falsa exclusividade; e falsa singularidade.

(vi) **Caracterização**

Cartel pode ser entendido como um acordo expresso ou tácito entre concorrentes para, principalmente, fixar preços de venda ou quotas de produção, dividir carteira de clientes e mercados ou combinar preços e ajustar vantagens em concorrências públicas e privadas.

Carteis são particularmente comuns em licitações, prejudicando os esforços do poder público em utilizar adequadamente os recursos em benefício da sociedade, ao favorecer irregularmente empresas que, por meio de acordo entre si, fraudam o caráter competitivo dos certames.

Segundo consta na cartilha de “Combate a Cartéis em Licitações” do Ministério da Justiça (2008), o cartel é um acordo explícito ou implícito entre concorrentes para, principalmente, fixação de preços ou quotas de produção, divisão de clientes e de mercados de atuação. Cartéis são considerados a mais grave lesão à concorrência porque prejudicam seriamente os consumidores ao aumentar preços e restringir a oferta, tornando os bens e serviços mais caros ou indisponíveis.

As seguintes condutas, de acordo com a Lei 12.529/2011¹², além de outras prevista, caracterizam infração da ordem econômica: acordar, combinar, manipular ou ajustar com concorrente, sob qualquer forma os preços, condições, vantagens ou abstenção em licitação pública;

Segundo a CGU ¹³, a Lei nº 12.846/2013, representa importante avanço ao prever a responsabilização objetiva, no âmbito civil e administrativo, de empresas que praticam atos lesivos contra a administração pública nacional ou estrangeira.

De acordo com o consta na cartilha de “Combate a Cartéis em Licitações” do Ministério da Justiça (2008), “os cartéis em licitações prejudicam substancialmente os esforços do Estado Brasileiro em empregar seus recursos no desenvolvimento do país, ao beneficiar indevidamente empresas que, por meio de acordo entre si, fraudam o caráter competitivo das licitações.

3.8.7 Triângulo da Fraude

A fraude nas organizações foi objeto de estudo de Donald R. Cressey (1953), que teorizou um modelo que ficou conhecido como “Triângulo da fraude”, conforme é possível observar na figura abaixo:

¹² Lei 12.529/2011. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei no 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei no 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei no 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei no 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências.

¹³ Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/assuntos/responsabilizacao-de-empresas/lei-anticorruptcao>



FONTE: Adaptado TCU, 2018

Segundo o TCU (2018), por esse modelo, para uma fraude ocorrer, é necessária a ocorrência de três fatores: pressão, oportunidade e racionalização.

- (a) primeira aresta do triângulo da fraude é a pressão, mas em algumas representações do triângulo, essa aresta é também chamada de incentivo ou motivação. A pressão é o que motiva o crime em primeiro lugar. Essa pressão pode ter várias origens, mas em geral se trata de algum problema financeiro do indivíduo, que por não conseguir resolver por meios legítimos, passa a considerar cometer uma ilegalidade para resolver o seu problema”.
- (b) a segunda aresta, oportunidade, refere-se à fraqueza do sistema, na qual o servidor tem o poder e habilidade para explorar uma situação que faz a fraude possível. A oportunidade define o método com que a fraude será cometida. O indivíduo deve vislumbrar uma forma de usar e abusar de sua posição de confiança para resolver o seu problema financeiro com uma percepção de baixo risco de ser pego. A oportunidade é criada por controles ineficazes e falhas na governança e, quanto maior for a percepção de oportunidade, maior a probabilidade de a fraude ocorrer.
- (c) a terceira aresta é a racionalização, que significa que o indivíduo antes de transgredir formula algum tipo de racionalização moralmente aceitável antes de se envolver em comportamentos antiéticos. A racionalização refere-se à justificação de que o comportamento antiético é algo diferente de atividade criminosa. Os transgressores se veem como pessoas comuns e honestas que são pegas em más

circunstâncias. As racionalizações comuns são “eu estava apenas pegando emprestado o dinheiro”, “eu merecia esse dinheiro”, “eu tinha que desviar o dinheiro para ajudar minha família”, “eu não sou pago o que mereço”, “minha organização é desonesta com outros e merece ser trapaceada”.

Ainda, de acordo com o TCU (2018), a partir do triângulo da fraude, outra teoria introduziu o “diamante da fraude”. Nesse modelo, a nova aresta é a capacidade. Isso significa que para a fraude ocorrer, além dos fatores do triângulo da fraude, o transgressor precisa ter as habilidades pessoais e técnicas para cometer a fraude. Assim, a pressão é a causa-raiz da fraude, que leva o indivíduo a racionalizar e buscar uma oportunidade, e quando esse cenário está montado, bastaria a capacidade do indivíduo para a fraude ocorrer.



FONTE: Adaptado TCU, 2018

Desta forma, a pressão tem a ver com problemas pessoais, podendo ser questões financeiras, já a oportunidade está ligada, por exemplo, a controles internos ineficazes ou ausência de fiscalização ou, também, regulamentação. Por racionalização entende-se a justificativa para cometer o ato fraudulento; e/ou possibilidade de criar situações para que o responsável pela irregularidade justifique os seus atos, um exemplo é: “sempre foi feito deste jeito”, “eu não sabia das regras da empresa”.

3.8.8 Perfil do Fraudador

Com base em uma pesquisa¹⁴ mundial realizada por profissionais da KPMG que investigaram 750 fraudadores entre março de 2013 e agosto de 2015, o fraudador típico tem características semelhantes quando comparadas com as pesquisas da KPMG concluídas em 2013 e 2010. De forma consistente por todas as pesquisas da KPMG, o autor da fraude tende a ser do sexo masculino, com idade entre 36 e 55 anos, que trabalha junto à organização vítima por mais de seis anos, e que mantém uma posição executiva em operações, finanças ou gestão geral. As principais características adicionais do fraudador reveladas na pesquisa de 2015 são as seguintes:

(a) Gênero e Idade

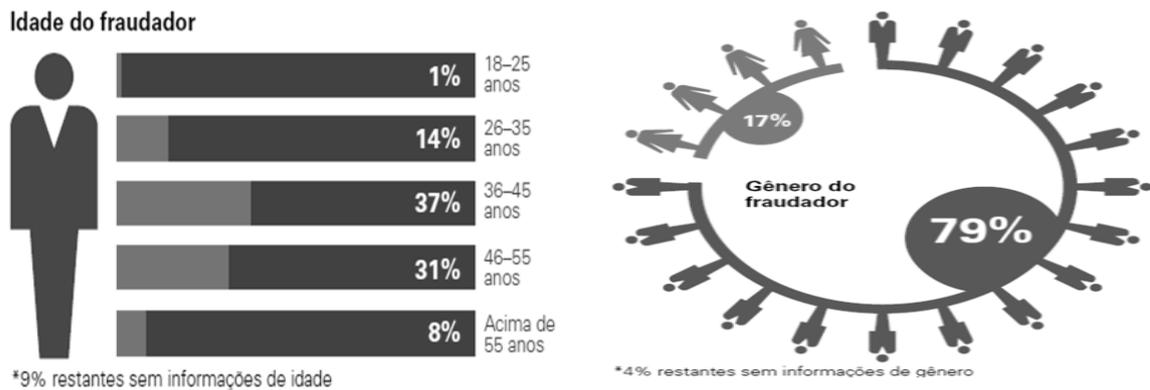
A pesquisa foi realizada buscando identificar o perfil do fraudador, itens como: sexo e faixa etária. Desta forma, a KPMG chegou aos seguintes resultados:

79 por cento dos fraudadores são homens; a proporção de mulheres subiu de 13 por cento, em 2010, para 17 por cento.

68 por cento dos autores (homens e mulheres) estão na faixa de idade entre 36 e 55, quase o mesmo número observado na pesquisa anterior, publicada em 2013. Quarenta e cinco por cento das mulheres fraudadoras, o maior grupo com características em comum, se enquadram no grupo da faixa etária entre 36 e 45 anos de idade.

14 por cento dos fraudadores estão na faixa etária entre 26 e 35 anos de idade, um crescimento de 12 por cento em relação à 2010. A proporção de mulheres nessa faixa etária diminuiu de 24 por cento, em 2010, para 19 por cento, em 2015. A proporção de seus pares masculinos aumentou de 9 por cento para 13 por cento, ao longo do mesmo período.

¹⁴ Site da KPMG



FONTE: Adaptado KPMG, 2016

(b) Fraudadores internos, fraudadores externos e Conluio

Os pesquisadores da KPMG ainda descobriram nessa pesquisa mundial que existem fraudadores internos, externos:

65 por cento dos fraudadores são empregados pela organização vítima e um número adicional de 21 por cento é composto de ex-empregados.

Entre os fraudadores que eram empregados, 38 por cento trabalharam na organização por mais de seis anos. Essas proporções não mudaram em relação aos resultados da pesquisa em 2013.

Em 62 por cento das fraudes, o autor compactuou com terceiros. De acordo com a pesquisa de 2013, 70 por cento dos fraudadores compactuavam.

As mulheres são menos propensas a compactuar: somente 45 por cento das mulheres compactuavam com outras pessoas quando comparados com os 66 por cento no caso dos homens.

O Conluio envolvendo mais de cinco profissionais aumentou de 9 por cento em 2010 para 20 por cento em 2015.

O maior índice de conluio localiza-se na América Latina e no Caribe, as taxas de 76 por cento, e África e Oriente Médio, as taxas de 74 por cento. A Oceania (Austrália e a Nova Zelândia) e a América do Norte (os EUA e o Canadá) apresentam os maiores percentuais de fraudadores atuando sozinhos, as taxas de 65 por cento e 58 por cento, respectivamente.

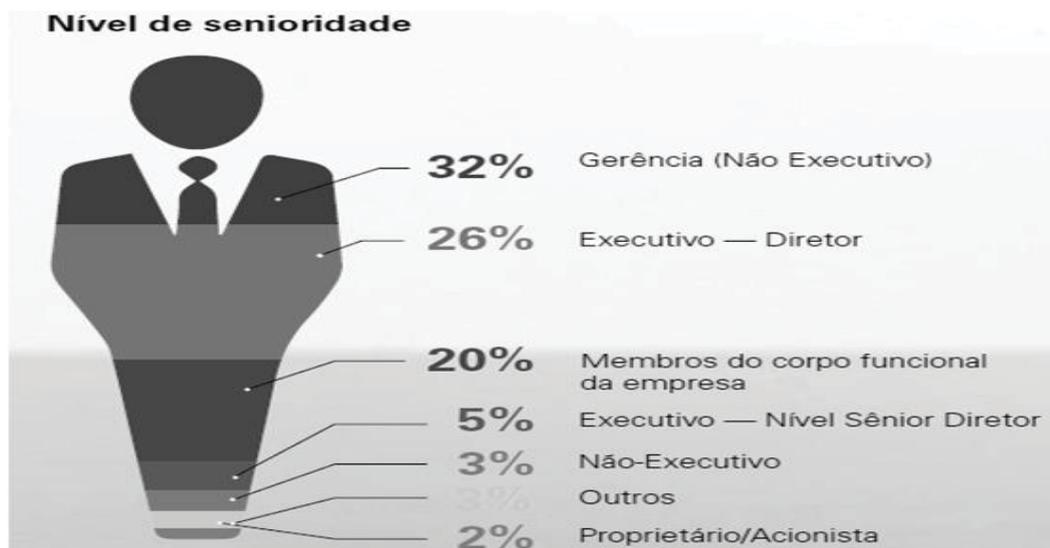
(c) Cargo corporativo

A pesquisa demonstrou o perfil dos fraudadores dentro das organizações:

34 por cento dos fraudadores são executivos ou diretores não-executivos; 32 por cento são gerentes e 20 por cento são membros do corpo funcional da empresa. (Em 2013, os índices respectivos eram 32 por cento, 25 por cento e 16 por cento.)

42 por cento das autoras femininas eram membros do corpo funcional da empresa (decrecendo dos 46 por cento observados em 2010), 38 por cento são gerentes (aumentando dos 28 por cento em 2010) e 13 por cento são executivas. Os seus pares masculinos responderam por somente 15 por cento dos fraudadores em nível de corpo funcional da empresa e 32 por cento em nível gerencial.

52 por cento dos fraudadores na região da Oceania ficavam no nível do corpo funcional da empresa, e na África e no Oriente Médio 47 por cento ficavam no nível gerencial (em comparação com os 33 por cento observados neste mesmo nível na América do Norte), e na Europa, 39 por cento dos fraudadores ficavam no nível de diretoria.



FONTE: Adaptado KPMG, 2016

(d) Características pessoais

38 por cento dos fraudadores são vistos como bem respeitados, e 10 por cento dispõem de baixa reputação.

O seu senso de superioridade é mais forte do que o seu senso de medo, ou ódio.

(e) Evasão dos Controles

A deficiência dos controles internos contribuiu para o aparecimento de 61 por cento de fraudadores, em comparação com os 54 por cento de 2013. O estudo indicou que na Europa, 72 por cento dos fraudadores disseram que os controles internos deficientes apresentaram uma oportunidade para a fraude. De forma semelhante, 59 por cento dos respondentes na América do Norte e na Oceania apontaram para essa oportunidade.

44 por cento dos autores dispõem de alçada ilimitada em suas empresas e têm a possibilidade de passar por cima dos controles internos.

(f) Características da fraude

A tecnologia foi um viabilizador significativo para 24 por cento dos fraudadores, e pela primeira vez a nossa pesquisa inclui 31 fraudadores cibernéticos investigados pela KPMG.

A fraude pesquisada mais predominante é a apropriação indébita de ativos (47 por cento), a que consiste em uma fraude de desfalque financeiro e de aquisições. A segunda fraude mais predominante é a preparação e divulgação fraudulenta de informações financeiras (22 por cento).

24 por cento das fraudes na África e no Oriente Médio estão localizados no setor de energia e recursos naturais (ENR), enquanto que 26 por cento das fraudes na Oceania estão localizados no setor público.

66 por cento das fraudes foram cometidas ao longo de um a cinco anos (72 por cento em 2013) e 27 por cento custam à empresa US\$ 1 milhão ou mais, representando poucas mudanças em relação a 2013.

44 por cento dos fraudadores são detectados em função de uma dica, de uma queixa, ou um canal de denúncias; um percentual adicional de 22 por cento foi detectado em função de uma revisão gerencial.

3.8.9 Como Combater a Fraude

Quatro pontos estão destacados no relatório anual da KPLM.

(a) Realizar constantemente avaliação de risco;

O relatório da KPMG recomenda que as empresas adotem soluções analíticas contra fraudes, cuidadosamente ponderando o custo em função do benefício. Na realidade, elas devem combater fogo com fogo. A utilização de sistemas de monitoramento de ameaças e de data analytics está aumentando e pode destacar comportamento anômalo ou suspeito pelo monitoramento do comportamento pessoal, analisando a utilização do computador, os registros disponíveis ao público geral e as mídias sociais.

(b) Contra-atacar o perigo de fraude com tecnologia;

Os negócios estão evoluindo rapidamente e os fraudadores estão sempre tentando tirar vantagem das mudanças para obter uma vantagem sobre o sistema. Novas regulamentações, novos mercados e novas tecnologias são oportunidades para que o fraudador burle os controles. Como as empresas esperam se atualizar? Um dos melhores mecanismos para elas se defenderem dos riscos de fraude emergentes é uma avaliação frequente de risco de fraude, realizada como parte do processo de avaliação de risco da empresa como um todo.

(c) Conhecer os parceiros de negócios e terceiros; e

As empresas não devem olhar somente para dentro quando se fala de fraude. Elas devem também monitorar de perto os seus parceiros de negócios e outros terceiros que estão conduzindo os negócios em seu nome. As empresas estendem o seu alcance por todo mundo, e confiam cada vez mais nesses terceiros que atuam como distribuidores, representantes de vendas, e representantes locais. Conduzir

uma due diligence relacionada a riscos na época de firmar uma parceria é uma boa prática, e um elemento central dos melhores programas de compliance.

(d) Ficar atento às ameaças internas.

É fundamental desenvolver uma cultura forte em que os empregados estejam cientes dos riscos da fraude e entendam como reagir a estes riscos. Estimule e capacite os a utilizarem os mecanismos de divulgação de informações, como o canal de denúncias. Estimule o clima de confiança em que os membros do corpo funcional da empresa não temam por seus empregos caso levantem uma bandeira de que algo ali está errado. Uma vez soado o alarme, tome a ação adequada para averiguar ou investigar tal atividade.

Isto é, as empresas devem usar as soluções analíticas a seu favor, exemplo disso, seria sistemas de monitoramento de ameaças, que podem demonstrar situações suspeitas no comportamento pessoal. As empresas devem realizar avaliações dos riscos fraude de forma contínua. As empresas devem, juntamente com seus parceiros comerciais, manter um frequente monitoramento para combate à fraude. As empresas devem ter empregados engajados no combate à fraude, estimulando e capacitando todos a fazerem uso dos os mecanismos de divulgação de informações.

3.8.10 Responsabilidade do Auditor em Fraudes

Consta na NBC¹⁵, que o “auditor que realiza auditoria de acordo com as normas de auditoria é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, não contém distorções relevantes, causadas por fraude ou erro”.

Segundo o item 1210.A2 das Normas de Atributos do Instituto dos Auditores Internos – IIA:

os auditores internos devem possuir conhecimento suficiente para avaliar o risco de fraude e a maneira com a qual esse risco é gerenciado pela organização, porém não se espera que possuam a especialização de uma pessoa cuja principal responsabilidade seja detectar e investigar fraudes.

¹⁵ Resolução CFC nº 1.207/2009: NBC TA 240 R1 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis.

Desta forma, o auditor, seguindo as normas de auditoria deve alcançar garantia razoável que não há distorções importantes, causadas por fraudes ou erros, nas demonstrações contábeis. Para tanto, o auditor interno deve ter a qualificação e o conhecimento necessários para saber mensurar os riscos de fraudes.

3.8.11 Indicação de Fraude ou Erro

Segundo a CFC,¹⁶ “quando a aplicação de procedimentos de auditoria, planejados com base na avaliação de risco, indicar a provável existência de fraude e/ou erro, o auditor deve considerar o efeito potencial sobre as demonstrações contábeis. Se acreditar que tais fraudes e erros podem resultar em distorções relevantes nas demonstrações contábeis, o auditor deve modificar seus procedimentos ou aplicar outros, em caráter adicional”.

3.8.12 Jurisprudências – Fraudes em Licitações

Neste tópico serão apresentados alguns casos de fraudes encontrados em licitações segundo a jurisprudência do TCE:

O Acórdão 3108/20116, analisa um caso de participação em licitação na modalidade convite, de empresas com sócios em comum, indicando que tal prática afasta o caráter competitivo do certame e configura fraude à licitação.

A presença de sócios comuns em licitações, especialmente na modalidade convite, afronta o art. 3º da Lei 8.666/1993, pois impede a livre concorrência, comprometendo, ainda, o sigilo das propostas, e, conseqüentemente, o interesse maior da licitação: a busca da proposta mais vantajosa para a Administração.

[...]

6. Quanto à fraude ao certame licitatório, evidenciada pelo envio do convite a duas empresas que possuíam, à época, um sócio em comum, acolho os pareceres da Secretaria de Recursos e do MPTCU, que foram uniformes nesse particular, incorporando os respectivos argumentos às minhas razões de decidir, no sentido de não acolher as razões recursais.

7. Com efeito, segundo a jurisprudência desta Corte de Contas, em licitações sob a modalidade convite, é irregular a participação de empresas com sócios em comum, pois tal situação afasta o caráter competitivo do certame e configura fraude à licitação. Nesse sentido, os Acórdãos 526/2013-TCU-Plenário, 1.047/2012-TCU-Plenário, 2.003/2011-TCU-Plenário, dentre outros.

¹⁶ Resolução CFC n.º 836/99 - Aprova a NBC T 11 – IT – 03 – Fraude e Erro

O Acórdão 2017/2018 é referente a participação de empresas em processo licitatório com a apresentação de propostas com o valor unitário igual aos contidos no orçamento estimado da licitação.

Presentes outros indícios de fraude, a apresentação de propostas com custos unitários idênticos aos contidos no orçamento estimativo da licitação denota participação apenas formal das empresas, no intuito de conferir aparência de legitimidade ao processo e de simular uma competição, evidenciando atuação em conluio para fraudar o certame.

[...]

12.Quanto a isso, a jurisprudência desta Corte é no sentido de que, em cenários onde estão presentes outros indícios de fraude, a apresentação de propostas com custos unitários absolutamente idênticos aos contidos no orçamento estimativo da licitação denota uma participação apenas formal das empresas, com o intuito de conferir uma aparência de legitimidade ao processo, evidenciando a atuação em conluio para fraudar o certame, com a simulação de uma suposta competição, de fato inexistente.

Acerca do tema contratação de empresas pela administração pública, cujo o sócio possui parentesco com servidor o Acórdão 1.019/2013 traz o seguinte:

A participação de empresa cujo sócio tenha vínculo de parentesco com servidor da entidade licitante afronta, por interpretação analógica, o disposto no art. 9º, inciso III, da Lei 8.666/1993. A alteração do contrato social no curso do certame não descaracteriza a irregularidade e constitui indício de simulação e fraude à licitação.

[...]

13. Especificamente em relação à contratação de parentes de servidores, cito o disposto no voto condutor do Acórdão 607/2011-Plenário:

“mesmo que a Lei nº 8.666, de 1993, não possua dispositivo vedando expressamente a participação de parentes em licitações em que o servidor público atue na condição de autoridade responsável pela homologação do certame, vê-se que foi essa a intenção axiológica do legislador ao estabelecer o art. 9º dessa Lei, em especial nos §§ 3º e 4º, vedando a prática de conflito de interesse nas licitações públicas, ainda mais em casos como o ora apreciado em que se promoveu a contratação de empresa do sobrinho do prefeito mediante convite em que apenas essa empresa compareceu ao certame.” (grifei)

[...]

16. Retornando ao caso concreto, cabe rememorar que o Sr. [omissis] ocupou durante o período de 19/4/2004 a 31/5/2006 o cargo de Coordenador de Comunicação Social da Universidade. Ou seja, era ele o responsável pelas contratações dos serviços da espécie dos aqui tratados. Assim, em que pese o fato dele não estar mais exercendo o cargo quando da realização da licitação em tela, ele era ainda servidor da entidade, sendo, pois, razoável o entendimento de que, em razão de seus conhecimentos

pretéritos, ele poderia influir na condução da licitação em favor da empresa que figurava como sócio membro de sua família.

[...]

18. Dito isso, por entender que a contratação ocorreu em desacordo com os princípios constitucionais da moralidade, impessoalidade e isonomia e que a empresa buscou fraudar a licitação ao buscar contornar a vedação constante do art. 9º da Lei 8.666/1993, entendo cabível a aplicação da pena prevista no art. 46 da Lei 8.443/1992, de forma que a empresa deve ser declarada inidônea para participar de licitação na Administração Pública Federal pelo período de três anos.

Referente ao tema, sócios em comum entre as empresas participantes do processo licitatório cita-se o Acórdão 2502/2010, no qual as empresas foram inabilitadas do certame e, ainda, declaradas inidôneas.

A presença de sócios comuns entre todas licitantes compromete a competitividade do certame, porquanto não estimula a real disputa entre as participantes tampouco assegura o sigilo das propostas ofertadas. Nesses casos, observa-se a prevalência do interesse do grupo societário como um todo em detrimento dos interesses isolados de cada participante, afastando a efetiva disputa entre as empresas.

9.2. aplicar individualmente aos responsáveis a seguir indicados a multa prevista no inciso II do art. 58 da Lei n. 8.443/1992, nos valores adiante estipulados, em razão da irregularidade constatada na realização do Convite n. 008/2002 [...]

9.3. declarar a inabilitação prevista no art. 60 da Lei n. 8.443/1992 dos responsáveis Srs. [responsável 1] ex-Prefeito, [responsáveis 2, 3 e 4], respectivamente Presidente e membros da CPL, para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança na Administração Pública Federal, pelo prazo de 5 (cinco) anos;

9.4. declarar a inidoneidade da [empresa 1], [empresa 2] e [empresa 3], para participarem de licitação na Administração Pública Federal, nos termos do art. 46 da Lei n. 8.443/1992, pelo prazo de 3 (três) anos;

Assim, o entendimento é que empresas com sócios em comum impede que a licitação tenha competitividade, pois não haverá competição entre os participantes, sendo possível que tenha ocorrido combinação entre as partes.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo analisar indícios de fraude em processos Licitatórios utilizando a aplicação das ferramentas de auditoria. Sendo o presente estudo conduzido no sentido de analisar o fluxo de processos licitatórios na administração pública, tendo na sequência sido levantado as modalidades de Licitação conforme legislação vigente. E, também, foram identificados os principais indícios de fraude em processos licitatórios por meio da auditoria, considerando os documentos disponíveis nos tribunais de contas e outros órgãos e, ainda, na doutrina.

O Estado emprega recursos por meios de suas compras, as quais precisam ser feitas pelo menor preço e maior qualidade possível, sem favorecer qualquer empresa, ou seja, com isonomia. Mas como foi apresentado no decorrer do estudo existem várias formas de burlar os mecanismos de licitação, eliminando a concorrência.

O estudo permite concluir que a licitação é um instrumento pelo qual se cumpre o papel da administração pública no intuito de resguardar os princípios norteadores do Estado Democrático de Direito brasileiro. (Art. 3º da Lei 8.666/93). O que demonstra que não basta apenas a atualização dos dispositivos legais é também necessário a fiscalização e observância na condução dos processos licitatórios sobre os agentes envolvidos e as empresas interessadas.

No decorrer do trabalho foram apontadas situações em que ficaram claros os mecanismos utilizados para fraudar o sistema, nesse sentido a auditoria é a ferramenta da administração pública para o controle e acompanhamento da gestão dos procedimentos licitatórios. Podendo, inclusive, atestar a transparência da conduta dos agentes públicos e empresas, desta maneira, a auditoria é uma ferramenta de ação eficaz no auxílio da gestão, identificando problemas, recomendando soluções e, também, prevenindo situações que podem facilitar a ocorrência de fraudes. Evidenciando ser um trabalho imprescindível para o bom aproveitamento dos recursos públicos, visto que combater fraudes que envolvem projetos com especificações incompreensíveis, editais com cláusulas restritivas, julgamentos negligentes ou deficientes, realização de contratação direta mesmo com a possibilidade de competição e, também, a caracterização com acordos expressos ou tácitos entre concorrentes não é tarefa fácil.

Ademais, pode-se combater a fraude em licitações ampliando a publicidade dos editais, em diversos veículos de comunicação, como: publicação na imprensa oficial, em jornal de grande circulação local, *internet*, entre outros, tornando o princípio da publicidade uma prática recorrente no ambiente público.

REFERÊNCIAS

Cartilha de – Combate a cartéis em licitaçõesll – Ministério da Justiça, 2008. Disponível em:<https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwi3oljz2pbQAhVEQZAKHfRpAqEQFggbMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.comprasnet.gov.br%2Fbanner%2Fseguro%2FCartilha_Licitacao.pdf&usg=AFQjCNGEkKIHy4baJaW1nOGow2TsQPLCw&sig2=TLY48lp66drsBheDTDsMMg&bvm=bv.137904068,d.Y2l>. Acesso em: 31 janeiro 2019.

CARVALHO, J. C. O. de. Por dentro das fraudes. Disponível em: <<http://www.oliveiraecarvalho.com/downloads/Fraudes%20-%20Obra%20-%20Por%20Dentro%20das%20Fraudes.pdf>> Acesso em: 31 de janeiro de 2018.

CERVO, A. L. BERVIA, P. A., SILVA, R. da. Metodologia Científica. 6. Ed. – São Paulo: Pearson Pretice Hall, 2007

BALTAR N., F. F.; TORRES, R-Charles L. de. Direito Administrativo. Coleção Sinopses para Concursos 5º Edição. Salvador: JusPodium, 2015.

BACELLAR F. R. F. Direito Administrativo. Coleção Cursos & Concursos, São Paulo: Saraiva, 2005.

BRASIL₁. Tribunal de Contas da União - TCU. ISSAI 100. Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>> Acesso em: 06 outubro 2018.

BRASIL₂. Lei nº. 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8666cons.htm> Acesso em: 06 outubro 2018.

BRASIL₃. Tribunal de Contas da União - TCU. Referencial de Combate à Fraude e à Corrupção. Disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A258B033650158BAEFF3C3736C&inline=1>> Acesso em: 07 outubro 2018.

BRASIL₄. Tribunal de Contas da União-TCU. Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público(NBASP).Disponívelem:<<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-brasileiras-de-auditoria-do-setor-publico-nbasp/>> Acesso em: 16 novembro 2018.

BRASIL₅. Tribunal de Contas da União - TCU. Acórdão 3118/2019 – Primeira Câmara.Disponívelem:<<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/jurisprudencia-selecionada>> Acesso em: 27 janeiro 2019.

BRASIL₆. Tribunal de Contas da União - TCU. Acórdão 2018/2017 – Plenário. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/jurisprudencia-selecionada>> Acesso em: 27 janeiro 2019.

BRASIL⁷. Tribunal de Contas da União - TCU. Acórdão 1019/2013 – Plenário. Disponível em: <[https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa / jurisprudencia -selecionada](https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/jurisprudencia-selecionada)> Acesso em: 27 janeiro 2019.

DI PIETRO, M. S. Z. Direito Administrativo. 26ª ed., São Paulo: Atlas, 2003.

GIL, A. C. Métodos e técnicas de pesquisa social. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HOOG, W. A. Z.; CARLIN, E. L. B. Manual de Auditoria Contábil. 4.º edição, Curitiba: Juruá, 2011.

IIA BRASIL. O Papel da Auditoria Interna no Suprimento de Recursos para a Atividade de Auditoria Interna. Disponível em: <[https://iiabrasil.org.br /korbilload/upl/ippf/downloads/declarao-de-pos-ippf-00000001-21052018101317.pdf](https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/declarao-de-pos-ippf-00000001-21052018101317.pdf)> Acesso em: 06 outubro 2018.

JUSTEN F., M. Pregão (Comentários à Legislação do Pregão Comum e Eletrônico). 5. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. Metodologia do trabalho científico. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1986.

KPMG. Perfil global do fraudador, 2016. Disponível em: <<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/br/pdf/2016/09/br-perfil-do-fraudador-2016.pdf>> Acesso em: 07 outubro 2018.

MAGNABOSCO, N. Auditoria prática: normas de auditoria interna e externas analisadas e comentadas, Curitiba: Ithala, 2018.

MELLO, C. A. B. de. Curso de direito administrativo. São Paulo: Malheiros, 2009.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MOURÃO, L.; COUTO, D.U.C. A fiscalização dos processos licitatórios na Administração Pública. Disponível em: <http://revista1.tce.mg.gov.br/Revista/RetornaRevista/461>. Acesso em: 16 novembro 2018.

PAULO, V.; ALEXANDRINO, M.. **Direito Constitucional descomplicado**. 21.ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013.

PALUDO, A. Administração Pública. 3º edição. Rio de Janeiro: Editora Elsevier 2013.

Portal da auditoria. Diferenças Básicas entre Auditoria Interna e Auditoria Externa. Disponível em: <<https://portaldeauditoria.com.br/diferencas-basicas-entre-auditoria-interna-e-auditoria-externa/>>. Acesso em: 15 novembro 2018.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I.M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (org.). Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade. 3. ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, L. C. A. Aspectos principiologicos da modalidade carta-convite da licitação. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 22, [n.4963](#), [1](#) fev. 2017. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/55338>>. Acesso em: 31 jan. 2019.

SANTOS, F. B.; SOUZA, Kleberson Roberto de. Como combater a corrupção em licitações: detecção e prevenção de fraudes. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

TRIVIÑOS, A. N. S. Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.