



MANUAL DE

Quantificação de Dano ao Erário

MANUAL DE

Quantificação de Dano ao Erário



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

1. Dano ao erário. I. Ministério Público Federal. II. Ministério Público do Estado da Bahia. III. Ministério Público do Estado de Pernambuco. IV. Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro. V. Título.

CDDir: 341.413 (Ministério Público)

Elaborado por Fabíola Barbosa da Silva Souza CRB-5/1322

Atendimento publicitário: Andréa Corradini (MPPE)

Diagramação: Riva Spinelli (MPPE)

Fotografias/imagens: Freepik

Central de Apoio Técnico (CEAT)

Endereço: 5ª Avenida, nº 750, do CAB - Salvador, BA - CEP: 41.745-004

Telefone: (71) 3103-0551 / 0587

E-mail: ceat@mpba.mp.br

MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DA BAHIA

Pedro Maia Souza Marques
Procurador-Geral de Justiça

Norma Angélica Reis Cardoso Cavalcanti
Procuradora-Geral de Justiça Adjunta

Wanda Valbiraci Caldas Figueirêdo
Procuradora-Geral de Justiça Adjunta para Assuntos Jurídicos

Paulo Marcelo Costa
Corregedor-Geral do Ministério Público

Fabício Rabelo Patury
Chefe de Gabinete da Procuradoria-Geral de Justiça

Rita Tourinho
Centro de Apoio às Promotorias de proteção à Moralidade Administrativa

Andréa Scaff de Paula Mota
Central de Apoio Técnico

MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE PERNAMBUCO

Marcos Antônio Matos de Carvalho
Procurador-Geral de Justiça

Renato da Silva Filho
Subprocurador-Geral de Justiça em Assuntos Institucionais

Hélio José de Carvalho Xavier
Subprocurador-Geral de Justiça em Assuntos Administrativos

Norma Mendonça Galvão de Carvalho
Subprocuradora-Geral de Justiça em Assuntos Jurídicos

Paulo Roberto Lapenda Figueiroa
Corregedor-Geral do Ministério Público de Pernambuco

José Paulo Cavalcanti Xavier Filho
Chefe de Gabinete da Procuradoria-Geral de Justiça

Hodir Flávio Guerra Leitão de Melo
Centro de Apoio Operacional de Defesa do Patrimônio Público e Terceiro Setor

MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Luciano Oliveira Mattos de Souza

Procurador-Geral de Justiça

Eduardo da Silva Lima Neto

Subprocuradoria-Geral de Justiça de Administração

Ediléia Gonçalves dos Santos Cesáreo

Subprocuradoria-Geral de Justiça de Planejamento e Políticas Institucionais

David Francisco de Faria

Chefia de Gabinete

Ricardo Ribeiro Martins

Corregedor-Geral do Ministério Público

Daniel Lima Ribeiro

Coordenador do GATE/MPRJ

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

Paulo Gonet Branco

Procurador-Geral da República

Hindenburg Chateaubriand Pereira Diniz Filho

Vice-Procurador-Geral da República

Carlos Fernando Mazzoco

Chefe de Gabinete do PGR

Daniel Azevedo Lôbo

Secretaria de Perícia, Pesquisa e Análise – SPPEA

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	– Funções da pesquisa de preço	25
Quadro 2	– Quadro geral do desconto do lucro	68
Quadro 3	– Resumo da Teoria do produto bruto mitigado	73
Quadro 4	– Exemplo 1: Dedução da parcela do lucro diretamente sobre a composição do BDI da empresa	74
Quadro 5	– Exemplo 2: Dedução da parcela do lucro com base nos valores referenciais do TCU	74
Quadro 6	– Cálculo de superfaturamento	75
Quadro 7	– Cálculo do lucro obtido com o contrato	76
Quadro 8	– Comparativo das diretrizes para a aplicação de correção monetária e juros moratórios	131

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	– Escopo temporal das contratações válidas para pesquisa de preços	29
Figura 2	– Prazo de validade dos preços coletados conforme a fonte de pesquisa	30
Figura 3	– Exemplo de Curva ABC	41
Figura 4	– Diferença entre o custo de referência de mercado e o custo real de mercado	43
Figura 5	– Gráfico dos valores praticados em contratos em função do número de participantes de licitações do DNIT	44
Figura 6	– Tabela de parâmetros para taxas de BDI	46
Figura 7	– Tabela de parâmetros para o valor de rateio da taxa de administração central	47
Figura 8	– Exemplo de composição de encargos sociais	77
Figura 9	– Exemplo de orçamento de pavimentação simples	78
Figura 10	– Exemplo de aplicação da metodologia de cálculo decorrente de irregularidades em pagamentos de encargos sociais	78
Figura 11	– Tabela dos preços máximos praticados no Rio de Janeiro em 2013	85
Figura 12	– Painel de Consulta de Preços de Medicamentos	96

APRESENTAÇÃO

O Manual de Quantificação de Dano ao Erário é resultado de uma iniciativa ímpar e valiosa que uniu os esforços conjuntos do Ministério Público da Bahia (MPBA), Ministério Público de Pernambuco (MPPE), Ministério Público do Rio de Janeiro (MPRJ) e Ministério Público Federal (MPF). Representantes dessas instituições reuniram-se por três ocasiões na Bahia, nos dias 13 a 15 de setembro, 19 e 20 de outubro, e 23 e 24 de novembro de 2023, para participar de workshops com o objetivo de elaborar este documento.

Fruto de debates intensos e da colaboração entre membros e servidores, o manual é uma construção coletiva das equipes técnicas de cada instituição, contando com a participação de promotores e analistas. Os workshops, realizados no Salão Nobre da sede do MPBA, foram organizados pelo Centro de Estudos e Aperfeiçoamento Funcional (CEAF) e pela Central de Apoio Técnico (CEAT), com o apoio do Centro de Apoio Operacional às Promotorias de Justiça de Proteção à Moralidade Administrativa (CAOPAM). A programação incluiu exposições, discussões metodológicas e atividades práticas voltadas à identificação e quantificação de sobrepreço, superfaturamento e demais formas de fraude, além de proporcionar a manualização de procedimentos internos.

Destacam-se os debates enriquecedores sobre questões controversas, a troca de experiências entre as diferentes equipes e a integração com renomados especialistas como os instrutores Thiago Guterres, Procurador do Ministério Público de Contas junto ao TCE/RN, e Kleberon Roberto de Souza, Auditor da CGU.

Essa união de forças resultou em um manual construído a várias mãos e fruto de inúmeros debates, visando padronizar e aprimorar os procedimentos de identificação e quantificação de dano ao erário, oferecendo diretrizes claras para a atuação dos órgãos de controle.

Este documento, portanto, não é apenas uma obra técnica, mas representa um marco de integração institucional, enaltecendo o compromisso coletivo de capacitação contínua e reforçando a missão dos Ministérios Públicos de promover a defesa do patrimônio público. Que ele sirva de referência e inspiração para a constante busca pela transparência e pela justiça.

Pedro Maia Souza Marques

Procurador-Geral de Justiça do Ministério Público do Estado da Bahia

AGRADECIMENTOS ESPECIAIS

Aos membros e servidores do MPBA, MPPE, MPRJ e MPF e aos palestrantes e participantes que, com suas contribuições e debates, enriqueceram o conteúdo deste manual, consolidando-o como uma ferramenta essencial para a quantificação do dano ao erário.

Gostaríamos de expressar nossa profunda gratidão, em especial, a Hodor Flávio Guerra Leitão de Melo, Hugo de Moura Lima e Hildegarde Pedro Araújo de Melo (MPPE); Luiz Francisco Peralta Braga, Leonardo José da Costa Santana e Ronaldo Peixoto Velloso (MPRJ); Fabiano Henrique Cruz Fernandes, Isaac Anderson Oliveira de Almeida, José Jorge Gabriel Júnior, Akemi Souza Kitagawa Sant'Anna, Daniel Carneiro de Aguiar, Danilo Ricardo Lopes Batista e Felipe Gazzoni Machado (MPF), além de Rita Tourinho, Elizabete de Araújo Souza e Pablo Michel da Silva Pereira (MPBA), Thiago Guterres e Kleberson Souza.

Suas contribuições foram inestimáveis na construção deste manual e na realização desta importante iniciativa coletiva.

Andréa Scaff de Paula Mota

Coordenadora da Central de Apoio Técnico do Ministério Público do Estado da Bahia

COLABORAÇÃO

Ministério Público da Bahia

André Suzart Andrade Cerqueira

Carlos Augusto Almeida Bezerra

Daiane Nascimento Santos

Fábio de Lima Barreto

Jhannes Marçal Cordeiro da Silva

Marcos Muniz da Cruz

Núria Carine Borges F. Martins Bahiense

Pablo Michel da Silva Pereira

Rafael Soares Souza

Robério Pereira da Silva Júnior

Roberlúcia Damasceno Santana

Silvio Cesar de Jesus Moreira

Vinicius Jesus Souza

Ministério Público de Pernambuco

Hildegardo Pedro Araújo de Melo

Hugo de Moura Lima

Ministério Público do Rio de Janeiro

Leonardo José da Costa Santana

Luiz Francisco Peralta Braga

Ronaldo Peixoto Velloso

Ministério Público Federal

Akemi Souza Kitagawa Sant'Anna

Daniel Carneiro de Aguiar

Danilo Ricardo Lopes Batista Rocha

Fabiano Henrique Cruz Fernandes

Felipe Gazzoni Machado

Isaac Anderson Oliveira de Almeida

José Jorge Gabriel Júnior

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
2 CONCEITOS INICIAIS	17
2.1 Dano ao erário e fraude em licitação	17
2.2 Sobrepreço, superfaturamento e economicidade	17
2.3 Orçamento sigiloso	20
2.4 Preço de referência, pesquisa de preços e orçamento estimativo	21
2.4.1 Efeito cotação, efeito barganha e efeito escala	24
2.5 Preços inexequíveis, preço mínimo e máximo	25
2.6 Características das amostras para compor a cesta de preços	28
2.7 Lapso temporal para a coleta de dados	29
2.8 Índice de correção	30
2.9 Métricas estatísticas para a obtenção de preços de referência	31
2.9.1 Média, mediana e média saneada	31
2.9.2 Coeficiente de variação	33
2.10 Taxa de administração negativa	35
3 SUPERFATURAMENTO	38
3.1 Superfaturamento por sobrepreço	39
3.1.1 Como calcular o sobrepreço em geral	40
3.1.2 Efeito barganha, efeito cotação e sua relação com a ausência de tolerância de percentual de sobrepreço	42
3.1.3 Superfaturamento por sobrepreço em obras e serviços de engenharia (MLPUA e MLPG)	46

3.2 Superfaturamento por quantidade	49
3.3 Superfaturamento por execução de serviços com menor qualidade	50
3.4 Superfaturamento por alteração de metodologia executiva	51
3.5 Superfaturamento por jogo de planilha	52
3.6 Superfaturamento por alteração indevida do preço contratual: Reajuste, repactuação e equilíbrio econômico-financeiro	55
3.7 Superfaturamento por pagamento antecipado	60
3.8. Superfaturamento por distorção do cronograma físico-financeiro (jogo de cronograma)	62
3.9 Superfaturamento por prorrogação injustificada do prazo contratual	63
4 DISTINÇÃO ENTRE O DANO AO ERÁRIO E O ENRIQUECIMENTO ILÍCITO PARA FINS DE QUANTIFICAÇÃO DE PREJUÍZO AOS COFRES PÚBLICOS	65
5 LUCRO ILEGÍTIMO	66
5.1 Teoria do produto bruto mitigado	66
5.2 Metodologia de apuração de lucros em contratações públicas sem margem de lucro definida	68
5.3 Determinação do lucro para obras ou serviços de engenharia	72
6 DANO AO ERÁRIO POR PAGAMENTO DE ENCARGOS SOCIAIS PELO ENTE PÚBLICO SEM RESPECTIVA COMPROVAÇÃO DE CONTRATAÇÃO DE MÃO DE OBRA PELA CONTRATADA	76
7 DANO AO ERÁRIO PELO PAGAMENTO DE JUROS E MULTA EM DECORRÊNCIA DA AUSÊNCIA/ATRASSO NO RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA	80

8 ANÁLISE DE FRAUDES COMUNS EM CONTRATAÇÕES PÚBLICAS E POSSÍVEIS CAMINHOS PARA A QUANTIFICAÇÃO DO DANO AO ERÁRIO	81
8.1. Contrato de combustíveis	81
8.2 Contrato de gêneros alimentícios	86
8.3 Contrato de medicamentos	91
8.4 Contrato de locação e manutenção de veículos	96
8.4.1 Avaliação de preço unitário	98
8.4.2 Avaliação da conformidade dos veículos/equipamentos e quantitativos contratados	98
8.4.3 Locação de veículos para uso oficial	98
8.5 Contrato de pavimentação	99
8.6 Contrato de mão de obra terceirizada: Fator K	102
8.7 Contrato de transporte escolar	108
8.8 Contrato de limpeza urbana	113
8.9 Contratação de artista	118
9 ABORDAGENS ALTERNATIVAS DE QUANTIFICAÇÃO DO DANO AO ERÁRIO	122
9.1 Lei Anticorrupção	122
9.2 Arbitramento	125
10 CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS MORATÓRIOS	126

1 INTRODUÇÃO

A reformulação legislativa que a Lei n. 14.230/2021 promoveu na Lei n. 8.429/1992, conhecida como Lei da Improbidade Administrativa (LIA), instaurou novas exigências para a propositura da ação de improbidade administrativa, considerada como uma ferramenta vital do Ministério Público no combate à corrupção.

Essas mudanças realçam a importância de comprovação do dolo, do enriquecimento ilícito e, crucialmente, do prejuízo ao erário, com ênfase na restituição dos valores desviados em detrimento do patrimônio público.

A redação atual da Lei de Improbidade Administrativa, especialmente por meio de dispositivos como o art. 16, §6º (correspondência entre o valor da indisponibilidade dos bens do réu e o montante de dano indicado na petição inicial), e o art. 17-B, inciso I (ressarcimento do dano como condição prévia para acordos de não persecução civil), antecipa a necessidade de calcular o prejuízo ao erário antes do ingresso da ação judicial.

A necessidade de se dar primazia ao enfoque preventivo, ao lado de requisitos rigorosos para a comprovação de perdas patrimoniais e o estabelecimento de responsabilidades, sublinha a relevância de métodos precisos e confiáveis para a quantificação do dano.

Além disso, a exigência de comprovação de perda patrimonial efetiva, presente no art. 10, inc. VIII, da LIA, juntamente com outros dispositivos, como o que prevê a impossibilidade de transferir o ônus da prova ao réu (art. 17, §19, inc. II da LIA) e a determinação de que a sentença deve conter os elementos para caracterizar os atos ímprobos, além de condenar ao ressarcimento de danos e à perda ou reversão de bens e valores adquiridos ilícitamente (art. 18 da LIA), ressaltam a importância da construção de critérios coerentes para a quantificação dos danos ao erário.

Vale ressaltar que, durante a elaboração do Manual, o art. 17-B, §3º permaneceu suspenso por liminar do STF no âmbito da ADI 7236, dispensando a necessidade de consulta aos Tribunais de Contas para estabelecer os critérios de apuração do valor do dano.

A suspensão do dispositivo legal em análise tem acarretado um atraso significativo na elaboração de metodologias pelos Tribunais de Contas para apurar prejuízos ao erário em diversas situações de dano. Tal fato impede que os

referidos tribunais dediquem esforços à criação de abordagens específicas para quantificar os danos causados, retardando, assim, o desenvolvimento eficaz de ferramentas analíticas no âmbito do controle dos gastos públicos.

Esta situação destaca a importância de desenvolver abordagens inovadoras e eficazes para o cálculo dos danos ao erário, especialmente em um cenário onde as instâncias de controle enfrentam desafios para adaptar suas metodologias às novas exigências legais.

De maneira análoga, a insuficiência de pronunciamentos judiciais que abordem de maneira aprofundada a problemática da mensuração do dano ao erário, após as alterações na Lei de Improbidade em 2021, sinaliza a existência de uma deficiência que reclama intervenção imediata.

Dentre as inúmeras alterações promovidas pela Lei n. 14.230/2021 no texto original da Lei de Improbidade Administrativa, uma das mais significativas consistiu em afastar a possibilidade da aplicação da teoria do dano *in re ipsa*, que presumia o prejuízo ao erário pela mera existência de atos ilícitos, sem a necessidade de quantificação específica, em razão de posicionamentos jurisprudenciais, no que se reporta à antiga hipótese do art. 10, VIII, da LIA.

Com o declínio da aplicação da teoria do dano *in re ipsa*, torna-se essencial desenvolver métodos pioneiros para calcular os prejuízos ao erário, a fim de se evitem questionamentos jurídicos e possíveis revisões judiciais.

Por outro lado, o Tribunal de Contas da União (TCU), conforme disposto no artigo 210 de seu Regimento Interno, reconhece explicitamente a possibilidade de apuração de débitos por meio de estimativas. A fundamental premissa que orienta a utilização desse método é a garantia de que a estimativa não exceda o valor real devido.

Nesse contexto, o presente Manual delinea metodologias específicas para a quantificação do dano ao erário, incluindo aquelas que recorrem à estimativa quando os valores exatos do prejuízo não estão disponíveis. Essas metodologias foram cuidadosamente pensadas para assegurar que as estimativas se mantenham dentro dos limites do valor real, evitando-se, assim, a atribuição de responsabilidades excessivas e garantindo uma avaliação equitativa dos valores que devem ser devolvidos ao erário.

Apesar de o fenômeno da corrupção comportar diversas modalidades e tipos, o presente Manual se debruçará sobre aqueles que causam desvios de recursos públicos por meio de processos de licitação.

Mediante procedimento licitatório, a Administração Pública realiza a contratação de bens, serviços e obras com o propósito de atender aos interesses coletivos. A licitação, assim, constitui o caminho legal e formal que o Estado deve seguir para escolher o fornecedor que atenderá às necessidades imediatas e mediadas da sociedade.

Este Manual se propõe, portanto, a ser um instrumento abrangente que orienta na quantificação do dano ao erário, visando aprimorar a eficácia dos processos de reparação e ressarcimento. Ele busca estabelecer diretrizes claras e metodologias consistentes para a avaliação dos prejuízos financeiros causados pelas irregularidades detectadas dentro dos processos de licitação.

Destaca-se, por fim, que as orientações contidas neste Manual têm caráter orientativo, sem pretensão de esgotamento dos temas abordados ou de conferir um efeito vinculante às estratégias aqui estipuladas. O principal objetivo é auxiliar na elaboração de acordos de não persecução cível e em outras medidas judiciais, fornecendo uma base técnica para a quantificação do dano ao erário, imprescindível para a efetivação do ressarcimento integral ao patrimônio público.



21657920	414264		
21215720	5498216		
326225		58742	
32255021			221233
1245755	32154316	3322144	
2154756	1245755	32366987	3221
320659	2154756		21258
221233	32659		
		121554	
		323150	32186664
214334	32147711	221550	232312
5231			12789452

2 CONCEITOS INICIAIS

Antes de nos dedicarmos às técnicas específicas para a quantificação de danos ao erário, é essencial compreendermos alguns conceitos que facilitarão o entendimento dessas técnicas. Portanto, o presente capítulo servirá como alicerce para os métodos detalhados posteriormente, introduzindo terminologias-chave e princípios que norteiam o processo de identificação e quantificação do prejuízo causado ao erário

2.1 Dano ao erário e fraude em licitação

O termo “erário” refere-se ao conjunto de recursos financeiros pertencentes ao Estado, coletados principalmente por meio de impostos, taxas, contribuições e outras fontes. Esses recursos, seja em nível federal, estadual ou municipal, são fundamentais para financiar despesas públicas, incluindo investimentos em serviços, programas sociais e infraestrutura. O erário, sendo o patrimônio financeiro do Estado, exige uma gestão transparente e responsável, visando sempre ao interesse público. O dano ao erário representa um prejuízo à Fazenda Pública, ocasionado por ação ou omissão de agentes públicos, que resulta em desfalque, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens públicos, comprometendo os recursos destinados ao bem-estar coletivo.

Já a fraude em licitação ocorre quando o processo de contratação pública é manipulado para garantir um resultado predeterminado, favorecendo indevidamente um ou mais participantes. Isso é feito por meio de ajustes, combinações ou outros expedientes que violam as normas legais e os princípios da isonomia e da seleção da proposta mais vantajosa. Além disso, frustrar a competitividade em uma licitação implica limitar injustamente a participação de licitantes ou prejudicar a avaliação imparcial das propostas.

Portanto, frustrar ou fraudar a competitividade de licitações impacta negativamente o direito à administração pública eficaz e íntegra, que deve utilizar os recursos públicos exclusivamente para promoção do bem comum. Tais práticas desviam esses recursos de seus objetivos legítimos, afetando a capacidade do Estado de garantir direitos fundamentais como saúde, educação, segurança e infraestrutura adequada, repercutindo na qualidade de vida e no desenvolvimento social e econômico.

2.2 Sobrepreço, superfaturamento e economicidade

Não é incomum nos depararmos com casos em que são confundidos os conceitos relativos às análises de economicidade, sobrepreço e superfaturamento.

Nessa perspectiva, cabe esclarecer que a análise da economicidade vai além do mero exame de sobrepreço e superfaturamento nas aquisições de bens ou serviços, relacionando-se, claramente, com o aspecto do custo/benefício e da eficiência na contratação pública.

Economicidade, no contexto das contratações públicas, refere-se ao princípio que busca garantir a eficiência na administração dos recursos financeiros do Estado. Esse princípio exige que os gastos realizados pelo setor público sejam feitos de maneira racional, buscando sempre a obtenção do melhor resultado possível com o menor dispêndio de recursos.

Nessa direção, a Lei n. 14.133/2021 dispõe que um dos objetivos do processo licitatório é assegurar a seleção da proposta apta a gerar o resultado de contratação mais vantajoso para a Administração Pública, inclusive no que se refere ao ciclo de vida do objeto.

O conceito de economicidade, portanto, não se vincula exclusivamente ao alcance do preço mais reduzido, uma vez que não cabe ao agente público tão somente a busca pela minimização de custos, como por muito tempo se acreditava. Conforme estipulado no inciso I, art. 11, da Lei n. 14.133/2021, a sua essência repousa na garantia da seleção da proposta capaz de proporcionar o resultado mais vantajoso para a Administração Pública.

Essa análise ampla de economicidade deve ser feita durante o planejamento da contratação, especialmente por meio do Estudo Técnico Preliminar. É nele que a Administração vai avaliar as diversas soluções possíveis para o atendimento de uma demanda da Administração, as alternativas de mercado e o melhor meio de selecionar o fornecedor. Uma vez definida a solução e definidos os requisitos mínimos do bem ou serviço a ser efetivamente adquirido pela Administração (por meio do Termo de Referência), finalmente passa-se à pesquisa de preços. Aqui é que se deve ter cuidado com o sobrepreço.

Sobrepreço é definido no inciso LVI do art. 6º da Lei n. 14.133/2021 nos seguintes termos:

Preço orçado para licitação ou contratado em valor expressivamente superior aos preços referenciais de mercado, seja de apenas 1 (um) item, se a licitação ou a contratação for por preços unitários de serviço, seja do valor global do objeto, se a licitação ou a contratação for por tarefa, empreitada por preço global ou empreitada integral, semi-integrada ou integrada. (Brasil, 2021a).

O sobrepreço decorre de uma falha na pesquisa que estabelece como preço de referência um valor muito acima da média de mercado. O sobrepreço, uma vez detectado, ainda pode ser corrigido pela própria Administração ou pelos órgãos de controle (internos ou externos), já que o dano ainda não se concretizou, visto que nenhum pagamento foi realizado.

O problema do sobrepreço é o elevado risco que ele gera de superfaturamento (em poucas palavras, dano provocado por pagamento indevido). Se o preço de referência for fixado em valor muito acima da média de mercado, o certame licitatório será ancorado em um patamar desnecessariamente elevado. Consequentemente, em um mercado pouco competitivo ou em uma licitação com poucos licitantes, há grande risco de que o preço final contratado ainda fique acima da média de mercado, provocando, por conseguinte, um pagamento indevido (superfaturamento por preços excessivos, como veremos adiante).

Observe-se que a definição legal de sobrepreço contém um conceito jurídico indeterminado, que é o “valor expressivamente superior”. Isso significa que a ocorrência ou não de sobrepreço depende de uma análise casuística por parte do operador do Direito. Além disso, não há que se falar em termos percentuais para definição de valor expressivamente superior aos preços referenciais de mercado.

Há mercados, especialmente de serviços, em que a variação de preços pode ser significativa em termos percentuais e não haver caracterização de ilícito (a variação pode se justificar em função das particularidades de cada contratação, como o local da prestação de serviço, período, exigências do contratante, habilidade do prestador etc.). Por outro lado, em obras de grande vulto, uma variação mínima percentual de itens pode implicar prejuízos da ordem de centenas de milhões de reais para a Administração¹.

¹ Conferir os inúmeros casos de superfaturamento verificados na operação Lava Jato em VALLIM, João José de Castro Baptista. Engenharia forense: metodologias aplicadas na operação Lava Jato. Curitiba: Juruá, 2018. Os percentuais de sobrepreço por itens muitas vezes eram mínimos ou até inexistentes em relação ao orçado pela Administração. A ilicitude, porém, era evidente pela ocorrência do efeito barganha. Em razão da escala e do poder de negociação das empreiteiras, elas conseguiam adquirir itens por valores muito menores do que o efetivamente pago pela Administração.

Não sem razão, o TCU, no julgamento do Acórdão n. 1155/2012 - Plenário, justamente em caso de obra de engenharia, entendeu não haver percentual de sobrepreço aceitável:

A Lei define os preços máximos das obras e serviços contratados pela Administração, de forma que valores excedentes são ilegais e devem ser rejeitados. Somente em condições especiais, devidamente justificadas, podem os custos unitários de serviços ou insumos exceder o valor obtido a partir do Sistema Nacional de Pesquisa de Custos e Índices da Construção Civil (Sinapi). Não procede o argumento de que, por representar percentual insignificante em relação ao valor global da contratação, o sobrepreço estaria dentro da faixa de aceitação e refletiria oscilações normais de mercado, já que não existe percentual de sobrepreço aceitável. (Brasil, 2012).

O superfaturamento, como já salientado, pressupõe a ocorrência de dano ao erário. Ele decorre de um pagamento indevido, que pode ser em razão de sobrepreço ou não. A Lei n. 14.133/2021 define superfaturamento como:

[...]

Art. 6º Para os fins desta Lei, consideram-se:

LVII – superfaturamento: dano provocado ao patrimônio da Administração, caracterizado, entre outras situações, por:

- a) medição de quantidades superiores às efetivamente executadas ou fornecidas;
- b) deficiência na execução de obras e de serviços de engenharia que resulte em diminuição da sua qualidade, vida útil ou segurança;
- c) alterações no orçamento de obras e de serviços de engenharia que causem desequilíbrio econômico-financeiro do contrato em favor do contratado;
- d) outras alterações de cláusulas financeiras que gerem recebimentos contratuais antecipados, distorção do cronograma físico-financeiro, prorrogação injustificada do prazo contratual com custos adicionais para a Administração ou reajuste irregular de preços. (BRASIL, 2021a).

Vale ressaltar que as hipóteses mencionadas são exemplificativas. Qualquer dano causado por pagamento indevido durante a execução contratual caracteriza superfaturamento, mesmo que a contratação ocorra sem sobrepreço. Suponha-se um serviço de engenharia que envolve troca de piso. Se o contratado, sem a anuência da Administração, instala piso mais barato do que o previsto no termo de referência, recebendo o montante correspondente pelo piso mais caro, há superfaturamento, pois o contratado obtém vantagem indevida ao se apropriar da diferença entre o valor orçado para o piso mais caro, utilizado como base para a precificação do serviço, e o custo efetivo do piso instalado. Nesse caso, o superfaturamento ocorre pela execução de serviço de menor qualidade, mesmo que o piso original tenha sido precificado corretamente (portanto, sem sobrepreço).

2.3 Orçamento sigiloso

No regime da Lei n. 8.666/93, a regra era de que o orçamento estimado pela Administração deveria ser sempre público, uma vez que ele deveria constar obrigatoriamente como anexo do edital da licitação - art. 40, § 2º, II (Brasil, 1993). Já a Lei n. 10.520/02 (Lei do Pregão) não tratou do tema, o que permitiu ao Tribunal de Contas da União a não apenas interpretar pela possibilidade de sigilo do orçamento estimado como a recomendar sua utilização nos pregões².

A Lei n. 12.462/2011 (Regime Diferenciado de Contratações) e a Lei n. 13.303/2016 (Lei das Estatais) impuseram o sigilo do orçamento como regra, mas a Lei n. 14.133/2021 o previu como uma faculdade, a ser devidamente justificada pelo gestor público:

Art. 24. Desde que justificado, o orçamento estimado da contratação poderá ter caráter sigiloso, sem prejuízo da divulgação do detalhamento dos quantitativos e das demais informações necessárias para a elaboração das propostas, e, nesse caso:

I – o sigilo não prevalecerá para os órgãos de controle interno e externo

(...)

Parágrafo único. Na hipótese de licitação em que for adotado o critério de julgamento por maior desconto, o preço estimado ou o máximo aceitável constará do edital da licitação. (Brasil, 2021a).

O orçamento sigiloso, sem dúvida, é um instrumento de negociação fundamental para a Administração Pública, especialmente em casos de mercados pouco competitivos. Por um lado, ele evita que a Administração ancore a negociação e minimize o risco do sobrepreço, já que os licitantes, não sabendo do preço máximo, terão o incentivo necessário para ofertarem o seu melhor preço, estimulando uma competição mais equilibrada. Além disso, o sigilo do orçamento inibe a formação de cartel, já que os licitantes terão maior dificuldade para coordenar preços³.

Não obstante, o orçamento sigiloso também pode ser fonte de problemas. Primeiro, porque o orçamento oculto impede que os próprios licitantes o impugnem e contribuam para a sua correção. Se os preços máximos estipulados estiverem defasados, a licitação fracassará, causando prejuízos à Administração. Em segundo lugar, a manutenção do sigilo exige cuidados especiais da Administração, uma vez que o vazamento dessa informação poderá dar vantagem significativa ao licitante que dela tiver acesso. Trata-se, portanto, de uma oportunidade para a corrupção. Como bem alerta Marçal Justen Filho (2023, p. 398), em um contrato vultoso, “os potenciais interessados passarão a competir não apenas no tocante à formulação da melhor proposta, mas também pela obtenção de informações sigilosas.” Em razão desse último aspecto, é preciso que os órgãos de controle dediquem especial atenção a certames licitatórios com sigilo do orçamento praticado por entes com pouca maturidade institucional para prevenir devidamente o vazamento de informações.

Por outro lado, se o poder público decidir adotar um orçamento sigiloso, deve garantir a divulgação detalhada dos quantitativos e demais informações necessárias para a elaboração das propostas. Ressalta-se que, mesmo nesse cenário, a confidencialidade não será mantida perante os órgãos de controle interno e externo, o que inclui o Ministério Público.

² Confira, por exemplo, o Acórdão TCU 2.150/2015 - Plenário, que afirmou o seguinte entendimento: “na realização de pregões para compra de medicamentos e materiais hospitalares, a divulgação, nos editais, dos preços estimados pela Administração não se mostra vantajosa, devendo ocorrer apenas após a fase de lances.”

³ Ver, a respeito, as diretrizes da OCDE para combater conluios em licitações e o Guia de Combate à Cartéis em Licitações do CADE.

O parágrafo único do art. 24 da Lei n. 14.133/2021 estabelece a proibição do orçamento sigiloso em licitação cujo critério de julgamento seja maior desconto (Brasil 2021a). Isso ocorre porque, nesse caso, é essencial que os concorrentes tenham acesso prévio ao valor estimado da contratação para poderem calcular e oferecer os percentuais de desconto possíveis.

2.4 Preço de referência, pesquisa de preços e orçamento estimativo

O **orçamento estimativo** está disciplinado no art. 23 da Lei n. 14.133/2021. Ele é necessário, primordialmente, para avaliar a disponibilidade de recursos orçamentários para uma contratação e permitir que essa seja feita com preços compatíveis com os preços correntes no mercado (já que ele deve ser utilizado como critério de aceitabilidade dos preços contidos nas propostas).

Embora o orçamento estimativo seja comumente chamado de “**pesquisa de preços**”, é importante salientar que a pesquisa em si não é suficiente para se alcançar o **preço de referência** ou o **orçamento estimado** de uma contratação. Para tanto, faz-se necessário uma análise crítica de cada preço pesquisado, com exclusão de preços incompatíveis com a contratação analisada em razão de suas peculiaridades, tais como quantidades, local de execução do objeto, entre outras circunstâncias que possam afetar o preço negociado.

A análise crítica já era pedida pelo TCU antes do novo regime estabelecido pela Lei n. 14.133/21: “a pesquisa de preços que antecede a elaboração do orçamento de licitação demanda avaliação crítica dos valores” obtidos. - TCU, Acórdão 403/2013 – Primeira Câmara. Ver Também Acórdão 3224/2020 – Plenário.

Nesse sentido, tem-se a exigência contida no caput do art. 23:

Art. 23. O valor previamente estimado da contratação deverá ser compatível com os valores praticados pelo mercado, considerados os preços constantes de bancos de dados públicos e as quantidades a serem contratadas, observadas a potencial economia de escala e as peculiaridades do local de execução do objeto. (Brasil, 2021a, grifos nossos).

Partindo para uma análise mais aprofundada do dispositivo, percebe-se que a norma exige que o preço estimado deve ser “compatível com os valores praticados pelo mercado”. A expressão indica que, embora o gestor público deva buscar um preço de referência (para fins de análise da adequação orçamentária e definição de preço máximo da contratação), o legislador reconhece as limitações da pesquisa de preços. O preço de referência alcançado jamais poderá ser tomado precipitadamente como o único preço de mercado “justo”, acima do qual haverá sobrepreço (vale lembrar do conceito de sobrepreço como “valor expressivamente superior aos preços referenciais de mercado”).

Não obstante, para fins de apuração matemática do sobrepreço ou do superfaturamento por sobrepreço, **não há alternativa segura que não seja tomar como preço-paradigma o valor numérico a que o agente público responsável pela pesquisa deveria ter alcançado caso tivesse feito uma pesquisa idônea.**

O § 1º do art. 23 da Lei n. 14.133/2021 dispõe sobre os parâmetros a serem adotados na aquisição de bens e contratação de serviços em geral:

Art. 23.(...)

§ 1º No processo licitatório para **aquisição de bens e contratação de serviços em geral**, conforme regulamento, o valor estimado será definido com base

no **melhor preço** aferido por meio da utilização dos seguintes parâmetros, **adotados de forma combinada ou não**:

I – composição de custos unitários menores ou iguais à mediana do item correspondente no **painel para consulta de preços ou no banco de preços em saúde** disponíveis no Portal Nacional de Contratações Públicas (PNCP);

II – **contratações similares** feitas pela Administração Pública, **em execução ou concluídas no período de 1 (um) ano anterior à data da pesquisa de preços**, inclusive mediante sistema de registro de preços, observado o índice de atualização de preços correspondente;

III – utilização de dados de pesquisa publicada em **mídia especializada**, de tabela de referência formalmente aprovada pelo Poder Executivo federal e de sítios eletrônicos especializados ou de domínio amplo, desde que contenham a data e hora de acesso;

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

V – pesquisa na **base nacional de notas fiscais eletrônicas**, na forma de regulamento. (Brasil, 2021a, grifos nossos).

Já o § 2º vai estabelecer as fontes de pesquisa para a estimativa do orçamento em contratações de obras e serviços de engenharia. Nesse caso, verifica-se que a norma estabelece uma ordem de preferência na utilização dos parâmetros:

§ 2º No processo licitatório para contratação de obras e serviços de engenharia, conforme regulamento, o valor estimado, acrescido do percentual de Benefícios e Despesas Indiretas (BDI) de referência e dos Encargos Sociais (ES) cabíveis, **será definido por meio da utilização de parâmetros na seguinte ordem**:

I – composição de custos unitários menores ou iguais à mediana do item correspondente do **Sistema de Custos Referenciais de Obras (Sicro)**, para serviços e obras de infraestrutura de transportes, ou do Sistema Nacional de Pesquisa de Custos e Índices de Construção Civil (Sinapi), para as demais obras e serviços de engenharia;

II – utilização de dados de pesquisa publicada em **mídia especializada**, de tabela de referência formalmente aprovada pelo Poder Executivo federal e de **sítios eletrônicos especializados ou de domínio amplo**, desde que contenham a data e a hora de acesso;

III – **contratações similares feitas pela Administração Pública**, em execução ou concluídas no período de 1 (um) ano anterior à data da pesquisa de preços, observado o índice de atualização de preços correspondente;

IV – pesquisa na **base nacional de notas fiscais eletrônicas**, na forma de regulamento. (Brasil, 2021a, grifos nossos).

Ressalta-se que, de acordo com o § 1º do art. 5º da Instrução Normativa SEGES/ME nº 65/2021, caso não seja viável utilizar os parâmetros prioritários para a pesquisa de preço (sistemas oficiais de governo e contratações públicas similares), o poder público deve apresentar uma justificativa para essa impossibilidade (Brasil, 2021b).

Não existe obrigação legal de utilização de uma quantidade mínima de fontes. A jurisprudência do TCU aponta para a necessidade de se realizar pesquisa de preços da maneira mais ampla possível,

com base em cesta de preços aceitáveis, de modo a verificar a compatibilidade das propostas apresentadas pelos licitantes com os preços de mercado, preferencialmente obtida junto aos órgãos da Administração Pública e, de forma complementar, junto às demais fontes:

As pesquisas de preços para aquisição de bens e contratação de serviços em geral **devem ser baseadas em uma ‘cesta de preços’**, devendo-se dar preferência para preços praticados no âmbito da Administração Pública, oriundos de outros certames. A pesquisa de preços feita exclusivamente junto a fornecedores deve ser utilizada em último caso, na ausência de preços obtidos em contratações públicas anteriores ou cestas de preços referenciais (Instrução Normativa Seges-ME 73/2020). (TCU, **Acórdão 1.875/2021, Plenário**). (Brasil, 2022a, grifo nosso).

A pesquisa de preços para elaboração do orçamento estimativo da licitação **não deve se restringir a cotações junto a fornecedores**, devendo ser utilizadas outras fontes como parâmetro, a exemplo de contratações públicas similares, sistemas referenciais de preços disponíveis, pesquisas na internet em sítios especializados e contratos anteriores do próprio órgão, devidamente ajustados por índices aplicáveis. (TCU, **Acórdão 143/2019. Ver ainda Acórdão 1548/2018-TCU-Plenário, relator Ministro Augusto Nardes, 718/2018-Plenário, relator Ministro-substituto André de Carvalho e 2.787/2017-Plenário, relator Ministro-substituto Augusto Sherman**). (Brasil, 2019a, grifo nosso).

Feita a pesquisa, deve-se proceder — como já observado anteriormente — à análise crítica dos valores, com exclusão de preços incompatíveis com as peculiaridades da contratação analisada. Isso pode exigir, excepcionalmente, a adição ou supressão de determinado percentual ao preço médio obtido, conforme sugerido no § 2º do art. 5º da IN SEGES/ME nº 65/2021⁴. Também é importante que os preços pesquisados sejam atualizados de acordo com um índice adequado ao objeto do contrato.

O momento adequado para realizar a pesquisa de preço é durante a elaboração do Termo de Referência, conforme previsão expressa da alínea “i”, inciso XXIII do art. 6º da Lei n. 14.133/2021⁵. No caso de prorrogação do contrato, o TCU entende que deve ser realizada nova pesquisa de preço para comprovar que o valor permanece vantajoso para a Administração.

A prorrogação da vigência de contratos de natureza continuada não afasta a obrigação de se perseguir a situação mais vantajosa para a Administração. Logo, o gestor responsável deve avaliar se os preços e as condições existentes no momento da prorrogação são favoráveis à continuidade da avença. (TCU, **Acórdão 1.047/2014, Plenário**). (Brasil, 2014a).

O orçamento estimativo, portanto, é o procedimento obrigatório e prévio à realização de processos de contratação pública, pois serve de base para a verificação de existência de recursos orçamentários suficientes para cobrir o pagamento de tais despesas, além de servir de parâmetro objetivo para o julgamento das ofertas apresentadas. Falhas na estimativa que levem a preços subestimados podem provocar o fracasso da licitação, por falta de interessados, enquanto preços superestimados podem levar a Administração a realizar contratações desvantajosas.

⁴ Essa instrução normativa regulamenta a pesquisa de preços para aquisição de bens e contratação de serviços em geral, no âmbito da administração pública federal direta, autárquica e fundacional.

⁵ Caderno de Logística pesquisa de preço, do Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos, 2024.

Vale observar que as estimativas de valor constantes no Plano de Contratações Anual e Estudo Técnico Preliminar não se confundem com aquela exigida pelo art. 23 da Lei 14.133/21. Por isso, o caderno de logística de pesquisa de preço, do Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos, do ano de 2024, informa que não é obrigatório que a estimativa do valor da contratação, para fins de Estudo Técnico Preliminar (ETP) e Plano de Contratações Anual (PCA), siga os procedimentos da Instrução Normativa SEGES/ME n. 65, de 2021, que estabelece parâmetros para a pesquisa de preço.

Como justificativa, consta no mencionado documento que uma pesquisa de preços conduzida durante a elaboração do PCA (de janeiro a abril do ano em curso) provavelmente estará desatualizada quando o processo licitatório for realizado no ano seguinte e que o ETP busca apenas conhecer o mercado, por meio do levantamento das alternativas de soluções, não estando vinculado às regras da pesquisa de preço.

2.4.1 Efeito cotação, efeito barganha e efeito escala

Para a definição do preço de referência ou valor estimado da contratação, que é o resultado da pesquisa de preço, três elementos – efeito cotação, efeito barganha e efeito escala – são fundamentais para a definição de um custo de referência realista e que proporcione uma contratação eficiente e equitativa no âmbito das contratações públicas.

O efeito cotação refere-se à influência que diferentes cotações ou orçamentos têm sobre o estabelecimento do custo final de referência. Ao analisar diversas propostas ou orçamentos para materiais, por exemplo, a média ou tendência dos valores apresentados pode ser usada como referência para definir um custo aceitável ou justo para a Administração Pública. Isso ajuda a evitar preços excessivamente altos ou baixos, mantendo a equidade na contratação.

O efeito barganha também está relacionado à contratação de materiais ou produtos e consiste na negociação entre a Administração Pública e os fornecedores. Por meio dessa negociação, busca-se obter preços mais vantajosos, muitas vezes pressionando os fornecedores a oferecerem valores mais competitivos, contribuindo assim para a definição de um custo de referência mais adequado.

Já o efeito escala, aplicável nas composições de produtividade, refere-se à variação de custos conforme a quantidade ou escala de produção. Em obras públicas, por exemplo, quanto maior o volume de serviços contratados, em teoria, menor seria o custo unitário de cada serviço devido à otimização dos recursos e à maior eficiência na execução.

Portanto, ao estabelecer o custo de referência para composições de produtividade, é importante considerar esse efeito para garantir que os valores estejam alinhados com a realidade e que sejam viáveis para a execução das obras ou serviços.

Em suma, a pesquisa de preços possui diferentes funções, conforme destacado no quadro a seguir:

Quadro 1 – Funções da pesquisa de preço

	Funções da pesquisa de preço	Referência Legal
1	Dar publicidade ao preço estimado que o poder público está disposto a contratar	Art. 23 da Lei n. 14.133/2021
2	Delimitar os recursos orçamentários necessários à contratação	Art. 150 da Lei n. 14.133/2021
3	Fundamentar a dispensa em razão do valor ⁶	Incisos I e II, art. 75 da Lei n. 14.133/2021
4	Justificar o preço na contratação direta em que não há disputa	Inciso II, art. 72 da Lei n. 14.133/2021
5	Atuar como critério objetivo de julgamento de propostas, parâmetro para preço máximo de contratação e análise de inexequibilidade da proposta	Inciso III, art. 59 da Lei n. 14.133/2021
6	Identificar possível sobrepreço em itens de planilhas de custos	Inciso LVI, art. 6º da Lei n. 14.133/2021
7	Auxiliar na identificação da vantagem econômica na adesão à uma ata de registros de preços ⁸	Inciso II, §2º, art. 86 da Lei n. 14.133/2021
8	Verificar se é o caso de realizar dispensa de forma exclusiva para ME e EPP	Valor até R\$80.000,00; Art. 4º da Lei n. 14.133/2021 e arts. 42 a 49 da Lei Complementar n. 123/2006

Fonte: elaboração própria com base nas Leis consultadas

2.5 Preços inexequíveis, preço mínimo e máximo

De acordo com a Instrução Normativa SEGES/ME n. 65/2021, serão utilizados como métodos para obtenção do preço estimado a média, a mediana ou o menor dos valores obtidos na pesquisa de preços, desde que o cálculo incida sobre um conjunto de três ou mais preços, oriundos de um ou mais dos parâmetros de que trata o art. 23 da Lei n. 14.133/2021, desconsiderados os valores inexequíveis, inconsistentes e os excessivamente elevados.

A Lei de Licitações não prevê explicitamente a possibilidade de a Administração Pública determinar um preço mínimo para as propostas. No entanto, embora não exista um “preço mínimo” a ser estabelecido, a legislação foca na garantia de que as propostas apresentadas sejam viáveis economicamente e estejam em conformidade com os valores praticados no mercado, evitando preços excessivamente baixos que possam comprometer a execução do contrato.

Em contratos de obras e serviços de engenharia, propostas com valores abaixo de 75% (setenta e cinco por cento) do orçamento estabelecido pela Administração são consideradas inexequíveis - art. 75, §4º, da Lei n. 14.133/2021 (Brasil, 2021a). Além disso, para propostas inferiores a 85%

⁶ Limites de dispensa

2021

Art. 182 da Lei n. 14.133/2021

2022

Decreto n. 10.922/2021

2023

Decreto n. 11.317/2022

2024

Decreto n. 11.871/2023

(oitenta e cinco por cento) do preço estimado, o licitante vencedor deve apresentar uma garantia, correspondente à diferença entre sua proposta e os 85% (oitenta e cinco por cento) do valor orçado. Porém, para outras categorias de contratação (bens e serviços), a legislação não oferece definições específicas para considerar a proposta como inexequível.

OTCU referenda a impossibilidade de se estabelecer um preço mínimo para as propostas: “É vedada a existência de qualquer limite inferior para as propostas, a não ser aquele derivado da regra de inexequibilidade”. TCU, Acórdão 554/2008, Primeira Câmara.

Quanto ao preço máximo das propostas, o artigo 59, inciso III, da Lei n. 14.133/2021 determina que propostas com valores superiores ao orçamento estimado serão desclassificadas. Isso implica que, mesmo na ausência de uma cláusula explícita permitindo ao ente contratante fixar um preço máximo, a própria lei restringe o valor máximo que pode ser ofertado ao montante previamente orçado para a contratação.

A Instrução Normativa SEGES/ME n. 65/2021 define, no §2º do art. 6º, que o preço estimado da contratação poderá ser obtido, ainda, acrescentando ou subtraindo determinado percentual, de forma a aliar a atratividade do mercado e mitigar o risco de sobrepreço.

Como já dito anteriormente, o valor estimado da contratação não deve ser definido sem análise crítica sobre a confiabilidade dos preços coletados, especialmente quando há sinais de valores discrepantes em relação aos praticados no mercado. **Ademais, a pesquisa de preços não deve se restringir à obtenção de 03 orçamentos de potenciais fornecedores, ou seja, não deve utilizar apenas consulta a fornecedores, em especial quando o produto ou serviço não for considerado inovador.**

Uma estimativa baseada unicamente em cotações de fornecedores pode resultar em preços inflacionados, já que as empresas muitas vezes não estão inclinadas a divulgar seu preço mais baixo nessa etapa. Os fornecedores sabem que essa informação será usada para determinar o preço máximo aceitável pelo órgão comprador, apresentando, assim, cotações com valores mais elevados.

A falta de amplitude na pesquisa de preços contribuiu para a superestimativa dos preços pesquisados, pois a utilização de um único tipo de fonte de consulta, particularmente a cotação junto a fornecedores, aumenta o risco de distorções nos preços estimados e de contratações desvantajosas pela Administração Pública.” (TCU, Acórdão 299/2011, Plenário). (Brasil, 2011a).

Lembre-se que, de acordo com o TCU, o fato de a administração não ter cumprido seu dever de verificar a economicidade dos preços ofertados ou realizar pesquisa de preço em processo de dispensa ou inexigibilidade de licitação não isenta de responsabilidade a empresa contratada por eventual sobrepreço constatado no contrato, uma vez que a obrigação de seguir os preços praticados no mercado se aplica tanto à Administração Pública quanto aos colaboradores privados, pois ambos são destinatários do regime jurídico-administrativo relativo às contratações públicas. (TCU, Acórdão n. 1392/2016, Plenário).

As empresas que oferecem propostas com valores acima dos praticados pelo mercado, tirando proveito de orçamentos superestimados elaborados pelos órgãos públicos contratantes, contribuem para o superfaturamento dos serviços contratados, sujeitando-se à responsabilização solidária pelo dano evidenciado. (TCU, Acórdão n. 2262/2015, Plenário) (Brasil, 2015a).



2.6 Características das amostras para compor a cesta de preços

Na elaboração de uma cesta de preços destinada à análise comparativa em processos de contratação pública, a coleta e o tratamento das amostras devem ser conduzidos com rigor metodológico e observância às normativas vigentes, particularmente à Instrução Normativa SEGES/ME n. 65/2021 e à Lei n.14.133/2021.

Inicialmente, é imperativo que a coleta de amostras para a cesta de preços seja orientada por um critério de proximidade e pertinência em relação ao objeto da contratação. Prioriza-se, por conseguinte, as amostras oriundas de contratações realizadas pelo mesmo ente público, sob a premissa de que tais amostras refletem mais precisamente as condições de mercado e os requisitos específicos da entidade licitante.

Na ausência de amostras adequadas dentro do mesmo ente público, expande-se a busca para contratações realizadas por outros órgãos públicos situados no mesmo estado ou região geográfica.

A exclusão de outliers, ou seja, de amostras cujos preços apresentem desvios significativos sem justificativa plausível, constitui uma etapa crítica do tratamento dos dados. Esse procedimento é fundamental para prevenir distorções na formação do preço de referência, garantindo que esse reflita de maneira fidedigna os preços praticados no mercado.

Nesse ponto, cabe a discussão sobre o que se constitui “mercado relevante”. Conforme inciso V, art. 14, da Lei 8.666/93, as compras deverão, sempre que possível, balizar-se por preços praticados no âmbito dos órgãos e entidades da Administração Pública. A Lei n. 14.133/2021, por sua vez, lista no art. 23 diversas fontes de pesquisa para a composição da cesta de preços, algumas fontes oficiais e outras provenientes do mercado privado, esclarecendo que os parâmetros podem ser adotados de forma combinada ou não, sem estabelecer ordem de preferência para as contratações de obras e serviços em geral (exceção para contratações de obras de engenharia, em que o § 2º do art. 23 estabelece ordem de preferência para a utilização das fontes de pesquisa).

Repita-se que a Instrução Normativa SEGES/ME n. 65/2021, no §1º do art. 5º, estabelece claramente a preferência pela utilização de parâmetros provenientes de sistemas oficiais do governo e de contratações públicas similares. Em sequência, a mencionada IN define que nas situações em que não for viável utilizar essas fontes prioritárias, é imprescindível apresentar uma justificativa adequada no procedimento.

Nesse contexto, o recomendado é priorizar como fontes de pesquisa as contratações que envolvam órgãos públicos dentro do mesmo ente federativo, porém, na ausência de dados disponíveis, é viável expandir a amostra da cesta de preços. Quanto mais alinhada à realidade regional for a amostra, melhores serão os resultados. Entretanto, isso não impede a realização de pesquisas de preço com amostras mais heterogêneas, como em mercados privados e outras regiões.

Além disso, é preciso ter em mente que existem fatores “qualitativos”, além da data da compra e das especificações do objeto licitado, que podem influenciar nas diferenças de preços observadas. A título de exemplo, cita-se o volume de compras, a região geográfica da licitação (que pode influenciar em custos de logística e competitividade entre empresas), sazonalidade para alguns produtos, regulação do mercado analisado, choques externos (tais como dólar, fornecedores, mudanças tributárias), etc.

Na realização de pesquisas de preços, recomenda-se ainda examinar a composição societária das empresas cotadas pelo ente público para assegurar que não existam relações de parentesco ou sócios em comum entre as pessoas físicas e/ou jurídicas e as vencedoras do processo licitatório

em análise. Esse passo é importante para verificar possível ocorrência de sobrepreço de maneira disfarçada, em que as empresas que participaram da cotação de preços inicial ajustam previamente o valor.

O Tribunal de Contas da União orienta que, especialmente em processos de dispensa de licitação ou de convite, deve-se verificar quem são os sócios das empresas consultadas. Isso ajuda a evitar a participação de empresas que tenham sócios em comum em um mesmo processo licitatório.

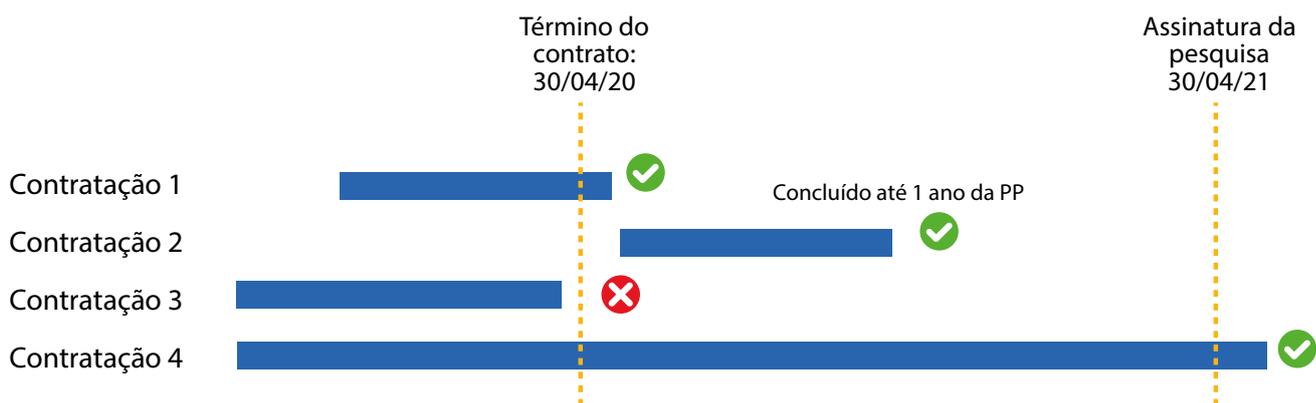
A corte de contas orienta ainda que a quantidade de itens cotados em pesquisas prévias de preços deve, exatamente, corresponder à dos itens no edital do processo de licitação. Isso visa assegurar a adequação e a especificidade da pesquisa para a contratação em questão.

Essa prática impede a reutilização de pesquisas de preços anteriores que não levaram em consideração o volume específico de itens a ser contratado nem o potencial efeito de barganha que um grande volume pode proporcionar na negociação dos preços. Além disso, garantir que a pesquisa de preços reflita precisamente a demanda do edital, ajuda a compor uma cesta de preços mais precisa e justa, baseada nas condições de mercado atuais e específicas para a natureza e quantidade dos itens requeridos.

2.7 Lapso temporal para a coleta de dados

Tanto a Lei n. 14.133/2021 quanto a Instrução Normativa SEGES/ME n. 65/2021 estipulam que as contratações efetuadas por órgãos públicos podem ser consideradas como fontes de pesquisa, desde que estejam em andamento ou tenham sido concluídas no período de até 1 ano antes da data da pesquisa de preço que se pretende finalizar (inciso II do art. 23 da Lei n. 14.133/2021 e inciso II do art. 5º da Instrução Normativa SEGES/ME n. 65/2021). A figura abaixo exemplifica a aplicação desse critério:

Figura 1 - Escopo temporal das contratações válidas para pesquisa de preços



Fonte: Caderno de logística pesquisa de preço, Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos (2024, p. 19).

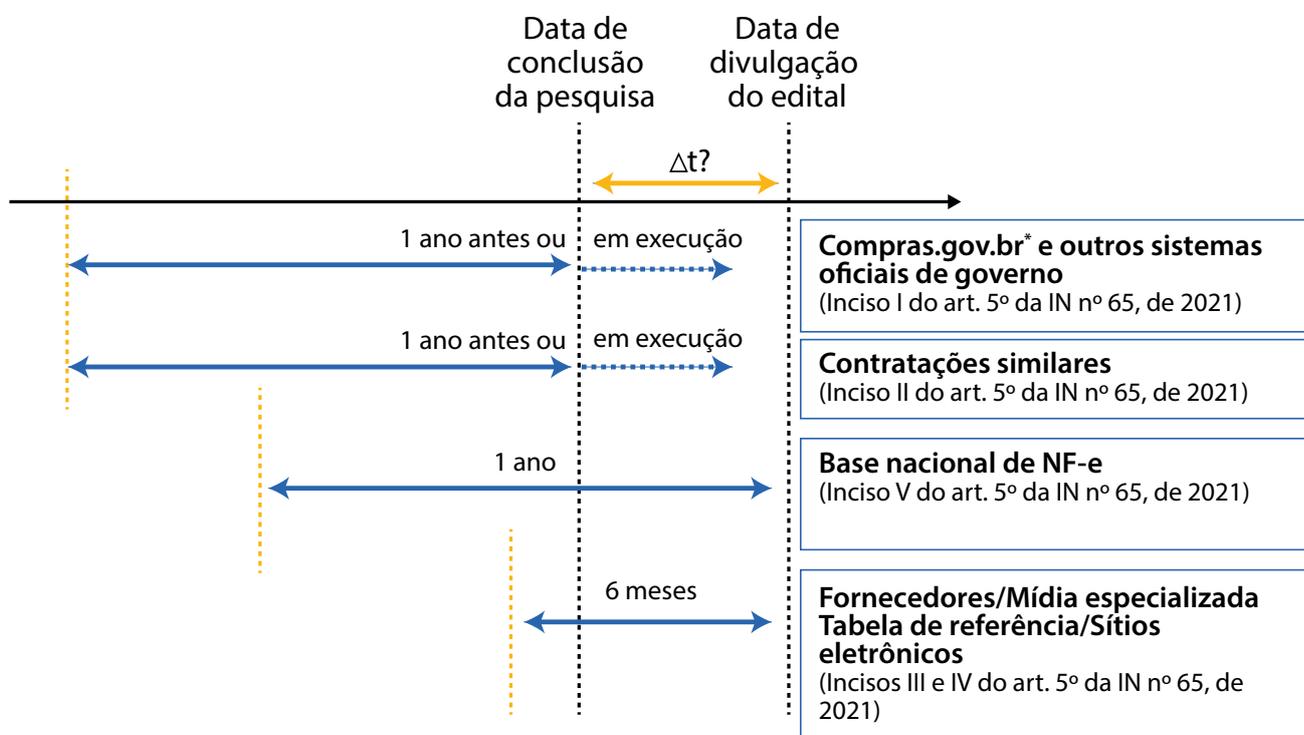
Note-se que, de acordo com a redação literal do inciso II do art. 23 da Lei n. 14.133/2021, se a contratação ainda estiver em andamento, é possível utilizar como amostra, mesmo que tenha iniciado antes de 1 ano da data da pesquisa de preço. A data da pesquisa de preços é considerada como a data de encerramento da pesquisa e a assinatura do documento correspondente.

Já para a utilização de notas fiscais, em que pese a Lei n. 14.133/2021 não ter estipulado lapso temporal, a Instrução Normativa SEGES/ME n. 65/2021 definiu que poderão ser utilizadas notas fiscais eletrônicas desde que a data das notas fiscais esteja compreendida no período de até 1 (um) ano anterior à data de divulgação do edital.

Por fim, a mencionada Instrução Normativa estabelece que é possível utilizar, na cesta de preços, dados provenientes de fornecedores, mídia especializada, tabela de referência ou sítios eletrônicos, desde que compreendidos no intervalo de até 6 (seis) meses de antecedência da data de divulgação do edital.

A figura a seguir resume o lapso temporal por fonte de pesquisa:

Figura 2 – Prazo de validade dos preços coletados conforme a fonte de pesquisa



Fonte: Caderno de logística pesquisa de preço, Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos (BRASIL, 2024, p. 24).

Importante! O §3º do art. 5º da Instrução Normativa SEGES/ME n. 65/2021 admite expressamente a composição da cesta de preços com orçamento fora do prazo de 1 (um) ano, desde que devidamente justificado nos autos pelo agente responsável e observado o índice de atualização de preços correspondente.

2.8 Índice de correção

É importante ressaltar que, em algumas situações, os dados coletados de fontes de pesquisa de preço podem não refletir a realidade atual do mercado, especialmente se foram obtidos em um intervalo de tempo considerável antes da análise.

Nesses casos, é possível e recomendável atualizar esses dados para a data atual, levando em conta possíveis variações nos preços ao longo do tempo. Essa atualização pode ser realizada por meio de diversos métodos, como índices de inflação ou de variação de preços específicos do setor.

A Lei n. 14.133/2021, em que pese mencionar a possibilidade de atualização dos valores no inciso III do art. 23, não estabeleceu índice de correção a ser aplicado.

O caderno de logística pesquisa de preço (2024, p. 18), sugere como índices de correção os seguintes:

- IPCA – Índice de Preços ao Consumidor Amplo;
- IPCA-E – Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo Especial;
- IPC – Índice de Preços ao Consumidor;
- IGP-M – Índice Geral de Preços – Mercado;
- IPA – Índice de Preços ao Produtor Amplo;
- INPC – Índice Nacional de Preços ao Consumidor;
- IGP – Índice Geral de Preços;
- VCMH – Índice de Variação de Custo Médico-Hospitalar;
- IPP – Índice de Preços ao Produtor.

É importante ressaltar que, mesmo após a definição do preço estimado, com a possibilidade de correção monetária, ainda é viável ajustar o valor mediante a adição ou subtração de um percentual sobre a estimativa inicial, conforme redação do art. 6º, § 2º, da IN n. 65, de 2021.

O propósito deste dispositivo é possibilitar uma análise crítica das amostras colhidas para a cesta de preços, permitindo ajustes que considerem a dinâmica do mercado e ajudem a evitar a ocorrência de sobrepreços.

Esse recurso pode ser particularmente valioso em momentos extraordinários, como durante crises econômicas, tal qual a desencadeada pela pandemia da COVID-19, que podem ocasionar aumentos repentinos nos preços. Da mesma forma, em situações opostas, onde contratações são realizadas sob forte pressão econômica e os preços tendem a subir, é importante que essas não sejam automaticamente utilizadas como referência para futuras contratações, uma vez que a justificativa para o aumento dos preços pode não mais existir.

2.9 Métricas estatísticas para a obtenção de preços de referência

2.9.1. Média, mediana e média saneada

O preço de referência é o fruto de um processo de pesquisa de preço, sendo o resultado de análises matemáticas ou estatísticas aplicadas a uma gama de valores coletados. Durante esse processo, são descartados os valores que não são viáveis, inconsistentes ou demasiadamente elevados, garantindo assim uma estimativa mais precisa e realista.

É fundamental realizar uma avaliação crítica dos resultados obtidos durante a coleta de preços, principalmente diante de uma significativa variação entre os valores encontrados. Nesse sentido, para garantir a precisão do cálculo do valor estimado, é essencial realizar o tratamento dos dados, excluindo-se aqueles que se mostrarem fora da realidade do mercado, seja devido à inviabilidade óbvia, inconsistências evidentes ou preços excessivamente elevados

Ao determinar o preço de referência, é aconselhável não apenas levar em conta a média e a mediana, mas, em certos contextos, também considerar a média saneada. A seguir, são apresentados alguns conceitos introdutórios sobre esses temas, seguidos por uma análise mais aprofundada sobre a aplicação de cada medida:

Média (ou Média Aritmética): A média é o valor obtido ao somar todos os valores de um conjunto de dados e dividir pelo número total de elementos desse conjunto.

Em termos estatísticos, a média é a medida resumo para onde “tende” o centro do conjunto de dados (boa para distribuições unimodais e simétricas, mas enganosa para distribuições assimétricas e com valores atípicos (muito grandes ou muito pequenos)).

É o conceito mais comum de média e é representado pela fórmula:

$$\text{Média} = \text{Soma de todos os valores} / \text{Número de valores}$$

Por exemplo, se você tiver os preços de cinco fornecedores: R\$100, R\$150, R\$120, R\$80 e R\$130, a média seria calculada somando esses valores ($100 + 150 + 120 + 80 + 130 = 580$) e dividindo pelo número de valores (5), resultando em uma média de R\$116.

Mediana: A mediana é o valor que ocupa a posição central em um conjunto de dados quando eles estão organizados em ordem crescente ou decrescente. Se o conjunto tiver um número par de valores, a mediana é calculada como a média dos dois valores centrais. A mediana é uma medida de tendência central que não é afetada por valores extremos (outliers) e, portanto, pode ser útil para se evitar distorções nos cálculos de preço.

Em termos estatísticos, é a medida resumo que leva em conta apenas a quantidade de elementos do conjunto de dados, sendo o seu valor aquele que divide esse conjunto ordenado em duas áreas iguais (pode não refletir o preço mais recorrente).

Por exemplo, usando os mesmos preços dos fornecedores: R\$80, R\$100, R\$120, R\$130, R\$150, a mediana seria R\$120, que é o valor central.

Média Saneada: A média saneada é uma variação da média aritmética que visa minimizar o impacto de valores extremos (outliers) nos cálculos. Para calcular a média saneada, primeiramente, os valores extremos são identificados e excluídos da amostra. Em seguida, a média é calculada com o restante dos valores. Por exemplo, se você tiver um conjunto de dados com preços de fornecedores, e um dos valores for significativamente maior ou menor do que os demais devido a alguma circunstância extraordinária, o procedimento seria remover esse valor antes de calcular a média, reduzindo assim a influência desse outlier no cálculo do preço estimado.

A **média saneada** tem sido apontada pelo TCU como um método idôneo para se obter a estimativa de preço para a contratação:

Na elaboração de orçamentos destinados às licitações, deve a administração desconsiderar, para fins de elaboração do mapa de cotações, as informações relativas a empresas cujos preços revelem-se evidentemente fora da média de mercado, de modo a evitar distorções no custo médio apurado e, conseqüentemente, no valor máximo a ser aceito para cada item licitado. (TCU, Acórdão 2943/2013, Plenário, Rel. Benjamin Zymler).

No mesmo sentido, indicando o critério de média saneada, excluindo-se valores discrepantes: TCU, Acórdão 2637/2015, Plenário, Rel. Bruno Dantas; TCU, Acórdão 355/2019, Plenário, Rel. Augusto Sherman e TCU, Acórdão 2032/2021, Plenário, Rel. Raimundo Carreiro.

Moda: é a medida resumo cujo valor é o dado de maior frequência em um conjunto. Pode ser útil quando há muitos valores repetidos em uma amostra, mas é possível haver várias modas, uma moda ou nenhuma moda em um conjunto de dados.

A escolha entre a média, mediana ou média saneada em uma pesquisa de preço para contratação pública depende do contexto e dos dados disponíveis. Em alguns casos, pode ser apropriado utilizar a mediana ou a média saneada para evitar distorções causadas por valores atípicos e ser obtida uma estimativa mais representativa dos preços de mercado.

A utilização da mediana é recomendada em pesquisas com uma distribuição heterogênea dos dados, especialmente quando os extremos dos valores coletados exercem influência significativa. Isso é especialmente relevante quando não há exclusão de preços inviáveis ou excessivamente elevados. Por outro lado, a média aritmética é mais indicada quando a administração determina que o preço mínimo já não é mais apropriado e quando os preços estão distribuídos de forma homogênea, sem a presença de valores extremos.

Sobrepçoço, conforme já definido, constitui-se quando os preços orçados para a licitação ou os preços contratados são expressivamente superiores aos preços referenciais de mercado.

Entretanto, as definições dos conceitos “preços referenciais” e “expressivamente superiores” são mais incertas, e na análise de quantificação de danos envolvem tanto um processo de amostragem quanto o arbitramento de uma medida quantitativa como limite superior dentro do qual o preço estaria de acordo com o preço de mercado.

Nesse sentido, há uma concordância cada vez maior, nos processos de compras públicas e auditorias, de que um tratamento estatístico no processo de amostragem gera a imparcialidade e o rigor necessário à definição do preço de mercado, do intervalo aceitável e, conseqüentemente, à verificação de sobrepçoço.

Assim, em uma seqüência lógica, é necessário inicialmente definir o preço de referência para posteriormente estimar o intervalo que, ultrapassado o valor, o preço caracterizar-se-ia em “expressivamente superior”. Para tanto, deve-se iniciar a análise com base em um levantamento de dados conhecido na estatística como amostragem. Esse levantamento deve gerar informações válidas sobre a população de interesse, isto é, sobre todos os preços de venda do serviço/objeto no mercado relevante, ou seja, o preço de mercado.

Portanto, na construção da amostra, é necessário levar em conta que características muito diversas do “mercado relevante” podem gerar tendenciosidade dos dados amostrais e invalidar a análise. Nesse contexto, geralmente, quanto maior a amostra menor tende a ser o viés amostral (menor o erro entre a amostra e a população).

Obtida a amostra, a etapa seguinte incorre no cálculo das medidas estatísticas que compoõem o intervalo aceitável dos preços. A primeira medida de interesse é a medida de tendência central. Dentre as mais comuns que podem ser utilizadas, estão a média aritmética, a mediana e a moda, mas também há a construção de médias ponderadas que são úteis para amostras pequenas com grande variação dos dados⁷.

2.9.2 Coeficiente de variação

Um critério para decidir se devemos usar a média ou a mediana é analisar o coeficiente de variação, que mostra o quanto os dados variam em relação à média. Dados mais consistentes apresentarão um coeficiente menor. Se o coeficiente de variação for de 25% (vinte e cinco por cento) ou menos, indica que os dados são relativamente uniformes, sugerindo que a média é um bom indicador do valor de mercado. Por outro lado, se o coeficiente ultrapassar 25% (vinte e cinco por cento), isso sinaliza a presença de outliers que distorcem a média, fazendo com que a mediana seja a melhor opção para determinar o preço médio.

⁷ Um exemplo de ponderação é dada pelo inverso da variância, em que quanto maior a dispersão, isto é, quanto mais atípico é o valor, menor o peso que ele recebe. Os pesos são dados pela seguinte fórmula: $w_i = \frac{1}{n \cdot s_i^2}$ e a média é dada $\bar{x} = \sum w_i x_i$

Com base na construção de uma amostra válida e no cálculo dessas medidas de tendência central, é possível se obter o “preço de referência” no “mercado relevante”.

Em outras palavras, obtém-se uma estimativa do “preço de mercado” para o objeto analisado. Convém ponderar, contudo, que as medidas de tendência não dizem nada sobre a variabilidade do conjunto de dados e não permite inferir o que constituiria um preço “expressivamente superior”. Portanto, é necessário identificar como o conjunto de dados varia em torno de alguma posição central dos dados, isto é, tendo como referência a média, mediana ou moda e como os dados se comportam em relação a elas.

Um dos critérios relevantes para determinar se é mais apropriado utilizar a média ou a mediana é utilizar as medidas de dispersão, como a variância e o desvio padrão.

- **Variância:** é a média dos desvios das observações da média ou mediana do conjunto. Entretanto, no cálculo da média desses desvios, os valores positivos e negativos irão se anular, por isso são elevados ao quadrado. Em consequência, o resultado não se encontra na mesma unidade de medida do conjunto de dados;

$$\sigma^2 = \frac{(x_1 - \bar{x})^2 + \dots + (x_n - \bar{x})^2}{n}$$

- **Desvio Padrão:** é a raiz quadrada da variância, tornando-a uma medida de dispersão com a mesma unidade de medida do conjunto de dados.

$$\sigma = \sqrt{\frac{(x_1 - \bar{x})^2 + \dots + (x_n - \bar{x})^2}{n}}$$

Por fim, salienta-se que Desvio Padrão e Variância são medidas de dispersão absolutas, não importando a localização dos dados. Ambas terão o mesmo valor numa amostra cujos valores tenham uma dispersão relativa muito diferente:

x_1	x_2	x_3	x_4	x_5	Variância	Desvio Padrão
1,00	2,00	3,00	4,00	5,00	2,00	1,41
98,00	99,00	100,00	101,00	102,00	2,00	1,41

Portanto, para que se leve em consideração a diferença relativa das distâncias, utiliza-se a medida de dispersão relativa, chamada “Coeficiente de Variação”:

$$CV = \frac{DESvio PADRÃO}{MÉDIA}$$

Essa medida informa o grau de homogeneidade de um conjunto de dados, isto é, se há um grau de dispersão na amostra que possa comprometer a inferência sobre o intervalo de “aceitável” do preço de referência. É expressa em termos percentuais:

x_1	x_2	x_3	x_4	x_5	Coeficiente de Variação
1,00	2,00	3,00	4,00	5,00	47,14%
98,00	99,00	100,00	101,00	102,00	1,41%

De posse dessas medidas de dispersão, torna-se possível a construção de um intervalo de preços que pode ser considerado aceitável e, caso exceda os limites, será considerado “expressivamente superior” ou “inexequível” ao preço de referência.

Para tanto, a partir da medida de tendência central, a prática corrente é somar um desvio padrão para se obter o limite superior e subtrair um desvio padrão para se obter o inferior⁸.

Contudo, esses limites só terão validade estatística caso a amostra seja suficientemente homogênea, isto é, caso o coeficiente de variação seja baixo. Caso contrário, é preciso recorrer ao processo de “saneamento da amostra”, extirpando os valores amostrais que excedam o intervalo de \pm um desvio padrão e recalculando o coeficiente de variação até que este se encontre abaixo do percentual definido.

A propósito desse percentual, enfatiza-se que não há nenhuma técnica que o determine, devendo ser arbitrado. Todavia, dentro dos processos de compra e auditoria de alguns órgãos governamentais, há o indicativo de práticas que podem balizar a escolha desse parâmetro:

- O Tribunal de Contas da União, em seu Manual de Orientações para Aquisições Públicas de Medicamentos (2018)⁹, preconiza um coeficiente de variação $\leq 25\%$ (vinte e cinco por cento);
- O Superior Tribunal de Justiça, em seu Manual de Orientação para Pesquisa de Preços¹⁰, sugere o mesmo percentual \leq de 25% (vinte e cinco por cento);
- A Procuradoria-Geral da República, por meio da Portaria n. 821, de 21 de agosto de 2017¹¹, impõe o requisito para a composição da amostra de um coeficiente de variação $\leq 15\%$ (quinze por cento);

Deve-se ter em mente que, quanto menor o coeficiente de variação, mais restritivo será a composição da amostra, devendo a análise sopesar o tamanho da amostra e esse parâmetro de dispersão. Assim, de posse de uma amostra saneada e suficientemente homogênea, os preços que excederem a média (ou a medida de tendência escolhida) mais um desvio padrão, serão considerados “expressivamente superiores”, indicando sobrepreço dos preços orçados para a licitação ou dos preços efetivamente contratados.

Destaca-se que é possível calcular a média, o desvio padrão e o coeficiente de variação de maneira direta, utilizando fórmulas disponíveis no Excel. Assim, não será detalhado aqui o processo de cálculo dessas medidas, dado que se trata de método amplamente conhecido e acessíveis por meio de diversas fontes.

2.10 Taxa de administração negativa

A discussão sobre a taxa de administração negativa em contratos públicos é um tema emergente que requer uma análise detalhada e crítica, especialmente em face das normativas vigentes que regem as licitações e contratos administrativos no Brasil. Este capítulo tem como objetivo aprofundar o entendimento sobre as implicações dessa prática, demonstrando os riscos associados

⁸ Pode-se calcular o desvio padrão com a mediana, moda ou a média ponderada, caso se perceba que a média não é adequada.

⁹ BRASIL. Orientações para aquisições públicas de medicamentos. Brasília, DF: TCU.

¹⁰ BRASIL. Manual de orientação: pesquisa de preços. 4. ed. Brasília, DF: STJ, 2021.

¹¹ BRASIL. Portaria SG/MPF, nº 821, de 22 de agosto de 2017. Dispõe sobre os procedimentos para a realização de pesquisa de preços para a contratação de serviços e a aquisição de bens no âmbito da Procuradoria Geral de República. Diário Eletrônico Ministério Público Federal: Brasília, DF, Caderno Administrativo, p. 1, 24 ago. 2017.

e a necessidade de uma abordagem mais rigorosa para garantir a execução viável e transparente dos contratos públicos.

Historicamente, a possibilidade de incluir taxas de administração negativas em propostas de contratos públicos não foi objeto de contestação significativa. Essa lacuna na crítica doutrinária permitiu que, em certos casos, tais taxas fossem consideradas aceitáveis sob a premissa de aumentar a competitividade em licitações públicas. É comum ainda utilizar taxa de administração negativa em certos contratos de serviços, como os de gerenciamento de frota e pagamento de auxílio-alimentação.

No entanto, uma análise mais aprofundada revela que essa prática pode comprometer a integridade do processo de licitação, resultando em propostas desvantajosas para a Administração, pois tais descontos ocultavam preços mais elevados nos estabelecimentos credenciados.

A definição de taxas de administração negativas, muitas vezes associadas a lucros simbólicos como percentuais de 0,01%, caracteriza uma estratégia de oferta que, por sua natureza, torna a proposta manifestamente desvantajosa, pois a conta, na verdade, estava recaindo para os usuários dos cartões, de forma dissimulada. Ou seja, o raciocínio comercial padrão não suporta a oferta de serviços sem uma projeção de lucro realista, especialmente quando os custos reais de administração desses serviços são significativos.

Assim, quando uma proposta inclui uma taxa de administração negativa, é um forte indicativo de que a proposta não foi desenhada para ser executada conforme os termos estabelecidos, podendo até mesmo sugerir uma tentativa de burlar os mecanismos de fiscalização e controle.

Tanto o art. 44, §3, da Lei n. 8.666/93, como o art. 59, inciso III, da Lei n. 14.133/2021, claramente proíbem e desqualificam propostas que apresentem valores simbólicos, irrisórios ou inexecutáveis (Brasil, 1993, 2021). Estes dispositivos legais são fundamentais para assegurar que as contratações públicas reflitam a realidade dos custos de mercado e estejam alinhadas com as exigências econômicas reais dos serviços a serem prestados. Admitir taxas de administração negativas subverte esses princípios e pode levar à aceitação de ofertas que, de fato, comprometem a eficiência e eficácia da administração pública.

É importante destacar que o art. 3º da Lei Federal n. 14.442/2022, que regulamenta o pagamento do auxílio-alimentação ao empregado, proíbe os empregadores participantes do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) de exigirem ou receberem qualquer tipo de deságio ou desconto sobre o valor acordado em contrato ao transacionarem com empresas fornecedoras de cartões de auxílio-alimentação, prática também conhecida como “taxa de administração negativa” (Brasil, 2022b).

Nota-se que as decisões do TCU que não proibiam a prática da taxa de administração negativa são anteriores à publicação da Lei n. 14.442/2022. Essa legislação levou, por exemplo, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP) a ampliar, a partir de 2022, a aplicabilidade do artigo 3º da referida lei para todas as entidades da administração pública, independentemente de inscrição no PAT, conforme denota a decisão paradigma:

De fato, recordo que em nossa última reunião – dia 23 de março deste ano -, o Plenário, em acolhimento ao r. voto do Eminentíssimo Conselheiro Renato Martins Costa, aceitou a vedação à taxa negativa, especificamente porque naquela situação a CETESB, beneficiária ativa do PAT (Programa de Alimentação do Trabalhador), estaria obrigada a atender aos parâmetros insculpidos no Decreto nº 10.854/21, cujo artigo 175 proíbe o recebimento de qualquer tipo de deságio ou imposição de descontos sobre o valor contratado (TC5627.989.22-1). Todavia, compreendo que tal raciocínio possa ser estendido, de forma mais ampla, aos

demais Entes promovedores dos certames, independentemente da inscrição naquele programa. Aliás, esta intelecção não é nova, haja vista que conta, há tempos, com a simpatia especial do Eminentíssimo Conselheiro Edgard Camargo Rodrigues, como retratado nas notas taquigráficas do TC-015950.989.19-4 (Pleno de 31/7/2019), ao indagar se seria razoável a Administração, do ponto de vista ético, ser parceira das empresas oligopolizadas deste setor, da mesma forma que soaria estranhíssimo, agora do ponto de vista moral, que a disputa ocorresse entre grupos fortíssimos e que a Prefeitura ou o Estado abocanhasse uma parte desses rendimentos. Como forma de contribuir a este debate, agrego a este contexto que **aparentes “prejuízos” decorrentes da concessão de desconto na taxa de administração, por óbvio, não seriam assumidos pelos prestadores do serviço, mas sim, ao menos em certa medida, repassados aos usuários finais** – no caso, os servidores da Câmara. Em outras palavras, haveria uma “usurpação” da finalidade precípua da prestação, haja vista que os seus destinatários estariam impedidos, na prática, do recebimento de tais benefícios pelos valores reais de mercado. Veja-se que se a intenção do Decreto nº 10854/21 foi proteger o trabalhador com a vedação, nada mais justificável, até pelo aspecto de isonomia, estendê-la aos demais beneficiários, mesmo que empregados em entidades não filiadas ao PAT. A propósito, nesta linha foram as palavras pronunciadas pelo Eminentíssimo Conselheiro Renato Martins Costa naquela oportunidade já mencionada, ao pontuar que, **“se a regulamentação federal do PAT caminhou por aí, é um reforço enorme na interpretação da inconveniência, em qualquer circunstância, da adoção de taxa zero ou negativa”**. Por estas razões, voto pelo INDEFERIMENTO da medida liminar pleiteada na inicial”. (São Paulo, 2022a).

Nesse sentido, com bem mencionado pelo MPC, ... “ainda que os servidores do ente licitante, na condição de estatutários, não estejam sujeitos às regras da CLT, há que se reconhecer (...) que a **vedação ao oferecimento de taxa de administração negativa possivelmente se reverte em benefício dos usuários dos cartões, e que os atos da Administração não devem se ater ou se balizar por práticas correntes do mercado, mas sim priorizar, antes de tudo, os interesses do povo – posicionado, nas relações ora discutidas, na vulnerável condição tanto de terceiro alheio à avença como de consumidor, que suportará os custos da taxa negativa. Isto porque as empresas prestadoras dos serviços repassam seus custos aos estabelecimentos comerciais que, por sua vez, os refletem nos preços finais dos produtos e serviços, impactando diretamente no poder aquisitivo do servidor”**. Posto isto, circunscrito às questões analisadas, considero parcialmente procedentes as impugnações, determinando que a Administração adote as medidas corretivas necessárias ao cumprimento da lei e desta decisão, especialmente para excluir a permissão da oferta de taxa negativa. (TCE-SP, TC-009245.989.22-3, Rel. Robson Marinho, Sessão Plenária de 06/04/2022). (São Paulo, 2022b).

Mais recentemente, o TCE/RN decidiu no mesmo sentido:

As contratações de serviços de vale-alimentação no âmbito do Programa de Alimentação do Trabalhador — PAT por parte de pessoas jurídicas de direito privado integrantes da Administração Pública Indireta não admitem a inserção de taxa de administração negativa, considerando-se, nessa perspectiva, a prevalência das normas próprias à operacionalização destes serviços na esfera das relações de trabalho celetistas, tais como a Medida Provisória nº 1.108/2022 e o Decreto nº 10.854/2021. Acórdão 70/2023 - Processo nº 301469/2022 - Relator Antônio Ed - 2ª Câmara. (Rio Grande do Norte, 2023).

É crucial que a doutrina e a prática jurídica evoluam para posicionar-se de forma contundente contra a inclusão de taxas de administração negativas em contratos de serviços públicos. Essa evolução é necessária para preservar a integridade dos processos licitatórios, garantindo que apenas propostas financeiramente realistas, viáveis e transparentes sejam consideradas.

Portanto, ao se analisar um contrato em que tenha sido considerada taxa de administração negativa, é importante apontar que há uma indicação clara de que a proposta pode ser economicamente inviável, inexecutável ou desvantajosa, pois sugere que o fornecedor não conseguirá manter a qualidade e a efetividade do serviço sem incorrer em prejuízos ou ocultando os custos para o contrato, com possível superfaturamento.

3 SUPERFATURAMENTO

O conceito de superfaturamento é bem mais amplo que o de sobrepreço, abarcando diversas outras ocorrências lesivas ao erário que não se relacionam diretamente ao pagamento de bens e serviços com valor expressivamente superior aos preços referenciais de mercado.

O superfaturamento se verifica após a regular liquidação da despesa, isto é, depois da aquisição, faturamento e pagamento de um bem ou serviço, associando-se a despesas irregulares durante a execução do contrato.

Mais uma vez, é importante destacar que não existe um limite ou percentual mínimo de tolerância para o sobrepreço e o superfaturamento. Qualquer valor pago acima do preço de referência ou paradigma, ou que não corresponda ao quantitativo e à qualidade contratada, é considerado irregular.

O inciso LVII do art. 6º da Lei n. 14.133/2021 enumera as principais hipóteses de superfaturamento como sendo:

- Medição de quantidades superiores às efetivamente executadas ou fornecidas (superfaturamento por quantidade);
- Deficiência na execução de obras e de serviços de engenharia que resulte em diminuição da sua qualidade, vida útil ou segurança (superfaturamento por qualidade);
- Alterações no orçamento de obras e de serviços de engenharia que causem desequilíbrio econômico-financeiro do contrato em favor do contratado;
- Outras alterações de cláusulas financeiras que gerem recebimentos contratuais antecipados, distorção do cronograma físico-financeiro, prorrogação injustificada do prazo contratual com custos adicionais para a Administração ou reajuste irregular de preços.

As hipóteses elencadas são exemplificativas, podendo existir outros casos de superfaturamento, desde que configurado o dano ao erário. Como já afirmado anteriormente, a execução de um contrato com sobrepreço também implica modalidade de superfaturamento.

Passaremos ao exame das diferentes tipologias de superfaturamento.

3.1 Superfaturamento por sobrepreço

O superfaturamento por sobrepreço, embora não descrito na Lei n. 14.133/2021, foi bem definido no art. 510, IV, do Decreto n. 10.086/2022, que regulamentou a nova Lei de Licitações no âmbito do Estado do Paraná. Veja-se:

Superfaturamento por preços excessivos, caracterizado por pagamentos com preços manifestamente superiores aos praticados pelo mercado ou incompatíveis com os constantes em tabelas referenciais de preços. (Paraná, 2022).

Feito o pagamento com sobrepreço, o cálculo desta espécie de superfaturamento depende, pois, da identificação dos “preços praticados pelo mercado” ou dos “preços compatíveis com os constantes em tabelas referenciais de preço”.

Em outras palavras, a obtenção do preço-paradigma exige a realização do trabalho de pesquisa de preços que deveria ter sido realizado pelo agente público responsável pela pesquisa mercadológica equivocada e que, ao fim, resultou na contratação com sobrepreço.

Por outro lado, não existe percentual de sobrepreço aceitável. A ausência de um limite de sobrepreço fixo é uma medida que visa prevenir a prática de preços inflacionados por parte dos fornecedores. Se fosse estabelecido um limite tolerável de sobrepreço, os fornecedores poderiam tentar aproveitar essa margem para aumentar seus lucros, prejudicando a eficiência e a economia nas contratações públicas.

Ao não estabelecer um limite fixo, a Administração Pública envia um sinal claro de que busca obter o melhor preço para o bem ou serviço pelo dinheiro público investido. Isso incentiva a concorrência entre fornecedores, pois eles são motivados a oferecer preços mais competitivos para ganhar os contratos.

O TCU não adota margem de erro ou limite de tolerância na apuração de sobrepreço em contratações promovidas pela Administração. Somente é admissível contratar por valores superiores aos referenciais de preço se presentes condições extraordinárias, devidamente justificadas no procedimento administrativo. (TCU, Acórdão 2636/2019, Plenário, Rel. Bruno Dantas). (Brasil, 2019b).

Diversos julgados do TCU enfatizam a impossibilidade de estabelecer um percentual aceitável de sobrepreço:

A Lei define os preços máximos das obras e serviços contratados pela Administração, de forma que valores excedentes são ilegais e devem ser rejeitados. Somente em condições especiais, devidamente justificadas, podem os custos unitários de serviços ou insumos exceder o valor obtido a partir do Sistema Nacional de Pesquisa de Custos e Índices da Construção Civil (Sinapi). Não procede o argumento de que, por representar percentual insignificante em relação ao valor global da contratação, o sobrepreço estaria dentro da faixa de aceitação e refletiria oscilações normais de mercado, já que não existe percentual de sobrepreço aceitável. (TCU, Acórdão 1155/2012, Plenário, Rel. Walton Alencar Rodrigues).

Não obstante vacilante em alguns momentos, a jurisprudência majoritária do Tribunal considera, como regra, não existir percentual tolerável de sobrepreço global nas contratações públicas, especialmente quando a análise da economicidade se baseia em amostra representativa e os preços paradigmas são extraídos dos sistemas oficiais de referência (Acórdão 844/2017-TCU-Plenário, Relator Ministro Benjamin Zymler; e 2.621/2019-TCU-Plenário, Relator Ministro Bruno Dantas). (...) Ademais, entendo que não existe percentual que possa ser considerado aceitável de sobrepreço global. Os valores pagos pelas compras e contratações com recursos federais pela Administração Pública não podem exceder os preços de mercado, cujos valores máximos, no caso da contratação de obras e serviços de engenharia, estão indicados em tabelas referenciais de custos, a exemplo do Sicro ou do Sinapi. Consoante exposto no voto condutor do Acórdão 3095/2014-TCU-Plenário, de relatoria do Ministro Walton Alencar Rodrigues, “a cobrança de valores excedentes é ilegal e merece a firme repulsa desta Corte de Contas, cuja atuação se pauta, entre outros, pelos princípios da legalidade e da indisponibilidade do interesse público”. (TCU, Acórdão 1.957/2022, Plenário, Rel. Ministro Benjamin Zymler).

Assim, tudo que for pago acima do preço estimado, ou preço de mercado, é considerado superfaturamento por sobrepreço.

3.1.1 Como calcular o sobrepreço em geral

A análise técnica voltada para detectar eventual sobrepreço tem por objetivo verificar se os preços estimados pela Administração Pública, que servem de parâmetro para a futura contratação, são condizentes com os preços de mercado. Esse processo envolve uma comparação entre o preço efetivamente contratado pela Administração e o preço de mercado, que é determinado com base na pesquisa de preços. A ideia é verificar se o preço contratado está acima do que seria considerado justo e razoável, levando em consideração as condições de mercado.

A primeira etapa consiste na coleta de informações sobre os preços praticados no mercado, seguindo-se a metodologia da pesquisa de preços (art. 23 da Lei n. 14.133/2021 e Instrução Normativa SEGES/ME n. 65/2021).

Com base na coleta de dados de mercado, um preço de referência é calculado. Esse preço de referência representa, geralmente, o preço médio ou o mais comum encontrado no mercado para o bem ou serviço em questão. Pode ser uma média ponderada dos preços coletados ou a mediana dos valores, dependendo do contexto.

Fórmula básica para calcular o sobrepreço
Sobrepreço = Preço Contratado - Preço de Referência ou paradigma

Uma vez determinado o preço de referência (ou paradigma), o próximo passo é compará-lo ao preço contratado pela Administração. Se o preço contratado estiver acima do preço de referência, isso pode indicar a existência de superfaturamento, ou seja, a Administração pagaria mais do que o valor considerado justo no mercado.

Se o resultado for positivo (sobrepreço maior que zero), isso indica que o preço contratado está acima do preço de mercado, sugerindo um sobrepreço.

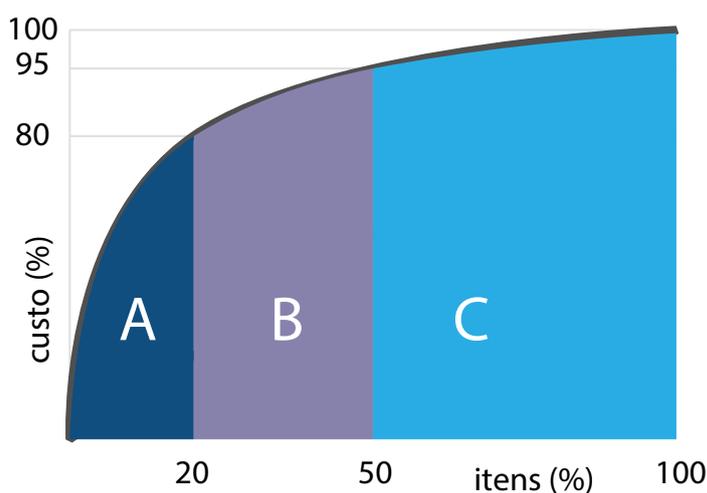
Já para expressar, em termos percentuais, a diferença entre o preço contratado pela Administração Pública e o preço de referência, utiliza-se a seguinte fórmula:

$$\text{Percentual de Sobrepreço} = \left[\frac{\text{Preço Contratado} - \text{Preço de Referência}}{\text{Preço de Referência}} \times 100\% \right]$$

É crucial destacar que a avaliação de sobrepreço não se limita apenas à análise do preço; é fundamental considerar as razões por trás de possíveis discrepâncias de valor. Por exemplo, se o contrato implicar prazos de entrega mais rápidos, especificações técnicas superiores, a busca por qualidade diferenciada ou outras particularidades que justifiquem um preço ligeiramente mais elevado, é imprescindível incorporar esses elementos à análise técnica.

Para analisar o sobrepreço e superfaturamento em obras e serviços de engenharia, recomenda-se a utilização do método da Curva ABC. A Curva ABC é uma ferramenta financeira amplamente adotada em diversos campos de estudo. Basicamente, ela é gerada a partir da planilha orçamentária da obra, onde os itens similares são agrupados e ordenados de acordo com sua relevância em termos de preço total, de forma decrescente. Isso permite determinar o peso percentual de cada item em relação ao valor total do orçamento e calcular os valores percentuais acumulados desses pesos.

Figura 3 – Exemplo de Curva ABC



Classe A 20% dos itens representam **80% do custo**

Classe B 30% dos itens representam 15% do custo

Classe C 50% dos itens representam 5% do custo

Lei do Paralelo - Princípio 80-20

Fonte: Pedreira Macetes de construção. Disponível em: <https://pedreira.com.br/o-que-e-uma-curva-abc-passo-a-passo/curva-abc/>

A Curva ABC é uma aplicação prática do Princípio de Pareto, também conhecido como “Regra 80/20”. Segundo esse princípio, os itens ou elementos mais significativos (Categoria A) representam uma minoria que corresponde ao maior custo financeiro da obra, enquanto os itens de importância moderada (Categoria B) e os de menor relevância (Categoria C) constituem a maioria dos elementos que contribuem de maneira menos significativa para os custos totais da obra.

Em obras em andamento, nas quais tenha ocorrido mudança da planilha contratual original, também se deve fazer uma Curva ABC para o orçamento atualizado do contrato, após eventuais

aditivos. Tal curva, quando comparada à Curva ABC do orçamento inicial, permite identificar a ocorrência de jogo de planilha mediante a quebra do equilíbrio econômico-financeiro do contrato em desfavor da Administração Pública.

O TCU valida o método da curva ABC para análise de sobrepreço:

Admite-se imputação de débito com base em superfaturamento apurado em amostra de itens do orçamento da obra. Para itens não avaliados, compete ao responsável comprovar que eventuais subpreços compensam os sobrepreços detectados na amostra. (TCU, Acórdão 1.194/2018, Plenário, Rel. August Sherman). (Brasil, 2018a).

Noutro giro, vale destacar ainda que, para a obtenção do preço paradigma para obras e serviços de engenharia, caso não seja possível calculá-lo por meio da SINAPI e outras tabelas de referência, o TCU autoriza a utilização de notas fiscais para a apuração de sobrepreço e superfaturamento:

Quando não for possível obter nenhum valor referencial de um determinado serviço para apuração de eventual superfaturamento, admite-se a utilização de valores constantes de notas fiscais de fornecedores das contratadas como parâmetro de mercado, acrescido de eventuais custos indiretos e do BDI. (TCU, Acórdão 2109/2016, Plenário, Rel. Benjamin Zymler).

Para apuração de superfaturamento em contratos de obras públicas, admite-se a utilização de valores obtidos em notas fiscais de fornecedores das contratadas como parâmetro de mercado (acrescido dos custos indiretos e do BDI), quando não existirem preços registrados nos sistemas referenciais e o insumo provier de um mercado monopolístico. (TCU, Acórdão 1992/2015, Plenário, Rel. Benjamim Zymler).

3.1.2 Efeito barganha, efeito cotação e sua relação com a ausência de tolerância de percentual de sobrepreço

Retomando o conceito de sobrepreço expresso no art. 6º da Lei n. 14.133/2021, temos que sobrepreço é definido como: “preço orçado para licitação ou contratado em **valor expressivamente superior aos preços referenciais de mercado**, seja de apenas 1 (um) item, se a licitação ou a contratação for por preços unitários de serviço, seja do valor global do objeto, se a licitação ou a contratação for por tarefa, empreitada por preço global ou empreitada integral, semi-integrada ou integrada.”

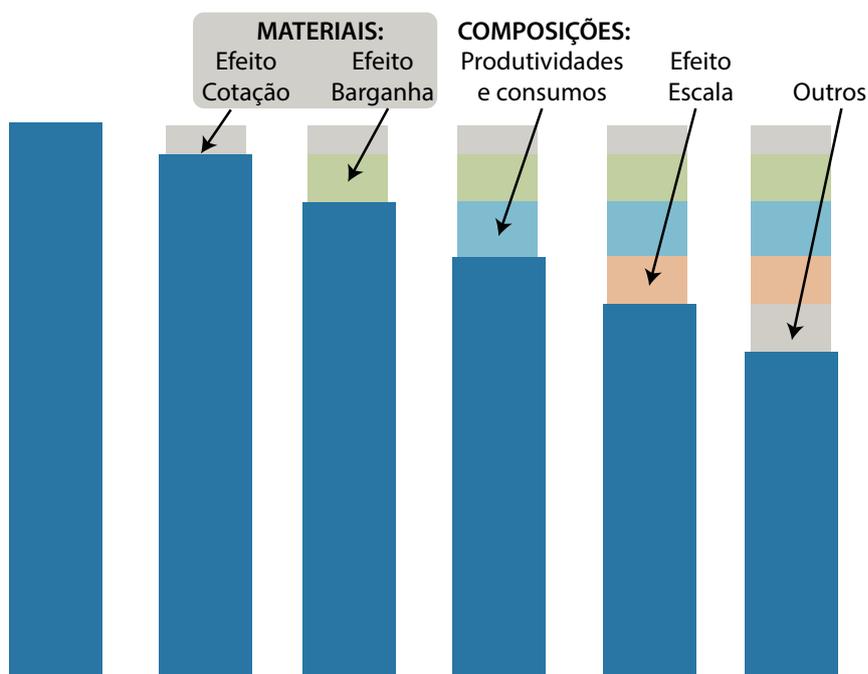
A interpretação isolada desse conceito pode suscitar uma impressão equivocada de que o preço referencial poderia ser ultrapassado sem que houvesse um sobrepreço associado. No entanto, tal equívoco é esclarecido na própria Lei nº 14.133/2021, que estabelece limites para os valores que podem ser pagos com base nas referências de mercado. Especificamente em relação a obras, tais limites são determinados pelo Sistema de Custos de Obras Rodoviárias (Sicro) e pelo Sistema Nacional de Pesquisa de Custos e Índices da Construção Civil (Sinapi).

O art. 23 da lei de licitações estabelece que “o valor previamente estimado da contratação deverá ser compatível com os valores praticados pelo mercado, considerados os preços constantes de bancos de dados públicos e as quantidades a serem contratadas, observadas a potencial economia de escala e as peculiaridades do local de execução do objeto.” Já o §2º do mesmo artigo determina que o valor estimado deve ser definido utilizando parâmetros na seguinte ordem: composição de custos unitários menores ou iguais à mediana do item correspondente no Sicro ou no Sinapi.

Ademais, o art. 59 estabelece que serão desclassificadas as propostas que apresentarem preços inexequíveis ou acima do orçamento estimado para a contratação. (Brasil, 2021a).

A rígida exclusão de propostas acima do preço de referência ocorre porque tais preços não refletem o valor real de mercado, conforme analisado por peritos da Polícia Federal. Em um artigo de Silva Filho *et al.* (2010¹²), constataram-se diferenças significativas entre os custos referenciais e os custos reais praticados. A figura apresentada a seguir, retirada do artigo, demonstra a diferença entre o custo de referência de mercado e o custo real praticado:

Figura 4 – Diferença entre o custo de referência de mercado e o custo real de mercado.



Fonte: Adaptado de XIII SINAOP (2010), Revista do TCU nº 119

Os autores destacam que essa diferença entre custos referenciais e reais é decorrente de efeitos como o efeito cotação e o efeito barganha. O efeito cotação refere-se à redução do preço obtida mediante pesquisa de mercado pela empresa contratada, que busca o menor valor entre vários fornecedores. Já o efeito barganha trata do desconto obtido na compra de grande quantidade, reduzindo o custo unitário do insumo. Esses efeitos resultam em uma diferença de até 15% (quinze por cento) entre os valores de referência (Sinapi/Sicro) e os custos reais praticados no mercado.

Para melhor compreensão desses efeitos, cabe esclarecer que a pesquisa de preços em referências, como o Sinapi e o Sicro, considera o valor mediano ou médio de um único insumo do serviço, ou seja, nesses dois sistemas o custo do saco de cimento, por exemplo, é obtido por uma das citadas medidas de tendência central (mediana ou média) do valor de uma unidade desse material no mercado. Não se trata, portanto, do menor valor de mercado, nem de pesquisa de preço que considere o desconto dado pelo mercado quando se compra em grande quantidade.

O Tribunal de Contas da União (TCU) reconheceu tais efeitos e sua importância nas decisões, como no **Acórdão nº 2.971/2021 (Plenário, Rel. Min. Augusto Sherman)**, onde se constatou que os valores obtidos na pesquisa de preços realizada pelo TCU foram, em média, 13,78% mais baixos que a mediana do Sinapi. Outros acórdãos, como o **TCU nº 666/2023 e os Acórdãos TCU nº 2681/2021, 1361/2021 e 2688/2020**, reforçam a importância de considerar os efeitos cotação e barganha, que frequentemente resultam em descontos de até 15% (quinze por cento).

¹² Laércio de Oliveira e Silva Filho et al. Efeito Barganha e Cotação: Fenômenos que Permitem a Ocorrência de Superfaturamento com Preços Inferiores às Referências Oficiais. XIII SINAOP — Simpósio Nacional de Auditoria de Obras Públicas, 2010.

O reconhecimento da relevância técnica do que foi tratado no artigo acadêmico de Oliveira e Silva Filho et al. (2010) pode ser constatado na grande quantidade de decisões do TCU que citam os trabalhos acadêmicos, como é o caso do trecho transcrito a seguir:

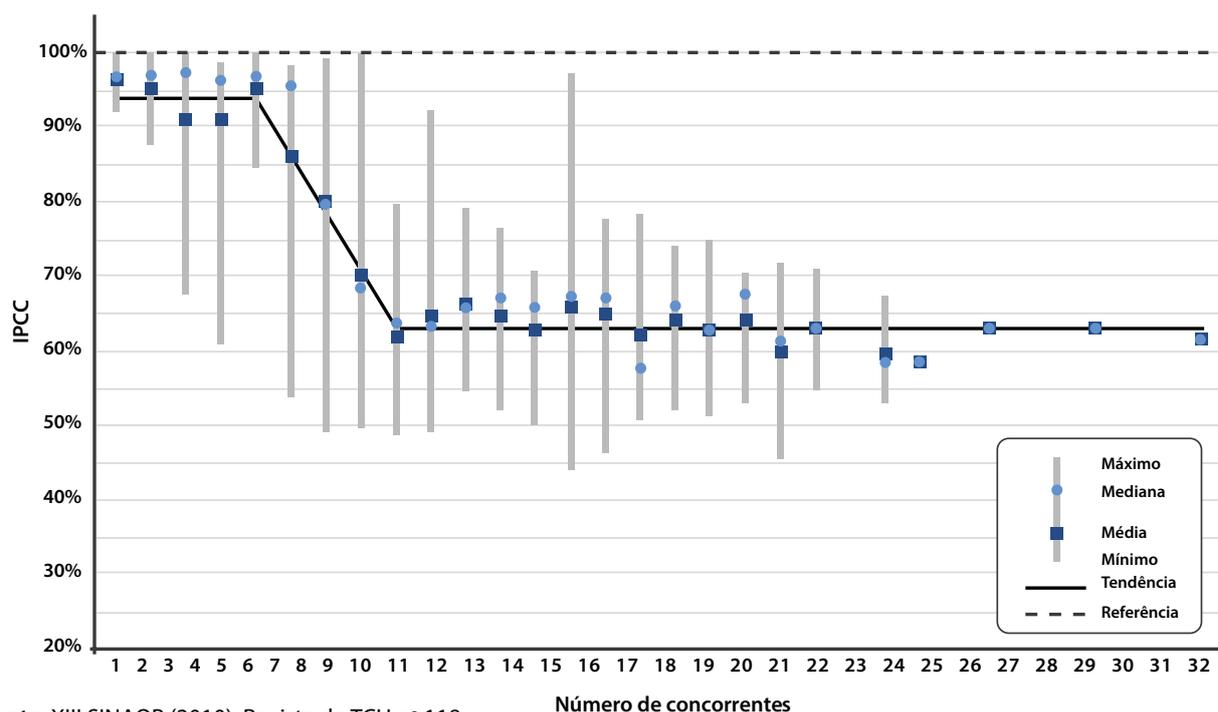
Esses eventuais sobrepreços decorrem do fato de que os referenciais adotam, em regra, parâmetros conservadores, havendo a possibilidade de o contratado desonerar seus custos frente aos referenciais, aproveitando-se, por exemplo, dos efeitos cotação, barganha, marca e embalagem, observados precipuamente em obras de grande vulto financiadas por recursos públicos, conforme entendimento externado por este Tribunal por meio dos Acórdãos 56/2013 e 2.984/2013, ambos do Plenário. Nesse sentido, a literatura especializada indica que o efeito barganha apresenta um desconto adicional médio da ordem de 10% e, associado ao efeito cotação, há uma economia de aproximadamente 15% sobre o custo global da obra orçada pelo Sinapi [SILVA FILHO et al. Efeito Barganha e Cotação: Fenômenos que Permitem a Ocorrência de Superfaturamento com Preços Inferiores às Referências Oficiais. In: XIII SINAOP - SIMPÓSIO NACIONAL DE AUDITORIA DE OBRAS PÚBLICAS. Porto Alegre, 2010].(TCU, Acórdão 666/2023, Plenário, Rel. Ministro Walton Alencar Rodrigues).

Da mesma forma, o artigo também foi mencionado nos Acórdãos TCU 2681/2021, 1361/2021, 2688/2020, 2619/2019, 2677/2018, 1990/2015 e 2826/2012, todos do Plenário.

Para se ter uma noção da magnitude desses e de outros efeitos não abordados, podemos consultar outro artigo intitulado “Comparação de custos referenciais do DNIT e licitações bem-sucedidas”.¹³

No gráfico apresentado a seguir, extraído do referido artigo, verifica-se que a diferença média percentual entre os valores contratados e a referência de mercado, em um ambiente de concorrência, é superior a 35% (trinta e cinco por cento), o que revela o quanto a tabela de referência está distante dos valores que poderiam ser praticados pelas contratadas.

Figura 5 – Gráfico dos valores praticados em contratos em função do número de participantes de licitações do DNIT.



Fonte: XIII SINAOP (2010), Revista do TCU nº 118

¹³ LIMA, Marcos Cavalcanti. Comparação de custos referenciais do DNIT e licitações bem-sucedidas. Revista do TCU, [s. l.], n. 118, p. 59-64, 2010.

No gráfico, a linha tracejada (IPCC¹⁴ = 100%), representa o valor da referência de mercado utilizada pelo Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT), ou seja, o Sicro.

A leitura dos dois artigos acadêmicos citados reveste-se de fundamental importância para a compreensão de que flutuações em torno do preço real de mercado de até 70% (35% para mais e 35% para menos) podem ser absorvidas ao adotar preços referenciais de mercado nos contratos.

Partindo dessa constatação é possível entender o porquê de o TCU não admitir, mesmo depois da publicação da Lei nº 14.133/2021, qualquer percentual acima do preço de referência como uma variação natural de mercado.

31. Ênfase que me parece mais acertada a **linha adotada em recentes julgados desta Corte de Contas**, tais como os Acórdãos Plenários 1.055/2012, 3.095/2014 e 1.637/2016, **que rejeitam a alegação de que deva ser admitido qualquer percentual de sobrepreço. Não existe percentual tolerável de sobrepreço global**, de forma que somente é admissível contratar empreendimento por valores superiores aos de sistemas referenciais de preço oficiais se presentes condições extraordinárias, devidamente justificadas no procedimento administrativo, o que não se verifica no presente caso.

32. Situação análoga foi apreciada pelo recente **Acórdão 302/2017-TCU-Plenário**, de relatoria do Ministro André Luís de Carvalho, que condenou o ora embargante, Sr. [omissis], ao pagamento de débito oriundo de superfaturamento constatado nas obras do Complexo Penitenciário de Araguaína/TO, bem como solicitou o arresto judicial dos bens dos responsáveis, com fulcro no art. 61 da Lei 8.443/1992.

33. Na citada obra, o valor do **superfaturamento** apurado (R\$ 1.002.797,68) correspondia ao percentual de **9%** do valor do contrato, corroborando com a tese de que um **prejuízo dessa magnitude não pode ser considerado uma variação normal de mercado**, em particular quando associado a outras irregularidades.

34. Importa esclarecer que a imprecisão existente em alguns orçamentos de obras não guarda relação com erro ou fraude. Vale dizer, não há percentual admissível para esses dois últimos. Ilustro tal entendimento com as recentes fraudes que tem sido descortinadas pela **Operação Lava Jato**, em que são narrados o pagamento de **propinas de 1% a 3%** dos valores contratados no esquema. (TCU, **Acórdão 1.957/2022, Plenário, Rel. Ministro Benjamin Zymler**).

Os efeitos de barganha e cotação destacam uma realidade fundamental: as tabelas referenciais de mercado, por si só, já tendem a apresentar valores conservadores para bens e serviços. A aplicação dessas tabelas não leva em conta os descontos potenciais decorrentes de negociações comerciais eficientes, seja pela compra em grande quantidade (efeito barganha), seja pela escolha do fornecedor que oferece o melhor preço (efeito cotação).

A jurisprudência consolidada do Tribunal de Contas da União (TCU) tem reiteradamente ressaltado a importância de considerar esses efeitos na avaliação de propostas e na condução de processos licitatórios. Acórdãos do TCU têm reconhecido que os preços de referência podem estar superestimados, especialmente em obras de grande porte, e têm determinado a realização de pesquisas de mercado que considerem os descontos potenciais resultantes de negociações diretas com fornecedores.

¹⁴ IPCC – Índice Preço Custo do Contrato: Representa a relação entre o valor global proposto para a realização da obra de engenharia pela empresa vencedora do certame licitatório e o custo da obra, estimado com base nos preços unitários dos serviços obtidos nas tabelas de preços.

3.1.3 Superfaturamento por sobrepreço em obras e serviços de engenharia (MLPUA e MLPG)

Neste tópico, abordaremos o tema do superfaturamento por sobrepreço em contratos de obras públicas e sua relação com as tabelas de referência Sinapi, Sicro e outras.

O preço de referência do custo global de obras e serviços de engenharia deverá ser obtido a partir de custos unitários de insumos ou serviços menores ou iguais à mediana de seus correspondentes no Sistema Nacional de Pesquisa de Custos e Índices da Construção Civil (Sinapi), no caso de construção civil em geral, ou no Sistema de Custos Referenciais de Obras (Sicro), no caso de obras e serviços de infraestrutura de transporte (Lei nº 14.133/2021, art. 23, §2º, I), devendo ser observadas as peculiaridades geográficas.

Anteriormente, de acordo com a Lei nº 12.017/2009, art. 112, o Sicro era utilizado apenas para obras rodoviárias (Brasil, 2009). No entanto, o sistema evoluiu e agora inclui serviços ferroviários, hidroviários e outros que podem ser usados como referência em obras de infraestrutura em geral.

No caso de inviabilidade da definição dos custos com base no Sinapi ou Sicro, a estimativa de custo global poderá ser apurada por meio da utilização de dados contidos em tabela de referência formalmente aprovada por órgãos ou entidades da administração pública federal (ou estadual, se houver), em publicações técnicas especializadas, em banco de dados e sistema específico instituído para o setor ou em pesquisa de mercado.

Essa estimativa de custo global deve incluir tanto as despesas diretas, como mão de obra, materiais e equipamentos, quanto as despesas indiretas, como custos administrativos da sede do construtor (taxa de administração central ou overhead). A bonificação e despesas indiretas (BDI) ou lucro e despesas indiretas (LDI) representam uma taxa que corresponde às **despesas indiretas**, aos impostos e ao lucro do construtor, sendo aplicada sobre o custo do empreendimento (materiais, mão de obra e equipamentos) para determinar o preço final do serviço.

O BDI deve constar de forma expressa e detalhada como parte integrante do edital e das propostas participantes, apresentando percentual adequado para administração central da empresa, as alíquotas pertinentes aos tributos que o integram (PIS, COFINS e ISS), além de um percentual aceitável para o lucro.

A taxa de administração central, parcela que compõem o BDI, decorre do rateio das despesas administrativas do escritório central por todas as obras que a empresa esteja executando no período e varia de acordo com a complexidade e o prazo de cada obra e com a estrutura da empresa.

Para determinar o BDI referencial a ser empregado no orçamento-base da licitação, podem ser utilizadas as faixas de referência estabelecidas no **Acórdão TCU 2.622/2013, Plenário**, conforme apresentado na tabela a seguir:

Figura 6 – Tabela de parâmetros para taxas de BDI

VALORES DO BDI POR TIPO DE OBRA - 1º QUARTIL, MÉDIO E 3º QUARTIL			
TIPOS DE OBRA	1º Quartil	Médio	3º Quartil
CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIOS	20,34%	22,12%	25,00%
CONSTRUÇÃO DE RODOVIAS E FERROVIAS	19,60%	20,97%	24,23%
CONSTRUÇÃO DE REDES DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA, COLETA DE ESGOTO E CONSTRUÇÕES CORRELATAS	20,76%	24,18%	26,44%
CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO DE ESTAÇÕES E REDES DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA	24,00%	25,84%	27,86%
OBRAS PORTUÁRIAS, MARÍTIMAS E FLUVIAIS	22,80%	27,48%	30,95%
BDI DIFERENCIADO PARA MATERIAIS E EQUIPAMENTOS	11,10%	14,02%	16,80%

Fonte: Brasil (2014b). TCU, Orientações para elaboração de planilhas orçamentárias de obras públicas, 2014.

O mesmo Acórdão TCU 2.622/2013, Plenário também apresenta parâmetros para o valor de rateio da taxa de administração central:

Figura 7 – Tabela de parâmetros para o valor de rateio da taxa de administração central

TIPOS DE OBRA	ADMINISTRAÇÃO CENTRAL		
	1º Quartil	Médio	3º Quartil
CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIOS	3,00%	4,00%	5,50%
CONSTRUÇÃO DE RODOVIAS E FERROVIAS	3,80%	4,01%	4,67%
CONSTRUÇÃO DE REDES DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA, COLETA DE ESGOTO E CONSTRUÇÕES CORRELATAS	3,43%	4,93%	6,71%
CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO DE ESTAÇÕES E REDES DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA	5,29%	5,92%	7,93%
OBRAS PORTUÁRIAS, MARÍTIMAS E FLUVIAIS	4,00%	5,52%	7,85%

Fonte: Brasil (2014b). TCU, Orientações para elaboração de planilhas orçamentárias de obras públicas, 2014.

Releva notar que, para apurar a existência de eventual sobrepreço ou superfaturamento, confrontam-se os valores contratados pela Administração Pública com os valores médios de mercado constantes de tabelas referenciais, nos moldes do entendimento esposado pelo Tribunal de Contas da União no **Acórdão 3.095/2014, Plenário**:

Reproduzindo excerto da Orientação Técnica OT-IBR 004/2012, do Instituto Brasileiro de Auditoria de Obras Públicas (IBRAOP), que prevê faixa de precisão de 10%, concluiu o relator que aquela norma “*não diz respeito à margem aceitável de sobrepreço ou superfaturamento, mas ao desvio máximo esperado entre o orçamento de uma obra e o orçamento elaborado após a conclusão da obra, com base nos preços, consumos e produtividades efetivamente incorridos, sem significativas alterações de escopo*”. Nesse sentido, afirmou que “*Não existe percentual tolerável de sobrepreço global. Os valores pagos pelas compras e contratações da Administração não podem exceder os preços de mercado, cujos valores máximos, no caso da contratação de obras e serviços de engenharia, estão indicados no SICRO e no SINAPI*”. E que “*Somente é admissível que um empreendimento seja contratado por valores superiores aos obtidos a partir da utilização dos sistemas referenciais de preço oficiais ante a presença de condições extraordinárias que assim justifiquem, o que não está demonstrado nestes autos*”. (TCU, Acórdão 3095/2014 Plenário, Rel. Ministro Walton Alencar Rodrigues). (Brasil, 2014c).

Como se vê, os sistemas de preços oficiais são o referencial adotado para a apuração de sobrepreço ou superfaturamento, não se admitindo margem de tolerância. Ao revés, somente se justifica a contratação por valores superiores aos dos sistemas referenciais de preços se presentes condições extraordinárias devidamente justificadas no procedimento administrativo.

O cálculo de sobrepreço em obras e serviços de engenharia segue princípios semelhantes aos de outras contratações públicas, mas há particularidades relacionadas à complexidade e natureza dessas contratações. O Tribunal de Contas da União e outros órgãos de controle frequentemente adotam metodologias específicas para avaliar o sobrepreço em obras e serviços de engenharia.

Para o cálculo da estimativa de preço para obra e serviço de engenharia, ao contrário das contratações de produtos e serviços em geral, é obrigatório que a pesquisa de preço siga os parâmetros do inciso II, §2º do art. 23 da Lei 14.133/2021 na ordem indicada.

Lembre-se que para obras e serviços de engenharia, a pesquisa de preço não pode considerar orçamentos cotados diretamente com os potenciais fornecedores.

Para a apuração de sobrepreço em obras públicas, o TCU considera que se aplica, preferencialmente, o Método da Limitação dos Preços Unitários Ajustados (MLPUA) na análise de editais e o Método da Limitação do Preço Global (MLPG) após a assinatura do contrato. (TCU, Acórdão 1727/2018, Primeira Câmara, Rel. Benjamin Zymler; 2510/2016, Plenário, Rel. Augusto Sherman; 2957/2015, Plenário, Rel. Raimundo Carreiro; 2677/2015, 2ª Câmara, Rel. André de Carvalho e 1219/2014, Plenário, Rel. Ana Arraes). (Brasil, 2018b).

Método da Limitação dos Preços Unitários Ajustados (MLPUA): O cálculo do sobrepreço considera a soma dos valores unitários que estejam acima dos referenciais, sem que haja nenhuma compensação com os itens cujos preços tenham sido subavaliados. Trata-se não da avaliação do sobrepreço do valor global do contrato, mas da soma dos sobrepreços unitários. TCU recomenda que seja utilizado na análise de editais.

Método da Limitação do Preço Global (MLPG): Na avaliação econômica do contrato, o eventual sobrepreço existente deve ser apurado de forma global, isto é, fazendo-se as compensações dos preços excessivos de alguns itens com os descontos verificados em outros. Só haverá superfaturamento por sobrepreço se a soma dos valores superavaliados superar os subavaliados, imputando-se o sobrepreço pela diferença global. TCU recomenda que seja utilizado no caso de obra já contratada.

Lembre-se! O Método da Limitação do Preço Global não é aplicável em compras de produtos ou serviços. Esse método é restrito a contratos de obras e serviços de engenharia, onde o critério de julgamento é global. Nesses casos (obras e serviços de engenharia), é possível compensar itens com sobrepreço por outros subavaliados, desde que a licitação esteja concluída. TCU 0378/2023, 1372/2019, 9296/2017.

Considerando que o dano ao erário somente ocorre após o pagamento, ou seja, após a conclusão da licitação e celebração do contrato, o método padrão a ser adotado neste Manual para a quantificação do prejuízo decorrente do superfaturamento por sobrepreço em contratos de obra e serviços de engenharia é o Método de Limitação do Preço Global ao qual pode ser aplicada a seguinte fórmula:

$$d_i = q_i^{\text{final}} \cdot (p_i - pp_i)$$
$$SF_{pe} = \sum d_i$$

- p_i : preço unitário contratual do serviço i ;
- pp_i : preço unitário de referência do serviço i ;
- d_i : dano ao erário referente ao serviço i ;
- q_i^{final} : quantidade final do serviço i ;
- SF_{pe} : superfaturamento devido a preço excessivo.

A tabela a seguir ilustra a aplicação do Método de Limitação do Preço Global:

Tabela 1 - Exemplo do Método de Limitação de Preço Global

		PREÇO UNIT.	PREÇO TOTAL	PREÇO UNIT.	PREÇO TOTAL	
1	400	30,00	12.000,00	25,00	10.000,00	2.000,00
2	300	30,00	9.000,00	20,00	6.000,00	3.000,00
3	300	20,00	6.000,00	10,00	3.000,00	3.000,00
4	200	10,00	2.000,00	25,00	5.000,00	(3.000,00)
<i>Total</i>			29.000,00		24.000,00	5.000,00
Percentual de superfaturamento						20,83%

Fonte: Elaboração própria

Aplicando-se os dados do exemplo acima na equação $d_i = q_i^{\text{final}} \cdot (p_i - pp_i)$, tem-se:

$$SF_{pe} = S d_i = 400 \cdot (30,00 - 25,00) + 300 \cdot (30,00 - 20,00) + 300 \cdot (20,00 - 10,00) + 200 \cdot (10,00 - 25,00) = 5.000,00$$

3.2 Superfaturamento por quantidade

O superfaturamento por quantidade representa o montante pago por itens que foram executados em uma quantidade inferior àquela faturada ou medida. Essa discrepância surge quando os quantitativos efetivamente realizados são menores do que os registrados nos documentos de medição ou identificados durante a análise no local.

Para o cálculo dessa parcela, utiliza-se o somatório da diferença entre o que foi contratado e o que de fato foi executado, multiplicados pelo preço unitário do item ou serviço.

$$SF_{QT} = \sum (\Delta Q \cdot P_M)$$

$$SF_{QT} = \sum [(Q_M - Q_P) \cdot P_M]$$

Onde:

- SF_{QT} = Superfaturamento devido à quantidade;
- Q_M = Quantidade de serviços medidos ou pagos;
- Q_P = Quantidade de serviços efetivamente executados (incluindo os serviços executados sem previsão contratual);
- P_M = Preço unitário dos serviços medidos ou pagos (no caso de serviços extracontratuais não medidos ou pagos e não integrantes da planilha contratual, adota-se o respectivo preço unitário paradigma).

Em outras palavras, trata-se do montante pago a mais pelos itens que não foram efetivamente entregues ou realizados conforme especificado no contrato e que deve ser ressarcido aos cofres públicos.

Na prática, para identificar o superfaturamento por quantidade em obras públicas, basta comparar os quantitativos de itens constantes das medições (que, em tese, devem corresponder àqueles previstos nos documentos que compõem o projeto básico, com os ajustes relativos a eventuais aditivos contratuais) com as quantidades desses mesmos itens efetivamente executadas, levantadas mediante análise documental (diário de obras, notas fiscais de fornecedores e subcontratados) ou em exame direto do local, com vistoria da obra. Uma vez apurada diferença de quantitativos, para encontrar o valor do dano ao erário é só multiplicar essa diferença pelo preço unitário dos itens correspondentes.

3.3 Superfaturamento por execução de serviços com menor qualidade

O superfaturamento por qualidade inferior ocorre quando os bens ou serviços fornecidos em um contrato são de uma qualidade ou especificação inferiores àquelas acordadas, mas o pagamento realizado reflete o preço de itens de maior qualidade. Esse tipo de superfaturamento resulta em um prejuízo ao erário, pois a Administração Pública paga mais do que deveria pelo que efetivamente recebeu, decorrente da utilização de materiais com qualidade inferior à especificada nas planilhas orçamentárias do contrato.

O superfaturamento por qualidade inferior não apenas representa um prejuízo financeiro, mas também pode comprometer a segurança e a funcionalidade dos bens e serviços.

Os seguintes métodos podem ser adotados para quantificar o superfaturamento de qualidade:

Método da alteração de serviço: Neste método, o superfaturamento de qualidade é tratado como equivalente ao superfaturamento de quantidade. Para calcular esse superfaturamento, soma-se a diferença entre os quantitativos originais dos serviços que tiveram a qualidade alterada e os quantitativos dos serviços com qualidade inferior efetivamente executados. Essa diferença é então multiplicada pelos respectivos preços, conforme a equação a seguir:

$$\text{Onde: } S_{\text{Qualidade}} = \sum_i [(q_o^i \times p_o^i) - (q_s^i \times p_s^i)]$$

- $S_{\text{Qualidade}}$ é o superfaturamento devido à execução de serviços com qualidade deficiente;
- q_o^i é a quantidade do serviço "i" com o nível de qualidade especificado no edital ou contrato;
- q_s^i é a quantidade de serviço com qualidade alterada efetivamente executado, em substituição ao serviço "i" originalmente especificado;
- p_o^i é o preço unitário contratual do serviço "i" com o nível de qualidade especificado no edital ou contrato; e
- p_s^i é o preço unitário de serviço com qualidade alterada efetivamente executado, em substituição ao serviço "i" originalmente especificado. Será adotado preço unitário previsto na planilha contratual, se o novo serviço com qualidade alterada estiver previsto no contrato. Caso contrário, adotar-se-á um preço paradigma de mercado para o serviço executado com a qualidade alterada.

Método do custo de reparo dos serviços defeituosos: Em algumas situações, a conversão do superfaturamento de qualidade em superfaturamento de quantidade mostra-se insuficiente para quantificar todos os prejuízos da contratante. Existem ocasiões, até mesmo, em que a única solução viável é a demolição do trabalho mal executado, seguida pela sua reconstrução integral. Nesse contexto, o superfaturamento englobará os custos diretos e indiretos relacionados a todas as etapas envolvidas na correção dos serviços defeituosos, podendo englobar o custo de reparo, demolição e refazimento da obra.

Método da perda econômica decorrente da redução da vida útil: Em algumas situações, o superfaturamento de qualidade não é resultado da escolha de materiais, mas sim da forma como o serviço é executado, levando a não conformidades. Um exemplo ilustrativo é uma rodovia onde as camadas de aterro não atingiram o grau de compactação requerido em projeto, resultando em uma redução na durabilidade da via. Nesse caso, não seria viável economicamente corrigir os defeitos por meio de reparos ou refazimento dos serviços deficientes. Portanto, é necessário estabelecer um critério econômico objetivo para associar a perda de vida útil à inadequação da execução do serviço.

Método do valor presente líquido da perda de receita decorrente da menor qualidade ou adiamento/paralisação da operação: Esse método é válido para as situações em que a obra contratada gera receita, mas a operação precisa ser interrompida para correção das instalações que não estão em conformidade. Por exemplo, considere uma estação de metrô em que a correção de uma falha de infraestrutura ou a substituição de um componente defeituoso exige a suspensão do serviço de transporte público por um período determinado. Isso é relevante para avaliar os custos associados à interrupção do transporte e seus impactos sobre a população.

É interessante pontuar que, esses dois tipos de superfaturamento, por quantidade e qualidade, ocorrem, essencialmente, durante a fase de execução contratual. Antes da liberação de cada parcela, uma medição fraudulenta é realizada, gerando um documento que não reflete a realidade. Com base nesse documento, a Administração realiza o pagamento, consumando assim a fraude e materializando o prejuízo a cada parcela paga em contraprestação a itens executados em quantidades inferiores às medidas ou com qualidades diferentes das contratadas.

3.4 Superfaturamento por alteração de metodologia executiva

Essa forma de superfaturamento é comparável ao superfaturamento por qualidade e ocorre quando o projeto estabelece o uso de um equipamento ou método claramente ineficiente ou obsoleto para a realização de um serviço específico.

Não se configura superfaturamento por metodologia executiva quando o projeto básico prevê a solução mais eficiente e usual de mercado e o executor realiza o trabalho com técnicas ou equipamentos inovadores que aumentam a produtividade na execução do serviço. Contudo, se o contratado executa o trabalho por meio de sistema mais produtivo, não por este ser uma inovação, mas porque o projeto básico previu metodologia antieconômica, o erro de projeto deve ser considerado para a apuração do efetivo custo referencial da obra e de eventual superfaturamento. (TCU, Acórdão 2986/2016, Plenário). (Brasil, 2016c).

O superfaturamento por alteração de metodologia executiva ocorre quando o projeto especifica uma metodologia ou equipamento antiquado, levando a custos inflacionados, quando o mesmo serviço pode e foi efetivamente executado com uma tecnologia mais eficiente e econômica. A

diferença obtida pela contratada ao utilizar uma tecnologia mais barata, porém eficaz, em vez da metodologia ineficiente especificada na planilha de custos, deve ser considerada para a apuração do efetivo custo referencial da obra e do eventual superfaturamento.

A contratada não está impedida de utilizar uma tecnologia que seja tão ou mais eficiente para a execução da obra, porém mais econômica. No entanto, caso opte por fazê-lo, deve ser remunerada pelo custo dessa solução mais barata, e não pela solução obsoleta que consta na planilha de precificação com custos mais elevados.

O superfaturamento por qualidade, por outro lado, está relacionado diretamente à diferença na qualidade dos serviços prestados em comparação ao previsto inicialmente, sendo que o que é efetivamente entregue é de qualidade inferior ao que foi orçado.

O cálculo do superfaturamento por alteração de metodologia executiva baseia-se na diferença entre o custo real da execução de um serviço utilizando uma metodologia eficiente e mais econômica e o custo pago pela utilização de uma metodologia ineficiente ou obsoleta.

Para realizar esse cálculo, é necessário comparar o custo do método mais barato, porém igualmente eficiente, com o custo do método mais oneroso e ineficiente, considerando todos os elementos envolvidos na execução do serviço, como mão de obra, materiais e tempo necessário. A diferença entre esses custos indica o montante pago a mais, resultante da planilha de custo ter orçado o serviço com base em uma metodologia obsoleta e mais custosa em vez de uma mais eficiente e econômica, que foi efetivamente executada, evidenciando o superfaturamento.

3.5 Superfaturamento por jogo de planilha

O jogo de planilha é representado por aditamentos contratuais, aumentando ou incluindo quantitativos de itens que apresentam preços acima dos de mercado, combinado com expressiva redução ou supressão de quantitativos relativos a serviços que apresentam preço abaixo do referencial.

A explicação do que vem a ser jogo de planilha pode ser obtida na seguinte decisão do TCU:

29. O **“jogo de planilha”**, mecanismo espúrio verificado na contratação de algumas obras públicas, normalmente funciona assim: na licitação, a **empreiteira cota determinados itens de serviço da obra muito acima do mercado, enquanto outros são oferecidos a preços bastante abaixo; como os preços unitários altos e baixos se compensam, o valor global da obra fica dentro da expectativa do contratante; depois de contratada, a empreiteira se aproveita de modificações nos serviços, forçadas ou por deficiência do projeto, as quais irão reduzir os itens mais em conta ou aumentar os mais caros, ou mesmo fazer as duas coisas; o resultado é que os itens mais caros prevalecem no contrato, distorcendo a proposta original, com elevação do preço da obra.** (TCU, Acórdão 1.588/2005, Plenário, Rel. Ministro Marcos Vinícios Vilaça).

É um artifício utilizado por licitantes que, a partir de projetos básicos deficitários ou por informações privilegiadas, conseguem saber antecipadamente quais os serviços que terão o quantitativo aumentado, diminuído ou suprimido ao longo da execução da obra a ser licitada e manipulam os custos unitários de suas propostas, atribuindo custos unitários elevados para os itens que terão o seu quantitativo aumentado e custos unitários diminutos nos serviços cujo quantitativo será diminuído ou suprimido.

A existência na planilha contratual de serviços específicos com preços unitários acima dos referenciais de mercado, ainda que não caracterize sobrepreço global, deve ser evitada, principalmente se concentrados na parcela de maior materialidade da obra, pois traz risco de dano ao erário no caso de celebração de aditivos que aumentem quantitativos dos serviços majorados (jogo de planilha) ou diante da inexecução de serviços com descontos significativos nos preços, depois de executados aqueles com preços unitários superiores aos de mercado (jogo de cronograma). (TCU, Acórdão nº 2307/2017, Plenário). (Brasil, 2008b)

O Acórdão TCU 1767/2008, Plenário, conclui pela obrigatoriedade de manutenção dos padrões de desconto global relativamente ao orçamento-base da licitação na hipótese de aditivos contratuais.

O cálculo do superfaturamento, decorrente da prática de “jogo de planilhas”, é realizado através da soma dos valores dos itens acrescidos com sobrepreço após a formalização do contrato. Especificamente, nos casos em que o aditivo contratual não refletiu o abatimento/desconto concedido no contrato original, o valor superfaturado corresponderá à quantia que deveria ter sido deduzida do valor do aditivo, em virtude do desconto originalmente acordado e não aplicado.

Adicionalmente, é imperativo deduzir do montante identificado como superfaturamento por jogo de planilha o valor correspondente ao superfaturamento atribuível ao sobrepreço. Essa medida é essencial para evitar a cobrança duplicada referente ao superfaturamento decorrente de sobrepreço.

A modificação na quantidade de itens, bens ou serviços estipulados no contrato, realizada após a sua formalização, viola o inciso XXI do art. 37 da Constituição Federal:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

XXI – ressalvados os casos especificados na legislação, as **obras, serviços**, compras e alienações **serão contratados mediante processo de licitação pública** que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, **mantidas as condições efetivas da proposta**, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações. (Brasil, 1988).

Por essa razão, recentemente, a nova Lei de Licitações trouxe em seu art. 6º a seguinte definição:

LVII – **superfaturamento**: dano provocado ao patrimônio da Administração, caracterizado, entre outras situações, por:

[...]

c) alterações no orçamento de obras e de serviços de engenharia que causem desequilíbrio econômico-financeiro do contrato em favor do contratado; (Brasil, 2021a).

Para combater esse mecanismo de desequilíbrio do contrato, o art. 109 da Lei de Diretrizes para o Orçamento de 2009 (Lei n. 11.768/2008) estabeleceu que:

§ 6º A diferença percentual entre o valor global do contrato e o obtido a partir dos custos unitários do SINAPI não poderá ser reduzida, em favor do contratado, em decorrência de aditamentos que modifiquem a planilha orçamentária. (Brasil, 2008).

Nos anos seguintes, a advertência continuou a ser incluída nas Lei de Diretrizes Orçamentárias Anuais até o momento em que foi incorporado da seguinte forma no Decreto n. 7.983/2013, que trata de orçamento de obras custeadas com recursos federais:

Art. 14. A diferença percentual entre o valor global do contrato e o preço global de referência não poderá ser reduzida em favor do contratado em decorrência de aditamentos que modifiquem a planilha orçamentária. (Brasil, 2013c).

A nova Lei de Licitações também incorporou o mesmo preceito:

Art. 128. Nas contratações de obras e serviços de engenharia, a diferença percentual entre o valor global do contrato e o preço global de referência não poderá ser reduzida em favor do contratado em decorrência de aditamentos que modifiquem a planilha orçamentária. (Brasil, 2021a).

A equação que expressa o valor do superfaturamento por jogo de planilha e manutenção do desconto originário é:

$$SF_{jp} = S \{p_i \cdot q_i^{final} \cdot [1 - (1 - D^{inicial}) / (1 - D^{final})]\}$$

- p_i : preço unitário contratual do serviço i ;
- q_i^{final} : quantitativo final do serviço i ;
- $D^{inicial}$: desconto percentual inicial;
- D^{final} : desconto percentual final (após aditivos);
- SF_{jp} : superfaturamento por jogo de planilha.

A tabela a seguir ilustra quais os cálculos necessários para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato após os aditivos:

Tabela 1: Exemplo de quantificação do superfaturamento por jogo de planilha

SERVIÇO	SITUAÇÃO INICIAL					SITUAÇÃO FINAL (APÓS ADITIVOS)		
	QUANT. INICIAL	CONTRATO		REFERÊNCIA		QUANT. FINAL	CONTRATO	REFERÊNCIA
		PREÇO UNIT.	PREÇO TOTAL	PREÇO UNIT.	PREÇO TOTAL		PREÇO TOTAL	PREÇO TOTAL
1	100	30,00	3.000,00	25,00	2.500,00	400	12.000,00	10.000,00
2	200	30,00	6.000,00	20,00	4.000,00	300	9.000,00	6.000,00
3	300	20,00	6.000,00	10,00	3.000,00	300	6.000,00	3.000,00
4	400	10,00	4.000,00	25,00	10.000,00	200	2.000,00	5.000,00
<i>Totais</i>			19.000,00		19.500,00		29.000,00	24.000,00
				Desconto inicial	2,56%		Desconto final	-20,83%
SUPERFATURAMENTO POR JOGO DE PLANILHA								
Valor final do contrato								29.000,00
Orçamento paradigma final								24.000,00
Desconto inicial de 2,56% aplicado no orçamento paradigma final								615,38
Valor final do contrato se fosse aplicado o desconto original de 2,56%								23.384,62
Superfaturamento								5.615,38
Superfaturamento por Preço Excessivo avaliado pelo Método da Limitação do Preço Global								5.000,00
Superfaturamento por Jogo de Planilha								615,38

Fonte: Elaboração própria

No superfaturamento de R\$ 5.615,38 consta a parcela referente ao preço excessivo (R\$ 5.000,00). Portanto, a fim de que se evite a cobrança do dano em duplicidade, a parcela referente apenas ao jogo de planilha é igual a R\$ 615,38 que nada mais é do que o valor do desconto inicial aplicado no orçamento paradigma final.

3.6 Superfaturamento por alteração indevida do preço contratual: Reajuste, repactuação e equilíbrio econômico-financeiro

É possível apontar dano ao erário decorrente de uma alteração indevida do preço contratual, seja pela aplicação de um índice de correção incorreto, atualização do valor antes do período mínimo de um ano ou pela falta de comprovação de uma situação extraordinária.

Como já mencionado, para assegurar o equilíbrio econômico-financeiro do contrato, a Constituição Federal, em seu artigo 37, inciso XXI, destaca a importância de se manter as condições reais apresentadas na proposta ao longo do tempo.



A Lei n. 14.133/2021 estabelece três mecanismos para assegurar a manutenção das condições originais da proposta: o **reajuste** (na sua forma restrita) e a **repactuação** (considerada um reajuste de forma mais ampla), em que se aplicam a situações comuns, e o ajuste para o **reequilíbrio econômico-financeiro**. Esse último é aplicado em circunstâncias excepcionais, sejam elas imprevisíveis ou previsíveis, mas com efeitos imprevisíveis (risco extraordinário), que não estão cobertos pelo contrato original. (Brasil, 2021a).

O reajuste contratual refere-se a uma alteração periódica e automática no valor de determinada prestação ou cláusula de um contrato, de acordo com índices de correção preestabelecidos no próprio instrumento contratual. Geralmente, é aplicado para corrigir os efeitos da inflação ou de outros índices econômicos.

Já a repactuação contratual é uma forma específica de reajuste nos contratos de serviços contínuos com regime de dedicação exclusiva de mão de obra ou com predominância de mão de obra, decorrente da variação efetiva dos custos relacionados ao objeto da contratação, condicionada à demonstração analítica da majoração dos custos necessários à execução do contrato. Nessas situações, o contratado deve demonstrar efetivo aumento dos custos necessários à execução do contrato, bem como o percentual de majoração do contrato deve ser proporcional à elevação dos custos de mão de obra.

Tanto o reajuste quanto a repactuação seguem o princípio da anualidade, ou seja, só pode ser aplicado após 1 ano contado da validade do orçamento apresentado (art. 2º, §1º, da Lei n. 10.192/2021) para contratos regidos pela Lei n. 8.666/93 e 1 ano contado da data da apresentação da proposta ou da data da última repactuação, para contratos regidos pela Lei n. 14.133/2021 (§ 3º do art. 135 da Lei n. 14.133/2021). (Brasil, 2021a).

A alteração do preço do contrato por reajustamento ou repactuação será indevida se ocorrer em prazo inferior a 1 (um) ano dos marcos estabelecidos em legislação (da validade do orçamento apresentado, data da proposta ou data da última repactuação/reajuste) ou quando não comprovados os requisitos exigidos (efetivo aumento dos custos necessários ao contrato, nos casos de contrato de serviço contínuo e com predominância de mão de obra).

Observe-se que a regra geral, que limita a 25% de acréscimo no valor inicial atualizado do contrato, aplica-se a determinadas circunstâncias, mas não abrange todos os tipos de alterações contratuais como reajuste, repactuação, ou revisão de forma indiscriminada.

Tanto o §1º do art. 65 da Lei n. 8.666/1993 como o art. 125 da Lei n. 14.133/2021 estabelecem que o contrato pode ser alterado com acréscimos ou supressões que não excedam 25% (vinte e cinco por cento) do valor inicial atualizado do contrato (Brasil, 1993, 2021a). No caso de reforma de edifício ou de equipamento, essa margem pode ser estendida para 50%. Esse limite se aplica a supressões ou acréscimos quantitativos nos itens do contrato, mas não se aplica diretamente ao reajuste, que é a atualização do valor contratual em função de índices econômicos previstos no contrato, ou à revisão, que é o reequilíbrio econômico-financeiro do contrato em casos de álea extraordinária, sem limitação percentual pré-fixada, desde que devidamente justificado e comprovado a necessidade.

A repactuação, por outro lado, é uma atualização dos valores contratuais em contratos de prestação de serviços continuados com mão de obra exclusiva, baseada na variação de custos específicos e pode ocorrer após o primeiro ano de contrato, sem uma limitação percentual fixa, mas baseada na variação dos custos que justifiquem tal necessidade.

Por outro lado, no caso de acréscimo de quantitativos nos itens do contrato, não é possível compensar supressão com acréscimo e nenhuma dessas medidas pode ultrapassar 25% (vinte e cinco por cento), pois o aditivo não pode transfigurar o objeto do contrato.

Embora o requerimento para o reequilíbrio econômico-financeiro do contrato não esteja vinculado ao interregno mínimo de um ano, observa-se frequentemente a conduta inadequada de licitantes que submetem propostas mais competitivas ou com valores significativamente inferiores aos do mercado — uma prática conhecida como “mergulho de preços”, com o fim de afastar os concorrentes e sagrar-se vencedor no certame. Esses licitantes, logo após a formalização do contrato, procuram revisar os preços inicialmente ofertados, alegando a ocorrência de eventos supervenientes que modificaram as condições originais da proposta.

Se uma revisão contratual for solicitada logo após a assinatura do contrato, sem justificativas válidas que se enquadrem em casos de álea extraordinária ou extracontratual, o aumento no valor contratual sugere deficiências na elaboração da proposta. Esse cenário aponta para uma possível estratégia ardilosa empregada para ganhar a licitação.

Álea extraordinária refere-se a eventos imprevisíveis ou previsíveis com efeitos imensuráveis que afetam o equilíbrio econômico-financeiro do contrato, sem que as partes pudessem antecipá-los. Álea extracontratual acontece quando o contrato não prevê quem deve assumir os custos desses eventos imprevistos, deixando uma lacuna na matriz de responsabilidade pelo risco.

Na situação em que não se verifica a ocorrência de álea extraordinária devidamente comprovada, o aumento resultante da revisão de preços, sem amparo legal, pode ser caracterizado como dano ao erário. Isso se deve à responsabilidade do licitante de manter as condições originais da proposta ao longo de todo o período contratual.

O **Acórdão TCU 2135/2023, Plenário** consolidou diversos entendimentos do TCU sobre o tema, apresentados a seguir, que podem servir de guia para as análises técnicas:

- a) Excepcionalidade (acórdãos 1.214/2023-TCU Plenário, 3.024/2013-TCU Plenário, 2.795/2013-TCU Plenário): apenas eventos excepcionais justificariam a revisão de contratos com base na teoria da imprevisão. O mero aumento do preço do insumo para além da inflação não é, por si só, fundamento para reequilíbrio. O aumento do preço deverá ser expressivo, anormal e impossível de ser previsto quando da formulação da proposta.
- b) Evento posterior à formulação da proposta (Acórdão 2.901/2020-TCU Plenário): o evento tem que ser posterior à proposta, pois a oferta de preços inexequíveis não enseja a realização de reequilíbrio.
- c) Análise dos pressupostos (acórdãos 1.431/2017-TCU Plenário, 1.085/2015-TCU Plenário, 2.408/2009-TCU Plenário, 12.460/2016-TCU-Segunda Câmara, 926/2011-TCU Segunda Câmara): é preciso constar dos autos do processo análise que demonstre, inequivocamente e, os seus pressupostos, ou seja, a ocorrência de fato imprevisível, ou previsível, porém de consequências incalculáveis, que justifique modificações do contrato para mais ou para menos.
- d) Análise global dos custos (acórdãos 1.431/2017-TCU Plenário, 1.604/2015-TCU Plenário, 1.466/2013-TCU Plenário): é necessária a análise global dos custos da avença, incluindo todos os insumos relevantes e não somente aqueles sobre os quais tenha havido a incidência da elevação. Para tanto, a Administração tem que verificar os custos dos itens constantes da proposta contratada, em confronto com a planilha de custos que deve acompanhar a solicitação de reequilíbrio.
- e) Não há óbice à revisão de itens isolados (Acórdão 1.604/2015-TCU Plenário): não há óbice à concessão de REF visando à revisão (ou recomposição) de

preços de itens isolados, desde que estejam presentes a imprevisibilidade ou a previsibilidade de efeitos incalculáveis e o impacto acentuado na relação contratual (teoria da imprevisão); e que haja análise demonstrativa acerca do comportamento dos demais insumos relevantes que possam impactar o valor do contrato.

f) Onerosidade excessiva (acórdãos 1.214/2023-TCU Plenário; 4.072/2020-TCU Plenário, 3.495/2012-TCU Plenário, 606/2008-TCU-Segunda Câmara): é preciso demonstrar o evento que tenha gerado um desequilíbrio muito grande no contrato, ou seja, uma onerosidade excessiva para uma das partes.

g) A recomposição concedida após o reajuste deverá recuperar o equilíbrio econômico-financeiro apenas aos fatos a ela relacionados (Acórdão 1.431/2017-TCU-Plenário): a recomposição vigorará até a data de concessão do novo reajuste, quando então deverá ser recalculada, de modo a expurgar da recomposição a parcela já contemplada no reajuste e, assim, que não ocorra a dupla recomposição de um mesmo item: i) via reajuste por índice e ii) via revisão.

h) Percentual que enseja reequilíbrio (acórdãos 4.072/2020-TCU-Plenário; 1.604/2015-TCU-Plenário): percentuais inferiores a 7% não comprometeriam, de forma demasiada, a execução da obra e a lucratividade do contratado. Intervalo entre 7 e 12% poderiam ensejar dúvidas aos gestores.

i) Segurança contratual (Acórdão 1.431/2017-TCU Plenário), quando a superveniência de circunstância imprevisível que altere a base econômica objetiva do contrato gere, para uma das partes, uma onerosidade excessiva, e, para a outra, um benefício exagerado.

j) Notas fiscais são insuficientes para caracterizar REF (Acórdão 7.249/2016-TCU Segunda Câmara): notas fiscais de fornecedores da contratada são insuficientes, por si só, para caracterizar a qualquer uma das hipóteses legais previstas para reequilíbrio econômico-financeiro.

k) Exclusão do lucro operacional referencial no cálculo de REF (Boletim do TCU, Ano 3/2020): o impacto financeiro a ser considerado no cálculo do REF, é obtido pela diferença entre a variação do preço produtor entre o mês da medição e a data-base, aplicadas sobre o valor medido do mês à preços iniciais, excluindo-se o lucro operacional referencial.

l) Riscos (Acórdão 2.622/2013-TCU-Plenário): riscos associados a fatos da Administração e à álea extraordinária/extracontratual não devem ser considerados no cálculo da taxa de risco do BDI de obras públicas por serem passíveis de repactuação de preços por meio de aditivos contratuais.

m) REF deve ser realizado de forma detida, caso a caso (Acórdão 1.905/2020-TCU Plenário).

n) Marco inicial – data-base de elaboração da planilha orçamentária (Acórdão 19/2017-TCU-Plenário): TCU traz como parâmetro de reajuste os preços na ocasião da elaboração da planilha orçamentária, pois a onerosidade excessiva pesa mais para quem já adentrou ao contrato sob preços de referência defasados (Brasil, 2023c).

Cálculo do dano ao erário em situações de alteração contratual

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

Reajuste ou repactuação antes do período mínimo de um ano: Verifique a data da última alteração de preço e a data da alteração indevida para confirmar que foi realizada antes de completar o interregno de um ano. Apure o valor acrescido antes do interregno de 1 ano.

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

3.7 Superfaturamento por pagamento antecipado

As normas de contabilidade pública determinam, como princípio, que o pagamento de parcelas contratuais deve ocorrer apenas após a devida liquidação, ou seja, após a efetiva entrega dos bens ou a realização dos serviços contratados.

O Tribunal de Contas da União (TCU) tem posicionamento firme quanto à irregularidade de pagamentos antecipados, salvo em circunstâncias excepcionais, conforme destacado no **Acórdão 2518/2022**, que sublinha a necessidade de justificativa prévia e garantias adequadas para afastar a proibição contida no art. 62 da Lei n. 4.320/1964.

Relativamente ao pagamento antecipado, é importante que se diga que tal medida constitui exceção. Segundo a jurisprudência do TCU, essa prática só deveria ocorrer em situações atípicas e devidamente justificadas, ou mediante a imposição de garantias suficientes. (TCU, **Acórdão 2.518/2022, Plenário, Rel. Jorge Oliveira**).

Por outro lado, a Lei n. 14.133/2021 introduz nuances relevantes à questão, admitindo a possibilidade de antecipação de pagamentos em casos específicos. Essa legislação moderniza o arcabouço regulatório ao permitir que, sob condições estritas, pagamentos antecipados sejam realizados, principalmente quando houver evidência de que tal medida resultará em economia significativa de recursos ou quando for essencial para garantir a obtenção de um bem ou a prestação de um serviço. Esse arcabouço é complementado pela exigência de que qualquer antecipação seja justificada durante o processo licitatório e claramente estabelecida no edital de licitação ou no contrato:

Art. 145. Não será permitido pagamento antecipado, parcial ou total, relativo a parcelas contratuais vinculadas ao fornecimento de bens, à execução de obras ou à prestação de serviços.

§ 1º A antecipação de pagamento somente será permitida se propiciar sensível economia de recursos ou se representar condição indispensável para a obtenção do bem ou para a prestação do serviço, hipótese que deverá ser previamente justificada no processo licitatório e **expressamente prevista no edital** de licitação ou instrumento formal de contratação direta.

§ 2º A Administração **poderá** exigir a prestação de **garantia adicional** como condição para o pagamento antecipado.

§ 3º Caso o objeto não seja executado no prazo contratual, **o valor antecipado deverá ser devolvido.**” (Brasil, 2021a, grifos nossos)

De acordo com a nova Lei de Licitações, é possível o pagamento antecipado de contratos desde que tal medida represente **economia de recursos ou condição indispensável para a obtenção do bem ou para a prestação do serviço** e desde que também sejam atendidos os seguintes requisitos:

- A. Prévia justificativa no processo licitatório; e
- B. Previsão no edital ou no contrato resultante.

Destaca-se que efetuar modificações em itens de um contrato sem a devida formalização por intermédio de um termo aditivo, seguido pelo pagamento dessas alterações, configura-se como um pagamento antecipado indevido. Tal procedimento, ao desrespeitar os trâmites formais necessários para ajustes contratuais, é caracterizado como um prejuízo aos cofres públicos.

Importante ressaltar que a Lei n. 14.133/2021 também prevê a possibilidade de o ente público requerer garantias adicionais para mitigar os riscos associados ao pagamento antecipado, oferecendo um mecanismo de segurança que visa proteger os interesses da administração. Tal disposição evidencia uma abordagem equilibrada que busca harmonizar a flexibilidade necessária para a consecução de certas aquisições ou serviços com a prudência exigida na gestão dos recursos públicos.

Para verificar a autenticidade das Apólices de Seguro-Garantia vinculadas a propostas contratuais e detectar possíveis fraudes, consulte o seguinte endereço eletrônico da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP):

<https://www2.susep.gov.br/safe/apolices/app/garantia>



Cálculo do dano ao erário em situações de pagamento antecipado

Se um pagamento antecipado é efetuado sem atender aos critérios legais exigidos — como a demonstração de que a antecipação resulta em economia significativa para os recursos públicos, que é essencial para a execução do contrato, ou que houve justificativa adequada no processo licitatório e previsão explícita no edital e no contrato —, então o cálculo do dano ao erário é feito com base na valorização do montante pago desde a data do pagamento antecipado até a data em que os bens foram de fato entregues ou os serviços, efetivamente prestados.

A data em que ocorre o pagamento antecipado indevido serve como ponto de partida para calcular o dano, aplicando-se correções monetárias ou juros até o momento da entrega efetiva, de modo a refletir o valor atualizado. Este cálculo visa compensar o erário pela perda de potencial de uso desses recursos durante o período em questão, tratando-se de uma forma de restituir aos cofres públicos o valor que poderia ter sido aplicado de maneira mais eficaz.

Ou seja, adota-se a data-base do adiantamento dos pagamentos como origem do dano, mas diversos elementos secundários podem ser calculados, uma vez que pode ocorrer mais de uma antecipação no mesmo contrato.

Por óbvio, se recebeu o pagamento antecipado e não executou o serviço, o valor do dano corresponde a todo o valor recebido, corrigido e com a incidência de juros.

3.8. Superfaturamento por distorção do cronograma físico-financeiro (jogo de cronograma)

O superfaturamento por distorção do cronograma físico-financeiro, conhecido também como “jogo de cronograma”, ocorre quando há manipulação intencional das etapas de execução e dos pagamentos previstos em um contrato, especialmente em projetos de construção ou fornecimento de bens e serviços. Essa prática envolve alterar a sequência ou a velocidade com que as atividades contratuais são realizadas e faturadas, com o objetivo de antecipar indevidamente pagamentos.

O jogo de cronograma ocorre quando a parcela mais vantajosa de um contrato, do ponto de vista econômico-financeiro, é concentrada na fase inicial da obra, sem justificativa técnica, de maneira que as etapas posteriores não apresentam a mesma atratividade. Sua consequência, corriqueiramente, é o abandono das obras pela contratada, após a fase inicial, deixando-as inconclusas. (TCU, Acórdão 2257/2015 - Plenário, Vital do Rêgo).

O jogo de cronograma também pode ocorrer quando a contratada apresentar preços unitários acima da média de mercado para os serviços iniciais a serem executados, sem que haja, em tese, alteração do cronograma físico-financeiro da obra. Essa abordagem é compensada por reduções significativas nos preços dos serviços finais do contrato, de modo a manter o valor global do contrato alinhado com os valores de mercado.

Após realizar os serviços que lhe são vantajosos, a contratada pode interromper a obra, alegando desequilíbrio econômico-financeiro devido aos serviços restantes.

Cálculo do dano ao erário em situações de distorção do cronograma físico-financeiro

Cálculo do dano ao erário em situações de distorção do cronograma físico-financeiro

Calcular o dano ao erário resultante de superfaturamento por distorção do cronograma físico-financeiro envolve identificar a discrepância entre os pagamentos realizados e o progresso real do projeto ou serviço contratado.

A quantia paga até o momento deveria corresponder proporcionalmente ao avanço físico do projeto. O dano ao erário é igual à diferença entre o montante pago e o valor que deveria ter sido pago, considerando o progresso físico real. Se foram realizados pagamentos por 70% do trabalho, mas apenas 50% do trabalho foi efetivamente concluído, o dano ao erário é o valor correspondente a esses 20% de progresso que foi pago, mas não realizado.

Quando não for possível determinar exatamente quais parcelas de um serviço foram indevidamente antecipadas, assim como em outras situações de superfaturamento em obras públicas onde a quantificação do prejuízo financeiro se mostra inviável, o cálculo do dano ao erário pode ser baseado no Benefício e Despesas Indiretas (BDI), na devolução do lucro obtido de forma ilícita, somado ao valor das parcelas recebidas sem a correspondente execução do serviço.

3.9 Superfaturamento por prorrogação injustificada do prazo contratual

O superfaturamento por prorrogação injustificada do prazo contratual ocorre quando um contrato, especialmente de obras ou serviços públicos, tem seu período de execução estendido sem motivos válidos, levando a um aumento indevido dos custos contratados.

Tal situação pode surgir por diversos fatores, como má gestão do projeto, falhas na execução ou até mesmo por condutas intencionais visando obter vantagens financeiras indevidas.

A prorrogação desnecessária pode levar a custos adicionais com administração do contrato, manutenção de equipes no local, aluguel de equipamentos, entre outros.

Em contratos destinados à entrega de obras, onde um prazo determinado para a conclusão é estabelecido, qualquer extensão desse prazo sem uma justificativa plausível configura um descumprimento das condições contratuais. Nessas circunstâncias, a aplicação de penalidades, como multas, é a medida apropriada, em vez de se optar pela prorrogação do contrato acompanhada de pagamentos adicionais.

A justificativa para prorrogar o prazo de uma obra deve ser sólida e baseada em critérios objetivos, como eventos de força maior, atrasos na entrega de materiais por terceiros que não possam ser atribuídos ao contratado, ou mudanças no escopo do projeto solicitadas pelo contratante. Na ausência de motivos válidos que se enquadrem nessas ou em outras categorias aceitáveis legalmente e previstas no contrato, qualquer atraso é considerado uma falha por parte do contratado em cumprir suas obrigações.

O objetivo de impor multas em vez de prorrogar o contrato com pagamentos extras é garantir a responsabilidade do contratado e desincentivar atrasos, assegurando que os projetos sejam concluídos dentro do cronograma e orçamento previstos.

Cálculo do dano ao erário em situações de prorrogação injustificada do prazo contratual

1º passo: Examine o contrato e o cronograma original para identificar os termos acordados, incluindo o prazo de conclusão e os custos associados à execução do projeto.

2º passo: Identifique o período de prorrogação que foi considerado injustificado pelo presidente da investigação. Verifique as extensões de prazo não amparadas por aditivos contratuais legítimos ou circunstâncias extraordinárias comprovadas, conforme indicado na análise preliminar do membro do Ministério Público.

3º passo: Calcule os custos adicionais incorridos durante o período de prorrogação injustificada. Estes podem incluir, mas não se limitam a: custos diretos adicionais de mão de obra, aluguel de equipamentos, administração de obra e outros custos indiretos que continuaram a ser acumulados devido ao atraso. Inclua no cálculo quaisquer custos que, razoavelmente, não teriam sido incorridos se o projeto tivesse sido concluído no prazo original.

4º passo: Calcule as multas contratuais aplicáveis pelo atraso que não foram cobradas pela Administração Pública para desincentivar atrasos e prorrogações injustificadas.

5º passo: Some os valores dos custos adicionais e das multas contratuais não cobradas para obter o valor total do dano ao erário causado pela prorrogação injustificada do prazo contratual.



4 DISTINÇÃO ENTRE O DANO AO ERÁRIO E O ENRIQUECIMENTO ILÍCITO PARA FINS DE QUANTIFICAÇÃO DE PREJUÍZO AOS COFRES PÚBLICOS

A Lei n. 8.429/1992 define os atos de improbidade administrativa, categorizando-os em enriquecimento ilícito, causação de dano ao erário e violação aos princípios administrativos.

O enriquecimento ilícito é identificado quando um agente público obtém vantagens econômicas pessoais de forma indevida, por meio de práticas fraudulentas ou desvios de recursos, em decorrência de sua função. Importante ressaltar que tal enriquecimento pode ocorrer sem necessariamente causar prejuízo direto aos cofres públicos; contudo, demanda restituição por configurar apropriação indevida de valores, contrariando os princípios de moralidade e legalidade que norteiam a administração pública.

Por outro lado, o dano ao erário se refere a qualquer prejuízo financeiro infligido aos recursos públicos por ações de agentes públicos ou particulares, manifestando-se por meio de desvios de verbas, superfaturamento, contratações irregulares, entre outras condutas lesivas. Esse tipo de dano compromete a eficácia dos serviços públicos e a capacidade do Estado em cumprir suas funções essenciais.

Ambos, enriquecimento ilícito e dano ao erário, embora distintos em natureza, implicam a obrigação de ressarcimento dos valores indevidamente obtidos ou perdidos, visando restaurar a integridade financeira do patrimônio público e assegurar a retidão na gestão de recursos financeiros.

A análise jurídica específica de cada caso é crucial para classificar a conduta como enriquecimento ilícito ou dano ao erário. No entanto, independentemente da categoria, a metodologia para calcular o montante do ressarcimento segue uma lógica semelhante, centrada na identificação e na quantificação do valor monetário que foi indevidamente desviado ou auferido em detrimento do interesse público.

Em ambas as situações, o agente público responsável ou o particular beneficiado é obrigado a ressarcir integralmente os valores recebidos indevidamente.

Assim, apesar das nuances legais que diferenciam essas categorias, o objetivo primordial de ressarcir o erário permanece constante, com uma abordagem metodológica semelhante para determinar a extensão desses danos.

Em suma, a análise técnica deve concentrar-se na identificação e quantificação do valor a ser ressarcido ao erário, sem a necessidade de enquadrar previamente o caso concreto como dano ao erário ou enriquecimento ilícito. Essa classificação é de responsabilidade do presidente da investigação, dado que a metodologia de cálculo do montante a ser restituído segue a mesma lógica, independentemente da categoria jurídica. Dessa forma, a análise técnica se mantém focada na recuperação dos recursos públicos e na restauração da integridade financeira do patrimônio público.

5 LUCRO ILEGÍTIMO

5.1 Teoria do produto bruto mitigado

No contexto da apuração de danos ao erário decorrentes de contratações públicas irregulares, nem sempre é possível aferir de maneira direta o prejuízo econômico imputável às condutas ilícitas. Contudo, isso não exime a responsabilidade dos agentes envolvidos na restituição dos valores auferidos de forma indevida. Nesse sentido, a metodologia de devolução do lucro ilegítimo, fundada na teoria do produto bruto mitigado, apresenta-se como uma ferramenta eficaz e equitativa para a recomposição do patrimônio público.

A metodologia de devolução do lucro ilegítimo é útil, portanto, quando se identificam irregularidades na fase de contratação, como dispensa ou inexigibilidade de licitação sem amparo legal, emergências fabricadas, afastamento irregular de licitantes, declaração de licitante como vencedora do certame apesar de ter descumprido exigência editalícia, conluio entre concorrentes ou a inclusão de cláusulas restritivas ao caráter competitivo do certame, situações em que não é possível, de imediato, estabelecer o desvalor da ação.

O princípio que norteia tal método é o da vedação ao enriquecimento sem causa, segundo o qual nenhum agente ou entidade deve beneficiar-se de vantagens econômicas obtidas por meios ilícitos ou contrários aos princípios que regem as licitações públicas.

A teoria do produto bruto mitigado é um princípio aplicado no direito e na economia para calcular os danos financeiros resultantes de atos ilícitos, considerando a receita total obtida de forma indevida, mas subtraindo os custos diretamente relacionados à geração dessa receita. Essencialmente, busca-se determinar o lucro líquido ilegalmente auferido, sem considerar as despesas gerais que teriam sido realizadas independentemente da realização do ato ilícito.

Na teoria do produto bruto mitigado, o termo “lucro ilegítimo” refere-se ao ganho financeiro obtido por uma empresa de forma injusta, desonesta ou fraudulenta durante a execução de um contrato público. Esse lucro é considerado ilegítimo porque não decorre da eficiência ou mérito da empresa no fornecimento de bens ou serviços, mas, sim, de práticas fraudulentas, direcionamento em processos licitatórios ou outras condutas antiéticas.

Conforme a teoria, ao calcular o produto bruto mitigado, o contratante desconta do valor total pago ao contratado o custo comprovado ou estimado para a execução do contrato, limitado ao custo de mercado. A diferença entre esse custo e o valor pago representa o lucro ilegítimo, que é considerado indevido e deve ser ressarcido aos cofres públicos. Portanto, a teoria do produto bruto mitigado busca corrigir distorções financeiras resultantes de práticas fraudulentas em contratos públicos, assegurando a restituição do lucro obtido de maneira ilegítima.

Os **Acórdãos 1306/2017 e nº 130/2019, ambos proferidos pelo Plenário do TCU**, aprofundam a discussão sobre a teoria do produto bruto mitigado. Eles estabelecem que, na ocorrência de contratos obtidos por meio de práticas ilícitas e fraudes, deve-se proceder ao desconto do lucro da empresa envolvida, seja esse lucro real ou estimado. Essa abordagem é adotada como um meio de calcular o ressarcimento devido ao erário, subtraindo-se o benefício financeiro obtido indevidamente pela contratada, como forma de corrigir os prejuízos causados pela conduta ilícita.

Releva mencionar que a modalidade de quantificação do dano aplicada na presente tomada de contas especial, denominada de “produto bruto

mitigado”, na qual, em situações de comprovada má-fé do contratado, a indenização por serviços executados limita-se exclusivamente aos custos incorridos na consecução do objeto, não fazendo o contratado jus à margem de lucro relativa aos itens executados, foi cancelada pelo Tribunal quando julgou o TC 010.851/2016-0 e prolatou o acórdão nº 1.306/2017-TCU-Plenário, da relatoria do Ministro José Múcio Monteiro.” (TCU, Acórdão 130/2019, Rel. Raimundo Carreiro).

O método pode ser aplicado nas situações em que o contrato tenha sido efetivamente executado, mas por motivo de atuação ilegal do contratado ou da Administração Pública, deve ser devolvido o valor referente ao lucro recebido.

É crucial destacar que, nos casos de inexecução parcial de um contrato, quando a parte executada se revela inútil ou inadequada para as funções destinadas ao objeto do contrato, incluindo obras, o Tribunal de Contas da União (TCU) tem adotado a teoria do produto bruto. Esta teoria se distingue do conceito de produto bruto mitigado. Segundo a teoria do produto bruto, todo o montante de verba pública desembolsada ao contratado é considerado um dano ao erário e deve ser integralmente restituído. Isso inclui custos diretos e indiretos, lucro, despesas indiretas e a parcela ilegítima (como sobrepreço). Portanto, o prejuízo calculado nessa situação não se limita apenas ao lucro obtido, mas engloba o valor total pago no contrato.

Considera-se como prejuízo em valores integrais a aplicação dos recursos do convênio em objeto que se revela inservível ou sem funcionalidade após a sua execução, completa ou parcial.” (TCU, Acórdão 2.812/2017 – Primeira câmara)

“A execução parcial do objeto pactuado aliada à imprestabilidade da parcela realizada permite a condenação do responsável pelo valor total dos recursos repassados pelo convênio. (TCU, Acórdão 494/201, – Segunda câmara)

“Nos casos de execução parcial de objeto de convênio, em que a fração executada não possa ser aproveitada para os objetivos do convênio, impõe-se a devolução integral dos recursos federais repassados.” (TCU, Acórdão 5.661/2014 – Primeira câmara)

“Quando o objeto de convênio é executado parcialmente e não se vislumbra a possibilidade de aproveitamento do que foi realizado para posterior conclusão, aduz-se que houve completo desperdício dos recursos repassados, os quais devem ser integralmente devolvidos aos cofres federais. (TCU, Acórdão 5.175/2013 – Primeira câmara)

A teoria do produto bruto mitigado pode ser aplicada em diversas situações além das fraudes em licitações onde bens ou serviços foram efetivamente entregues, mas o contrato foi obtido de maneira ilícita, como nos exemplos já citados de dispensa/inexigibilidade indevida; emergência fabricada; cláusulas restritivas em edital; afastamento irregular de licitante; declaração indevida de licitante como vencedor da licitação e conluio entre licitantes. Essa abordagem é particularmente útil em contextos em que a determinação precisa do dano ao erário se mostra complexa, podendo citar como exemplos:

- Execução com qualidade inferior: quando materiais de qualidade inferior são utilizados ou os serviços prestados não atendem às especificações técnicas, e não é claro qual foi o prejuízo específico causado ao erário devido a essas não conformidades.
- Restrição à concorrência: nos casos em que a competição justa é prejudicada por conluio entre os licitantes ou outras práticas que limitam a concorrência, o prejuízo ao erário resulta diretamente da violação da competitividade.

Em todas essas situações, a aplicação da teoria do produto bruto mitigado foca na identificação do benefício econômico líquido indevidamente auferido, exigindo que o lucro, embolsado por meio de práticas fraudulentas, seja integralmente devolvido. Portanto, a devolução do lucro ilegítimo consiste na restituição dos valores que foram recebidos em excesso ou sem justa causa, como resultado direto das irregularidades praticadas.

5.2 Metodologia de apuração de lucros em contratações públicas sem margem de lucro definida

A abordagem centraliza-se em deduzir dos ganhos brutos da parte contratada os custos legítimos associados à prestação do serviço ou fornecimento de produtos, com o intuito de isolar o lucro não justificado e indicá-lo como equivalente ao dano ao erário.

Esse método é particularmente útil quando não se consegue determinar o lucro real obtido pela empresa em um contrato específico, como em situações envolvendo compras ou serviços gerais.

Quadro 2 - Quadro geral do desconto do lucro

Cálculo Convencional	Teoria do Produto Bruto	Teoria do Produto Bruto Mitigado
Licitação sem fraude	Licitação com fraude ou outro ato ilícito. Parcela executada inútil ou inadequada	Licitação com fraude ou outro ato ilícito
Forma de cálculo pela diferença entre o valor pago e o valor de mercado	Forma de cálculo inclui todo o valor pago	Forma de cálculo pela diferença entre o valor pago e os custos e despesas (limitados aos custos referenciais de mercado)
Devolução do sobrepreço	Devolução do valor total do contrato (sobrepreço + lucro + custos reais)	Devolução do valor acrescido indevidamente (ex. sobrepreço, superfaturamento, propina) + lucro regular da contratada

Fonte: Adaptação do Acórdão TCU 130/2019, de 30/01/2019.

A determinação do lucro associado ao objeto contratual pode ser realizada por meio de diversas abordagens, variando conforme o contexto específico:

- percentual do lucro previsto em parcela de BDI, nos casos de obras públicas;
- lucro obtido para o serviço específico, mediante documentação contábil detalhada;
- lucro obtido em determinado período, considerando o percentual correspondente sobre o faturamento bruto que deve ser aplicado ao contrato. Extrai-se o percentual de lucro da DRE (Demonstração do Resultado de Exercício), referente ao exercício anterior ao da licitação ou mediante solicitação do demonstrativo do mesmo exercício da contratação;

- d. demais documentos que evidenciem o custo básico para a execução do produto ou serviço (nota fiscal de compra dos equipamentos, informações de aluguel de sublocação, folha de pagamento dos operadores, dentre outras);
- e. não sendo possível a obtenção dos dados acima, recorre-se à presunção do lucro baseado na legislação de Imposto de Renda, com percentuais aplicados sobre o faturamento bruto que variam dependendo da natureza da atividade. Assim, a quantificação do lucro dar-se-á por meio dos percentuais indicados pela legislação tributária para se apurar o lucro presumido na formação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, conforme Decreto n. 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda), c/c art. 33 da Instrução Normativa RFB n. 1.700, de 14 de março de 2017.

A apuração do faturamento bruto de uma pessoa jurídica é realizada por meio de registros contábeis. Na ausência desses dados ou quando a receita bruta é desconhecida, recorre-se à metodologia de apuração do lucro por arbitramento, conforme estabelecido no art. 232 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017, utilizando-se percentuais específicos para as situações de cálculo delineadas.

A Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017 oferece diretrizes para a apuração e tributação do lucro presumido, uma modalidade simplificada de tributação para empresas.

Nela, são estabelecidos percentuais de presunção de lucro para diferentes ramos de atividade econômica. Por exemplo, para empresas que atuam no setor de prestação de serviços em geral, o percentual de presunção de lucro é de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta.

Nesse contexto, a estimativa do lucro ilegítimo pode ser efetuada com base nesses percentuais, que também orientam a apuração do lucro presumido para a base de cálculo do imposto de renda de pessoa jurídica. Essa abordagem é particularmente aplicável a empresas que optam por esse regime de tributação, conforme a Lei Federal nº 9.249/95, art. 15, e reiterado pela Instrução Normativa RFB nº 1700/2017, art. 33, fornecendo um método claro para a quantificação do lucro obtido de maneira indevida.

LEI n. 9.249/95

Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências

[...]

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Brasil, 1995).

IN RECEITA FEDERAL n. 1700/2017

Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

TÍTULO VI

DO PAGAMENTO POR ESTIMATIVA

CAPÍTULO I

DAS BASES DE CÁLCULO

(...)

Art. 32. À opção da pessoa jurídica, o IRPJ e a CSLL poderão ser pagos sobre base de cálculo estimada, observado o disposto no § 4º do art. 31.

Art. 33. A base de cálculo do IRPJ, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º Nas seguintes atividades o percentual de determinação da base de cálculo do IRPJ de que trata o caput será de:

I – 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento) sobre a receita bruta auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II – 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida:

a) na prestação de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, fisioterapia e terapia ocupacional, fonoaudiologia, patologia clínica, imagenologia, radiologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica, desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa);

b) na prestação de serviços de transporte de carga;

c) nas atividades imobiliárias relativas a desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda e a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda; e

d) na atividade de construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra;

III – 16% (dezesesseis por cento) sobre a receita bruta auferida:

a) na prestação de serviços de transporte, exceto o mencionado no inciso II do §1º; e

b) nas atividades desenvolvidas por bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; e

IV – 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida com as atividades de:

a) prestação de serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada;

- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
- d) construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra ou com emprego parcial de materiais;
- e) construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, no caso de contratos de concessão de serviços públicos, independentemente do emprego parcial ou total de materiais;
- f) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);
- g) coleta e transporte de resíduos até aterros sanitários ou local de descarte;
- h) exploração de rodovia mediante cobrança de preço dos usuários, inclusive execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros definidos em contratos, em atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais, pelas concessionárias ou subconcessionárias de serviços públicos; **(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019)**
- i) prestação de serviços de suprimento de água tratada e os serviços de coleta e tratamento de esgotos deles decorrentes, cobrados diretamente dos usuários dos serviços pelas concessionárias ou subconcessionárias de serviços públicos; e **(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019)**
- j) prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada neste parágrafo. **(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019)** (Brasil, 2017c).

Nesse sentido, identifica-se qual(is) das atividades listadas na referida instrução têm identidade ou semelhança com o objeto contratado pelo Poder Público, a fim de determinar o percentual de lucro presumido a ser considerado no cálculo.

Uma vez estabelecido o percentual de lucro estimado para o serviço prestado em contextos de contratações públicas, esse percentual deve ser aplicado sobre o valor total recebido pelo contratado. Esta aplicação resulta na quantificação do lucro ilegítimo auferido, que se configura como o montante correspondente ao dano causado ao erário.

Outra opção para a apuração do faturamento bruto ocorre pelo faturamento anual estimável da pessoa jurídica, conforme o Decreto n. 8.420/2015, que regulamenta a Lei n. 12.846/2013, considerando quaisquer informações sobre a situação econômica ou estado de seus negócios, tais como patrimônio, capital social, número de empregados, contratos, dentre outras.

5.3 Determinação do lucro para obras ou serviços de engenharia

BDI é a sigla para Bonificação e Despesas Indiretas. Trata-se de um percentual aplicado sobre o custo direto de uma obra ou serviço para cobrir despesas indiretas, impostos, lucro e, em alguns casos, riscos associados ao projeto. Esse índice é um componente crucial na formação de preços em contratos de construção civil, engenharia e em outros setores onde projetos são realizados sob encomenda e possuem custos variáveis significativos.

Nos contratos de construção civil e engenharia, os custos diretos, tais como mão de obra, materiais e equipamentos, são claramente identificáveis e diretamente associados às atividades específicas da obra. Em contraste, os custos indiretos representam um desafio maior na especificação, pois abrangem despesas que sustentam o projeto de forma geral, mas não estão vinculadas diretamente a nenhuma tarefa específica de construção. Exemplos comuns de custos indiretos incluem a administração do projeto, seguros, taxas e licenças, bem como os custos de manutenção de equipamentos não utilizados diretamente na construção. Essas despesas são essenciais para a execução do projeto, mas sua natureza menos tangível e a variação conforme o contexto do projeto tornam sua estimativa e controle mais complexos.

O propósito do BDI é garantir a cobertura de todos os custos adicionais ou indiretos, bem como assegurar a obtenção do lucro esperado para esses tipos de contrato.

O TCU estabelece diretrizes claras para o cálculo do BDI, detalhando os elementos que podem ser incluídos, tais como custos financeiros, riscos do projeto, despesas administrativas, tributos e a margem de lucro. Enfatiza a necessidade de uma justificativa objetiva para cada item incluído, ao mesmo tempo em que proíbe a adição de custos não relacionados diretamente ao projeto ou que já sejam cobertos de outra forma, como seguros obrigatórios já incluídos em outros itens de custo. Além disso, o TCU reconhece que a complexidade ou o nível de incerteza de um projeto pode influenciar o BDI, permitindo percentuais maiores para projetos com riscos mais elevados, desde que estas variações sejam devidamente justificadas.

Assim, no levantamento do lucro para obras e serviços de engenharia, o elemento do BDI é um bom parâmetro para estipular o lucro da contratação, desde que atestada sua regularidade.

A partir do **Acórdão 2622/2013 do TCU-Plenário**, há a consolidação da fórmula de cálculo do BDI, bem como definição dos padrões estatísticos aceitáveis para as parcelas que o compõem, especificamente: rateio da administração central (AC), taxas de risco (R), seguro e garantias (SG), despesas financeiras da contratada (DF), lucro (L) e impostos (I). (Brasil, 2013d).

Ademais, de acordo com a **Súmula 258/2010 do TCU**, “composições de custo unitário, detalhamento dos encargos e do BDI integram o orçamento que compõe o projeto básico da obra ou serviço, devem constar no edital de licitação e das propostas e não podem ser indicadas por unidades genéricas”.

Assim, no caso de contratos de obras e serviços de engenharia com fraude comprovada, o valor do dano ao erário pode ser determinado pela aplicação da teoria do produto bruto mitigado, subtraindo-se o lucro da empresa, ou seja, removendo o valor atribuído ao BDI da quantia total da obra.

Para identificar o lucro ilegítimo, é suficiente calcular o montante especificado no contrato como relacionado ao BDI, que é considerado lucro indevido e deve ser restituído aos cofres públicos.

Caso a parcela de lucro não esteja explícita, ou exista suspeita de parcela irrazoável de lucro, a equipe técnica pode usar os valores do **Acórdão 2.622/2013 do TCU-Plenário** como referência para estimar a taxa de lucro verdadeira.

Quadro 3 – Resumo da Teoria do produto bruto mitigado

Teoria do produto bruto mitigado
1. A teoria do produto bruto mitigado se aplica sobre a parcela executada do contrato que tenha utilidade à Administração.
2. O valor referente a objeto executado irregularmente sem utilidade à Administração, deve ser devolvido integralmente, a exemplo de obra que atende exclusivamente a interesse particular ou que foi executada sem previsão no projeto básico.
3. Além do lucro ilegítimo, todo valor apurado de superfaturamento deve ser devolvido.
4. Em caso de obras, o BDI (Benefícios e Despesas Indiretas) corresponde o lucro do contrato. Nesses casos, basta indicar o valor do BDI como o lucro ilegítimo que deve ser ressarcido aos cofres públicos.
5. Para outros serviços/produtos, a estratégia inicial para apontar o lucro ilegítimo envolve a análise da documentação contábil da empresa. O objetivo é identificar o lucro gerado por um serviço específico ou durante um período determinado, o qual é calculado como um percentual relativo ao valor do contrato. Para apurar o percentual de lucro de uma empresa, pode-se considerar: a) o valor do faturamento bruto sem tributos no ano em que ocorreu o ato; b) montante total dos recursos recebidos; c) o faturamento anual estimável da pessoa jurídica, com base na informação sobre a situação econômica ou estado de seus negócios (patrimônio, capital social, número de empregados, contratos). Frise-se que não basta apurar o valor do PL (ativo – PE). Um balancete ou balanço podem conter erros ou defasagens. Ou seja, deve ser levado em consideração o levantamento patrimonial, baseado nos dados contábeis existentes, ajustando as contas à efetiva realidade patrimonial.
6. Caso não haja documentação contábil disponível para apurar o lucro, determina-se o lucro, por estimativa, com base nos percentuais trazidos pela legislação tributária para lucro presumido que é a base de cálculo do imposto de renda para Pessoa Jurídica, conforme a Lei Federal n. 9.249/95, Decreto n. 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda) e Instrução Normativa RFB nº 1700/2017.

Exemplos práticos

A) Obras e serviços de engenharia:

Cálculo do Lucro ilegítimo
1º passo: Obtenção dos custos diretos: $CD = PV / (1 + BDI)$
2º passo: Cálculo do BDISL: Fórmula do TCU com $L = 0,00\%$
3º passo: Cálculo do valor da obra sem lucro: $PVSL = CD * (1 + BDISL)$
4º passo: Produto bruto mitigado: $PBM = PV - PVSL$ (ressarcimento)

Quadro 4 – Exemplo 1: Dedução da parcela do lucro diretamente sobre a composição do BDI da empresa

Composição do BDI	Exemplo 1		
	Parcelas do BDI, segundo Acórdão 2622/2013 TCU	BDI da contratação (composição da empresa)	BDISL, aplicação da TPBM em obras
Administração Central	4,00%	4,00%	4,00%
Seguro + Garantia	0,80%	0,80%	0,80%
Risco	1,27%	1,27%	1,27%
Despesa Financeira	1,23%	1,23%	1,23%
Lucro	7,40%	7,40%	0,00%
Impostos	8,65%	8,65%	8,65%
BDI	26,24%	26,24%	17,54%
Exemplo			Valor
Valor da Contratação (PV)			R\$ 500.000,00
Lucro e Despesas Indiretas (BDI)			26,24%
Custo Direto Decorrente CD = PV / (1 + BDI)			R\$ 396.070,47
BDI sem Lucro (BDISL)			17,54%
Valor da Obra sem Lucro (PVSL) = CD * (1 + BDISL)			R\$ 465.549,35
Lucro ilegítimo que equivale ao valor do dano ao erário (PV – PVSL)			R\$ 34.450,65

Quadro 5 – Exemplo 2: Dedução da parcela do lucro com base nos valores referenciais do TCU

	Exemplo 2		
	BDI da contratação (composição da empresa)	BDI corrigido para TCU pelo fator multiplicador	BDISL, aplicação da TPBM em obras
Administração Central	8,52%	3,72%	3,72%
Seguro + Garantia	0,80%	0,74%	0,74%
Risco	1,27%	1,18%	1,18%
Despesa Financeira	1,23%	1,14%	1,14%
Lucro	2,00%	6,87%	0,00%
Impostos	8,65%	8,65%	8,65%
BDI	25,00%	25,00%	16,96%
	fator multiplicador	0,929	
Obs: o fator multiplicador é um número pelo qual se multiplicam todos os percentuais que compõem o BDI (exceto imposto), tomando-se como base os valores do Acórdão 2622/2013 do TCU, de forma a obter um valor de BDI total igual ao da empresa, o que é facilmente obtido por meio da ferramenta "atingir meta" do Excel.			
Exemplo			Valor
Valor da Contratação (PV)			R\$ 500.000,00
Lucro e Despesas Indiretas (BDI)			25,00%
Custo Direto Decorrente CD = PV / (1 + BDI)			R\$ 399.993,83
BDI sem Lucro (BDISL)			16,96%
Valor da Obra sem Lucro (PVSL) = CD * (1 + BDISL)			R\$ 467.846,68
Lucro ilegítimo que equivale ao valor do dano ao erário (PV – PVSL)			R\$ 32.153,32

B) Compras/serviços em geral. Fornecimento de água potável por caminhão pipa:

A empresa PRODUTOXX LTDA foi contratada pela Prefeitura YYY para a entrega de água potável por meio de caminhão pipa, realizando 3.381 entregas com caminhões de 12.000 litros cada, durante a vigência do contrato, recebendo um total líquido de R\$ 272.818,94, já descontado o ISS da Nota Fiscal. O valor contratado por entrega era de R\$ 83,80. Entretanto, investigações revelaram a utilização de veículos incompatíveis com as características dos termos do contrato, sendo improvável a realização da entrega de água potável em veículos de passeio ou motos.

Segundo a teoria do produto bruto mitigado, deve-se subtrair do valor total recebido pela PRODUTOXX LTDA os custos estimados ou reais associados à execução dos serviços que efetivamente ocorreram. A diferença resultante constitui o montante que deve ser devolvido ao poder público, representando o lucro indevido da contratada e a parcela que não teve a execução comprovada.

Para estimar o lucro da empresa nas situações em que os dados contábeis específicos do contrato não estão disponíveis, recorre-se à presunção de lucro estabelecida pela legislação do Imposto de Renda (conforme o Decreto n. 9.580/2018, que regulamenta o IR, e a Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017). Essa presunção, aplicada sobre o valor do contrato, oferece uma base para a quantificação do lucro, utilizando os percentuais de lucro presumido para o cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Quadro 6 - Cálculo de superfaturamento

Item		Referência	VI. Diária Contratada	Quant. Diária Concedidas	Valor Líquido Recebido
Contrato	08 (OITO) CAMINHÕES PIPA, CAPACIDADE DE 12.000 LITROS	Termo de Referência	R\$ 83,80	3.381	R\$ 272.818,94
Fase Execução	02 (DOIS) VEÍCULOS, TIPO CAMINHÃO TANQUE	Documentos de Execução contratual	R\$ 83,80	674	R\$ 55.595,84
	06 (SEIS) VEÍCULOS UTILIZADOS, CUJAS CARACTERÍSTICAS DIVERGEM INTEGRALMENTE DO OBJETO CONTRATADO (MOTOCICLETA, CAMINHÕES DE CARROCERIA ABERTA E FECHADA, VEÍCULOS DE PASSEIO)		R\$ 83,80	2.707	R\$ 217.223,11
		Valor gasto e/ou desviado para outros fins			R\$ 217.223,11

O próximo passo envolve identificar dentre as atividades enumeradas na IN RFB n. 1.700/2017 aquelas que apresentam identidade ou similaridade com o serviço contratado pelo Poder Público. Essa etapa é crucial para determinar o percentual de lucro presumido aplicável na estimativa do lucro. Especificamente, no caso do contrato que envolve o transporte de água por caminhão-pipa, a atividade se alinha com a descrita na alínea g do artigo 33 da IN RFB n. 1.700, o que justifica a aplicação de um percentual de 32% sobre o valor recebido pela contratada para o cálculo do lucro presumido.

Quadro 7 - Cálculo do lucro obtido com o contrato

Método	Forma de cálculo do ressarcimento	Contrato		Alíquota de Presunção (%)	Ressarcimento ao erário		
		Receita Líquida Auferida	VI. Diária	Base de Cálculo ¹	Superfaturamento	Lucro Ilegítimo	Total
Teoria do Produto Bruto Mitigado	Diferença entre o valor pago e os custos básicos efetivamente incorridos pela contratada para realização do serviço, limitados aos custos referenciais do mercado	R\$ 272.818,94	R\$ 83,80	32%	32%	R\$ 217.223,11	R\$ 235.013,77

¹ Aplica-se a alíquota de presunção de 32% sobre a receita auferida com a prestação do serviço

Portanto, o lucro ilegítimo resultante do contrato corresponde ao valor recebido pela realização do serviço, aplicando-se a taxa de lucro presumido específica para a atividade executada pela contratada, totalizando R\$ 17.790,67.

O montante total a ser ressarcido, que inclui tanto o superfaturamento (recebimento de diárias de transporte de água potável em veículos inapropriados, parcela que deve ser considerada como de inexecução contratual), quanto o lucro indevidamente obtido, é de R\$ 235.013,77.

6 DANO AO ERÁRIO POR PAGAMENTO DE ENCARGOS SOCIAIS PELO ENTE PÚBLICO SEM RESPECTIVA COMPROVAÇÃO DE CONTRATAÇÃO DE MÃO DE OBRA PELA CONTRATADA

Cálculo do dano ao erário decorrente de irregularidades em pagamentos de encargos sociais

1º passo: Determinação do percentual de gastos com mão de obra (MO) para cada item da obra: Inicie obtendo o percentual dos gastos com mão de obra para cada item de serviço, utilizando como referência os percentuais da tabela analítica da SINAPI.

2º passo: Cálculo do valor atribuído à mão de obra por item: Com base nos percentuais obtidos, calcule o valor específico referente à mão de obra para cada item de serviço da obra.

3º passo: Determinação dos custos relativos à mão de obra:

3º-A: Cálculo da remuneração da mão de obra: Obtenha a remuneração da mão de obra dividindo o preço total destinado à mão de obra pelo fator (1 + Encargos Sociais [ES], onde ES representa a taxa de encargos sociais aplicável.

3º-B: Cálculo do valor total dos encargos sociais: Determine o valor total dos encargos sociais subtraindo a remuneração do valor total destinado à mão de obra.

4º passo: Cálculo do dano ao erário: O dano ao erário é equivalente ao valor total dos encargos sociais calculado no passo anterior, indicando o montante que foi retido indevidamente pela empresa contratada.

A parcela de encargos sociais em uma contratação pública refere-se ao conjunto de obrigações tributárias e previdenciárias que devem ser consideradas no custo total dos contratos de prestação de serviços e de fornecimento de bens quando há incidência de mão de obra.

A responsabilidade pelo pagamento destes encargos recai sobre o contratado, ou seja, a empresa ou profissional que fornece os bens ou serviços. A composição dos encargos sociais deve constar como parte integrante do orçamento na proposta de preços apresentada pelas empresas no âmbito do processo licitatório, e diz respeito a custos com mão de obra não relacionados à remuneração recebida pelo trabalhador, tais quais: INSS, FGTS, Repouso Semanal, Aviso Prévio, 13º Salário, Férias Indenizadas, Seguro contra Acidentes de Trabalho, e muitos outros, devidamente ilustrado na figura a seguir.

Figura 8 – Exemplo de composição de encargos sociais

Composição de Encargos Sociais Mão de obra		
GRUPO A		%
A1	Previdência Social (art. 22, inc. I da Lei nº 8.212/91)	20,00%
A2	SESC (art. 30 da Lei nº 8.036/90)	1,50%
A3	SENAC (Decreto nº 2.318/86)	1,00%
A4	INCRA (Decreto-Lei nº 1.146/70)	0,20%
A5	Salário Educação (Art. 15 da Lei nº 9.424/96, art. 2º do Decreto nº 3.142/99 e art. 212, § 5º da Constituição Federal)	2,50%
A6	FGTS (Art. 15 da Lei nº 8.030/90 e art. 7º, inc. III da Constituição Federal)	8,00%
A7	– Seguro Acidente Trabalho (Esta alíquota é definida pela Lei nº 8.212/91 e pelo Decreto nº 358/91)	3,00%
A8	SEBRAE	0,60%
TOTAL GRUPO A		36,80%
GRUPO B		%
B1	Férias	12,60%
B2	Auxílio doença	3,38%
B3	Licença maternidade/paternidade	0,80%
B4	Faltas legais	0,74%
B5	Acidente de trabalho	0,36%
B6	Aviso prévio	1,42%
B7	13º salário	9,30%
TOTAL GRUPO B		28,60%
GRUPO C		%
C1	Aviso prévio indenizado	2,18%
C2	Indenização adicional	0,35%

Fonte: Licita Nordeste (2021) - disponível em <https://www.licitanordeste.com.br/blog/composio-de-encargos-sociais-3>

A situação de desvio de recurso público em análise emerge quando o ente público realiza pagamentos automáticos para cobrir valores atribuídos a encargos sociais (conforme delineado na planilha orçamentária de um contrato), na ausência de comprovação por parte da empresa contratada de que a mão de obra previamente estimada foi efetivamente contratada, assim como na falta de evidências confirmatórias de que os montantes destinados aos encargos sociais foram corretamente recolhidos.

Essa prática implica uma grave violação dos princípios de fiscalização e controle na administração dos recursos públicos, dado que facilita a apropriação indevida de verbas que deveriam ser destinadas à garantia dos direitos dos trabalhadores e ao cumprimento de obrigações fiscais e previdenciárias.

A metodologia de cálculo abordada aplica-se a situações nas quais há comprovação, ou ao menos substanciais indícios (como termos de declaração de empresários, denúncias de emprego de mão de obra irregular, representações da Receita Federal ou de órgãos previdenciários, entre outros), de que a empresa contratada recebeu os valores referentes a encargos sociais e não efetuou o recolhimento devido.

A falta de comprovação da formalização de contratos de trabalho, evidenciada pela ausência de registro em carteira, e a não emissão da GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social) constituem indícios adicionais de que os valores repassados pelo ente público, destinados a encargos sociais, foram indevidamente retidos pela empresa contratada, que não formalizou adequadamente o vínculo empregatício dos trabalhadores envolvidos na obra.

Este exemplo ilustra o cálculo do prejuízo causado ao erário decorrente do pagamento, por parte do ente público, de valores atribuídos a encargos sociais, na ausência de evidências de que a mão de obra foi efetivamente contratada, bem como sem a devida comprovação do recolhimento dos encargos sociais pela empresa contratada, através das composições de referência da Tabela SINAPI.

Figura 9 - Exemplo de orçamento de pavimentação simples

PLANILHA ORÇAMENTÁRIA (EXEMPLO)							
Item	Cod SINAPI	Descrição	Unid	Qtde	P. Unit	P. Unit (BDI)	P. Total
1.		SERVIÇOS PRELIMINARES					4.762,50
1.1	100577	REGULARIZAÇÃO E COMPACTAÇÃO DE SUBLEITO DE SOLO PREDOMINANTEMENTE ARENOSO. AF_11/2019	M2	3.000,00	1,27	1,59	4.762,50
2.		PAVIMENTAÇÃO					354.871,88
2.1	101169	EXECUÇÃO DE PAVIMENTO EM PARALELEPÍPEDOS, REJUNTAMENTO COM ARGAMASSA TRAÇO 1:3 (CIMENTO E AREIA). AF_05/2020	M2	3.000,00	81,80	102,25	306.750,00
2.2	94267	GUIA (MEIO-FIO) E SARJETA CONJUGADOS DE CONCRETO, MOLDADA IN LOCO EM TRECHO RETO COM EXTRUSORA, 45 CM BASE (15 CM BASE DA GUIA + 30 CM BASE DA SARJETA) X 22 CM ALTURA. AF_06/2016	M	750,00	49,84	62,30	46.725,00
2.3	102498	PINTURA DE MEIO-FIO COM TINTA BRANCA A BASE DE CAL (CAIAÇÃO). AF_05/2021	M	750,00	1,49	1,86	1.396,88
		TOTAL					359.634,38

Fonte: Autoria própria

Figura 10 - Exemplo de aplicação da metodologia de cálculo decorrente de irregularidades em pagamentos de encargos sociais

Metodologia de Cálculo do Enriquecimento Ilícito por Não Pagamento de Encargos Sociais				Valores Recebidos Relativos a MO		
Item	Cod SINAPI	Descrição	P. Total	% MO	P. Total	Remuneração ES
1.		SERVIÇOS PRELIMINARES	4.762,50		1.298,73	607,37
1.1	100577	REGULARIZAÇÃO E COMPACTAÇÃO DE SUBLEITO DE SOLO PREDOMINANTEMENTE ARENOSO. AF_11/2019	4.762,50	27,27%	1.298,73	607,37
2.		PAVIMENTAÇÃO	354.871,88		86.614,21	40.506,11
2.1	101169	EXECUÇÃO DE PAVIMENTO EM PARALELEPÍPEDOS, REJUNTAMENTO COM ARGAMASSA TRAÇO 1:3 (CIMENTO E AREIA). AF_05/2020	306.750,00	23,70%	72.699,75	33.998,85
2.2	94267	GUIA (MEIO-FIO) E SARJETA CONJUGADOS DE CONCRETO, MOLDADA IN LOCO EM TRECHO RETO COM EXTRUSORA, 45 CM BASE (15 CM BASE DA GUIA + 30 CM BASE DA SARJETA) X 22 CM ALTURA. AF_06/2016	46.725,00	27,85%	13.012,91	6.085,63
2.3	102498	PINTURA DE MEIO-FIO COM TINTA BRANCA A BASE DE CAL (CAIAÇÃO). AF_05/2021	1.396,88	64,54%	901,54	421,62
		TOTAL	359.634,38		87.912,94	41.113,47
		ENCARGOS SOCIAIS (HORISTA)	113,83%			

Fonte: Autoria própria



7 DANO AO ERÁRIO PELO PAGAMENTO DE JUROS E MULTA EM DECORRÊNCIA DA AUSÊNCIA/ATRASSO NO RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Cálculo do dano ao erário por atraso no recolhimento de contribuição previdenciária

1º passo: Obtenção da certidão de confissão de dívida emitida pela Receita Federal ou Órgão Previdenciário

2º passo: verificar o valor do imposto devido e não recolhido

3º passo: indicar o valor referente a juros e multa devido em razão do atraso ou não recolhimento da contribuição previdenciária como valor equivalente ao dano ao erário

Além do cenário em que o ente público efetuou pagamentos destinados aos encargos sociais para a mão de obra de um contrato, valores esses que foram indevidamente retidos pela empresa contratada sem a correspondente contratação de mão de obra, existe uma questão distinta concernente à omissão ou aos atrasos no pagamento das contribuições previdenciárias dos próprios servidores do ente público.

A exigência do pagamento das contribuições previdenciárias sobre os vencimentos dos servidores impõe ao ente público a obrigação de realizar o recolhimento da sua cota (patronal) e da parte correspondente aos servidores, destinando esses valores ao Instituto Próprio de Previdência ou à Autarquia Previdenciária Nacional (INSS).

A omissão ou atraso no cumprimento desse dever resulta imediatamente no incremento da dívida municipal, acarretando acréscimos nos encargos da dívida, tais como multas, juros e correção monetária. Dessa maneira, qualquer inadimplemento nas obrigações contribui para o aumento dos compromissos financeiros do setor público, reduzindo, por conseguinte, os recursos disponíveis para investimentos em áreas prioritárias.

Ou seja, a inobservância dos prazos para a transferência das contribuições previdenciárias constitui uma infração que impõe ao erário encargos adicionais, manifestos em juros de mora e multas. Tais despesas emergem sem qualquer previsão na Lei Orçamentária, evidenciando a gravidade do ato e o impacto financeiro negativo decorrente da gestão inadequada de obrigações previdenciárias.

É relevante sublinhar que os gastos com juros, multa e correção monetária não se destinam a propósitos públicos, dado que não visam atender às demandas da sociedade em geral. Assim, esses dispêndios sobrecarregam as finanças públicas sem representar investimentos voltados para a criação, manutenção ou ampliação dos serviços destinados à população.

Esclareça-se que o prejuízo causado ao erário estadual ou municipal devido ao pagamento de juros e multa pelo atraso no recolhimento do tributo difere da responsabilização penal por delito de apropriação indébita previdenciária, crime de competência federal.

Assim, na situação de omissão no recolhimento de verbas previdenciárias e encargos sociais dos servidores públicos do quadro de pessoal do ente público, o dano ao erário é equivalente ao valor de juros e multa que o ente público arcou em razão do não pagamento ou atraso no recolhimento do tributo devido.

Cabe ressaltar que o valor a ser ressarcido ao erário não se confunde com o montante correspondente aos juros, multa e correção monetária fixados pela Receita Federal ou Órgão Previdenciário (embora o valor seja idêntico). Esses elementos, embora integrem o total do dano ao erário, devem ser claramente discernidos. O objetivo primordial do ressarcimento é recompor as finanças municipais, não as federais, assegurando, assim, a integridade do orçamento e o interesse público local.

Em outras palavras, em que pese o montante dos juros, multa e correção monetária fixados pela Receita Federal seja idêntico ao montante do dano ao erário, não significa que sejam equivalentes. Um é destinado ao INSS (juros, multa, correção) e o outro (dano ao erário) é destinado à recomposição dos cofres públicos decorrente da obrigação de pagamento dos referidos encargos.

8 ANÁLISE DE FRAUDES COMUNS EM CONTRATAÇÕES PÚBLICAS E POSSÍVEIS CAMINHOS PARA A QUANTIFICAÇÃO DO DANO AO ERÁRIO

Este capítulo explora abordagens metodológicas para quantificar os danos ao erário decorrentes de fraudes comuns em contratações públicas. Cada tipo de contrato possui suas particularidades, exigindo estratégias específicas para identificar e calcular os prejuízos efetivos.

A identificação e análise de fraudes são fundamentais para proteger os recursos públicos. Nesse contexto, compreender as fraudes mais comuns é essencial para desenvolver estratégias eficazes de quantificação do dano ao erário.

8.1. Contrato de combustíveis

Cálculo do dano ao erário nos contratos de combustíveis

1º passo – obtenção dos custos reais: Determine os custos reais, comprovados ou estimados, de combustível. Isso envolve calcular os valores pagos e compará-los com o consumo efetivo baseado na quilometragem percorrida pelos veículos da frota.

2º passo – verificação dos valores pagos: Confira se os valores pagos estão em conformidade com o valor acordado no contrato, seja ele um preço fixo ou um desconto maior sobre a tabela da Agência Nacional do Petróleo (ANP).

3º passo – comparação com o valor máximo ao consumidor: Verifique se os valores pagos não excedam o valor máximo ao consumidor, conforme previsto na tabela da ANP.

4º passo – ajustes para municípios sem informações da ANP: Para municípios que não têm acesso às informações de preços da ANP, calcule a média aritmética dos preços médios da região geográfica onde o município está localizado e adicione o desvio padrão para obter uma estimativa justa do preço de referência.

A análise de contratos públicos para a aquisição de combustíveis exige um exame dos volumes adquiridos em comparação com os consumidos pelos veículos oficiais. Esse processo deve considerar as normas de consumo estabelecidas pelos manuais de veículos e equipamentos

pertinentes, além de avaliar os registros históricos de consumo para confrontá-los com os padrões de consumo esperados para a frota de veículos em questão.

Não há como estipular, previamente, uma média usual de consumo de combustível para cada veículo da frota oficial, pois essa média depende de diversos fatores variáveis e aleatórios. A localização geográfica afeta diretamente o consumo, já que o relevo, a densidade do trânsito e as condições climáticas influenciam o desempenho dos veículos. A potência do motor também exerce um papel significativo, já que veículos com motores mais potentes tendem a consumir mais combustível. Da mesma forma, veículos que percorrem longas distâncias ou são utilizados para viagens intermunicipais apresentam padrões de consumo distintos, e o tipo de trajeto – seja urbano ou rural – e a frequência das paradas impactam diretamente o consumo.

Assim, a utilização de dados oriundos de sistemas de gestão de frota, quando disponíveis, é fundamental para corroborar os volumes de combustíveis comprados, garantindo uma fiscalização eficaz da execução contratual.

Em regra, os Tribunais de Contas exigem que o ente público mantenha sistema de controle interno para acompanhamento específico do gasto com combustível e quilometragem rodada pelos veículos oficiais. A título de exemplo, a Resolução n. 1.120/2005 do TCM-BA define, no seu art. 12, inciso V, que o sistema interno de controle de combustível deve:

(...)

- b) verificar a existência de autorizações para abastecimento de veículos e equipamentos devidamente implantadas;
- c) verificar a existência de mapas de controle de quilometragem e abastecimento;
- d) verificar a existência de mapas de controle do desempenho dos veículos para a promoção de revisões e/ou manutenções;
- e) verificar a existência de controle sobre reposições de peças em veículos, incluindo-se pneus (Bahia, 2005).

É importante destacar que, em regra, o uso de veículos oficiais deve ser restrito aos dias úteis e dentro do horário de expediente. Qualquer utilização desses veículos durante os finais de semana deve sempre ser acompanhada de uma justificativa que enfatize o interesse público envolvido.

Os veículos oficiais devem ser conduzidos exclusivamente por motoristas oficiais, com exceção dos servidores devidamente credenciados por autoridade competente (Lei nº 9.327/1996). A Administração só deve utilizar veículo oficial em final de semana no exclusivo interesse público, devidamente formalizado". (TCU, Acórdão 2.247/2009-Segunda Câmara).

Na contratação pública de combustíveis, duas principais modalidades são geralmente utilizadas para atender às necessidades de abastecimento dos veículos oficiais: a contratação tradicional de posto de combustível e a contratação do serviço de gerenciamento de fornecimento de combustível. Em ambas as modalidades, o valor do contrato pode ser por preço fixo ou maior desconto em relação a tabela ANP.

Na modalidade tradicional de contratação, a administração pública, ao escolher um único posto de combustível vencedor da licitação, compromete-se a realizar o abastecimento de seus veículos exclusivamente nesse estabelecimento.

Nesse caso, a administração pública estima previamente o consumo de combustível necessário para a sua frota e realiza um processo de licitação na modalidade pregão, que busca selecionar a oferta

de menor preço. Esse tipo de licitação é geralmente baseado na tabela de preços de combustíveis divulgada pela Agência Nacional de Petróleo (ANP). O contrato pode prever a contratação de combustível por preço fixo ao longo de todo o contrato ou maior desconto em relação à tabela ANP.

Na contratação tradicional por preço fixo, o contrato estabelece um valor constante para a aquisição de combustíveis durante um período determinado. Esse arranjo proporciona previsibilidade orçamentária ao órgão público contratante, permitindo uma melhor gestão dos recursos financeiros.

Contudo, surgem questionamentos sobre a adequação dos contratos de preço fixo quando o mercado apresenta variações significativas nos preços dos combustíveis. A discrepância entre os preços estabelecidos no contrato e os preços atuais de mercado pode sinalizar uma inconformidade na execução do contrato. Isso exige uma análise detalhada para assegurar que os valores acordados estejam sendo devidamente cumpridos ao longo do tempo, especialmente diante das significativas flutuações no mercado de combustíveis.

Por outro lado, o modelo de preço por desconto, frequentemente adotado em licitações que se baseiam no maior desconto oferecido sobre um preço de referência, introduz uma dinâmica competitiva entre os licitantes. Nessa abordagem, os proponentes competem por oferecer o maior desconto em relação a um preço-base, geralmente estabelecido pela tabela da Agência Nacional do Petróleo — ANP, com o vencedor sendo aquele que propõe o desconto mais significativo.

Nesse caso, o vencedor é aquele que oferece o maior desconto sobre esse preço de referência. Esse modelo pode ser favorável em ambientes de mercado altamente competitivos, onde os licitantes buscam oferecer os melhores preços em relação ao referencial estabelecido.

A segunda modalidade permite à administração contratar uma empresa especializada para gerenciar o abastecimento de combustível de toda a frota. Nessa modelagem, a empresa vencedora do processo licitatório fornece cartões de abastecimento personalizados, com senhas individuais, que podem ser utilizados em uma rede de postos credenciados.

Esse sistema oferece maior controle sobre o uso do combustível, facilitando a administração e o monitoramento do consumo por veículo e por motorista. A empresa contratada é responsável pelo gerenciamento efetivo dos serviços de abastecimento e cobra uma taxa de administração pelo serviço prestado. Esse método é particularmente útil para grandes frotas dispersas geograficamente, pois oferece flexibilidade e conveniência no abastecimento dos veículos em diversos locais.

Quanto à possibilidade de o licitante oferecer uma taxa de administração negativa para o serviço de gerenciamento de frota, consulte o item deste manual intitulado “Taxa de Administração Negativa”.

É importante observar que a contratação de empresas para gerenciar o fornecimento de combustíveis pode ter sua vigência estendida além do exercício financeiro corrente. De forma diversa, a contratação tradicional direta de combustível caracteriza-se pela venda de produto e não como prestação de serviço, ficando a duração do contrato adstrita à vigência dos respectivos créditos orçamentários que coincide com o ano civil, conforme prescrito no caput do art. 57 da Lei n. 8.666/93 e art. 105 da Lei n. 14.133/93.

Portanto, a vantagem de contratar um serviço de gerenciamento de frota, em vez da aquisição direta de combustível, está na eliminação da necessidade de realizar licitações anuais, já que a duração do contrato de serviço pode exceder o ano fiscal, alcançando até 60 (sessenta) meses, com possibilidade de adicionar mais 12 meses, conforme o §4º do artigo 57 da Lei n. 8.666/93 ou, se aplicável, a Lei n. 14.133/2021, o contrato pode ser prorrogado por até 10 anos, desde que haja comprovação de vantagem econômica nas prorrogações sucessivas (art. 107 da Lei n. 14.133/2021).

Quanto aos modelos de precificação, se preço fixo ou maior desconto na tabela da ANP, ambos possuem vantagens e desvantagens. O preço fixo oferece estabilidade de custos, porém, em

momentos de queda dos preços do mercado, pode resultar em valores acima do praticado ou mesmo indicar uma inexecução contratual no caso de aumento do combustível, pois certamente a empresa contratada não suportaria sozinha o prejuízo de vender combustível a preço inferior ao comercializado pelos postos de combustíveis.

Já o preço por desconto, embora possa oferecer valores mais competitivos, está sujeito às flutuações do mercado e requer monitoramento contínuo. É essencial verificar se os descontos prometidos são efetivamente aplicados sobre os preços da tabela da Agência Nacional do Petróleo — ANP, que variam ao longo de semanas e meses.

Para os municípios que não possuem informações de preços no sítio eletrônico da Agência Nacional do Petróleo — ANP, sugere-se a adoção de uma metodologia específica para avaliar a economicidade na compra de combustíveis, incluindo gasolina, etanol, óleo diesel, GNV e GLP. Esta abordagem proporcionará uma base consistente para verificar se as aquisições são economicamente vantajosas, mesmo na ausência de dados diretamente disponíveis pela ANP para o município em questão.

O preço máximo admitido para o município investigado, cuja informação não esteja contemplada no sítio eletrônico da ANP, será calculado mediante a estruturação e execução das seguintes etapas:

- a. Utilizar o “preço médio ao consumidor”, caso o contratante efetue a compra do produto por meio dos postos de combustíveis, e “preço médio distribuidora”, quando o contratante adquirir o produto diretamente das distribuidoras de combustível;
- b. Calcular a média aritmética do “preço médio” da região geográfica onde está localizado o município investigado e somar ao desvio padrão, também calculado sobre a população pesquisada da mesma região, para desenvolver o cálculo do que denominamos “preço máximo praticado”.

Esse novo preço calculado é o preço máximo do combustível em questão que deveria ser praticado nesta região geográfica e, conseqüentemente, pelo município investigado, cujo preço não está disponível no sítio da ANP.

Utilização do desvio padrão

Quando se utiliza uma “medida de tendência central” como a média, a mediana ou a moda para caracterizar uma amostra nem sempre o desvio está considerado. Nesse sentido, a utilização do desvio padrão nos auxilia a avaliar quão distantes (ou próximos) os valores em análise estão da média. No escopo desse trabalho, a utilização do desvio padrão é particularmente interessante se queremos investigar se o desvio de preços dos combustíveis responde a uma esperada oscilação de mercado de postos de combustíveis ou, ao indicar um valor significativamente distante do que é praticado nos postos, revela um potencial dano ao erário.

No sentido de caracterizar a heterogeneidade da amostra temos que acrescentar à medida de tendência central uma medida de dispersão, enriquecendo-se assim a descrição da população.

O cálculo do “preço máximo praticado” pode ser desenvolvido por meio da utilização da ferramenta Excel, sendo observadas as seguintes premissas:

- Para o cálculo do desvio padrão deve ser utilizada a fórmula da amostra (DESVPAD.A) e não da população (DESVPAD.P);
- A média é calculada utilizando a seguinte fórmula MED (número1, [número2],...).

A tabela abaixo apresenta uma sugestão de planilha metodológica que disponibiliza o cálculo do “preço máximo praticado” e de como verificar a ocorrência de excesso de preço unitário, seguindo as premissas utilizadas pelo GATE/MPRJ.

Figura 11 – Tabela dos preços máximos praticados no Rio de Janeiro em 2013

Síntese dos Preços Praticados - RIO DE JANEIRO
Resumo II - Gasolina R\$/l
Período: 2013 - Janeiro

Pregão Presencial nº 16/2013

DADOS MUNICÍPIO										
Município	Nº de postos pesquisados	Preço ao Consumidor					Preço Distribuidora			
		Preço médio	Desvio padrão	Preço mínimo	Preço máximo	Margem média	Preço médio	Desvio padrão	Preço mínimo	Preço máximo
Campos dos Goytacazes	190	2,970	0,066	2,79	3,18	0,445	2,524	0,06	2,266	2,692
Cardoso Moreira	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Carapebus	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Conceição de Macabu	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Macaé	70	3,068	0,09	2,98	3,249	0,49	2,578	0,06	2,452	2,683
Quissamã	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
São Fidélis	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
São Francisco de Itabapoana	40	3,043	0,04	2,96	3,17	0,428	2,615	0,052	2,533	2,652
São João da Barra	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Quantidade de postos pesquisados		
- ANP	300	Valores em reais
Média aritmética	(a)	3,0270
Desvio padrão	(b)	0,0509
Preço máximo praticado	(c) = (a) + (b)	3,0779
Preço contratado	(d)	3,0900
Preço praticado a maior (excesso)	(e) = (d) - (c)	0,0121

Para identificar o sobrepreço, é essencial comparar os preços estabelecidos no contrato com os preços de mercado no momento do pagamento, utilizando a tabela da Agência Nacional do Petróleo — ANP como parâmetro de referência. Qualquer valor que exceda o que está estipulado na tabela da ANP será considerado irregular.

Já a apuração do superfaturamento exige uma análise cuidadosa dos volumes de combustível efetivamente utilizados pela frota em relação aos pagamentos efetuados. Documentos como notas fiscais, registros de entrega e planilhas de controle da frota são fundamentais nesse processo. É crucial verificar se a quantidade de combustível que as planilhas de consumo da frota de veículos indicam corresponde ao montante pago. Discrepâncias em que os pagamentos superam o consumo apurado nas planilhas de controle indicam casos de superfaturamento.



O link, a seguir, se refere à série histórica do levantamento de preços, em que são encontrados os dados semanais e mensais, por Regiões/Estados/Municípios.

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

Caso haja necessidade para pesquisar mais assuntos sobre preços na ANP, as informações estão disponíveis no seguinte endereço:

<https://www.gov.br/anp/pt-br/assuntos/precos-e-defesa-da-concorrenca/precos/precos>

8.2 Contrato de gêneros alimentícios

Cálculo do dano ao erário nos contratos de gêneros alimentícios

1º passo: Verifique se os gêneros alimentícios foram contratados a preços de mercado, usando como referência contratos de até 180 dias, conforme determina a Resolução CD/FNDE n. 6/2020, art. 28, inciso IV.

2º passo: Caso a aquisição de gêneros alimentícios utilize recursos federais do PNAE, certifique-se de que ao menos 30% do valor foi destinado à compra direta de produtos da agricultura familiar. Para os produtos da agricultura familiar, a licitação pode ser dispensada, permitindo a contratação por meio de chamada pública.

3º passo: Verifique se a aquisição de gêneros alimentícios que não são provenientes da agricultura familiar foi realizada conforme a exigência legal, utilizando-se de licitação na modalidade de pregão eletrônico.

4º passo: A hipótese de dispensa de licitação para a contratação de hortifrutigranjeiros, pães e outros gêneros perecíveis (art. 75, inciso IV, "e", da Lei n. 14.133/2021), no período necessário para a realização dos processos licitatórios correspondentes, deve ser realizada diretamente com base no preço do dia. Verifique se o preço do dia foi adequadamente informado para os itens adquiridos diretamente. Além disso, confira se medidas foram implementadas para iniciar um novo processo licitatório ou se, ao contrário, a dispensa de licitação tem se repetido indefinidamente.

5º passo: A quantificação de dano ao erário por pagamento de item superior ao preço de mercado segue a mesma lógica da metodologia de cálculo de superfaturamento por sobrepreço.

A aquisição de gêneros alimentícios por entidades públicas envolve a compra de alimentos destinados a diversos setores, incluindo escolas, hospitais e para distribuição em forma de cestas básicas à população. O conceito de economicidade nesse contexto refere-se à busca pela maximização do valor público gasto, assegurando que as aquisições sejam feitas de maneira eficiente e ao menor custo possível, sem comprometer a qualidade e adequação dos alimentos fornecidos.

No Rio de Janeiro, a tabela referencial utilizada para verificar o valor de mercado na aquisição de gêneros alimentícios era fornecida pelo Tribunal de Contas do Estado (TCE/RJ), que mantinha um contrato com a Fundação Getúlio Vargas (FGV) para este fim. No entanto, essa tabela foi descontinuada a partir do ano de 2022.

Desde a sua descontinuação, utiliza-se como preço referencial aqueles praticados por órgãos públicos, pesquisados no Banco de Preços, da sociedade empresária Negócios Públicos, utilizando-se a média saneada das contratações, item a item, 180 dias anteriores à contratação, conforme a metodologia similar empregada para medicamentos.



Na Bahia, é comum utilizar o catálogo da SAEB para consultas de preços de gêneros alimentícios, disponível no link abaixo:

<https://www.comprasnet.ba.gov.br/>

Programa Nacional de Alimentação Escolar – PNAE

De acordo com a Lei n. 11.947/2009, alimentação escolar é todo alimento fornecido no ambiente escolar durante o período letivo. O art. 3º da mesma Lei aponta que a alimentação escolar é direito dos alunos da educação básica pública, o que engloba os níveis fundamental e médio, conforme previsão do art. 24 da Lei n. 9.394/1996 — Lei de Diretrizes e Bases da Educação.

A alimentação escolar fornecida pelo ente público pode ser custeada total ou parcialmente pelo Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE)¹⁵, que tem por escopo o atendimento de estudantes matriculados em todas as etapas e modalidades da educação básica nas redes municipal, distrital, estadual e federal e nas entidades qualificadas como filantrópicas ou por elas mantidas, nas escolas confessionais mantidas por entidade sem fins lucrativos e nas escolas comunitárias conveniadas com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

O Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação — FNDE, repassa às Secretarias de Educação de forma automática e sem necessidade de convênio ou instrumento congêneres, os recursos financeiros federais do PNAE, em caráter suplementar e em até 08 parcelas anuais, entre os meses de fevereiro e setembro¹⁶.

Já para atender aos alunos matriculados na educação básica pública da rede federal, o FNDE, também sem necessidade de Termo de Execução Descentralizada (TED), realiza, no início de cada exercício e em apenas uma parcela, destaque de créditos orçamentários para as Unidades Gestoras da Instituição Federal de Ensino (IFE) responsável pela escola federal.

O cálculo do valor total a ser repassado às Prefeituras Municipais e à Unidade Gestora da Instituição responsável pela escola federal consiste em¹⁷:

$$VT = A \times D \times C$$

VT: valor a ser transferido

A: número de alunos

D: número de dias de atendimento (200 dias)

C: valor per capita para a aquisição de gêneros

O número de alunos da educação básica de cada ente público é extraído dos dados oficiais de matrícula obtidos no censo escolar realizado pelo Ministério da Educação. O número de dias letivos é definido no inciso I do art. 24 da Lei n. 9.394/1996 — Lei de Diretrizes e Bases da Educação. Já o valor per capita para oferta da alimentação escolar a ser repassado ao ente público é definido no art. 47 da Resolução FNDE n. 06/2020, sendo:

- R\$ 0,41 (trinta e dois centavos de Real) para os estudantes matriculados na Educação de Jovens e Adultos – EJA;
- R\$ 0,50 (trinta e seis centavos de Real) para os estudantes matriculados no ensino fundamental e no ensino médio;
- R\$ 0,72 (cinquenta e três centavos de Real) para estudantes matriculados na pré-escola;
- R\$ 1,37 (um Real e sete centavos de Real) para os estudantes matriculados em escolas de tempo integral com permanência mínima de 7h (sete horas) na escola.

O art. 47 da Resolução FNDE n. 06/2020 define outros valores para estudantes matriculados em escolas localizadas em áreas indígenas e remanescentes de quilombos, dentre outros.

¹⁵ Lei n. 11.947, de 16/06/2009 e Resolução CD/FNDE n. 6, de 8 de maio de 2020 e suas alterações.

¹⁶ Resolução CD/FNDE n. 7/2024

¹⁷ Art. 47 da Resolução CD/FNDE n. 6/2020 e Resolução CD/FNDE n. 02, de 10 de março de 2023.

Para estimar a quantidade de alunos que serão atendidos pelo programa de merenda escolar, caso não localizado o número total de alunos beneficiados no sítio do Ministério da Educação, recomenda-se calcular a média de matrículas dos últimos três anos. Essa média deve ser confrontada com os dados de matrícula mais recentes fornecidos pela Secretaria de Educação de cada entidade.

Há alguns aspectos relevantes a considerar na análise das contratações de gêneros alimentícios para a alimentação escolar:

1. Se a aquisição de gêneros alimentícios for com recursos do PNAE, o art. 14 da Lei n. 11.947/2009 exige que do total dos recursos financeiros repassados pelo FNDE, “no mínimo 30% (trinta por cento) deverão ser utilizados na aquisição de gêneros alimentícios diretamente da agricultura familiar e do empreendedor familiar rural ou de suas organizações, priorizando-se os assentamentos da reforma agrária, as comunidades tradicionais indígenas, as comunidades quilombolas e os grupos formais e informais de mulheres.”
2. **Para a aquisição dos 30% de gêneros alimentícios da agricultura familiar**, empreendedor familiar rural, assentamentos da reforma agrária, comunidades tradicionais indígenas, as comunidades quilombolas e os grupos formais e informais de mulheres, o §1º do art. 14 da Lei n. 11.947/2009 e o inciso I do art. 24 e art. 30 da Resolução FNDE n. 06/2020, **faculta a dispensa de licitação, por meio de chamada pública**, desde que os preços sejam compatíveis com os vigentes no mercado local.
3. Já para a aquisição de gêneros alimentícios não originários da agricultura familiar, empreendedor familiar rural, grupos de mulheres, entre outros, o inciso II do artigo 24 da Resolução FNDE n. 06/2020 exige o uso de licitação por meio do pregão eletrônico.
4. A Lei n. 14.133/2021, no art. 75, inciso IV, alínea “e”, introduziu uma nova modalidade de dispensa de licitação para a contratação de hortifrutigranjeiros, pães e outros gêneros perecíveis durante o tempo indispensável para a realização dos procedimentos licitatórios correspondentes. Nesse caso, a aquisição é feita diretamente com base nos preços vigentes do dia. É fundamental ressaltar que essa dispensa é limitada ao período necessário para iniciar o processo licitatório. Após constatar que o ente público realizou a compra sem licitação, é crucial verificar se estão sendo tomadas as providências para a abertura de processos licitatórios para aquisições futuras, não podendo o ente público só se valer de processos de dispensa indefinidamente.

Ao realizar a análise técnica do processo licitatório para a aquisição de gêneros alimentícios destinados à alimentação escolar, que deve ser conduzido por meio de pregão eletrônico, é essencial verificar a presença dos seguintes documentos e requisitos:

- A. Solicitação da Secretaria de Educação, municipal ou estadual, para realização do certame com a especificação do montante de custeio e a origem dos recursos, tais como aqueles provenientes do Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE), além de indicar o saldo complementar dos recursos disponíveis;
- B. Relação dos gêneros alimentícios que serão adquiridos, conforme o grupo alimentar, seja semestral ou anual. As compras de gêneros alimentícios no âmbito do PNAE baseiam-se num cardápio planejado por nutricionista, devendo os produtos serem adquiridos, sempre que possível, de fornecedores locais situados no mesmo território em que se localizam as escolas, priorizando os alimentos orgânicos e/ou agroecológicos¹⁸;
- C. Termo de referência contendo o orçamento detalhado, definição dos métodos, estratégia de suprimento, valor estimado da aquisição de gêneros alimentícios de acordo com a cotação

¹⁸ Art. 11 e 12 da Lei n. 11.987/2009 e Resolução FNDE nº 6/2020.

prévia de preços de mercado, cronograma físico-financeiro, se for o caso, critério de aceitação do objeto, deveres do contratado e do contratante, procedimentos de fiscalização e gerenciamento do contrato, prazo de execução e sanções, de forma clara, concisa e objetiva;

- D. Análise fundamentada sobre a escolha das empresas consultadas para formação do preço de referência da licitação, além da data da pesquisa, a metodologia e conclusões, a fim de garantir que a estimativa dos preços foi baseada em uma “cesta de preços aceitáveis”¹⁹;
- E. Na pesquisa de mercado deve haver a identificação do servidor do município (nome e CPF) que elaborou a pesquisa dessas cotações²⁰;
- F. As empresas pesquisadas devem ser do ramo pertinente da contratação²¹;
- G. A pesquisa de preços prévia deve se basear nos preços públicos praticados em outros certames. Os principais parâmetros para gêneros alimentícios são: painel de preços do governo federal (Compras.gov.br); preços da Companhia Nacional de Abastecimento — Conab; preços das Centrais Estaduais de Abastecimento — Ceasa; pesquisa publicada em mídia especializada e em sítios eletrônicos especializados ou de acesso público (com data e hora de acesso); painel de preços praticados no PNAE, disponível em <https://www.fnnde.gov.br/painelprecospnae/> outros bancos informativos oficiais de preços regionais; pesquisa com os fornecedores que atuem no ramo do objeto licitado, preferencialmente sediados no município, mediante solicitação e identificação formal, desde que as datas das pesquisas não se diferenciem em mais de 180 dias²²;
- H. Assim como em qualquer pesquisa de preço, caso não seja possível obter referências de contratações similares no âmbito local, a pesquisa deve ser realizada ou complementada em âmbitos geográficos mais amplos, incluindo as regiões geográficas imediatas, intermediárias, estaduais ou até mesmo nacionais²³;
- I. De acordo com o art. 22 da Resolução FNDE n. 06/2020, é proibida a utilização de recursos do PNAE para aquisição dos seguintes alimentos e bebidas ultraprocessados: refrigerantes e refrescos artificiais, bebidas ou concentrados à base de xarope de guaraná ou groselha, chás prontos para consumo e outras bebidas similares, cereais com aditivo ou adoçado, bala e similares, confeito, bombom, chocolate em barra e granulado, biscoito ou bolacha recheada, bolo com cobertura ou recheio, barra de cereal com aditivo ou adoçadas, gelados comestíveis, gelatina, temperos com glutamato monossódico ou sais sódicos, maionese e alimentos em pó ou para reconstituição;
- J. Na vigência do contrato, atenção aos casos de “supressão” de um dos itens do kit de merenda escolar, consultando as chaves de acesso da NF-e no portal da NF-e;
- K. Também é recomendável verificar se a nota fiscal com preços unitários está igual, ou superior, ao licitado na Ata de Preços, caso não haja aditivo contratual;
- L. Verificar se teve coleta insuficiente de preços de gêneros alimentícios, levando a estimativas sem embasamento, resultando na aceitação de preços acima do preço de mercado.

¹⁹ IN SEGES/ME nº 65/2021. Acórdãos TCU nº 1.875/21 e Acórdão 769/2013 – Plenário. Acórdão TCU nº 586/2009, 2ª Câmara

²⁰ Art. 27 da Resolução CD/FNDE nº 06/2020, Acórdão TCU nº 3.516/2007, Acórdão TCU nº 1545/2003 – Primeira Câmara. A elaboração da pesquisa de preços é de responsabilidade primária do setor demandante dos serviços, mas cabe a CPL, ao pregoeiro e à autoridade superior verificar se houve recente pesquisa de preço junto a fornecedores do bem a ser licitado e se essa pesquisa observou critérios aceitáveis” (Acórdão TCU nº 2.136/2006)

²¹ Acórdão nº TCU 1.782/2010 – Plenário; nº 222/2004-1ª Câmara e nº 2.975/2004-1ª Câmara.

²² Resolução CD/FNDE n. 6/2020, art. 28, inciso IV. Ver também a IN SEGES/ME n. 65/2021. Acórdão TCU n. 5.216/2007-1C, Acórdãos TCU n. 1.378/2008-1C e n. 1.266/2011 – Plenário, n. 837/2008 – Plenário e n. 3.219/2010-Plenário.

²³ Resolução CD/FNDE n. 6/2020, art. 31, § 2º

Aquisição de gêneros alimentícios pelo Programa de Aquisição de Alimentos – PAA

No caso de aquisição de gêneros alimentícios da agricultura familiar regido pelo Programa de Aquisição de Alimentos — PAA²⁴, as aquisições de gêneros alimentícios são realizadas por dispensa de licitação por meio de chamadas públicas²⁵.

Os fornecedores de alimentos devem se enquadrar no artigo 3º da Lei n. 11.326/2006, ou seja, ser agricultor familiar e/ou empreendedor familiar rural. Em geral, são silvicultores, aquicultores, extrativistas, povos indígenas e integrantes de comunidades remanescentes de quilombos rurais e demais povos e comunidades tradicionais, por vezes, representados pelas cooperativas e associações da localidade.

Quem executa a contratação são os estados e os municípios em parceria com o Ministério do Desenvolvimento Social — MDS, Companhia Nacional de Abastecimento — Conab e Secretaria Especial da Agricultura Familiar e do Desenvolvimento Agrário.

O destinatário dessas compras por chamada pública podem ser hospitais, quartéis, presídios, restaurantes universitários, refeitórios de creches e escolas filantrópicas, entre outros.

Por essa modalidade é possível adquirir alimentos in natura e/ou processados, desde que atenda às especificações da chamada pública.

Conforme Decreto n. 8.473, de 22/06/2015, do total de recursos destinados à aquisição de gêneros alimentícios pelos órgãos e entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, ao menos 30% (trinta por cento) deverão ser destinados à aquisição de produtos de agricultores familiares e suas organizações, empreendedores familiares rurais e demais beneficiários que se enquadrem na Lei nº 11.326, de 2006, e que tenham a Declaração de Aptidão ao Pronaf — DAP²⁶.

Etapas do procedimento licitatório para chamada pública:

1. O órgão comprador define a demanda de gêneros alimentícios, com base na oferta de alimentos da agricultura familiar na região, considerando a diversidade de produtos, volume e a sazonalidade. Essa lista de alimentos deve ser elaborada por um nutricionista do órgão público.
2. O órgão comprador deverá realizar, no mínimo, 3 (três) pesquisas no mercado local ou regional. Na impossibilidade de pesquisa de preço para a compra de produtos orgânicos ou agroecológicos, os preços poderão ser acrescidos em até 30% (trinta por cento) em relação aos preços estabelecidos para produtos convencionais²⁷. Uma das fontes de pesquisa são: Compras.gov.br; o site da CONAB; e outras chamadas públicas realizadas no Estado em período próximo ao pesquisado (180 dias antes do certame) e chamamentos públicos realizados em municípios circunvizinhos à localidade examinada.
3. Deve haver um edital de chamada pública, bem como sua publicação, por meio de divulgação em local de fácil acesso à agricultura familiar ou por meio do Portal de Compras da Agricultura Familiar — www.comprasagriculturafamiliar.gov.br, pelo prazo mínimo de 20 (vinte) dias corridos (parágrafo único do art. 31 da Resolução FNDE n. 06/2020).
4. O edital da chamada pública deve determinar o preço da aquisição dos gêneros alimentícios com base na pesquisa de preços de mercado (art. 31 da Resolução FNDE n. 06/2020).

²⁶ As cooperativas de agricultores familiares que comercializam seus produtos para órgãos de governo devem ser cadastradas no Portal de Compras da Agricultura Familiar do Ministério do Desenvolvimento Social

²⁷ Art. 17, parágrafo único, da Lei n. 12.512, de 2011.

5. As propostas de venda devem ser elaboradas de acordo com os critérios da chamada pública, podendo ser apresentadas pelas cooperativas/associações de agricultura familiar. No caso de família detentora de DAP física, poderá comercializar até R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) por ano, por órgão comprador (inciso I do art. 39 da Resolução FNDE n. 06/2020). Para as organizações de agricultura familiar, detentoras de DAP jurídica, o montante máximo a ser contratado deve ser o resultado do número de agricultores familiares, munidos de DAP Familiar, inscritos na DAP Jurídica multiplicado pelo limite individual de comercialização, utilizando a seguinte fórmula (inciso II do art. 39 da Resolução FNDE n. 06/2020):

$VMC = NAF \times R\$ 40.000,00$ (sendo: VMC: valor máximo a ser contratado, NAF: nº de agricultores familiares (DAPs familiares) inscritos na DAP jurídica).

6. O contrato deve seguir os ritos da Lei de Licitações, estabelecendo o cronograma e os locais de entrega dos produtos, a data de pagamento aos agricultores familiares e todas as cláusulas de compra e venda.

8.3 Contrato de medicamentos

Cálculo do dano ao erário em contratos de medicamentos

1º passo: Verificar se é demanda judicial. Caso positivo, aferir se o valor da aquisição dos medicamentos considerou o desconto obrigatório de Coeficiente de Adequação de Preços — CAP. Caso negativo, utilizar fontes de pesquisas referenciais disponíveis, a exemplo de Banco de Preços em Saúde (BPS).

2º passo: Confronto de preços de acordo com as premissas estatísticas (média, mediana, moda, média saneada, dentre outras).

3º passo: Cálculo da parcela considerada como sobrepreço (fase anterior ao pagamento).

4º passo: Havendo o pagamento, apura-se o dano ao erário, sob a ótica do superfaturamento.

Esse tópico visa detalhar a metodologia utilizada para estabelecer o preço de referência dos medicamentos adquiridos diretamente pelos entes públicos, destinados à assistência farmacêutica.

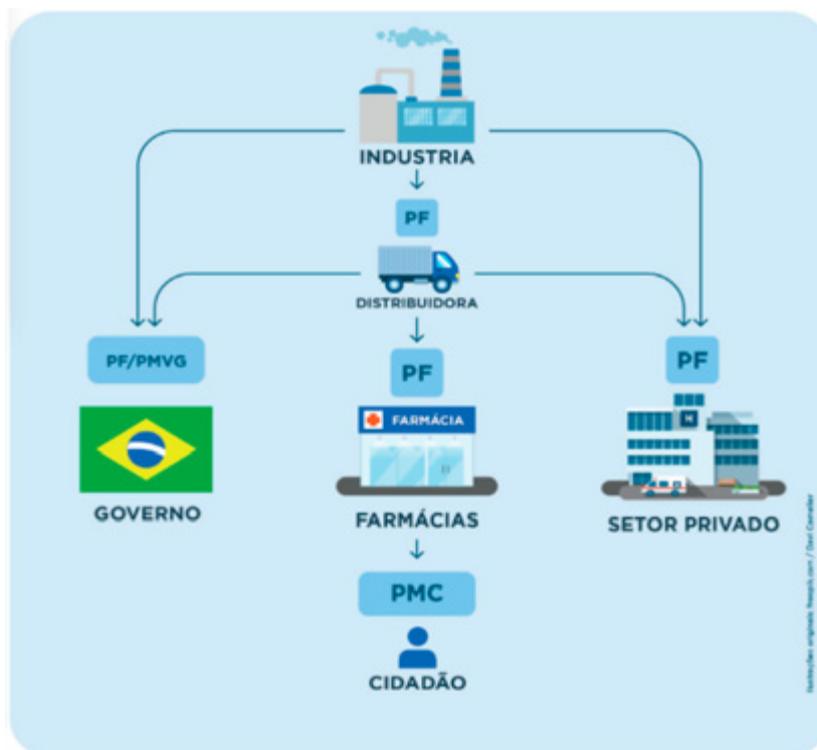
Esclareça-se, de logo, que existem 3 tipos de preços máximos de medicamentos: o Preço de Fábrica (PF), o Preço Máximo ao Consumidor (PMC) e o Preço Máximo de Vendas ao Governo (PMVG).

OPF é o preço máximo de venda que deve ser praticado pelas empresas produtoras, importadoras ou distribuidoras de medicamentos para as farmácias, drogarias, hospitais, clínicas e para os governos (quando não aplicável o PMVG, que inclui um desconto mínimo obrigatório para determinadas vendas ao setor público denominado CAP).

O Preço Máximo de Venda ao Governo — PMVG é aplicado em casos de aquisição de medicamento em cumprimento de ação judicial ou para os medicamentos sujeitos ao CAP, conforme determina a Resolução CMED n. 3/2011. Para os demais casos, deve-se ter como referência o Preço Fábrica (PF).

Já o PMC é o preço máximo que as farmácias de drogarias podem praticar nas vendas para o consumidor.

Infográfico 1. Tipos de preços estabelecidos pela CMED e sua respectiva aplicação.



Fonte: Regulação de preços de medicamentos: O que gestores em saúde precisam saber antes de comprar, 2021. (Oliveira; Araújo, 2021).

Medicamentos sob demanda judicial

Para a aquisição de medicamentos cuja compra foi determinada por decisão judicial, aplica-se o desconto obrigatório conhecido como Coeficiente de Adequação de Preços — CAP. Este desconto é regulamentado pela Resolução da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos, SE/CMED n. 3, de 2 de março de 2011. A aplicação do CAP está detalhada na Nota Técnica n. 12/2020/DEE/CADE, que exige que os medicamentos adquiridos por ordem judicial sejam comprados conforme os parâmetros estabelecidos por essa regulamentação.

O CAP é um desconto mínimo obrigatório e aplica-se em duas situações: compras de medicamentos constantes da lista de medicamentos sujeitos ao CAP (conforme Resolução CTE-CMED n. 6, de 27 de maio de 2021) ou aquisição de qualquer medicamento por força de decisão judicial.

O valor do CAP é atualizado anualmente pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos — CMED e o valor vigente é de 21,53% (Resolução CMED n. 5, de 21 de dezembro de 2020).

O CAP é, portanto, um percentual de desconto incidente sobre o Preço Fábrica — PF, resultando no Preço Máximo de Venda ao Governo — PMVG, que é o preço teto para compras governamentais, a partir do qual se deve iniciar o processo de negociação nos casos em que for aplicável.

Em termos de abrangência de quais produtos farmacêuticos são contemplados pelo CAP, o art. 2 da Resolução SE/CMED n. 3, de 2 de março de 2011 estipula o seguinte:

Art. 2º O CAP poderá ser aplicado ao preço de produtos, de acordo com decisão do Comitê Técnico-Executivo, nos seguintes casos:

I – Produtos que estejam ou venham a ser incluídos no “Programa de Componente Especializado da Assistência Farmacêutica”, conforme definido na Portaria nº 2.981, de 26 de novembro de 2009;

II – Produtos que estejam ou venham a ser incluídos no Programa Nacional de DST/AIDS;

III – Produtos que estejam ou venham a ser incluídos no Programa de Sangue e Hemoderivados;

IV – Medicamentos antineoplásicos ou medicamentos utilizados como adjuvantes no tratamento do câncer;

V – Produtos comprados por força de ação judicial, independente de constarem da relação de que trata o § 1º deste artigo (Brasil, 2011b).

Para aquisições de medicamentos em geral, sem demanda judicial

A jurisprudência do Tribunal de Contas da União é pacífica no sentido de que a pesquisa de preços para elaboração do orçamento estimativo da licitação não deve se restringir a cotações realizadas com potenciais fornecedores, uma vez que as compras públicas devem se balizar pelos preços praticados no âmbito dos órgãos e das entidades da Administração Pública (TCU, **Acórdão 247/2017 – Plenário, voto do Ministro Relator Walton Alencar Rodrigues**).

Além disso, o Tribunal de Contas da União (TCU) tem um posicionamento categórico sobre a inadequação das tabelas da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) como parâmetro para a elaboração do orçamento de referência. (TCU, **Acórdãos 2.150/2015, Plenário, Ministro Relator Bruno Dantas, e 3.016/2012, Plenário, Ministro Relator Walton Alencar Rodrigues**).

Conforme já referido no item anterior, o Preço Máximo ao Consumidor —PMC é o preço-teto autorizado para o comércio varejista de medicamentos, ou seja, farmácias e drogarias. Já o Preço Máximo de Venda ao Governo — PMVG é o preço-teto para vendas de medicamentos constantes do rol anexo à Resolução CTE-CMED n. 6, de 27 de maio de 2021, ou para atender ordem judicial e corresponde ao resultado da aplicação de um desconto mínimo obrigatório em relação ao Preço-Fábrica — PF, que é o teto de preço pelo qual um laboratório ou distribuidor pode comercializar um medicamento no mercado brasileiro.

Os preços referenciais apresentados nas tabelas da CMED não são elaborados para refletir os valores de mercado, mas, sim, com o objetivo de regular os preços de medicamentos no Brasil.

Isso porque, entende o TCU que a tabela CMED traz o preço máximo, que não é necessariamente o preço médio praticado no mercado. No Acórdão 3.016/2012, Plenário, o TCU se manifesta no sentido de que o preço-fábrica pode apresentar graves distorções e que em muitos casos não representa um parâmetro adequado a ser utilizado nas compras públicas, tendo determinado ao Ministério da Saúde que alertasse Estados e Municípios quanto à possibilidade de superdimensionamento de preços-fábrica registrados na Tabela CMED, tornando-se imprescindível a realização de pesquisa de preços prévia à licitação, e que a aquisição de medicamentos por preços abaixo do preço-fábrica registrado não exime o gestor de possíveis sanções.

Do mesmo modo, as tabelas elaboradas por representantes do mercado farmacêutico, como, por exemplo, as tabelas da Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico — ABCFARMA e BRASÍNDICE, não são fontes adequadas para uma pesquisa de preços no âmbito das compras públicas. Essas tabelas consignam valores máximos para aquisição, no varejo, por consumidor final.

Essa situação não se adéqua às grandes aquisições do setor público, haja vista o efeito da economia de escala sobre os preços (TCU, **Acórdãos 2.901/2016, Plenário, Ministro Redator Benjamin Zymler; 5.810/2017, 2ª Câmara, Ministra Relatora Ana Arraes; 1.049/2004, Primeira Câmara**).

Por seu turno, a utilização do Banco de Preços em Saúde – BPS como referência de preços, passou a ser uma ferramenta possível para avaliar a economicidade das aquisições públicas relativas a medicamentos e a materiais e insumos hospitalares.

O BPS é um sistema desenvolvido pelo Ministério da Saúde no qual órgãos e instituições públicas ou privadas podem registrar, de forma voluntária, suas compras de medicamentos e produtos para a saúde e, dessa forma, torná-las disponíveis para consulta. O sistema BPS utiliza os códigos, as descrições e as unidades de fornecimento dos itens padronizados pela Unidade Catalogadora de Materiais do Catálogo de Materiais do Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais do Governo Federal — Catmat.

O TCU reconheceu a validade de utilizar o Banco de Preços em Saúde — BPS como referencial para os preços de mercado, conforme evidenciado nos **Acórdãos TCU 2.901/2016 e 1.304/2017, ambos do Plenário**, em substituição à tabela da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED).

Oportuno esclarecer que, a partir de junho de 2017, por força da Resolução 18 da Comissão Intergestores Tripartite — CIT²⁸, a alimentação do BPS passou a ser **obrigatória** pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal. Vale lembrar que, anteriormente, sua alimentação pela Administração Pública era apenas voluntária. Essa alteração, de alguma forma, tornou a pesquisa de preço realizada no BPS, a partir de 2018, mais fidedigna.

Apesar dos referidos normativos constituírem norma infralegal que subordina apenas os órgãos e entidades integrantes da administração direta, autárquica e fundacional do Poder Executivo Federal, os demais Poderes da Administração Pública, embora não vinculados pelos mencionados instrumentos quando da falta de normatização própria sobre o assunto tratado, podem ter seus procedimentos balizados pelas referidas Instruções como boas práticas administrativas.

Embora o BPS seja reconhecido pelo Tribunal de Contas da União (TCU) como uma fonte referencial aprovada, é recomendável verificar a frequência e a abrangência com que este Banco é atualizado no ente federativo específico onde é utilizado.

No caso do Estado do Rio de Janeiro, o BPS não se demonstra ferramenta referencial factível para realização de pesquisa, em razão da escassa quantidade de registros de aquisições.

Nesse diapasão, foi empregada pelo Núcleo Contábil do GATE/MPRJ a seguinte metodologia para pesquisas de preços de medicamentos:

- a) elaborou-se um contrato com o Banco de Preços (Negócios Públicos) para pesquisa de preços e criada uma ferramenta automatizada (API);
- b) as aquisições sob análise são confrontadas com compras e contratações oriundas de licitações homologadas e registradas no banco de preços, que tenham mesmo objeto (considerando a descrição do produto, concentração, volume e forma farmacêutica).

Em regime de exceção, será desconsiderada a data de homologação para aqueles registros de aquisições no Banco de preços que tenham sido realizados por intermédio de compra direta (dispensa e inexigibilidade), haja vista a ausência do ato formal de homologação como etapa do regular procedimento licitatório naqueles casos.

²⁸ Resolução CIT n. 18, de 20 de junho de 2017.

c) devem ser elegíveis apenas os registros na ferramenta Banco de Preços cuja quantidade adquirida seja próxima à mesma da aquisição em análise, de forma a serem considerados os efeitos da economia de escala na formação dos preços.

A despeito dos efeitos deletérios da utilização da metodologia que considera apenas as aquisições com quantitativos iguais ou inferiores, a dizer, maiores chances de não serem identificados registros elegíveis na ferramenta Banco de Preços — haja vista a imposição de critério restritivo — e a maior probabilidade de conclusão por preços de referência superiores – já pelo efeito da economia de escala, deliberou-se por este procedimento, ainda que conservador, pela vantagem de ser determinado preço de referência inquestionável pelo investigado, considerando o fato de que o preço praticado está sendo confrontado apenas com demais aquisições cujo eventual valor a menor não se justifica pela economia de escala.

d) Deve ser considerado como parâmetro na pesquisa, ainda, o período de (um) ano anterior à data da celebração da aquisição sob análise (data proposta de preço vencedora ou a data da ata de julgamento da licitação, caso a fase de lances tenha sido aberta), de acordo com o item II, §1º, do art. 23 da Lei Federal nº 14.133/2021, observada a possibilidade de atualização de preços correspondente.

e) tendo sido coletados os registros no Banco de Preços elegíveis, considerando os critérios de identificação e características do objeto, a quantidade adquirida e o prazo de 1 (um) ano, será aplicado o cálculo de média saneada, método de homogeneização de amostra que reduz a dispersão dos dados, reduzindo o Coeficiente de Variação e possibilitando o uso seguro da média como medida de tendência central, representativa do preço de mercado.

f) é importante destacar, contudo, que o cálculo da média saneada será realizado apenas quando o número de registros elegíveis na ferramenta Banco de Preços corresponder a três ou mais eventos, em convergência com a Instrução Normativa SEGES n. 65/2021, que recomenda que o cálculo da média ou mediana “incida sobre um conjunto de três ou mais preços”. Para os demais casos, será aplicado o cálculo da média aritmética simples para a formação do preço de referência.

Em resumo, enquanto a opção conservadora pelos quantitativos idênticos ou menores ao adquirido visa a elidir justificativas dos investigados acerca da influência da economia de escala nos preços tomados por referência, a aplicação da média saneada tem por objetivo a exclusão dos eventos considerados atípicos e discrepantes (outliers) e que têm potencial para influenciar, a maior ou menor, a definição da média de preços, contaminando a amostra e distorcendo o valor que será apontado como referência (máximo a ser aceito para cada item licitado).

g) o resultado apresentado como referência (obtido da ferramenta Banco de Preços) deverá estar acompanhado de relatório emitido pelo próprio sistema contendo os parâmetros utilizados para o cálculo do preço, contendo, para cada item avaliado, pelo menos, os números da licitação, o contratante, o contratado, a data da homologação (quando aplicável), a data da ata do registro de preço (quando aplicável), a quantidade e o preço praticado.

Tais informações possuem o condão de estabelecer transparência aos interessados, nos autos, acerca da metodologia empregada e sobre os registros do Banco de Preço levados em consideração para a definição do preço de referência para cada item avaliado, proporcionar segurança aos Analistas Técnicos para a construção matemática do eventual sobrepreço e superfaturamento, bem como constituir papéis de trabalho que representarão o histórico do processo²⁹.

²⁹ <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/preco-de-referencia-em-compras-publicas-enfase-em-medicamentos.htm>

Por fim, recentemente, a Secretaria Executiva da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos — SCMED divulgou um novo painel, que permite a consulta de preços de medicamentos de forma mais intuitiva, utilizando o nome do medicamento, o princípio ativo ou o número de registro no portal da Anvisa.

Figura 12: Painel de Consulta de Preços de Medicamentos

ANVISA
AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA

Fonte: SAMMED | Dados atualizados em: 01/09/2024

Painel de Consulta de Preços de Medicamentos

COMO CONSULTAR O PREÇO DE UM MEDICAMENTO?

Existem três tipos de preços máximos: o **Preço Fábrica (PF)**, **Preço Máximo ao Consumidor (PMC)** e **Preço Máximo de Vendas ao Governo (PMVG)**.

O **PF** é o **preço máximo** de venda que deve ser praticado pelas **empresas produtoras, importadoras ou distribuidoras** de medicamentos para as farmácias, drogarias, hospitais, clínicas e para os governos (quando não aplicável o **PMVG**, um desconto mínimo obrigatório para determinadas vendas ao **setor público**. [Saiba mais sobre compras públicas](#)).

Já o **PMC** é o **preço máximo** que as **farmácias e drogarias** podem praticar nas vendas para o **consumidor**.

- **Comece a consulta selecionando o seu estado da federação para saber qual a alíquota ICMS aplicável***:
**As alíquotas estaduais podem sofrer alteração por legislações com vigência de integração ou nova redação em diferentes datas, ocasião em que a alíquota publicada neste Painel pode não refletir o real percentual cobrado. Em caso de dúvida sobre o percentual de alíquota a ser praticado na comercialização em análise, o usuário deverá consultar a legislação estadual aplicável e/ou o órgão fiscal responsável.*
- **Pesquise o produto desejado pelo nome do medicamento, princípio ativo ou pelo número de registro**. Optando pelo

PMC **PF** **PMVG**

Consulte a versão completa da Lista

Fonte: Fonte: Brasil. Ministério da Saúde. Agência Nacional da Vigilância Sanitária – Anvisa. Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrljoiYjZkZjEyM2YtNzNjYS00ZmQyLTliYTtNDE2MDc4ZmE1NDEyIiwidCI6ImI2N-2FmMjNmLWVmZjMtNGQzNS04MGM3LWl3MDg1ZjVIZGQ4MSJ9&pageName=ReportSection20c576fb69cd2edaea29>

8.4 Contrato de locação e manutenção de veículos

Cálculo do dano ao erário em contrato de locação e manutenção de veículos

1º passo: Utilize as tabelas de custos referenciais apropriadas, como a Sinapi, que detalham os custos produtivos e improdutivos de cada item.

2º passo: Para equipamentos de obra, aplique até 80% das horas como produtivas e 20% como improdutivas. Para veículos de apoio, use uma divisão de 50% produtivo e 50% improdutivo, refletindo o tempo ocioso significativo.

3º passo: Checar a propriedade dos veículos e máquinas locadas e se há comprovação do seu uso efetivo nos processos de pagamento.

4º passo: Para analisar economicidade da locação de veículo para uso oficial em detrimento da aquisição do bem, comparar a estimativa de gastos anuais (aquisição, seguro, manutenção e imposto) com o custo total da locação por um ano, assegurando-se de incluir todas as taxas e encargos adicionais previstos no contrato de locação.



8.4.1 Avaliação de preço unitário

Para locação de veículos e equipamentos para utilização em obras e serviços de engenharia, recomenda-se a utilização das tabelas de custos referenciais, a exemplo da Sinapi, obedecendo à metodologia que considere os custos produtivo (CP) e improdutivo (CI) do aluguel do veículo/equipamento na decomposição do total de horas estimadas, em percentuais adequados ao serviço em questão, de modo a computar também o tempo ocioso e os intervalos habituais na jornada de trabalho.

Os sistemas de custos referenciais utilizados no Estado do Rio de Janeiro (Boletins da Empresa de Obras Públicas do Estado do Rio de Janeiro – EMOP, e no caso do Município do Rio de Janeiro, as Tabelas do Sistema de Custos de Obras – SCO-Rio) apresentam para um mesmo equipamento/veículo códigos distintos para os custos produtivo (CP) e improdutivo (CI), permitindo uma ponderação das horas mensais estimadas segundo esses diferentes custos.

Assim, para equipamentos/maquinários empregados em obras, em geral, recomenda-se a utilização de até 80% das horas como custo produtivo e os outros 20% como custo improdutivo.

Para veículos destinados a apoio administrativo/fiscalização, em que o tempo de espera do veículo é considerável (parado, desligado), recomenda-se a utilização da proporção de 50%/50%.

8.4.2 Avaliação da conformidade dos veículos/equipamentos e quantitativos contratados

Em relação à avaliação da adequação do quantitativo de veículos/equipamentos estimados na contratação, assim como certificação quanto aos efetivamente empregados na execução do contrato, recomenda-se a verificação de toda a documentação que deve instruir os processos de pagamento, a fim de identificar se neles há elementos que comprovem a efetiva utilização das quantidades estimadas de veículos e equipamentos especificados.

Assim, deve-se observar na análise, em cotejo aos boletins de medição dos serviços prestados: a adequada identificação da frota; a comprovação de propriedade ou de disponibilidade dos equipamentos, na forma exigida em contrato; se constam boletins diários de acompanhamento dos serviços realizados, atestados pela fiscalização, com identificação do veículo/equipamento, motorista/operador, apontamento dos horários da jornada de trabalho, assim como os serviços e o local de sua realização; e a comprovação da mão de obra efetivamente alocada mensalmente para a execução do contrato, caso este inclua motorista/operador, por meio das folhas de pagamento e dos relatórios GFIP-SEFIP.

Recomenda-se ainda a consulta dos dados cadastrados nos sítios eletrônicos e aplicativos do DETRAN e SINESP (Sistema Nacional de Informações de Segurança Pública), a partir das informações disponíveis quanto à identificação dos veículos/equipamentos.

8.4.3 Locação de veículos para uso oficial

A decisão entre comprar ou alugar veículos deve ser fundamentada em uma avaliação técnica detalhada da economicidade, levando-se em conta os fatores que afetam a vida útil da frota. Essa abordagem assegura transparência no processo de renovação da frota, conforme enfatizado no Acórdão TCU 4.786/2009, 2ª Câmara.

Para garantir o uso adequado dos veículos oficiais, mesmo os locados, é essencial estabelecer um controle diário que documente os motivos dos deslocamentos, as quilometragens registradas no início e no fim de cada viagem, os itinerários detalhados, além dos horários de saída e chegada.

Além disso, seguindo os princípios de moralidade e economicidade, a aquisição ou locação de veículos de luxo ou com características especiais requer uma justificativa técnica robusta, garantindo-se que tais compras sejam feitas apenas quando estritamente necessárias.

No caso de locação de veículo para uso oficial, conferir se a empresa contratada é a proprietária dos veículos locados, bem como se as placas informadas correspondem ao tipo de veículo indicado no contrato (por vezes, é apresentada placa de moto para justificar pagamento com locação de veículo de passeio).

Para determinar a economicidade e a vantajosidade quanto à opção da locação em detrimento da aquisição do veículo, comece por verificar o valor de mercado do veículo. Utilize fontes confiáveis como o portal da concessionária ou montadora do veículo, Tabela FIPE e sites que indiquem o valor do automóvel no ano da contratação, a exemplo do Quatro rodas, Webmotors e outros, para obter o preço de referência. Em seguida, estime os custos anuais aproximados de posse do veículo, que incluem seguro, manutenção e IPVA. Esses custos variam de acordo com o modelo do veículo, sua idade e localização, mas são cruciais para realizar uma análise comparativa completa.

Após somar todos os gastos anuais com a compra e manutenção do veículo, compare este total com o custo total da locação por um ano, assegurando-se de incluir todas as taxas e encargos adicionais previstos no contrato de locação. Se o custo da locação for menor do que o custo de comprar e manter o veículo, comparando-se períodos iguais, a locação pode se apresentar como a opção mais vantajosa economicamente.

Não existe um valor fixo ou percentual padrão que possa ser aplicado de forma precisa para estimar os custos anuais de manutenção de um veículo. Para se obter uma estimativa dos custos de manutenção de um veículo específico, é essencial considerar as características individuais do veículo e consultar fontes confiáveis. Isso pode incluir análise dos manuais e recomendações do fabricante e modelo do veículo, a idade, o tipo de uso ao qual é submetido e as condições de condução.

Por óbvio, outros custos estão envolvidos nesse cenário, como o custo de oportunidade, depreciação do bem e valor de revenda do veículo, porém são mais difíceis de serem calculados.

8.5 Contrato de pavimentação

Cálculo do dano ao erário em contrato de pavimentação

1º passo: Verificar se os itens orçados e pagos são menores ou iguais à mediana do item correspondente na tabela Sicro e se os materiais betuminosos seguiram a tabela ANP.

2º passo: Analisar se há comprovação das medições realizadas e se o pagamento corresponde ao serviço medido.

3º passo: Verificar se a quantidade de CBUQ e cimento asfáltico de petróleo – CAP estimados e pagos foram aplicados na obra.

4º passo: Calcular qual a nova vida útil prevista da obra de pavimentação considerando as espessuras de camadas efetivamente executadas, em vez de simplesmente atribuir o valor correspondente aos materiais que a contratada não aplicou na obra.

A pavimentação de vias asfálticas tem se tornado um problema crônico no âmbito das contratações realizadas pela Administração Pública brasileira. Não é incomum que, pouco depois da conclusão de obras dessa natureza, o asfalto já apresente falhas, exigindo novas contratações para a sua recuperação, renovando-se o ciclo vicioso.

Nesses contratos, o superfaturamento é uma prática comum e pode se manifestar de várias formas. Entre as mais frequentes estão o superfaturamento por sobrepreço, por quantidade excessiva ou pela execução de serviços de qualidade inferior ao contratado.

As fraudes em contratos asfálticos podem variar em gravidade, iniciando-se pela contratação de serviços com valores acima das tabelas de referência. Outra forma comum ocorre quando a estrada que deveria ser aberta e pavimentada simplesmente não é feita, ou quando é construída com materiais de qualidade ou quantidade inferior ao estipulado. Isso resulta em uma menor durabilidade do pavimento, exigindo recapeamentos frequentes.

Esses recapeamentos, quando necessários, muitas vezes não são realizados ou são feitos inadequadamente. Essa negligência perpetua um ciclo contínuo de fraudes, prejudicando a infraestrutura e resultando em mais custos para correções futuras.

Assim, um aspecto a ser observado em contratos de obras de pavimentação asfáltica é o relacionado a medições e pagamentos. Frequentemente, nesses contratos, identificam-se problemas como medições de serviços não realizados e superestimativa nos volumes dos serviços efetivamente concluídos. Essas práticas resultam em superfaturamento ou, pelo menos, na antecipação indevida de pagamentos.

Para contratos de pavimentação asfáltica, a precificação deve seguir a tabela do Sistema de Custos Referenciais de Obras (Sicro). O Sicro é especificamente voltado para obras de infraestrutura de transportes, incluindo rodovias e vias urbanas, o que o torna mais adequado para a pavimentação asfáltica.

Para além de conferir se valores dos itens orçados na pesquisa de preço e efetivamente pagos são menores ou iguais à mediana do item correspondente do Sistema de Custos Referenciais de Obras (Sicro), conforme redação expressa do inciso I, §2º do art. 23 da Lei n. 14.133/2021, o TCU entende que os materiais betuminosos devem seguir a tabela ANP.

Essa diretriz busca evitar a fixação de preços em períodos de alta volatilidade, assegurando que os custos refletidos nos contratos sejam justos e representativos do mercado:

Para a aquisição de materiais betuminosos, sempre que possível, devem ser adotados os preços divulgados pela Agência Nacional do Petróleo (ANP) na unidade da federação onde se localiza a obra, em especial se os preços praticados no estado forem inferiores aos preços regionais divulgados pela ANP. (TCU, Acórdão 3117/2010 - Segunda Câmara, Relator José Jorge).

Na confecção de orçamentos estimativos de licitações para aquisição de materiais betuminosos, deve-se ter cautela na escolha da data-base e do preço referencial, em virtude da grande variação de preços no mercado de distribuição de asfaltos, evitando-se a seleção de preços de referência em períodos de pico de preços. (TCU, Acórdão 1447/2010 -Plenário, Relator Walton Alencar Rodrigues).

No que diz respeito ao **superfaturamento por sobrepreço** nos reportamos às regras descritas nos itens “Conceitos Iniciais” e “Superfaturamento por sobrepreço” deste manual.

Quanto ao **superfaturamento por quantidade**, em uma simples inspeção in loco é possível constatar se as vias públicas que constavam no projeto básico e nos processos de pagamentos coincidem com aquelas que foram efetivamente pavimentadas, podendo ser útil a pesquisa de imagens de satélite e georreferenciadas. No que diz respeito à mensuração do dano ao erário, o cálculo deve seguir as regras do item “Superfaturamento por quantidade” deste Manual.

Já o **superfaturamento por execução de serviços com menor qualidade** é necessário que haja o auxílio de uma equipe técnica capacitada para fazer a análise in loco e laboratorial da qualidade dos materiais utilizados na obra, podendo ainda identificar a forma de preparo do solo; a qualidade da mistura asfáltica utilizada; etc. O resultado da análise poderá indicar, por exemplo, a quantidade e qualidade dos materiais utilizados na obra, que divergiram da contratação inicial.

Para a mensuração do dano ao erário nesses casos específicos, seguir as diretrizes apontadas no item “Superfaturamento por execução de serviços com menor qualidade” do Manual.

O Tribunal de Contas da União — TCU, no âmbito do **Acórdão 3.021/2015 do Plenário**, delineou uma abordagem interessante para o cálculo de danos ao erário em casos de obras de pavimentação que não atendem às especificações de projeto. Essa decisão surgiu após a avaliação de uma denúncia de irregularidade em licitação e execução dos serviços de restauração e melhoria de uma rodovia, tratada inicialmente no Acórdão 2.550/2014.

Durante a fiscalização, foi identificado que as espessuras do pavimento executadas eram significativamente menores que as projetadas, conforme apontado pelos resultados das sondagens e ensaios de campo realizados pelo DNIT. Embora a amostragem inicial não tenha sido suficiente para rejeitar os serviços de forma conclusiva, levando à proposta de coleta de novas amostras, em alguns trechos a quantidade de amostras foi adequada para permitir uma avaliação preliminar de superfaturamento devido à espessura insuficiente do concreto betuminoso usinado a quente (CBUQ).

No entanto, ao analisar a metodologia de cálculo de danos proposta pela Unidade Técnica, a relatora do caso levantou uma objeção importante. Ela esclareceu que não bastava simplesmente calcular o valor dos materiais pagos e não aplicados (CBUQ e cimento asfáltico de petróleo – CAP) multiplicando-os pelos preços unitários. A abordagem deveria considerar o prejuízo total ao erário, refletindo a redução na vida útil da rodovia provocada pela execução de camadas de pavimento em espessuras inferiores às previstas.

A relatora explicou que a redução na espessura das camadas asfálticas não resulta em uma diminuição proporcional da vida útil do pavimento, mas sim em uma redução exponencial. Por exemplo, uma redução de 30% na espessura poderia reduzir a vida útil do pavimento em até 80%. Essa perda de eficácia é crucial porque o dimensionamento do pavimento é planejado para uma vida útil específica, geralmente em torno de 10 anos.

Portanto, para determinar o dano real ao erário, o TCU destacou a necessidade de calcular a nova expectativa de vida útil do pavimento com base nas espessuras de fato implementadas, em vez de se concentrar apenas no valor dos materiais não utilizados. Na sua decisão, o Tribunal instruiu o DNIT a estimar o prejuízo com base na redução da vida útil do pavimento em situações em que a espessura aplicada fosse inferior à projetada.

Além da questão da quantificação do prejuízo ao erário com base na vida útil da obra executada em desconformidade ao projeto executivo, destaca-se a importância do exame dos quantitativos estimados para os serviços, mostrando-se essencial que os procedimentos administrativos estejam instruídos com desenhos técnicos do Projeto de Pavimentação e com memórias de cálculo detalhadas, de modo a elucidar as quantidades estimadas na planilha orçamentária e atestadas nos boletins de medição dos serviços e permitir a sua verificação in loco.

Ainda que não exista um convênio estabelecido com laboratórios para a análise da composição asfáltica, o Roteiro de Auditoria do TCU para obras públicas rodoviárias indica procedimentos simples, predominantemente visual e manual, para a verificação das espessuras das camadas do pavimento.

Esta verificação tem como objetivo avaliar se as camadas do pavimento são resistentes e possuem a profundidade adequada conforme estipulado nos projetos. Ferramentas simples, como pás e picaretas podem ser empregadas para cavar pequenas valas nos acostamentos, permitindo uma inspeção direta das camadas asfálticas e avaliação da qualidade dos materiais utilizados. Sugere-se que seja feito um registro fotográfico da profundidade da camada asfáltica nas valas abertas, utilizando uma régua para medir a espessura do asfalto. Essas medições podem então ser comparadas com as especificações do projeto executivo.

Outras considerações nesse tipo de contratação é verificar a existência de duplicidade no pagamento de um mesmo serviço utilizando diferentes fontes de recursos. Além disso, é importante assegurar que as medições estejam de acordo com os critérios pré-definidos. Por exemplo, se a medição do volume de terra para um aterro deve ser realizada com base no volume efetivamente aterrado, conforme os critérios estabelecidos, não se deve medir com base no volume transportado.

8.6 Contrato de mão de obra terceirizada: Fator K

Pontos relevantes para a quantificação de dano ao erário em contratos de mão de obra terceirizada

- Fator K é a razão entre o custo total do trabalhador e a sua remuneração. Para limpeza e conservação, considera-se o Fator K 3,0; para vigilância varia de 2,5 a 2,8 e para serviços administrativos 2,5.
- Não se admite a inclusão nos custos do contrato de mão de obra valor com treinamento/capacitação/reciclagem.
- Verificar se há justificativa plausível para a inclusão na planilha de custo de reserva técnica. Caso contrário, apontar o descabimento desse valor.
- Não há justificativa para inclusão do IRPJ e CSLL na planilha de custo e formação de preço.
- Não deve ser contabilizado na planilha de custo e formação de preço o valor integral de equipamentos e sim o valor com a depreciação do bem se, ao final do contrato, o equipamento ficar com a empresa.
- Se a planilha de custos indicar as alíquotas de PIS e COFINS de 1,65% e 7,60%, dever ser confirmado se a empresa adota, realmente, regime tributário Lucro Real.

O objetivo deste tópico é orientar a análise da economicidade nas contratações de serviços terceirizados, estabelecendo valores/percentuais limites referenciais das planilhas de formação de custos vinculadas às referidas contratações.

Primeiramente, deve-se informar que essa metodologia foi pensada para evitar desperdício de tempo no exame de processos pelo usuário do manual, entendendo-se ser eficaz para atendimento das demandas que chegam ao núcleo técnico.

Tal proposta baseia-se no conceito do Fator K (Fator de Economicidade), já utilizado pelo TCMRJ, TCU e o MPU. O usuário se valerá dessa ferramenta para avaliar se determinada categoria contratada está em consonância com o paradigma de mercado. Ou seja, caso o Fator K esteja de acordo com a média de mercado, poder-se-á afirmar que a categoria contratada está compatível com o mercado.

Sendo assim, torna-se importante trazer o conceito do Fator K, suas características e os valores aceitáveis. Antes, porém, vale informar que os padrões de economicidade foram estabelecidos, baseando-se nas seguintes fontes:

- Acórdão TCU 1.753/2008;
- Acórdão TCU 2.836/2010;
- Acórdão TCU 289/2018;
- Nota Técnica n. 2/2018/CGAC/CISET/SG-PR;
- Norma de Execução n. 1, de 30 de janeiro de 2007 do MPU, aprovada pela Portaria AUDIN/MPU nº 1, de igual data, publicada no D.O.U. de 31 de janeiro de 2007; e
- Estudos sobre a Composição dos Custos dos Valores Limites Serviços de Limpeza e Conservação e Vigilância no âmbito do Estado do Rio de Janeiro (Cadernos Técnicos), da Secretaria de Gestão — SEGES, do Ministério da Economia.

O chamado Fator K constitui indicador de gestão de economicidade aplicável aos dispêndios com serviços terceirizados, de natureza contínua, e que envolvam a alocação de empregados nas instalações da unidade contratante, com obrigação da contratada de manter o quantitativo definido durante toda a vigência do contrato, inclusive nas ausências motivadas por férias, licenças e faltas, justificadas ou não.

Os principais contratos de serviços a que se aplicam o Fator K são os de vigilância, limpeza/conservação, copeiragem (copeira e garçom), ascensorista, recepcionista, telefonista, e bombeiro civil (brigada de incêndio), devendo ser utilizado também em outros possíveis tipos de serviços, desde que tenham as características de continuidade e cessão de mão de obra.

O Fator K corresponde à razão entre o custo total de um trabalhador (remuneração, encargos sociais, insumos, benefícios, despesas operacionais/administrativas, lucro e tributos) e o valor pago ao mesmo trabalhador a título de remuneração.

Indica, portanto, quantos reais são pagos pela Administração à contratada para cada real pago ao trabalhador. Embora o Fator K dependa basicamente dos salários e demais vantagens definidas nos acordos, convenções ou dissídios coletivos de trabalho, ficou estabelecido que, no âmbito do MPU, os seus valores devem situar-se nas faixas de 3,0 a 3,5 nos contratos de limpeza/conservação e 2,5 a 2,8 nos contratos de vigilância³⁰. A faixa mais elevada dos primeiros se deve à inclusão, no custo de cada servente, do valor dos materiais e equipamentos utilizados na limpeza.

Cabe assinalar que os limites adotados no presente trabalho foram calculados com base nos valores dos salários-base acordados em convenções coletivas de trabalho das categorias profissionais. Assim, contratos que eventualmente apresentem remuneração superior ao estabelecido na convenção coletiva de trabalho devem necessariamente apresentar Fator K em nível inferior ao limite mínimo fixado.

Ressalva-se que a faixa acima indicada (2,5 a 2,8) não deve ser utilizada para a aferição da economicidade dos contratos nos casos de terceirização de serviços administrativos, nos quais não

³⁰ Item 6 da Norma de Execução n. 1, de 30 de janeiro de 2007, do MPU, relativa à formalização dos processos de tomada de contas anuais, tendo sido a referida norma aprovada pela Portaria AUDIN/MPU n. 1, publicada no D.O.U. de 31 de janeiro de 2007.

há obrigação de substituição do trabalhador terceirizado nas suas ausências, legalmente autorizadas ou não. É que, nesses casos, os encargos sociais devidos à contratada não devem incluir as parcelas referentes à substituição do trabalhador nos seus afastamentos por motivo de férias, licença saúde, licença-maternidade/paternidade, acidente do trabalho e outras faltas legais. Portanto, nesse caso particular de terceirização, o Fator K deve seguramente situar-se em patamar inferior a 2,5.

Em suma, este tipo de análise deve seguir o seguinte critério:

$$\text{Fator K} = \frac{\text{Custo Total do Trabalhador}}{\text{Remuneração Total}}$$

Análise de economicidade do contrato de mão de obra no âmbito do GATE/MPRJ:

Em relação aos exames de economicidade nos contratos de terceirização de mão de obra de limpeza e conservação e vigilância, o GATE/MPRJ, com base nos limites máximos dos cadernos técnicos do Ministério da Economia para contratações no Estado do Rio de Janeiro, Banco de Preços TCE-RJ/FGV, aliado ao observado nos limites estabelecidos pelo MPU, além dos acórdãos do TCU, estabeleceu os seguintes limites de Fator K:

Tipo de Serviço	Fator K Limite		
Limpeza e Conservação	3,0 ¹		
Vigilância	12/36 h Diurno	12/36 h Noturno	44 h
	2,6 ²	2,5 ²	2,8 ²
Outros – quando não envolver materiais ou equipamentos diluídos nos custos dos funcionários.	2,7 ³		
Serviços administrativos nos quais não há obrigação de substituição do trabalhador terceirizado nas suas ausências, legalmente autorizadas ou não.	2,5 ⁴		
<p>1 – valor apurado utilizando os limites máximos dos cadernos técnicos do Ministério da Economia para contratações no Estado do Rio de Janeiro, Banco de Preços TCE-RJ/FGV, aliado ao observado nos limites estabelecidos pelo MPU.</p> <p>2 – valor apurado utilizando os limites máximos dos cadernos técnicos do Ministério da Economia para contratações no Estado do Rio de Janeiro e Banco de Preços TCE-RJ/FGV.</p> <p>3 – Valor apurado em acórdãos do TCU.</p>			

Caso o fator de economicidade K, nos exames das planilhas de custos de serviços de terceirização estiverem dentro do limite estabelecido na tabela acima, o usuário pode asseverar que o custo por profissional está em consonância com o valor de mercado.

Com fundamento nos **Acórdãos 2.836/2010 e 289/2018, ambos do TCU, Plenário**, o dano ao erário, portanto, pode ser caracterizado quando o Fator K, calculado pela razão entre o custo total do trabalhador e a remuneração total, for superior aos limites apresentados no quadro anterior.

Além dos valores e percentuais limites, as análises, em parceria com profissionais de engenharia, devem ter os seguintes cuidados, quando for avaliado o quantitativo dos profissionais contratados:

Prestação de serviços de limpeza, asseio e conservação:

- a. Índices de produtividade por servente em jornada de oito horas diárias:
- I – áreas internas com produtividade de 600 m² (seiscentos metros quadrados);
 - II – áreas externas com produtividade de 1.200 m² (mil e duzentos metros quadrados);
 - III – esquadrias externas com produtividade de 220 m² (duzentos e vinte metros quadrados); e
 - IV – fachadas envidraçadas com produtividade de 110 m² (cento e dez metros quadrados).

Serviço de limpeza predial a partir de setembro de 2017 (Portaria MPOG n. 213, de 25 de setembro de 2017)

- b. Índices de produtividade por servente em jornada de oito horas diárias:
- I – áreas internas com produtividade de 800 a 1200 m² (oitocentos a mil e duzentos metros quadrados);
 - II – áreas externas com produtividade de 1800 a 2.700 m² (mil e oitocentos a dois mil e setecentos metros quadrados);
 - III – esquadrias externas com produtividade de 300 a 380 m² (trezentos a trezentos e oitenta metros quadrados); e
 - IV – fachadas envidraçadas com produtividade de 130 a 160 m² (cento e trinta a cento e sessenta metros quadrados).

Serviços de Vigilância

- I – Posto de Vigilância – 44 (quarenta e quatro) horas semanais diurnas, de segunda a sexta-feira, envolvendo 1 (um) vigilante;
- II – Posto de Vigilância – 12 (doze) horas diurnas, de segunda-feira a domingo, envolvendo 2 (dois) vigilantes, em turnos de 12 (doze) x 36 (trinta e seis) horas; e
- III – Posto de Vigilância – 12 (doze) horas noturnas, de segunda-feira a domingo, envolvendo 2 (dois) vigilantes, em turnos de 12 (doze) x 36 (trinta e seis) horas;

Outra análise a ser considerada pelo usuário é a dos itens que não devem constar em uma planilha de custos, devendo ser glosados nas respectivas análises. Apresentamos alguns exemplos abaixo:

- **Treinamento/Capacitação/Reciclagem** – De acordo com o item 9.2.2 TC-024.329/2006-0, **Acórdão 1.237/2007 – 1ª Câmara**, o TCU determinou ao (...) que se abstinhasse de incluir em suas planilhas de formação de preços rubrica para retribuir ações relativas a treinamento e reciclagem dos empregados da contratada alocados nos postos de trabalho.

Importante lembrar que os custos referentes a tal item, considerando o entendimento esposado pelo TCU, tecnicamente já estão contemplados no percentual de “Despesas Operacionais/Administrativa” (“Demais Componentes”), ou algo semelhante no módulo “Custos Indiretos, Tributos e Lucro — CITL, as vezes chamado de BDI.

O Acórdão 592/2010 – TCU – Plenário determina a não inclusão do item ‘Treinamento e Reciclagem de Pessoal’ no quadro de insumos, tendo em vista que esses custos já estariam englobados nas despesas administrativas.

Por fim, na visão pacificada do TCU, os custos com treinamento de funcionários da contratada estão englobados no conceito de lucro, tendo em vista ser obrigação da empresa fornecer empregados devidamente treinados e aptos para a execução dos serviços contratados (**Acórdão 325/2007 – TCU – Plenário**).

- **Reserva Técnica** – Esse item é polêmico e vem sofrendo alterações de entendimento do TCU. A previsão de uma reserva técnica é frequentemente justificada pela necessidade de garantir a continuidade dos serviços em situações imprevistas, como ausências temporárias de empregados por doença, licença ou outros motivos.

Primeiramente, o TCU recomendou que se deixasse de consignar nas planilhas de preços as parcelas referentes à reserva técnica, bem como que o órgão ou entidade não aceitasse propostas de preços contendo custos relativos a esse item. (**Acórdão 645/2009, Plenário, Relator Augusto Sherman Cavalcanti, 08/04/2009; Acórdão nº 265/2010, Plenário, Relator Raimundo Carreiro, 24/02/2010**).

Posteriormente, o TCU flexibilizou o entendimento, de forma que continuou a determinar a não aceitação da presença do item “reserva técnica”, porém a admitiu caso houvesse a devida justificativa de necessidade de inclusão destes custos e dos percentuais previstos ou cotados. (**Acórdão 793/2010, Plenário, Relator Benjamin Zymler**).

Depois, o Tribunal de Contas proferiu decisão admitindo a inclusão da reserva técnica na formação dos custos de serviços de vigilância, “desde que orçado no percentual máximo de 2,5% (dois vírgula cinco por cento), incidente sobre a remuneração e os encargos sociais e trabalhistas, bem como os insumos de mão de obra”, desde que sejam destinados “à cobertura de custos decorrentes de substituição de pessoal que possa comprometer a execução do contrato a contento.” (**TCU, Plenário, Acórdão 3092/2010, Relator José Jorge**).

Para evitar qualquer questionamento, entende-se prudente aderir a última decisão do TCU a esse respeito:

A inclusão do item “reserva técnica” nas planilhas de custos e formação de preços das empresas prestadoras de serviços terceirizados somente é admitida se houver justificativa prévia e expressa dos custos correspondentes que serão cobertos por esse item. (**TCU, Acórdão 205/2018, Plenário**).

A fim de que se evite a generalização da cláusula de reserva técnica para qualquer tipo de contrato, é importante verificar se a justificativa estabelece critérios claros e baseados em dados históricos de absenteísmo, por exemplo, que poderiam fornecer uma estimativa realista da necessidade de substituição de pessoal.

Além disso, considerando que no primeiro ano de contrato os profissionais não teriam direito a férias, até o período aquisitivo do benefício, o argumento para a inclusão de uma reserva técnica se torna menos convincente. Isso porque os custos com substituições devido a férias não seriam aplicáveis nesse período inicial. A reserva técnica, portanto, precisaria ser justificada por outros tipos de ausências.

Ou seja, sem justificativa expressa da inclusão desse item, que explique como os valores foram calculados e por que são necessários, deve-se concluir pela impossibilidade de a planilha de custos estimar valor com reserva técnica para serviços de contratação de mão de obra terceirizada.

- **IRPJ e CSSL** – A abordagem do Tribunal de Contas da União (TCU) sobre a inclusão dos tributos IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) e CSSL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) nas planilhas de custo em contratos é clara e tem sido consistentemente reiterada ao longo dos

anos. De acordo com o **Acórdão TCU 950/2007**, é impróprio incluir tais tributos como custos nos contratos administrativos, pois são de natureza direta e personalística, incidindo diretamente sobre o contratado. Esse acórdão ressalta que tal inclusão poderia representar um acréscimo não justificado da margem de lucro, constituindo uma prática ilegal.

Posteriormente, o entendimento foi consolidado na **Súmula TCU 254/2010**³¹, reafirmando que o IRPJ e a CSLL não podem ser considerados como despesas indiretas incluídas na taxa de Bonificações e Despesas Indiretas (BDI) do orçamento-base de licitações, devido à sua natureza direta e personalística.

Contudo, o **Acórdão TCU 1214/2013** trouxe uma nuance ao entendimento anterior, reconhecendo que, para empresas optantes pelo lucro presumido, esses tributos, por serem retidos antecipadamente pelo tomador do serviço e impactarem significativamente o valor do contrato, devem ser considerados como despesas efetivas. Isso implica que a administração deve avaliar a exequibilidade da proposta, considerando tais tributos na composição do BDI, conforme os regimes fiscais pertinentes. Nesse sentido estão os Acórdãos nos 2.886/2013-TCU-Plenário, 1.696/2013-TCU-Plenário, 325/2007-TCU-Plenário, 4.277/2009-TCU-1ª Câmara etc.

Ainda assim, o **Acórdão TCU 38/2018** reforça a posição de que IRPJ e CSLL não devem constar como itens destacados nas planilhas de custo ou no BDI do orçamento base da obra, mantendo a diretriz de que o encargo financeiro desses tributos deve ser assumido diretamente pelo contratado, sem repasse ao ente contratante.

Com base na ampla jurisprudência apresentada, conclui-se firmemente que a inclusão do IRPJ e da CSLL nas planilhas de custo e formação de preço é proibida. Tal assertiva pode ser corroborada na leitura do Acórdão TCU 38/2018 que mais uma vez indica não ser possível considerar nas planilhas orçamentárias os custos relativos a IRPJ e CSLL, bem como não poderão ser aceitas propostas em que constem esses itens destacados (na planilha ou BDI).

- **Depreciação** – cabe notar, preliminarmente, que depreciação, para os fins de que se trata, pode ser entendida como sendo a parcela de custo ou a despesa que a Administração deve pagar decorrente do uso do bem na execução do contrato, levando em conta o período de vida útil e valor residual do bem ao fim do prazo de depreciação. Isso porque ao término do contrato, seja por não prorrogação, rescisão ou qualquer outro motivo, a empresa contratada irá retirar os equipamentos que são de sua propriedade.

Portanto, a Administração não deve pagar o preço integral de eventual equipamento à empresa, mas somente o custo da depreciação desse bem durante a vigência do contrato. Importante lembrar que o analista deverá levar em consideração o valor residual (entre 10% e 30% — por questões de conservadorismo, pode-se adotar 10%) antes de aplicar o percentual de depreciação correspondente ao equipamento.

Como exceção, caso seja identificado que o equipamento será entregue à Administração após término do contrato, o valor da aquisição pode ser diluído pela vigência do contrato. Contudo, deve se ter o cuidado com as prorrogações contratuais. Nesse caso, evidentemente, esse custo não deverá constar das planilhas de renovação.

Lembrar que o valor do equipamento, obrigatoriamente, deve ser comprovado pelo contratado. Caso não haja essa comprovação, deverá ser realizada pesquisa para atribuição do valor. Para aprofundar o tema sobre depreciação, conferir o item “Contrato de limpeza urbana”.

³¹ Súmula TCU 254/2010: O IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica – e a CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – não se consubstanciam em despesa indireta passível de inclusão na taxa de Bonificações e Despesas Indiretas – BDI do orçamento-base da licitação, haja vista a natureza direta e personalística desses tributos, que oneram pessoalmente o contratado.

- **Regime tributário** – Quando a contratada informar na planilha de custos as alíquotas de PIS e COFINS de 1,65% (um vírgula sessenta e cinco por cento) e 7,60% (sete vírgula sessenta por cento), deverá ser confirmado se a empresa adota, realmente, regime tributário Lucro Real.

Insta salientar que, consoante frisado acima, o MPU estabeleceu índices gerais para todos os estados e o GATE/MPRJ adotou, para o estado do Rio de Janeiro, limites específicos com base em outros cadernos técnicos do MPOG. Nessa esteira, cada estado pode adotar sua metodologia própria, observando as orientações dos cadernos técnicos disponibilizados pelo MPOG e/ou orientações dos seus Tribunais de Contas.

8.7 Contrato de transporte escolar

Pontos relevantes para a quantificação de dano ao erário em contratos de transporte escolar

- Verificar a propriedade dos veículos locados, vínculo empregatício dos motoristas com a empresa contratada e se o capital integralizado é insuficiente para a execução do contrato.
- Verificar se o edital autoriza a subcontratação parcial. Não é admitido subcontratação sem autorização no edital; subcontratação total do objeto contratado e nem que a subcontratada tenha vínculo (técnico, comercial, econômico, financeiro, trabalhista ou civil) com o ente contratante ou agentes públicos envolvidos na contratação.
- Verificar se foram feitos estudos de rotas, itinerários em função da quantidade de alunos e da origem e destino deles. Confirme a distância de certos trechos utilizando a ferramenta Google Maps.
- Verificar se as empresas possuem endereço ou mesmo funcionários, lastro econômico ou capital social mínimo compatível com o número de funcionários (artigo 4-B da Lei n. 6019/74); ausência de transparência na definição das rotas de transporte objeto de contratação como sobreposição de percursos, superdimensionamento de demanda.

A prestação de serviços de transporte escolar destinado ao deslocamento de alunos da rede pública de ensino demanda a contratação de veículos conduzidos por motorista e, em caso de transporte de crianças menores de 9 anos de idade, auxiliado por monitor embarcado.

O ônus do serviço não deve ser repassado de forma alguma aos alunos por meio de cobrança individual de passagem, não podendo assumir caráter de serviço aberto ao público geral.

Como a elaboração dos editais de contratação do serviço de transporte escolar deve evitar estimativas imprecisas que resultem prejuízos ao erário, é imperioso que o processo licitatório seja precedido de estudo abrangente de roteamento, em função da quantidade de alunos e da origem e destino deles, definindo as linhas, rotas e o tipo de veículo adequado ao atendimento otimizado do serviço.

A formação de preços nos contratos de transporte escolar deve atender aos seguintes parâmetros:

- A categorização e a especificação dos veículos devem observar as determinações do Código de Trânsito Brasileiro (CTB), Lei nº 9.503, de 23 de setembro 1997, nos artigos 136 e 137, requisitos mínimos para que um veículo possa exercer a atividade visando garantir a segurança do trânsito e dos escolares transportados, bem como determina as condições mínimas para que alguém possa exercer a condução de veículos de transporte escolar nos artigos 138 e 145;
- O preço estimado da contratação deve ser precedido de pesquisa de preço que comprove que o valor orçado é compatível com os valores praticados pelo mercado, considerados os preços constantes de bancos de dados públicos e as quantidades a serem contratadas. Normalmente os preços unitários são medidos em R\$/km percorrido, porém em alguns casos de fretamento, pode ser faturado em função da hora trabalhada;
- O itinerário das linhas deve ser minuciosamente detalhado, para um dimensionamento preciso do percurso diário, identificando o número de alunos, suas localizações e os destinos (escolas) e detalhando a proporção da pavimentação percorrida: asfalto ou terra;
- Consulta ao calendário escolar para estimativa dos dias letivos a serem cumpridos durante a execução do contrato. Conforme estipulado no inciso I do art. 24 da Lei n. 9.394/1996 — a Lei de Diretrizes e Bases da Educação —, atualmente são exigidos 200 dias letivos para o cumprimento do ano letivo.

Como pré-requisitos para a empresa ser considerada regular e participar do certame, a candidata deverá estar habilitada/cadastrada para realizar o transporte escolar, além de termo de autorização de veículo para o transporte escolar, emitido pelo DETRAN. Veículos que fazem o transporte escolar têm requisitos diferenciados, como cintos, retrovisores, faixa amarela com a inscrição “ESCOLAR”, luzes diferenciadas, e passam por constantes vistorias.

Os relatórios de medição devem ser mensais e devem ser anexadas a fatura para conferência do fiscal do contrato. As medições devem conter no mínimo, a quantidade de atendimentos realizados, os veículos identificados por placa, a relação dos usuários, o controle da quilometragem rodada por leitura do hodômetro e dias trabalhados.

A falta de especificação dos requisitos para os veículos de transporte escolar tem implicações significativas para a Administração Pública, comprometendo a transparência e a eficácia da gestão dos recursos. Primeiramente, sem esses critérios claramente definidos, torna-se impraticável para o poder público realizar uma estimativa precisa do valor do serviço, elevando o risco de incidência de sobrepreço ou superfaturamento.

Além disso, a ausência de parâmetros mínimos estabelecidos impossibilita uma fiscalização efetiva da execução contratual, uma vez que não há bases sólidas para avaliar se os serviços prestados atendem às necessidades e padrões de segurança exigidos para o transporte de alunos. Essa situação não só prejudica a integridade financeira do processo licitatório como também compromete a segurança e o bem-estar dos estudantes, aspectos fundamentais para a efetivação do direito à educação.

Subcontratação de transporte escolar

Um problema comum em contratos de transporte escolar é a subcontratação indevida do objeto. Em muitos casos, os serviços são subcontratados para empresas ou pessoas físicas que não têm capacidade operacional para cumprir o contrato, levando a uma prestação de serviço deficiente ou inexistente.

Outra irregularidade frequente é a má utilização dos recursos alocados para o transporte escolar. Por exemplo, veículos inadequados ou em estado precário são usados, comprometendo a segurança dos alunos. Além disso, rotas mal planejadas ou a falta de manutenção adequada dos veículos aumentam os custos operacionais desnecessariamente e reduzem a eficiência do serviço.

A subcontratação abordada neste tópico se diferencia da prevista no art. 48, inciso II, da LC 123/06. Enquanto a lei mencionada permite, nos processos licitatórios para aquisição de obras e serviços, que se exija dos licitantes a subcontratação de microempresas ou empresas de pequeno porte, o contrato em discussão neste caso é especificamente voltado para serviços.

A possibilidade de subcontratação deve ter previsão expressa em edital, conforme exigência do art. 122 da Lei n. 14.133/2021. O art. 67, §9º da Lei n. 14.133/2021, por sua vez, exige que o potencial subcontratado demonstre a capacidade técnica, limitada a 25% (vinte e cinco por cento) do objeto a ser licitado.

Mesmo quando há uma autorização expressa para subcontratação em edital, o TCU sustenta que apenas a subcontratação parcial do objeto contratual é permitida, sendo a subcontratação integral inadmissível:

O Tribunal de Contas da União possui entendimento consolidado de que a subcontratação integral em contratos administrativos é inadmissível, por ofensa às normas regentes sobre o tema (v.g. Acórdão 2189/2011-TCU-Plenário, rel. Min. José Jorge, 8657/2011 - TCU - Segunda Câmara, rel. Min. André de Carvalho, 774/2007 - TCU - Plenário, rel. Min. Augusto Sherman, 093/2012 - TCU - Plenário, rel. Min. André de Carvalho, 6189/2019 - TCU - Segunda Câmara, rel. Min. Marcos Bemquerer, 2198/2015 - TCU - Plenário, rel. Min. Marcos Bemquerer, 983/2012 - TCU - Plenário, rel. Min. Augusto Sherman). **(TCU, Acórdão 8403/2023 - Primeira Câmara)**

Nos termos do art. 72 da Lei nº 8.666/93, deve ser fixado, no edital, o percentual máximo para subcontratação, quando houver cláusula editalícia de permissividade, devendo essa cláusula existir, apenas, em hipóteses excepcionais, quando a subcontratação for estritamente necessária, devendo ser técnica e circunstanciadamente justificados tanto a necessidade da subcontratação quanto o percentual máximo admitido. **(TCU, Acórdão 1.748/2004 - Plenário, Rel. Benjamin Zymler)**

A conclusão, que se faz imperativa, é que, de todas as espécies mencionadas no art. 78, inciso VI, a única permitida à luz da interpretação sistemática é a subcontratação de parte do objeto contratado. Qualquer outra forma que transfira, junto com a parcela subcontratada, as responsabilidades pela execução do objeto, é repelida. **(TCU, Acórdão 100/2004 - Plenário, Rel. Guilherme Palmeira)**

No entanto, é comum verificar que, nos contratos de transporte escolar, o que se tem é a mera existência de interposta pessoa que subcontrata diretamente pessoas físicas ou microempresas para a execução do objeto, de forma não autorizada no edital ou contrato.

Ademais, o artigo 122, § 3º, da Lei n. 14.133/2021 estabelece claramente a proibição de subcontratação de pessoa física ou jurídica que tenha qualquer tipo de vínculo — seja técnico, comercial, econômico, financeiro, trabalhista ou civil — com dirigentes do órgão ou entidade contratante, com agentes públicos envolvidos na licitação, na fiscalização ou na gestão do contrato. A restrição se estende também a indivíduos que sejam cônjuge, companheiro ou parente, até o terceiro grau, dos mencionados agentes ou dirigentes.

Se for verificado que os veículos locados e os motoristas listados no contrato não têm vínculo com a empresa contratada, e que o capital integralizado, conforme especificado no Contrato Social, é insuficiente para a execução do contrato, tal situação pode indicar uma subcontratação indevida do objeto licitado, se ausente autorização expressa para isso.

Devido à frequente ocorrência de subcontratação ilegal nos contratos de transporte escolar, a Rede de Controle de Gestão Pública editou a Orientação Técnica n. 07/2019. Essa orientação recomenda uma metodologia específica para essas contratações, visando aumentar a eficiência e reduzir custos.

A referida Orientação Técnica enfatiza a contratação direta de pequenas empresas ou empresários individuais (MEIs) para fornecer o serviço, organizando-o por rotas ou itinerários específicos.

Esta estratégia possui várias vantagens. Primeiramente, permite que o processo licitatório seja mais competitivo e acessível, facilitando a participação de pequenos prestadores locais que muitas vezes são preteridos em licitações de maior escala. Além disso, ao adjudicar o serviço por rotas, otimiza-se a utilização dos recursos, uma vez que cada contratado será responsável por um segmento específico do serviço, podendo focar na qualidade e eficiência da entrega.

Essa divisão por rotas também permite uma melhor fiscalização e gerenciamento dos serviços, pois torna mais simples a identificação de problemas e a aplicação de correções específicas. A gestão focada em rotas facilita a monitoração do cumprimento dos contratos e a avaliação da satisfação dos usuários do serviço, promovendo uma responsabilidade direta e clara.

O Tribunal de Contas da União (TCU) também determina a divisão do serviço de transporte escolar por itens ou rotas, visando eliminar a participação de empresas que atuam apenas como intermediárias. Vejamos:

Em relação às contratações para fornecimento de serviço de transporte escolar custeadas, ainda que parcialmente, com recursos federais, no âmbito da execução do Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar - Pnate, regido pela Lei 10.880, de 2004:

- realize nova licitação destinada ao transporte escolar dos alunos do ensino fundamental e ensino médio da rede pública de ensino do município de Lavras da Mangabeira/CE, **com divisão dos serviços por item, cada item correspondendo a uma rota, e prevendo a possibilidade de os licitantes apresentarem proposta para um ou mais itens**, em obediência aos arts. 3º, § 1º, inciso I, e 23, § 1º, da Lei 8.666, de 21 de junho de 1993 e à Súmula nº 247 deste TCU;

- incluir nos editais de licitação a exigência de comprovação da capacidade operacional das empresas licitantes, **evitando a contratação de empresas prestadoras de serviço de transporte escolar, que são meras intermediárias de tais serviços**, a fim de atender ao disposto no art. 30, II, da Lei 8.666/1993, o qual estabelece como requisito de qualificação técnica a 'comprovação de aptidão para o desempenho de atividade pertinente e compatível em características, quantidades e prazos com o objeto da licitação. (TCU, Acórdão 1464/2014, Plenário)

Para a quantificação do dano ao erário em caso de subcontratação indevida do serviço de transporte escolar, decisões recentes de Tribunais de Contas dos Estados, inclusive do TCU, têm apontado para a devolução do lucro da empresa contratada. Para tanto, sugere-se a utilização do tópico constante desse Manual "Metodologia para a devolução do lucro ilegítimo baseada na teoria do produto bruto mitigado", caso não seja possível apontar, por outro modo, o lucro auferido pela empresa originalmente contratada.

A seguir, apresentamos alguns precedentes extraídos da jurisprudência selecionada do TCU:

Em caso de subcontratação irregular, especialmente quando feita sobre a integralidade do objeto, em que se verifica que a empresa contratada opera como simples intermediária perante o poder público, constitui débito a diferença entre o valor pago pela Administração e o repassado à subcontratada". (TCU, Acórdão 2089/2014 - Segunda Câmara)

A subcontratação total do objeto, em que se evidencia a mera colocação de pessoa interposta entre a administração pública contratante e a empresa efetivamente executora (subcontratada), é situação ensejadora de débito, o qual corresponde à diferença entre os pagamentos recebidos pela empresa contratada e os valores por ela pagos na subcontratação integral. Pelo débito respondem, em regime de solidariedade, a empresa contratada e os gestores que permitiram a subcontratação total. (TCU, Acórdão 3002/2021 – Segunda Câmara)

Mesmo no caso em que os preços praticados no contrato de transporte escolar sejam inferiores aos de outras regiões, de modo a não restar caracterizado o superfaturamento por sobrepreço, o TCU reconhece o superfaturamento em razão de a empresa contratada originalmente ter agido como intermediária, subcontratando terceiros por valores significativamente mais baixos:

O superfaturamento apurado nos presentes autos decorre de despesas incorridas com a intermediação indevida dos serviços contratados, que não tinham previsão contratual. Portanto, a referência de preços apresentada não é capaz de afastar a irregularidade consistente no pagamento de despesas indevidas de intermediação dos serviços de transporte.

Dessa maneira, a empresa contratada para a execução dos serviços, na prática, funcionou como intermediária entre a prefeitura e os proprietários de veículos subcontratados. Como intermediária, a empresa recebia um valor maior da prefeitura e subcontratava proprietários de veículos irregulares a valores menores, tendo como consequência o sobrepreço dos valores dos serviços de transporte escolar.

(...)

21.10.8. A jurisprudência do Tribunal é no sentido de que constitui débito a diferença entre o valor que a empresa apresentou no certame licitatório e aquele efetivamente pago à firma subcontratada. (TCU, Acórdão 8403/2023 - Primeira Câmara)

A quantificação do dano nessa tipologia corresponde ao lucro obtido pela empresa que subcontratou indevidamente a execução do serviço. O valor a ser restituído aos cofres públicos é a diferença entre os pagamentos recebidos pela empresa contratada e os valores por ela pagos às empresas subcontratadas.

Na hipótese de não ser possível quantificar o valor repassado pela empresa contratada à subcontratada, a quantificação do dano ao erário deve ser feita pela metodologia da devolução do lucro ilegítimo auferido com a subcontratação ilegal, somada às parcelas indevidas, como sobrepreço e inexecução contratual.

8.8 Contrato de limpeza urbana

Pontos relevantes para a quantificação de dano ao erário em contratos de limpeza urbana

- Assegure que o contrato de limpeza urbana foi celebrado mediante concorrência pública ou diálogo competitivo, conforme exigências do Novo Marco Legal do Saneamento Básico. Conferir se a modelagem adotada é o de concessão ou PPP, com estabelecimento de tarifa para a cobrança dos serviços.
- Verifique se todas as especificações do serviço, como frequência e rotas de coleta, estavam devidamente detalhadas no edital e se esses parâmetros refletem a realidade operacional.
- Use dados demográficos atualizados para verificar se as estimativas de geração de resíduos por habitante são realistas e condizentes com os estudos de referência (ABREMA, IBAM).
- Os custos estimados para a coleta do resíduo de construção e demolição (RCD) e do resíduo de saúde (RSS) devem ser separados do custo da coleta do resíduo sólido urbano ou resíduo domiciliar.
- Avalie se os custos listados na planilha orçamentária, como número de veículos e agentes de limpeza, são justos e adequados ao serviço proposto. Assegure que o número de veículos e equipamentos previstos está em conformidade com a demanda estimada de coleta e transporte de resíduos.
- Verifique se a planilha de custos inclui apenas a depreciação dos bens e não o valor total de aquisição, evitando cobranças duplicadas.
- Apure se o quantitativo de mão de obra informado possui comprovação nas GFIPs (Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social).

A gestão dos contratos de limpeza urbana nos municípios brasileiros, regulamentada pelo Novo Marco Legal do Saneamento Básico (Lei n. 11.445/2007, alterada pela Lei n.14.026/2020), constitui um desafio significativo, dada a complexidade e o impacto orçamentário desses contratos.

A limpeza urbana é classificada como um serviço público essencial e parte integrante do saneamento básico, abrangendo atividades como coleta, varrição, transporte e tratamento de resíduos sólidos.

Para os contratos de limpeza urbana firmados a partir de 15 de julho de 2020 (data das alterações promovidas na Lei n. 11.445/2007), é importante destacar, sob o aspecto da modalidade de contratação adotada, a necessidade de o Município celebrar contrato de concessão, mediante prévia licitação, que deve ser na modalidade de concorrência pública (ou diálogo competitivo, para as licitações regidas Lei n. 14.133/2021), sendo vedada a prestação do serviço por meio de contrato de programa, convênio, termo de parceria ou outros instrumentos de natureza precária.

O fato de o serviço de limpeza pública passar a ser objeto de concessão implica, necessariamente, a obrigatoriedade de se estabelecer tarifa para a cobrança dos serviços, que deverá ser arrecadada pelo prestador diretamente do usuário, como forma de assegurar a sustentabilidade econômico-financeira do contrato de concessão, conforme previsão expressa do art. 29 da Lei n. 11.445/2007.

Assim, o contrato de concessão do serviço de limpeza urbana deverá estipular, de logo, as regras para a fixação, o reajuste e a revisão das taxas, tarifas e outros preços públicos aplicáveis ao contrato.

- Algumas informações essenciais também devem estar sinalizadas no processo administrativo de contratação para a composição do custo do serviço:
- número de turnos de coleta domiciliar (se diurno e noturno ou manhã, tarde e noite);
- distância do aterro sanitário/aterro controlado/lixão do centro da área de coleta domiciliar;
- roteiros de coleta (planilha com a extensão dos roteiros de coleta que contemple a relação das ruas ou logradouros atendidos em cada setor de coleta, com a respectiva extensão ou quilometragem);
- frequência da coleta (quantidade de dias na semana);
- tempo estimado para percurso dos roteiros de coleta;
- número de viagens por dia ao aterro sanitário;
- capacidade média de carga dos veículos de coleta (geralmente compactador de 12m³);
- quantidade de veículos coletores compactadores necessários, operando um turno de trabalho, fazendo a transferência da coleta à estação de transbordo ou ao aterro sanitário;
- o veículo coletor de resíduos de saúde deve ser exclusivo;
- quantidade de veículos reservas, normalmente 10% da frota;
- número de motoristas (deve corresponder à quantidade de veículos compactadores utilizados por turno de trabalho, sem considerar os veículos reservas);
- número de empregados coletores (deve corresponder a 2 ou 3 agentes de limpeza por veículos compactadores utilizados por turno de trabalho, sem considerar os veículos reservas);
- número de fiscais (um fiscal deve ser responsável por mais de uma rota e para vários veículos compactadores; não é razoável a existência de um fiscal para cada veículo compactador);
- valor referente à manutenção dos veículos;
- número de containers metálicos (recipientes com capacidade variando de 750 a 1.500 litros, que podem ser basculados por caminhões compactadores);
- Número e localização das estações de transbordo ou transferência;
- Características técnicas dos veículos, equipamentos, ferramentas.

Nos contratos de limpeza urbana, a coleta domiciliar e o transporte de resíduos sólidos urbanos são geralmente os componentes mais significativos em termos de custo na planilha orçamentária.

Estes custos são influenciados pela quantidade de população atendida e pela estimativa diária de resíduos a serem coletados. Esses fatores determinam o número de veículos compactadores necessários por turno de trabalho, bem como o número de containers e caçambas estacionárias utilizadas para armazenar temporariamente os resíduos antes da transferência para locais de destinação final.

Portanto, é crucial avaliar se as estimativas de resíduos coletados são apropriadas, com base na população atendida. Para quantificar a população atendida, é recomendável usar os dados populacionais fornecidos pelo IBGE (urbana e rural) mais recentes disponíveis na data do edital de licitação.

A Associação Brasileira de Resíduos e Meio Ambiente (ABREMA), que adota metodologia própria referenciada no Plano Nacional de Resíduos Urbanos, disponibiliza em seu site panoramas anuais

sobre a gestão de resíduos no Brasil. Para fins de verificação de possíveis superestimativas na coleta, é ideal utilizar o panorama mais recente e temporalmente mais próximo ao ano da contratação analisada ou do edital.

Outra referência tradicionalmente utilizada para estimativa de resíduo gerado por habitante, por dia, é a apontada no Manual Gerenciamento Integrado de Resíduos Sólidos, do ano 2001, elaborada pelo Instituto Brasileiro de Administração Municipal – IBAM, sob o patrocínio da Secretaria Especial de Desenvolvimento Urbano da Presidência da República, que indica número variável de resíduos produzidos de acordo com a faixa populacional dos Municípios.

Para avaliar se o volume de resíduos a ser coletado por dia/mês/ano, indicado no termo de referência ou na planilha orçamentária para a composição do custo do contrato de limpeza urbana, são confiáveis e condizentes com a realidade fática, deve-se pesquisar no portal do IBGE o número de habitantes do Município no censo vigente na data do edital de licitação e multiplicar esse número por 30 dias (considerando-se que, mesmo em dias em que não tenha coleta, terá produção de resíduo) e em seguida multiplicar pela estimativa de coleta ou produção habitante/dia apontada no estudo da ABREMA, para chegar na estimativa mensal.

Se o Termo de Referência estipular o volume de resíduo de construção e demolição (RCD) e resíduo de saúde (RSS) a ser coletado, é possível comparar se o quantitativo estimado é coerente com os dados indicados pelos estudos da ABRELPE, utilizando-se cálculo similar: número de habitantes apontado no censo do Município multiplicado por 30, e em seguida multiplicado pelo quantitativo diário referenciado pelo estudo da ABRELPE para RCD ou RSS.

Frise-se que, para a correta definição os custos do serviço, é fundamental que o volume de RCD ou RSS estimado na planilha orçamentária seja destacado do volume de resíduo sólido urbano, vez que a coleta desses resíduos demanda organização com peculiaridades diversas da coleta domiciliar, sendo realizada com roteiros e caminhões exclusivos.

Caso se verifique que o volume estimado para a coleta de resíduos constante na composição do preço do serviço de limpeza urbana (seja RSU, RCD ou RSS) tenha sido superestimado, ou seja, expressivamente superior ao cálculo lastreado nos estudos da ABREMA e do IBAM, deve-se apontar no parecer técnico a inconsistência do dado indicado acerca do volume dos resíduos a serem coletados, o que dá ensejo ao incremento artificial do custo do serviço, com possível inexecução contratual, já que todo o sistema de limpeza urbana, que engloba pessoal, caminhões, containers e ferramentas, foi projetado com base em uma estimativa de resíduo a ser coletada em desconformidade com os parâmetros aceitáveis.

Para o correto dimensionamento do número de caminhões a ser utilizado na coleta domiciliar, é imperioso que o Termo de Referência/Projeto Básico informe os mapas das rotas de coleta, com a estimativa de quilometragem rodada por turno de trabalho, com as respectivas frequências semanais. A ausência desses dados caracteriza deficiência do Termo de Referência/Projeto Básico, a inviabilizar a correta aferição do custo do serviço.

De acordo com o documento “15 anos de auditoria em Resíduos Sólidos Urbanos”, 2021, da IBRAOP, a quantidade de veículos necessária para a coleta de resíduo domiciliar corresponde à média de resíduos sólidos urbanos a ser coletada por dia, dividida pelo produto entre o número de viagens e a capacidade nominal de carga do caminhão coletor compactador.

Por uma questão de economia, deve-se considerar como padrão que o serviço de coleta domiciliar opere nas 24 horas, utilizando-se os mesmos caminhões durante o dia e a noite, o que propicia a economia de custos.

É usual considerar uma quantidade de caminhões para reserva técnica, correspondendo a 10% (dez por cento) do número de caminhões titulares, para o caso de substituição nas manutenções e reparos dos veículos.

É mais vantajoso para a Administração Pública a existência de 03 turnos de trabalho, com a otimização e reutilização da frota, com revezamento da equipe de motorista e agentes de limpeza/coletores.

Se não houver previsão no edital de que, ao final da concessão, os veículos sejam revertidos para o ente contratante, deve-se verificar se a planilha de custo considerou o valor da depreciação dos bens, e não o seu valor de aquisição, para a precificação do serviço.

A depreciação é um conceito contábil aplicado a bens tangíveis de longa duração, conhecidos como ativos imobilizados, que têm uma vida útil estimada. Com o tempo, esses bens sofrem desgaste ou se tornam obsoletos, o que resulta em uma perda gradual de sua utilidade e valor. Esse processo de diminuição de valor é sistematicamente registrado na contabilidade por meio da depreciação.

De acordo com princípios contábeis, deve-se depreciar um bem quando ele é classificado como um ativo imobilizado. Segundo o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), um ativo imobilizado é um item tangível mantido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para propósitos administrativos, e que será utilizado por mais de um exercício financeiro. Portanto, é recomendável aplicar o método da depreciação a um item cuja vida útil esperada exceda um exercício financeiro.

A depreciação mensal (Dep) é calculada considerando-se o valor do veículo novo (VN), o percentual de valor residual (R) e o período de vida útil (VU) em anos.

Fórmula para o cálculo da depreciação linear mensal.

$$\text{Dep} = \frac{\text{VN} \times (1 - \text{R})}{12 \times \text{VU}}$$

Fonte: Orientações e metodologia para análise de custo do Serviço de Coleta e Transporte de Resíduos Sólidos Urbanos (RSU) empregadas no Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás, IBRAOP, 15 anos de auditoria em Resíduos Sólidos Urbanos, 2021.

Assim, considerando que os veículos utilizados para a execução do serviço de limpeza urbana possuem vida útil de mais de um exercício financeiro, deve ser contabilizado na planilha de custos a taxa de depreciação do veículo, e não o valor de aquisição dele, sob pena de o ente público pagar, ao final de cada ano de contrato e aditivo, um novo veículo para a empresa contratada.

Para encontrar as taxas de depreciação, recomenda-se a utilização do Manual do SIAFI para se obter estimativas de vida útil e do valor residual dos bens depreciáveis. Poderão ser utilizadas outras taxas, como as taxas de depreciação dispostas no Anexo III da IN RFB n. 1.700/2017.

O TCU considera que não é possível constar na planilha de custos o valor da aquisição do bem e a sua respectiva depreciação, sob pena do ente público estar pagando, ao final do contrato, um novo bem para a contratante:

A justificativa de que os itens 'equipamentos' e 'depreciação de equipamentos' devem estar separados, não traz esclarecimento quanto ao fato da empresa prestadora de serviços estar cobrando da administração pública valores

indevidos, afinal, se o órgão contratante está, por exemplo, pagando à empresa, durante o contrato, o valor relativo ao equipamento utilizado no serviço e, ainda, os custos referentes à depreciação da equipagem, ocorrerá que a empresa, ao final do contrato, terá um equipamento novo comprado com dinheiro advindo do ajuste e cujos custos de depreciação lhe foram pagos, ou seja, o equivalente a um armamento novo. Dessa forma, a empresa terá auferido um equipamento da administração pública de modo inidôneo. (TCU, Acórdão 966/2010 – Plenário)

Ainda no tocante aos custos do contrato, a análise técnica deve conferir a coerência do número de agentes de limpeza e motoristas indicados na planilha orçamentária, verificando a existência de 02 ou 03 turnos de trabalho (diurno e noturno ou manhã/tarde/noite), o quantitativo de caminhões utilizado por turno de trabalho (que devem ser reutilizados nos turnos) e se o quantitativo de agentes de limpeza e motoristas é coerente com a quantidade de turnos e caminhões utilizados, excetuando-se o número de veículos reserva, levando-se em consideração a existência de 01 motorista por caminhão/turno e 02 ou 03 agentes de limpeza por caminhão/turno.

Na análise do valor do salário indicado para a mão de obra direta (MOD) em contratos de limpeza urbana, deve-se considerar a Convenção Coletiva de Trabalho aplicável à categoria. No caso da Bahia, por exemplo, a Convenção Coletiva de Trabalho, pactuada entre o Sindicato dos Trabalhadores e Trabalhadoras da Limpeza Pública e Terceirizados da Bahia (Sindlimp/BA) e o Sindicato das Empresas de Asseio e Conservação da Bahia (SEAC), fornece os parâmetros salariais adequados para a avaliação. Portanto, é fundamental comparar os salários indicados na planilha de custos do contrato com os valores estabelecidos na Convenção na data do contrato, para garantir a compatibilidade e a razoabilidade dos custos relacionados à mão de obra direta.

Em seguida, é essencial verificar se o quantitativo de mão de obra informado possui comprovação nas GFIPs (Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social). O cruzamento entre as informações presentes na planilha de custos fornecida pela empresa contratada e os dados registrados nas GFIPs anexadas aos processos de pagamento podem evidenciar que a quantidade mensal de mão de obra direta informada na execução do contrato de limpeza urbana, conforme apurado a partir das GFIPs, foi inferior ao quantitativo pactuado.

Nesse contexto, a apuração de sobrepreço em contratos de limpeza urbana deve incluir, em seu escopo, a análise dos valores propostos para os itens mais significativos registrados na planilha de custos que compõem o valor unitário dos serviços oferecidos. Assim, além de verificar a pertinência das estimativas de resíduos a serem coletadas, é necessário examinar a razoabilidade dos valores relacionados à mão de obra direta, ao ferramental utilizado pelos trabalhadores (pás, enxadas, cortadores de grama, etc.), aos Equipamentos de Proteção Individual (EPIs), aos custos de manutenção e operação dos equipamentos utilizados no serviço (como manutenção e depreciação de contêineres, caminhões compactadores, etc.), entre outros.

8. 9 Contratação de artista

Pontos relevantes para a quantificação de dano ao erário em contratos de artistas

- Verifique se a contratação do artista se qualifica como inexigível conforme o art. 74 da Lei n. 14.133/21, aplicável somente a artistas consagrados pela crítica ou opinião pública e que comprovem a existência de representação exclusiva, permanente e contínua.
- Serviços complementares, como som, iluminação e hospedagem, devem ser licitados separadamente, já que a inexigibilidade de licitação não se estende a esses serviços.
- Verifique se os contratos e aditivos foram publicados no Portal Nacional de Contratações Públicas (PNCP), detalhando todos os custos associados.
- Verifique se as despesas com as contratações estão previstas na Lei Orçamentária Anual, com a alocação de dotação específica ou crédito genérico adequado, de acordo com os arts. 15 e 16 da Lei de Responsabilidade Fiscal.
- Avalie se o Município decretou estado de emergência ou calamidade pública, o que pode implicar a necessidade de restrição de despesas com festejos.
- Analise e compare os valores pagos ao artista em diferentes localidades e eventos para identificar possíveis superfaturamentos, usando a média ou mediana dos cachês como referência.

A contratação de artistas, devido à dificuldade de comparação objetiva entre os potenciais contratados, constitui uma hipótese de inexigibilidade de licitação:

Lei n. 14.133/21

Art. 74. É inexigível a licitação quando inviável a competição, em especial nos casos de:

(...)

II - contratação de profissional do setor artístico, diretamente ou por meio de empresário exclusivo, desde que consagrado pela crítica especializada ou pela opinião pública; (Brasil, 2021a).

Há, no entanto, condições indispensáveis para a legalidade da contratação direta de artistas. Em primeiro lugar, como qualquer despesa pública, ela deve ser justificada. Em segundo, a contratação deve ser feita diretamente com o artista ou por meio de seu “empresário exclusivo”, observado o disposto no § 2º do art. 74 da Lei n. 14.133/2021:

§ 2º Para fins do disposto no inciso II do caput deste artigo, considera-se empresário exclusivo a pessoa física ou jurídica que possua contrato, declaração, carta ou outro documento que ateste a exclusividade permanente e contínua de representação, no País ou em Estado específico, do profissional do setor artístico, afastada a possibilidade de contratação direta por inexigibilidade por meio de empresário com representação restrita a evento ou local específico³².

³² A impossibilidade de contratação direta de artista por meio de empresário com representação restrita a evento ou local específico, prevista na nova lei de licitações, acompanha jurisprudência antiga do Tribunal de Contas da União a respeito. Confira, a respeito, o **Acórdão 5288/2019 - 2ª Câmara**.

Assim, a contratação por inexigibilidade de licitação de artista ou banda por intermédio de empresário que não comprove a representação permanente do profissional é tida por irregular, por não preencher o requisito de inviabilidade de competição.

Em terceiro, o artista deve ser consagrado pela crítica especializada ou opinião pública, ficando ao encargo do gestor público a demonstração da consagração por qualquer meio, seja por matérias jornalísticas, participação em programas de televisão, bem como listas de execução e engajamento em mídias diversas, como plataformas de streaming e redes sociais.

Ou seja, a contratação de banda ou artista sem expressividade ou fama, em que não há como comprovação de que tenha uma carreira estabelecida, tal como nos casos de artista ou bandas desconhecidas, deve obrigatoriamente se dar por meio de processo licitatório prévio.

Outro ponto de atenção é o referente a contratação de serviços acessórios relacionados à realização de eventos artísticos, tais como a montagem de palco, iluminação, sonorização, fornecimento de alimentos e bebidas, e hospedagem.

Segundo o art. 74, inciso II, da Lei n. 14.133/2021, a inexigibilidade de licitação é aplicável exclusivamente à contratação de artistas, direta ou por meio de seus empresários exclusivos, quando consagrados pela crítica especializada ou pela opinião pública, devido à singularidade e à notória especialização. No entanto, essa disposição legal não se estende aos serviços complementares necessários para a execução do evento.

Portanto, não é permitido aos entes públicos agregarem na mesma contratação por inexigibilidade os serviços acessórios ao espetáculo artístico, sendo obrigatória a realização de licitações específicas para tais serviços, que, dependendo do valor estimado, podem qualificar-se para uma modalidade de dispensa de licitação.

Permanece a irregularidade na execução financeira, visto que a responsável se eximiu de apresentar quaisquer razões de justificativa no que diz respeito à contratação indevida por inexigibilidade de licitação da empresa Fabiano de Sá Alves (CNPJ 11.616.797/0001-72), tanto para a contratação das atrações artísticas (uma vez que não restou comprovado que a empresa intermediária era a representante exclusiva das bandas), quanto para a locação dos bens comuns de infraestrutura do evento, sendo que neste último caso deveria ter sido realizado pregão eletrônico.

46. Esta mesma empresa também foi contratada por inexigibilidade para fornecer os bens comuns de infraestrutura do festival (locação de sonorização, de banheiros químicos e de tendas), sendo que para esta contratação deveria ter sido realizado pregão eletrônico, o que caracteriza fuga ao processo licitatório, descumprindo ao disposto no art. 3º da Lei 8.666/1993; no § 1º do art. 49 da Portaria Interministerial 127/2008; e na alínea 'm' do inciso II e Parágrafo Único, alíneas 'a' e 'b', todos da Cláusula Terceira do Termo de Convênio. (TCU, **Acórdão 11.506/2023 – Primeira Câmara**).

A justificativa do preço, normalmente, é feita utilizando as notas fiscais emitidas pelo artista ou seu representante para outros contratantes, assim como nas contratações dos serviços técnicos especializados de natureza predominantemente intelectual. Nesses casos, como o preço do artista ou profissional especializado não pode ser comparado com nenhum outro, só é possível justificar o preço mostrando que o valor cobrado para a Administração Pública é o mesmo cobrado para o mercado em geral. Esse procedimento foi agora chancelado pela Lei n. 14.133/21 em seu art. 23, § 4º:

Art. 23. O valor previamente estimado da contratação deverá ser compatível com os valores praticados pelo mercado, considerados os preços constantes de bancos de dados públicos e as quantidades a serem contratadas, observadas a potencial economia de escala e as peculiaridades do local de execução do objeto.

(...)

§ 4º Nas contratações diretas por inexigibilidade ou por dispensa, quando não for possível estimar o valor do objeto na forma estabelecida nos §§ 1º, 2º e 3º deste artigo, o contratado deverá comprovar previamente que os preços estão em conformidade com os praticados em contratações semelhantes de objetos de mesma natureza, por meio da apresentação de notas fiscais emitidas para outros contratantes no período de até 1 (um) ano anterior à data da contratação pela Administração, ou por outro meio idôneo.

E como medida de transparência, vale ressaltar ainda a novidade prevista no § 2º do art. 94, que trata da divulgação dos contratos e aditivos no Portal Nacional de Contratações Públicas (PNCP):

Art. 94 (...) § 2º A divulgação de que trata o caput deste artigo, quando referente à contratação de profissional do setor artístico por inexigibilidade, deverá identificar os custos do cachê do artista, dos músicos ou da banda, quando houver, do transporte, da hospedagem, da infraestrutura, da logística do evento e das demais despesas específicas.

Tal exigência visa reduzir as controvérsias geradas em razão da frequente disparidade de valores cobrados pelos artistas em eventos aparentemente similares e em localidades próximas. Tais diferenças podem ser justificadas pelos custos logísticos, mas por vezes elas se devem simplesmente ao fato de que em algumas delas há o custo embutido da propina paga a um agente corrupto. Quando um gestor público não pede ou não aceita vantagem indevida pela contratação, é possível verificar-se uma contratação por preço significativamente menor.

Outro ponto de atenção consiste no fato de que a alocação de recursos públicos para qualquer finalidade, incluindo o custeio de festejos, deve estar explicitamente prevista no orçamento do respectivo ente federativo, conforme determina o art. 5º, § 1º, da Lei Complementar Federal n. 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal) e art. 2º da Lei Federal n. 4.320/64.

Estas leis estipulam que todas as despesas devem ser discriminadas na lei orçamentária anual, refletindo a política econômica e o programa de trabalho do governo, e seguindo os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

O respeito à legalidade orçamentária, decorrente da compatibilidade das despesas relativas a eventos festivos com a Lei Orçamentária Anual, ocorre quando existe:

- (a) Dotação específica para esses gastos, ou
- (b) Crédito genérico pelo qual eles possam ser abrangidos

A inexistência de dotação específica ou de crédito genérico para atender às despesas com eventos festivos as torna irregulares e lesivas ao patrimônio público, nos termos dos arts. 15 e 16, § 1º, I, da Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme segue:

Art. 15. Serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17.

Art. 16 (...) § 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se:

I - adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício;

Assim, compete ao Poder Público demonstrar que os gastos que pretende realizar com os festejos foram devidamente dimensionados e se encontram previstos na Lei Orçamentária Anual através de dotação específica ou de crédito genérico suficientes para absorvê-los.

A ausência desses requisitos importa na desconformidade dos gastos com as diretrizes da LRF.

Ademais, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal e decisões dos Tribunais de Contas, despesas com festejos em municípios em situação de calamidade pública devem ser evitadas. A declaração de calamidade implica severas restrições orçamentárias e demanda que as despesas se concentrem nas necessidades básicas da população. Portanto, a formalização de uma emergência, seja por calamidade natural ou evento extraordinário, restringe os gastos com eventos festivos, priorizando a alocação de recursos para a garantia dos direitos essenciais dos cidadãos.

No entanto, é importante ressaltar que as análises feitas pelas Cortes de Contas a respeito desta temática se baseiam no princípio da razoabilidade e da economicidade. Por exemplo, o TCM/BA, considerando a necessidade de manter constante fiscalização sobre os gastos públicos municipais, especialmente àqueles relativos a eventos festivos, editou a Ordem de Serviço nº 27/2019, reiterando às Inspetorias Regionais a determinação, constante das Ordens de Serviços n. 04/2013, n. 09/2014, n. 02/2017, n. 13/2017 e n. 08/2018, no sentido de que:

(...) exerçam rigoroso acompanhamento dos gastos mensais dos municípios jurisdicionados que programaram festejos juninos e outros eventos festivos custeados com recursos públicos, especialmente naqueles que se encontram em situação de emergência, lavrando, **na medida em que fique evidente a irrazoabilidade dos gastos**, o necessário Termo de Ocorrência (Bahia, 2019, grifo nosso).

Além disso, o Ministério Público do Estado da Bahia, por meio do CAOPAM, orientou aos Promotores de Justiça que avaliassem as peculiaridades de cada caso, abstendo-se de considerar a existência de emergência ou calamidade decretadas como um critério exclusivo para a (in)viabilidade da realização dos festejos, sendo analisadas também, as consequências financeiras e orçamentárias da emergência ou calamidade, a possibilidade de tais implicações comprometerem cumprimento de índices constitucionais relativos à saúde e à educação, e por fim, a possibilidade de tais implicações impactarem na situação de regularidade quanto ao pagamento de despesas correntes.

Para apurar possíveis superfaturamentos em contratações de artistas, é eficaz analisar os cachês pagos ao mesmo artista em diferentes municípios durante um período determinado.

Por exemplo, ao examinar os cachês pagos a “Valtinho da Sanfona” em diferentes localidades no mês de junho, pode-se utilizar a mediana ou a média desses valores como referência. Essa referência serve para identificar discrepâncias nos preços cobrados. Valores significativamente acima da média ou mediana, que não sejam adequadamente justificados por custos adicionais como transporte, hospedagem ou infraestrutura específica para o evento, podem indicar um caso de superfaturamento.

Em Estados como o da Bahia, por exemplo, a comparação é facilitada pela existência do **Painel de Transparências de Festejos Juninos**³³, iniciativa do Ministério Público da Bahia apoiada por outros órgãos de controle local. Por meio desse painel, é possível filtrar contratações por período e por artista.

Onde não houver ferramentas de transparência mais específicas, o caminho será pesquisar os valores contratados junto aos portais da transparência de cada órgão contratante.

Em relação à pesquisa de preço para serviços de montagem de palco e som, incluindo sonorização, é particularmente desafiadora devido à diversidade de nuances, variadas potências dos equipamentos utilizados e características desse tipo de serviço. A ampla variação nas especificações técnicas e nos requisitos dos equipamentos torna difícil encontrar contratações com itens similares ou coincidentes que possam ser considerados como amostras idôneas para compor a cesta de preços. Por essa razão, a coleta de amostras precisas e comparáveis exige uma análise criteriosa e detalhada das especificações técnicas e comerciais, além de um referenciamento cuidadoso das amostras disponíveis no mercado.

9 ABORDAGENS ALTERNATIVAS DE QUANTIFICAÇÃO DO DANO AO ERÁRIO

A mensuração de danos ao erário resultantes de condutas ilícitas em contratações públicas representa um desafio significativo, particularmente em casos em que não existem métodos estabelecidos ou precisos para calcular o impacto financeiro dessas ações. Frequentemente, as técnicas tradicionais de avaliação podem não capturar adequadamente a extensão do prejuízo, seja pela complexidade do caso, pela sofisticação dos meios empregados para ocultar o dano, ou pela natureza intangível de alguns tipos de prejuízos.

Diante dessa lacuna, torna-se essencial explorar metodologias alternativas que permitam não apenas identificar, mas também quantificar de forma justa e equilibrada o dano ao patrimônio público. Utilizando-se parâmetros legais consolidados e práticas de arbitramento, é possível estabelecer valores que reflitam adequadamente as perdas incorridas, garantindo que os responsáveis sejam efetivamente compelidos a recompor o patrimônio público lesado.

Nesse contexto, propõe-se a adoção de duas abordagens inovadoras para a quantificação do dano ao erário, inspiradas em princípios de equidade: a utilização dos parâmetros da Lei Anticorrupção e o método de arbitramento. Essas metodologias oferecem alternativas pragmáticas e fundamentadas para lidar com situações em que as práticas convencionais são insuficientes ou inaplicáveis, proporcionando ao Ministério Público e aos órgãos de controle os meios necessários para uma atuação assertiva e proporcional à gravidade das infrações observadas.

9.1 Lei Anticorrupção

A Lei n. 12.846/2013, conhecida como Lei Anticorrupção, dispõe sobre a responsabilização objetiva administrativa e civil de pessoas jurídicas, nacional ou estrangeira, pela prática de atos contra a administração pública. Em seu arcabouço, prevê sanções administrativas e civis a pessoas jurídicas responsáveis por práticas corruptivas.

³³ Endereço eletrônico: <https://paineljunino.mpba.mp.br/>

Para efeitos de sanção administrativa, o art. 6º da referida Lei determina a aplicação de multas que variam de 0,1% a 20% do faturamento bruto do último exercício anterior ao da instauração do processo administrativo, excluídos os tributos. Na impossibilidade de se utilizar o critério do faturamento bruto, a multa aplicada deve situar-se entre R\$ 6.000,00 e R\$ 60.000.000,00.

Embora a Lei Anticorrupção não estabeleça método específico para a quantificação do dano ao erário, inaugura um sistema de responsabilização das pessoas jurídicas envolvidas em condutas semelhantes, senão idênticas, às tratadas na Lei de Improbidade. Mesmo sem definir o cálculo para a quantificação do prejuízo causado aos cofres públicos, essa Lei, assim como a Lei de Improbidade, determina a obrigatoriedade de ressarcimento dos danos causados ao erário.

A adoção dos parâmetros estabelecidos pela Lei Anticorrupção como referência para quantificar danos ao erário é justificada pela necessidade de se estabelecer uma medida que reflita a gravidade do ato e o impacto econômico para o ente público. A fixação de multas baseadas no faturamento bruto da entidade infratora proporciona uma base de cálculo que pode ser diretamente proporcional ao porte econômico do agente causador do dano, garantindo assim que o valor do ressarcimento seja proporcional ao dano real causado.

Vale destacar que o Decreto n. 11.129, de 11 de julho de 2022, que regulamenta a Lei Anticorrupção, prevê, nos seus arts. 20 a 27, algumas balizas para o cálculo da multa sobre o faturamento bruto, que também podem ser úteis para a tarefa de quantificação do dano ao erário.

O Manual de Responsabilização de entes privados da CGU (2022) define os passos necessários para se calcular o valor da multa estipulada pela Lei Anticorrupção, em conformidade com seu decreto regulamentador:

1º passo: Base de cálculo

QUANDO UTILIZAR	BASE DE CÁLCULO	LIMITES DA MULTA	
Base de cálculo por definição	Faturamento bruto do último exercício anterior ao da instauração do processo administrativo.	0,1% a 20% do faturamento bruto	Nunca inferior à vantagem auferida, quando estimável.
Quando não for possível utilizar a regra de definição	Faturamento bruto da pessoa jurídica, excluídos os tributos, no ano em que ocorreu o ato lesivo.	R\$ 6.000,00 a R\$ 60.000.000,00	
	Montante total de recursos recebidos pela pessoa jurídica sem fins lucrativos no ano em que ocorreu o ato lesivo.		
	Faturamento anual estimável da pessoa jurídica.		

Fonte: CGU, Manual de Responsabilização de entes privados, 2022.

2º passo: Definição da alíquota

O art. 22 do Decreto n. 11.129/2022 estabelece seis parâmetros que podem aumentar o percentual da multa que incidirá sobre o valor do faturamento bruto do ente privado. Por outro lado, o art. 23 apresenta cinco parâmetros que, se presentes, resultarão na redução do percentual a ser considerado no cálculo da multa.

A multa final é determinada pela diferença entre a soma dos percentuais dos critérios agravantes aplicáveis ao caso concreto e a soma dos percentuais atenuantes. O resultado dessa operação indica a alíquota que será aplicada sobre o valor do faturamento bruto do ente privado.

**Tabela: Critérios de soma de percentual da multa
(Art. 22 do Decreto n. 11.129/2022) – Critérios agravantes**

Critério	Percentual
Continuidade dos atos lesivos	Até 4%
Ciência do corpo diretivo da pessoa jurídica (PJ)	Até 3%
Interrupção de serviço ou obra	Até 4%
Situação econômica da PJ (índices de liquidez e de solvência)	1%
Reincidência	3%
Valor do contrato	de 1 a 5%, conforme parâmetros abaixo:
Contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres com o órgão ou entidades lesadas	Percentual
Somatório dos instrumentos totaliza valor superior a R\$ 500.000,00	1%
Somatório dos instrumentos totaliza valor superior a R\$ 1.500.000,00	2%
Somatório dos instrumentos totaliza valor superior a R\$ 10.000.000,00	3%
Somatório dos instrumentos totaliza valor superior a R\$ 50.000.000,00	4%
Somatório dos instrumentos totaliza valor superior a R\$ 250.000.000,00	5%

Fonte: Elaboração própria

**Tabela: Critérios de Dedução de Percentual da Multa
(Art. 23 do Decreto n. 11.129/2022 – Critérios atenuantes)**

Critério	Percentual
Não consumação da infração	Até 0,5%
Comprovação da devolução espontânea da vantagem auferida e do ressarcimento dos danos resultantes do ato lesivo	Até 1%
Inexistência ou falta de comprovação de vantagem auferida e danos resultantes do ato lesivo	Até 1%
Grau de colaboração da pessoa jurídica com a investigação ou apuração do ato lesivo (independentemente do acordo de leniência)	Até 1,5%
Admissão voluntária da responsabilidade objetiva pelo ato lesivo	Até 2%
Comprovação de programa de integridade conforme parâmetros estabelecidos no Capítulo V	Até 5%

Fonte: Elaboração própria

$$\left(\sum \text{critérios agravantes}\right) - \left(\sum \text{critérios atenuantes}\right) = \text{Aliquota da multa}$$

Fonte: CGU, Manual de Responsabilização de entes privados, 2022.

3º passo: Cálculo da multa preliminar

$$\text{Multa preliminar} = \text{faturamento bruto} \times \text{alíquota}$$

4º passo: Calibragem da multa

A etapa de calibragem da multa consiste em verificar se a multa preliminar está dentro dos limites máximo e mínimo estabelecidos.

Se a multa preliminar for menor que o limite mínimo, aplica-se o valor mínimo como sendo o valor da multa final.

Se a multa preliminar for maior que o limite máximo, aplica-se o valor máximo como sendo o valor da multa final.

Nesse contexto, a aplicação de uma escala de multas, como previsto na legislação específica para casos de corrupção, para quantificar danos, pode ser considerada uma extensão interpretativa razoável. Isso se deve ao fato de que o escalonamento dessas multas foi especificamente projetado para penalizar condutas anticompetitivas que indiscutivelmente causam prejuízos às finanças públicas. Portanto, utilizar essa escala como base para a quantificação de danos oferece uma maneira lógica e alinhada com os objetivos de ambas as leis – Anticorrupção e Improbidade – de combater e reparar as perdas decorrentes dessas ações ilícitas.

Além disso, o uso do faturamento bruto como base para o cálculo de multas e, conforme proposto neste Manual, para a quantificação do dano em casos de fraude ou irregularidades em contratações públicas, é um método já consolidado em diversas legislações antitruste e de defesa do consumidor. Essa prática demonstra eficácia e aceitação legal, servindo como fundamento robusto para determinar o montante que deve ser ressarcido ao erário em decorrência de condutas ilícitas, especialmente quando não há outro parâmetro aplicável.

9.2 Arbitramento

Quando métodos convencionais de quantificação não são viáveis ou não refletem adequadamente o dano econômico causado, o arbitramento de danos, enquanto método alternativo para a quantificação do dano ao erário em casos de contratações públicas irregulares, emerge como uma ferramenta equitativa e eficaz.

O art. 81, §3º do Código de Processo Civil estabelece a possibilidade de, na situação de litigância de má-fé, ser determinado o pagamento de indenização que será fixada por arbitramento. Embora o contexto do CPC se refira primordialmente a litígios judiciais, o princípio de adaptação processual para refletir as necessidades específicas do caso concreto pode ser extrapolado para o contexto de quantificação de danos ao erário.

Para aplicar o método de arbitramento do dano ao erário, sugere-se utilizar um percentual do valor total do contrato. Essa abordagem é justificada pela vinculação direta desse percentual ao montante financeiro envolvido na irregularidade, assegurando que o valor do dano esteja intrinsecamente relacionado ao benefício econômico obtido indevidamente pelo contratado.

Essa abordagem não apenas simplifica o cálculo, mas também fortalece os mecanismos de responsabilização ao proporcionar uma medida de dano proporcional e diretamente correlacionada ao valor do contrato.

Ademais, é praxe que os contratos administrativos estipulem a imposição de multas, vinculadas ao valor contratual, para situações de inexecução contratual. Considerando que diversas fraudes e irregularidades surgem de alterações na qualidade do serviço ou produto fornecido, a adoção de um percentual de multa, conforme previsto no contrato, como parâmetro para a quantificação do dano ao erário, está em consonância com a lógica normativa destinada a corrigir e prevenir distorções nas contratações públicas.

A jurisprudência contemporânea frequentemente sustenta que, mesmo em situações em que contratos são anulados ou apresentam vícios significativos, não se deve exigir a devolução integral dos valores pagos ao contratado, caso os serviços tenham sido prestados ou os produtos entregues. Esse entendimento é fundamentado no princípio de que exigir a devolução total poderia resultar em enriquecimento sem causa do ente público, contrariando os princípios de equidade e justiça que regem as relações contratuais.

Assim, considerando que a jurisprudência reconhece que a devolução total dos valores recebidos poderia desconsiderar o benefício auferido pelo ente público com o cumprimento parcial ou total do contrato, mesmo que este apresente irregularidades, a metodologia ora proposta de quantificar o dano ao erário vinculado a um percentual do contrato permite que o ressarcimento imposto seja diretamente proporcional ao grau de inexecução ou irregularidade identificada, sem desproporcionalidade ou injustiça.

A escolha de arbitrar o dano ao erário com base em um percentual do valor do contrato, portanto, é uma tese conservadora que se alinha com a necessidade de adequar a responsabilização ao contexto econômico e ao princípio da proporcionalidade. Além disso, esta metodologia proporciona uma base de cálculo transparente, auditável e eficaz para desencorajar práticas danosas ao patrimônio público.

O arbitramento do dano ao erário pode adequadamente corresponder ao percentual de multa já estipulado em cláusulas contratuais para casos de inexecução contratual. Na ausência de uma cláusula específica que preveja tal multa, o percentual sobre o valor do contrato deve ser arbitrado levando em consideração a gravidade e as consequências da fraude ou irregularidade cometida, sendo proporcional ao impacto da conduta.

10 CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS MORATÓRIOS

Os índices e prazos utilizados para correção monetária e juros moratórios devem, em primeiro lugar, adequar-se às diretrizes estabelecidas na decisão judicial, conforme disposto no artigo 491 do Código de Processo Civil (CPC), ou às orientações emanadas pelo Tribunal de Justiça ou órgão do Ministério Público responsável pela investigação.

Em síntese, a correção monetária serve para ajustar o valor devido ao passar do tempo de acordo com a inflação, enquanto os juros de mora compensam o credor pelo atraso no pagamento.

Na ausência de menção explícita na decisão judicial ou no acordo extrajudicial quanto à metodologia a ser seguida para a atualização de valor, deve-se adotar o parâmetro delineado na legislação vigente e nos precedentes jurisprudenciais que melhor se adequem ao caso concreto, conforme normativas a seguir indicadas.

Recomenda-se que a atualização dos cálculos seja realizada e apresentada de forma segregada, incluindo o valor histórico e/ou original, o valor atualizado até a data de elaboração dos cálculos e o valor atualizado acrescido dos juros moratórios, se aplicável.

Na eventualidade de a sentença judicial não abordar a questão dos juros moratórios, é admissível incluí-los fundamentando-se no estipulado no artigo 398 do Código Civil: “Nas obrigações provenientes de ato ilícito, considera-se o devedor em mora desde que o praticou” e na Súmula 254 Supremo Tribunal Federal (STF): “Incluem-se os juros moratórios na liquidação, embora omissos o pedido inicial ou a condenação.”

Da recente alteração do Código Civil (promovida pela Lei n. 14.905/2024)

As recentes alterações no Código Civil estabelecem procedimentos claros para a correção monetária e aplicação de juros quando não há parâmetros específicos definidos em sentença judicial.

O art. 389 do CC determina que, no caso de descumprimento de uma obrigação, o devedor é responsável por perdas e danos, juros, atualização monetária e honorários advocatícios.

Caso o índice de atualização monetária não tenha sido previamente acordado entre as partes ou previsto em legislação específica, deve ser utilizada a variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), apurado e divulgado pelo IBGE. O IPCA é utilizado como padrão para garantir que o valor da dívida seja corrigido de acordo com a inflação e a variação do poder de compra.

O art. 406 do CC complementa essa regra ao definir que, quando não há convenção sobre a taxa de juros, a taxa legal aplicada será a Taxa Selic deduzida do IPCA. A Selic, por ser a taxa básica de juros da economia brasileira, já inclui componentes de atualização monetária e juros. Portanto, para determinar os juros de mora, subtrai-se o IPCA da Selic. Se essa diferença resultar em um valor negativo, conforme o disposto no § 3º, a taxa de juros é considerada zero para o período correspondente, evitando a aplicação de juros negativos.

A Resolução do Conselho Monetário Nacional (CMN) n. 5.171/2024 detalha o procedimento para o cálculo da taxa legal (TL), a ser utilizado quando não há convenção específica ou quando a lei determina sua aplicação.

A taxa legal é calculada mensalmente utilizando a fórmula que considera o Fator Selic e o Fator IPCA, ambos referentes ao mês anterior ao de referência. O **Fator Selic** é o fator de acumulação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic), expresso com oito casas decimais, e calculado com base na taxa Selic diária do último dia útil do mês anterior e o número de dias úteis desse mês. Já o **Fator IPCA** é calculado com base na variação mensal do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo 15 (IPCA-15), expresso com quatro casas decimais. A fórmula de cálculo do Fator IPCA leva em consideração a taxa de variação percentual mensal do IPCA-15 no mês anterior.

A taxa legal é expressa mensalmente com seis casas decimais e o cálculo deve ser feito utilizando todas as casas decimais dos valores que a compõem, com arredondamento conforme as normas da ABNT (NBR 5891:2014). No caso de ausência de dados para o cálculo dos fatores Selic ou IPCA em determinado mês de referência, o valor utilizado será o do último mês de referência divulgado.

Importante destacar que a metodologia de cálculo da taxa legal adota o regime de juros simples para a acumulação de taxas mensais e apuração de juros proporcionais (fração pro rata). Assim, os juros proporcionais são obtidos multiplicando-se o juros diário, que é a razão entre a taxa legal do mês de referência e o número de dias corridos desse mês, pelo número de dias corridos a serem apropriados.

Finalmente, a Resolução CMN estabelece que o Banco Central do Brasil será responsável pela divulgação da taxa legal, do Fator Selic e do Fator IPCA, garantindo a aplicação uniforme da metodologia e a transparência necessária ao cálculo.

Ressalte-se que é possível realizar o cálculo de valores com base na taxa legal, para períodos a partir de 30/08/2024, por meio da ferramenta interativa da Calculadora do Cidadão, disponível no site do Banco Central, mais especificamente na seção “Correção de Valores”, módulo “Taxa Legal”.

As alterações promovidas pelo Código Civil visam padronizar o cálculo da atualização monetária de forma abrangente, contemplando todas as hipóteses a partir de setembro de 2024, data de entrada em vigor das novas disposições após o período de *vacatio legis*. Essas regras têm como objetivo trazer maior previsibilidade e segurança jurídica aos cálculos de atualização monetária e juros de mora. Dessa forma, mesmo na ausência de uma definição judicial explícita, é assegurado um critério objetivo a ser seguido, o que reduz a possibilidade de distorções e inconsistências nos valores corrigidos.

A seguir, exploraremos outras metodologias aplicáveis à atualização de valores, considerando o contexto específico de cada débito e a natureza do credor envolvido. Essas variações refletem a complexidade dos cálculos financeiros, onde diferentes critérios podem ser adotados para assegurar que a correção dos valores se ajuste de maneira justa e apropriada às circunstâncias particulares de cada caso.

Do cálculo contra o particular

Para a atualização de valor em que o devedor não se enquadra como fazenda pública, no âmbito estadual, salvo decisão judicial em contrário, são aplicáveis os índices de correção monetária estipulados pelas normas dos Tribunais de Justiça, contados a partir do evento danoso, conforme preconizado pela Súmula n. 43 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), para débitos de **natureza não tributária**.

A título exemplificativo, o índice de correção monetária utilizado no Estado do Rio de Janeiro é a UFIR, conforme estabelecido pelo Provimento n. 03/1993 do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro (TJRJ), de 01/06/1993, o qual determina que os débitos judiciais apurados ou a apurar, enquanto pendentes de processos, devem ser corrigidos e atualizados com base na variação percentual da UFIR acumulada mensalmente.

Posteriormente, o Decreto Estadual n. 27.518, de 28/11/2000, instituiu a UFIR/RJ como medida de valor e parâmetro para, dentre outros valores expressos em UFIR na legislação estadual, assim como os relativos a multas e penalidades de qualquer natureza.

No tocante a juros de mora, a Súmula 54 do STJ possibilita a incidência de juros na atualização de valores decorrentes de eventos danosos.

Adicionalmente, no âmbito estadual, são aplicados juros de mora à taxa de 6% ao ano (ou 0,5% ao mês) até 10/01/2003 e 12% ao ano (ou 1% ao mês) a partir de 11/01/2003.

No âmbito federal, nas ações de improbidade administrativa, a correção monetária é aplicada a partir do evento danoso, salvo determinação em contrário por decisão judicial. Quanto aos indexadores, observa-se o disposto no Manual de Orientação de Procedimentos para os Cálculos na Justiça Federal, 2022.

No que diz respeito aos juros, exclui-se o mês de início e inclui-se o mês da conta, adotando-se os seguintes critérios:

- a. Até dezembro de 2002: 0,5% ao mês, de forma simples (artigos 1.062, 1063 e 1.064 do Código Civil); e
- b. A partir de janeiro de 2003: taxa SELIC (art. 406 da Lei nº 10.406/2002 – Código Civil), capitalizada de forma simples;

É preciso destacar que o momento configurador da mora varia em razão da classificação entre mora ex re (automaticamente a partir do vencimento da obrigação) e mora ex persona (necessita interpelação do devedor), conforme alude o artigo 397 do Código Civil. Na primeira hipótese, a mora ocorre de pleno direito, independentemente de notificação. Na segunda, é imprescindível a interpelação do devedor para que este possa ser considerado em mora. Assim, nos casos de obrigação ex re, os juros moratórios devem ser contados a partir do vencimento da obrigação, ao passo que nas obrigações ex persona os juros fluem a partir da citação.

A taxa SELIC, utilizada como referência para diversos cálculos financeiros, já incorpora juros. Ela é a taxa básica de juros da economia brasileira e engloba não apenas a taxa de juros propriamente dita, mas também outros encargos financeiros, como a meta para a inflação estabelecida pelo Banco Central. Assim, ao aplicar a SELIC para atualização de valores, não há acréscimo de juros adicionais, uma vez que a própria taxa já inclui esses encargos.

Por fim, a Resolução n. 1345/2016 do TCM-BA especifica a aplicação de juros de 1% ao mês e atualização monetária pelo IPCA desde a data do evento danoso ou vencimento da multa até o efetivo pagamento. Esta regra destina-se a ressarcimentos e multas decorrentes de decisões do Tribunal, garantindo a correção e penalização adequadas até a regularização do débito.

Do cálculo de execução contra a Fazenda Pública

Para a atualização do valor do ressarcimento do dano, acrescido de juros moratórios, no caso em que o devedor seja a Fazenda Pública, cada Estado deve consultar sua legislação específica.

A título exemplificativo, no Estado do Rio de Janeiro, salvo determinação judicial em contrário, são aplicados os seguintes índices para débitos de natureza não tributária:

- de 01/06/1993 até 28/11/2000, aplica-se a correção monetária pela UFIR e juros de 0,5% a.m.;
- de 29/11/2000 até 28/06/2009, aplica-se a correção monetária pela UFIR/RJ e juros de 0,5% a.m. (até 10/01/2003) e de 1% a.m. (a partir de 11/01/2003, conforme Novo Código Civil (Lei nº 10.406/2002));
- a partir de 29/06/2009 até 08/12/2021, aplica-se a correção monetária pelo IPCA-E e juros pela Caderneta de Poupança, de acordo com o art. 1º-F da Lei Federal nº 9.494/1997, com a redação dada pela Lei Federal nº 11.960/2009 (com decisões proferidas em ADIn's);
- a partir de 09/12/2021, aplica-se a taxa SELIC uma única vez, ou seja, não podendo ser cumulada com qualquer outro índice, seja de atualização monetária ou de juros, conforme o disposto na E.C. nº 113/2021.

No âmbito federal, nas hipóteses em que a Fazenda Pública é a devedora, também são utilizados os índices de correção monetária e juros de mora para débitos de natureza não tributária, salvo decisão judicial em outro sentido, da seguinte forma:

- de janeiro/1992 a dezembro/2000: C.M. pela UFIR (Lei n. 8.383/91) e juros de 0,5% a.m. de forma simples;
- de janeiro/2001 a dezembro/2002: C.M. pelo IPCA-E e juros de 0,5% a.m. de forma simples (arts.1.062, nº 1063 e 1.064 do Código Civil);
- de janeiro/2003 a junho/2009: C.M. pela SELIC (art. 406 do CC);
- de julho/2009 a abril/2012: C.M. pelo IPCA-E e juros de 0,5% a.m. de forma simples (Art. 1º-F da Lei nº 9.494/1997, com a redação dada pela Lei nº 11.960/2009, combinado com a Lei nº 8.177/1991);
- de maio/2012 a novembro/2021: C.M. pelo IPCA-E (RE nº 870.947 e RE nº 870.947 ED - Tema nº 810, REsp nº 1.492.221, nº 1.495.144 e nº 1.495.146 - Tema nº 905) e juros pelo mesmo percentual de juros incidentes sobre a caderneta de poupança, capitalizados de forma simples (Art. 1º-F da Lei nº 9.494/1997, com a redação dada pela Lei nº 11.960/2009, combinado com a Lei nº 8.177/1991, com alterações da MP nº 567, convertida na Lei nº 12.703/2012).
- a partir de dezembro/2021: Taxa SELIC (Art. 3º da EC nº 113/2021) que deve ser aplicada no mês posterior ao de sua competência, inclusive para o mês de pagamento. Ex.: a Selic de dez/2021 será computada em janeiro/2022, e assim sucessivamente.

Reitera-se que a taxa SELIC, empregada como indicador em várias operações financeiras, engloba juros e outros encargos, sendo a taxa básica de juros do Brasil. Ao utilizar a SELIC para a atualização de valores, não se adicionam juros extras, pois a própria taxa abarca esses encargos, incluindo a meta de inflação estabelecida pelo Banco Central.

Da aplicação da multa civil por improbidade administrativa

No caso de condenação ao pagamento de multa civil, devem ser consideradas as diretrizes estabelecidas no comando judicial referentes aos índices de correção monetária, taxa de juros e termo inicial para sua aplicação.

Na ausência de disposição expressa na decisão judicial quanto aos indexadores da correção monetária, às taxas de juros aplicadas e ao termo inicial da contagem, devem-se seguir as orientações jurisprudenciais, bem como aquelas estabelecidas no Manual de Orientação de Procedimentos para os Cálculos na Justiça Federal.

Em relação à correção monetária, conforme preconizado pela Súmula nº 43 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), esta incide a partir da data do efetivo prejuízo, quando se trata de dívida por ato ilícito.

É relevante observar que a definição do termo inicial dos juros moratórios e da correção monetária está sujeita ao julgamento do Tema n. 1.128 do STJ, o qual versa sobre a definição do termo inicial dos juros e da correção monetária da multa civil prevista na Lei de Improbidade Administrativa. A discussão em pauta consiste na definição se esses termos devem ser contados a partir do trânsito em julgado, da data do evento danoso — conforme estipulado pelas Súmulas n. 43 e nº 54 do STJ — ou de outro marco processual.

Da correção monetária para os Precatórios

Por último, a Resolução CNJ nº 482, de 19/12/2022, que versa sobre o pagamento de precatórios, no art. nº 21-A, estabelece que os precatórios não tributários requisitados anteriormente a dezembro de 2021 serão atualizados a partir de sua data-base mediante os seguintes indexadores (incluído pela Resolução nº 448, de 25/3/2022):

- UFIR – de janeiro de 1992 a dezembro de 2000;
- IPCA-E/IBGE – de janeiro de 2001 a dezembro de 2009;
- Taxa Referencial (TR) – de janeiro de 2010 a 25 de março de 2015 – utilização admitida somente para os precatórios expedidos até 25 de março de 2015;
- IPCA-E/IBGE – de 26 de março de 2015 a 30 de novembro de 2021;
- Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) – de dezembro de 2021 em diante.

Na atualização da conta do precatório não tributário os juros de mora devem incidir somente até o mês de novembro de 2021, observado o disposto no § 5º do artigo anterior.

No entanto, é possível que a decisão judicial ou o acordo extrajudicial tenha feito referência a outro índice de correção monetária para a atualização do valor, sendo necessário levar em conta essa especificação.

Para fornecer um quadro comparativo das diferentes diretrizes para a aplicação de correção monetária e juros moratórios em diversos contextos de débito, segue a tabela abaixo:

Quadro 8 – Comparativo das diretrizes para a aplicação de correção monetária e juros moratórios

Contexto do débito	Índice de Correção Monetária	Juros Moratórios	Observações
Código Civil	Quando não convenionados, o índice de atualização monetária deve ser o IPCA (art. 389 CC)	Taxa legal vai corresponder à Selic deduzindo o IPCA (art. 406 CC)	Se negativo, a taxa de juros é zero.
Contrato com Particulares – natureza não tributária (RJ)	UFIR/RJ (a partir de 28/11/2000)	0,5% a.m. até 10/01/2003; 1% a.m. a partir de 11/01/2003	Índices divulgados pelo TJRJ (corr. mon. a partir do evento danoso). Juros conforme Súmula 54 do STJ.
Contrato com Particulares – natureza não tributária (Federal)	IPCA-E (a partir de janeiro/2001; não cumulada com SELIC)	Taxa SELIC	Correção monetária a partir do evento danoso. SELIC aplicada sem juros adicionais.
Execução contra Fazenda Pública (Federal)	UFIR, IPCA-E (até 08/12/2021) e SELIC (a partir de 09/11/2021)	Varia: 0,5% a.m. ou Taxa SELIC	Conforme art. 1º-F da Lei nº 9.494/1997, com diferentes indexadores e taxas ao longo do tempo.
Execução contra Fazenda Pública (RJ)	UFIR/RJ, IPCA-E (até 08/12/2021) e SELIC (a partir de 09/11/2021)	0,5% a.m. até 10/01/2003; 1% a.m. após 11/01/2003.	Especificidade regional com base em provimentos e decretos locais. Taxa SELIC não cumulada com outros índices.
Multas Cíveis por Improbidade	Especificado judicialmente	Definido judicialmente	Súmulas nº 43 e nº 54 do STJ orientam a aplicação a partir do evento danoso ou da liquidação.
Precatórios (não tributários)	UFIR, IPCA-E, TR, SELIC	Até novembro de 2021	Resolução CNJ nº 482/2022 define diferentes indexadores baseados em períodos específicos. Juros até 11/2021.
TCM-BA Resolução n. 1345/2016	IPCA-E	1% a.m.	Aplica-se a débitos de ressarcimento ao Tesouro Municipal e multas imputadas pelo TCM-BA, desde a data do dano ou do vencimento da multa até a quitação.

Fonte: Elaboração própria

REFERÊNCIAS

BAHIA. Resolução n. 1120/05. Dispõe sobre a criação, a implementação e a manutenção de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais, e dá outras providências. Salvador: TCM-BA, [2005].

BRASIL. Banco Central do Brasil. Resolução n. 5.171, de 29 de agosto de 2024. Dispõe sobre a metodologia de cálculo e a forma de aplicação da taxa legal, de que trata o art. 406 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil. Conselho Monetário Nacional.

BRASIL. Decreto n. 7.983, de 8 de abril de 2013. Estabelece regras e critérios para elaboração do orçamento de referência de obras e serviços de engenharia, contratados e executados com recursos dos orçamentos da União, e dá outras providências. Diário Oficial da União: Brasília, DF, p. 04, 09 abr. 2013c.

BRASIL. Caderno de logística: pesquisa de preços. Brasília, DF: DELOG: SEGES: MGI, 2024. (Caderno de logística).

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2016].

BRASIL. Instrução Normativa RFB n. 1700, de 14 de março de 2017. Dispõe sobre o procedimento administrativo para a realização de pesquisa de preços para aquisição de bens e contratação de serviços em geral, no âmbito da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 23, 16 mar. 2017c.

BRASIL. Instrução Normativa SEGES/ME n. 65, de 7 de julho de 2021. Dispõe sobre o procedimento administrativo para a realização de pesquisa de preços para aquisição de bens e contratação de serviços em geral, no âmbito da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, DF, 2021b.

BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União: Brasília, DF, p. 1, 05 maio 2000.

BRASIL. Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Diário Oficial da União: Brasília, DF, p. 8269, 22 jun. 1993.

BRASIL. Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Diário Oficial da União: Brasília, DF, p. 22301, 27 dez. 1995.

BRASIL. Lei n. 10.192, de 14 de fevereiro de 2001. Dispõe sobre medidas complementares ao Plano Real e dá outras providências. Diário Oficial da União: Brasília, DF, p. 2, 16 fev. 2001.

BRASIL. Lei n. 11.768, de 14 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2009 e dá outras providências. Diário Oficial da União: edição extra, Brasília, DF, p. 1, 15 ago. 2008.

BRASIL. Lei n.12.017, de 12 de agosto de 2009. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2010 e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 146, n. 154, p. 1, 13 ago. 2009.

BRASIL. Lei n. 14.133, de 1º de abril de 2021. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 159, n. 61, p. 1, 01 abr. 2021a.

BRASIL. Lei n. 14.442, de 02 de setembro de 2022. Dispõe sobre o pagamento de auxílio-alimentação ao empregado e altera a Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, e a Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, n. 169, p. 4, 05 set. 2022b.

BRASIL. Manual de responsabilização de entes privados. Brasília, DF: CGU, 2022e.

BRASIL. Ministério da Saúde. Agência Nacional da Vigilância Sanitária - Anvisa. Painel de preços de medicamentos.

BRASIL. Orientações para elaboração de planilhas orçamentárias de obras públicas. Brasília, DF: TCU, 2014b.

BRASIL. Resolução n. 3, de 2 de março de 2011. Dispõe sobre o Coeficiente de Adequação de Preços – CAP, a sua aplicação, a nova forma de cálculo devido à mudança de metodologia adotada pela Organização das Nações Unidas – ONU, e sobre o Preço Máximo de Venda ao Governo - PMVG. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 3, 09 mar. 2011b.

JUSTEN FILHO, Marçal. Comentários à Lei de Licitações e Contratações Administrativas. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2023.

LIMA, Marcos Cavalcanti. Comparação de custos referenciais do DNIT e licitações bem-sucedidas. Revista do TCU, [s. l], n. 118, p. 59-64, 2010.

OLIVEIRA, Neemias Santana da Conceição; ARAÚJO, Patrícia Sodré. Regulação de preços de medicamentos: O que gestores em saúde precisam saber antes de comprar. Salvador: UNEB, 2021.

PARANÁ. Decreto nº 10.086, de 17 de janeiro de 2022. Regulamenta, no âmbito da Administração Pública estadual, direta, autárquica e fundacional do Estado do Paraná, a Lei nº 14.133, de 01 de abril de 2021, que “Estabelece normas gerais de licitação e contratação para as Administrações Públicas diretas, autárquicas e fundacionais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”, a aquisição e incorporação de bens ao patrimônio público estadual, os procedimentos para intervenção estatal na propriedade privada e dá outras providências. Diário Oficial do Estado do Paraná: Curitiba, n. 11097, 17 jan. 2022.

ROSSI, Fabrício. O que é uma Curva ABC, Passo a Passo! Predreirão, [s.d].

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (Tribunal Pleno). Processo TC-009245.989.22-3. Representação contra o edital. Pregão presencial. Taxa negativa. Indeferimento. Relator: Robson Marinho, 06 abr. 2022a.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (Tribunal Pleno). Processo TC-010031.989.22-1. Exame prévio de edital. Licitação. Tomada de preços. administração, gerenciamento, emissão e fornecimento de crédito/auxílio alimentação. Possibilidade de vedação à apresentação de taxa negativa. Procedência parcial. Relator: Sidney Estanislau Beraldo, 11 maio 2022b.

SILVA FILHO, Laércio de Oliveira e; LIMA, Marcos Cavalcanti; MACIEL, Rafael Gonçalves. Efeito barganha e cotação: fenômenos que permitem a ocorrência de superfaturamento com preços inferiores às referências oficiais. Revista do TCU, [s. l], n. 119, p. 29-36, set./dez., 2010.

ANEXO I – PESQUISA DE PREÇO

Portal Nacional de Contratações Públicas: <https://www.gov.br/pncp/pt-br>

Comprasgov.br: <https://catalogo.compras.gov.br/cnbs-web/busca>

Comprasnet.ba: <https://www.comprasnet.ba.gov.br/content/banco-de-precos-1>

Comprasgov.pe: <http://www.compras.pe.gov.br/>

Comprasgov.rj: <https://www.compras.rj.gov.br/Portal-Siga/>

Banco de preços: <https://www.bancodeprecos.com.br/Account/LogIn?ReturnUrl=%2f>

Preço da hora: <https://precodahora.ba.gov.br/>

Serviços de TI: <https://www.gov.br/governodigital/pt-br/contratacoes-de-tic/catalogos-de-solucoes-de-tic-com-condicoes-padronizadas-para-licenciamento-de-software>

Painel CGU – COVID-19: materiais hospitalares e EPIs relacionados à COVID
<https://landpage.cgu.gov.br/painelcovid/aquisicoes2.html>

Preços de veículos: www.webmotors.com.br

Preços de imóveis: : <https://www.wimoveis.com.br/> e <http://www.imovelweb.com.br/>

Painel de consulta de preços de medicamentos CMED: <https://app.powerbi.com/>

ANEXO II – ACÓRDÃOS TCU POR TEMA

Adoção de média saneada para cálculo do preço de referência: Acórdão 2943/2013, Plenário

Aquisição de combustível: Acórdão 3117/2010, Segunda Câmara: Acórdão 1447/2010, Plenário

Avaliação de preços na prorrogação de contratos continuados: Acórdão 1.047/2014, Plenário

Cesta de preços para obtenção de preço referência: Acórdão 1.875/2021, Plenário

Contratação de Artista: Acórdão 5288/2019 - Segunda Câmara: Acórdão 11.506/2023, Primeira Câmara

Crítica à falta de uniformidade na análise de propostas econômicas: Acórdão 2032/2021, Plenário

Crítica à metodologia de formação de preços na Administração Pública: Acórdão 2637/2015, Plenário

Devolução integral do valor recebido em caso da parte executada se revelar inútil: Acórdão 2.812/2017, Primeira Câmara, Acórdão 494/201, Segunda Câmara, Acórdão 5.661/2014, Primeira Câmara e Acórdão 5.175/2013 - Primeira câmara

Efeito barganha para cotação de preços: Acórdão 2.971/2021, Plenário, Acórdão 666/2023, Plenário

Fator K: Acórdão 1.753/2008, Acórdão 2.836/2010 - Plenário e Acórdão 289/2018, Plenário

Fórmula de cálculo do BDI: Acórdão 2622/2013, Plenário

Importância de excluir valores discrepantes na formação do preço de referência: Acórdão 355/2019, Plenário

Impossibilidade de cotação realizada exclusivamente com fornecedores na pesquisa de preços: Acórdão 299/2011, Plenário; Acórdão 247/2017, Plenário

Impossibilidade de estabelecimento de preço mínimo para propostas: Acórdão 554/2008, Primeira Câmara

Impossibilidade de inclusão na planilha de custos do valor do bem e taxa de depreciação em duplicidade: Acórdão 966/2010, Plenário

Impossibilidade de inclusão na planilha de custos IRPJ e CSSL: Acórdão 950/2007 e Acórdão 38/2018

Impossibilidade de inclusão na planilha de custos reserva técnica de terceirizados: Acórdão 205/2018, Plenário

Impossibilidade de inclusão na planilha de custos treinamento e reciclagem dos empregados terceirizados: Acórdão nº 1.237/2007, Primeira Câmara; Acórdão 592/2010, Plenário

Inadequação das tabelas ABCFARMA e BRASÍNDICE como parâmetro para pesquisa de preço em medicamentos: Acórdãos 2.901/2016, Plenário, 5.810/2017, Segunda Câmara

Inadequação das tabelas CMED como parâmetro para pesquisa de preço em medicamentos: Acórdãos 2.150/2015, Plenário e 3.016/2012, Plenário

Inadmissibilidade de subcontratação integral do objeto: Acórdão 8403/2023 - Primeira Câmara, Acórdão 1.748/2004, Plenário e Acórdão 100/2004, Plenário,

Inexistência de sobrepreço aceitável: Acórdão 1155/2012 – Plenário, Acórdão 3.095/2014-Plenário, Acórdão 2636/2019, Plenário, Acórdão 1.957/2022, Plenário

Jogo de cronograma: Acórdão 2257/2015, Plenário

Jogo de planilha: Acórdão 1.588/2005, Plenário e Acórdão nº 2307/2017, Plenário

Locação de veículos para uso oficial: Acórdão 4.786/2009, Segunda Câmara

Lucro ilegítimo: Acórdãos 1306/2017 e 130/2019, Plenário

Manutenção dos padrões de desconto global nos aditivos: Acórdão 1767/2008, Plenário

Método da Limitação dos Preços Unitários Ajustados (MLPUA) na análise de editais e o Método da Limitação do Preço Global (MLPG) após a assinatura do contrato: Acórdão 1727/2018, Primeira Câmara, 2510/2016, Plenário, 2957/2015, Plenário, 2677/2015 - 2ª Câmara e 1219/2014, Plenário

Obra de pavimentação: Acórdão 3.021/2015, Plenário

Orçamento sigiloso: Acórdão 2.150/2015, Plenário

Pagamento antecipado: Acórdão 2518/2022, Plenário

Pesquisas de preço: Acórdão 1545/2003 – Primeira Câmara, 1545/2003, Primeira Câmara, 586/2009, Segunda Câmara, 1.875/21, 769/2013, Plenário, Acórdão 1.782/2010, Plenário; 222/2004, Segunda Câmara e 2.975/2004, Primeira Câmara.

Preferência por preços de contratações públicas na pesquisa de preços: Acórdão 1875/2021, Plenário

Produto Bruto Mitigado: Acórdãos 1306/2017 e 130/2019, Plenário

Reajuste, repactuação e reequilíbrio econômico-financeiro do contrato: Acórdão TCU nº 2135/2023, Plenário

Relevância da exclusão de outliers na definição do preço de referência: Acórdão 2032/2021, Plenário

Responsabilidade da empresa contratada por sobrepreço no contrato: Acórdão 1392/2016, Plenário

Responsabilidade solidária por superfaturamento de serviços: Acórdão 2262/2015, Plenário

Transporte escolar: Acórdão 1464/2014, Plenário, Acórdão 2089/2014, Segunda Câmara e Acórdão 3002/2021, Segunda Câmara

Uso de média saneada para estimativa de preço: Acórdão 2637/2015, Plenário

Utilização de notas fiscais para a apuração de sobrepreço: Acórdão 2109/2016, Plenário, Acórdão 1992/2015, Plenário

Validação da Curva ABC para definição de sobrepreço: Acórdão 1.194/2018, Plenário

Validação de metodologias para definição de sobrepreço: Acórdão 2943/2013, Plenário

Veículos oficiais: Acórdão 2.247/2009, Segunda Câmara

