

Revista da

# CGU

ANO IV - Nº 6  
Setembro/2009  
ISSN 1981-674X

Controladoria-Geral da União

CONTROLADORIA-GERAL  
DA UNIÃO / PR



Controladoria-Geral da União

CONTROLADORIA - GERAL  
DA UNIÃO / PR

# Revista da CGU

Brasília, DF  
Setembro/2009

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO – CGU  
SAS, Quadra 01, Bloco A, Edifício Darcy Ribeiro  
70070-905 - Brasília /DF  
cgu@cgu.gov.br

**Jorge Hage Sobrinho**  
Ministro-Chefe da Controladoria-Geral da União

**Luiz Navarro de Britto Filho**  
Secretário-Executivo da Controladoria-Geral da União

**Valdir Agapito Teixeira**  
Secretário Federal de Controle Interno

**Eliana Pinto**  
Ouvidora-Geral da União

**Marcelo Neves da Rocha**  
Corregedor-Geral da União

**Marcelo Stopanovski Ribeiro**  
Secretário de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas

A Revista da CGU é editada pela Controladoria-Geral da União.

Tiragem: 1.500 exemplares

Periodicidade: semestral

Distribuição gratuita

Diagramação e arte: E Pissaia Editoração Eletrônica Ltda.

É permitida a reprodução parcial ou total desta obra desde que citada a fonte.

O conteúdo e as opiniões dos artigos assinados são de responsabilidade exclusiva dos autores e não expressam, necessariamente, as opiniões da Controladoria-Geral da União.

Revista da CGU / Presidência da República, Controladoria-Geral da União. - Ano IV, n.º 6, Setembro/2009. Brasília: CGU, 2009.

134 p. Coletânea de artigos.

1. Prevenção da corrupção. I. Controladoria-Geral da União.

ISSN 1981- 674X  
CDD 352.17

# S umário

---

Nota do editor .....5

## **Artigos**

Auditoria de detecção de fraude.....8

*Adilmar Gregorini*

Incidência dos efeitos da suspensão temporária  
e da declaração de inidoneidade em licitações públicas.....21

*Alex Pereira Menezes*

Brasil e Estados Unidos: o Sistema de Controle Interno  
do Poder Executivo Federal em perspectiva comparada .....32

*Mário Vinícius Claussen Spinelli*

Programa Olho Vivo no Dinheiro Público: limites e  
possibilidades de fomento ao controle social .....41

*Antonio Ed Souza Santana*

O direito de acesso à informação como  
fundamento da transparência .....59

*Gisele de Melo Maeda Mendanha*

Corrupção: teoria, evidências empíricas  
e sugestões de medidas para reduzir seus níveis no Brasil  
- uma análise institucional .....71

*Newton Paulo Bueno*

Institucionalização dos mecanismos anticorrupção: da retórica ao resultado .....	85
<i>Romualdo Anselmo dos Santos</i>	

### **Legislação**

Atos normativos .....	112
Legislação em destaque.....	114

### **Jurisprudência**

Julgados recentes do TCU – Acórdãos .....	130
Julgados recentes de Tribunais .....	133

# Auditoria de detecção de fraude

**Adilmar Gregorini**, bacharel em Ciências Contábeis, AFC,  
Chefe da Controladoria Regional da União no Estado do Paraná

## 1. Introdução

O fenômeno da corrupção é mundial. Na América Latina e em especial no Brasil este tema é bastante preocupante. Os corruptos se utilizam, cada vez mais, de métodos sofisticados e de difícil detecção. Por isso, o controle dos gastos públicos, especialmente a auditoria governamental deve buscar a especialização do auditor e ajustar-se às novas necessidades, desenvolvendo ferramentas mais eficientes de detecção e combate às fraudes, já que todos os casos de corrupção que envolvem recursos públicos têm na sua origem uma fraude cometida, seja para desviá-los, seja para ocultar os desvios.

**O fenômeno da  
corrupção é mundial.**

Em 1999, o professor e articulista Stephen Kanitz escreveu algo muito interessante:

*“O Brasil não é um país intrinsecamente corrupto. Não existe nos genes brasileiros nada que nos predisponha à corrupção, algo herdado, por exemplo, de desterrados portugueses. A Austrália, que foi colônia penal do império britânico, não possui índices de corrupção superiores aos de outras nações, pelo contrário. Nós brasileiros não somos nem mais nem menos corruptos que os japoneses, que a cada par de anos têm um ministro que renuncia diante de denúncias de corrupção.*

*Somos, sim, um país onde a corrupção, pública e privada, é detectada somente quando chega a milhões de dólares e porque um irmão, um genro, um jornalista ou alguém botou a boca no trombone, não por um processo sistemático de auditoria. As nações com menor índice de corrupção são as que têm o maior número de auditores e fiscais formados e treinados. A Dinamarca e a Holanda possuem 100 auditores por 100.000 habitantes.*

*Nos países efetivamente auditados, a corrupção é detectada no nascedouro ou quando ainda é pequena. O Brasil, país com um dos mais elevados índices de corrupção, segundo o World Economic Forum, tem somente oito auditores por 100.000 habitantes, 12.800 auditores no total. Se quisermos os mesmos níveis de lisura da Dinamarca e da Holanda precisaremos formar e treinar 160.000 auditores...”*

Mesmo que possa não ser correto aplicar as proporções numéricas da maneira indicada neste artigo, é fato que, substancialmente, as afirmações do prof. Kanitz fazem sentido. De outro modo, além de buscar um número maior de auditores, é necessário que eles estejam preparados e capacitados para atuar neste cenário mutante, onde a cada dia surge um novo “esquema” de fraude. Destarte a dimensão que a corrupção tomou em nosso país, a nossa literatura ainda é muito limitada em relação à auditoria de detecção de fraudes. O desafio para aqueles que militam na área do controle dos gastos públicos é estudar, desenvolver e aplicar procedimentos de auditoria capazes de detectar com maior precisão os casos de fraudes cometidos contra a administração pública e, é nesse contexto, que o presente artigo foca a auditoria de fraudes e sua aplicação na auditoria governamental.

## **2. Fraude**

A palavra fraude tem origem no latim *fraus, fraudis* (engano, má-fé,

logro). A fraude é normalmente compreendida como o engano malicioso, o procedimento astucioso, intentado de má-fé e destinado a encobrir a verdade ou a contornar um dever.

O dolo, a fraude, a simulação fraudulenta representam a negação da boa-fé, que deve regular a celebração e a prática de todos os atos e negócios jurídicos. A fraude tem como alicerce atos que causam prejuízos a outrem, de forma que sua prática tem por finalidade o não cumprimento de deveres legais.

O termo fraude, “*latu sensu*”, significa: qualquer ato ardiloso, enganoso, de má-fé, com o intuito de lesar ou ludibriar outrem, ou de não cumprir determinado dever. (Dicionário Houaiss)

Em contabilidade, fraude pode ser definida como ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis, praticado por um ou mais indivíduos da administração da entidade ou por

***O termo fraude, “latu sensu”, significa: qualquer ato ardiloso, enganoso, de má-fé, com o intuito de lesar ou ludibriar outrem, ou de não cumprir determinado dever.***

***(Dicionário Houaiss)***

terceiros, com o intuito de obtenção de vantagens injustas e/ou ilegais, podendo ser caracterizado por: (a) manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados; (b) apropriação indébita de ativos; (c) supressão ou omissão de transações nos registros contábeis; (d) registro de transações sem comprovação; e (e) aplicação de práticas contábeis indevidas. A diferença principal entre fraude e erro é a intenção dolosa existente somente no primeiro. (NBC T 11 – IT 03 – Fraude e Erro)

### **3. Auditoria governamental x auditoria de fraudes**

O Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, aprovado pela Instrução Normativa n.º 01/2001 da Secretaria Federal de Controle Interno – SFCI, assim conceitua auditoria governamental: “A auditoria é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos,

além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos”.

Adiante, o mesmo Manual classifica auditoria governamental nas seguintes modalidades:

#### a) Auditoria Anual de Contas

Essas auditorias visam subsidiar a emissão de opinião com vistas à certificação da regularidade das contas dos gestores públicos federais. As auditorias anuais de contas estão previstas no Art. 50 da Lei n.º 8.443/1992 e resultam na elaboração de relatório de auditoria que é a base para a emissão do certificado de auditoria e parecer do Sistema de Controle Interno – documentação integrante do processo de tomada ou prestação de contas previsto no mencionado normativo. A execução das auditorias anuais de contas é orientada, a cada exercício, a partir de normativos específicos expedidos pelo TCU e pela SFC/CGU, com vistas ao trâmite, composição e organização dos processos de contas para o exercício.

Por ocasião das auditorias anuais de contas são consolidadas as verificações relativas à execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação do dinheiro público e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos:

- exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas;

- exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos;
- verificação da eficiência dos sistemas de controle administrativo e contábil;
- verificação do cumprimento da legislação pertinente; e
- avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à sua economicidade, eficiência e eficácia.

#### b) Acompanhamento da Gestão

As auditorias de acompanhamento da gestão são realizadas ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de verificar o desempenho dos gestores públicos federais na gestão e execução das ações de governo. Por serem concomitantes, possibilitam a evidenciação de economias e melhorias, e a prevenção dos gargalos das unidades no desempenho de sua missão institucional. Estas auditorias são amplas e extensivas a todas as áreas possíveis de uma gestão.

#### c) Operacional

A auditoria de natureza operacional busca verificar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou partes dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos e atividades, com a finalidade de avaliar o alcance da eficiência, eficácia e economicidade do processo.

A auditoria operacional procura auxiliar e assessorar a administração, mediante aprimoramento dos processos de trabalho e dos controles,

reforçando a assunção de responsabilidade pelos gestores públicos. Seu objetivo é a melhoria das operações, processos ou atividades que estão sendo examinados.

#### d) Contábil

A auditoria contábil compreende o exame dos registros e documentos e a coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto.

Este tipo de auditoria tem por objetivo obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade, e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, em seus aspectos mais relevantes, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

Objetiva, também, verificar a efetividade e a aplicação de recursos externos, oriundos de agentes financeiros e organismos internacionais, por unidades ou entidades públicas executoras de projetos celebrados com aqueles organismos, com vistas a emitir opinião sobre a adequação e fidedignidade das demonstrações financeiras.

#### e) Pessoal

A auditoria de pessoal compreende o exame dos registros e documentos e a coleta de informações e confirmações, mediante procedi-

mentos específicos pertinentes à gestão de pessoas.

#### f) Especial

A auditoria especial objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizada para atender à determinação expressa de autoridade competente (Presidência da República, Congresso Nacional, Ministério Público) ou a denúncias. Classificam-se, nesse tipo, os demais trabalhos de auditoria não inseridos em outras classes de atividades.

Denota-se que a auditoria de prevenção e detecção de fraudes exige um tratamento mais específico e direcionado, deixando de ser concebida tão somente dentro de cada um dos tipos de auditoria da área pública citados.

Alguns mecanismos e ferramentas necessitam ser desenvolvidos e aperfeiçoados pela área de auditoria para que esta possa ser mais efetiva no combate às fraudes e à corrupção. Frequentemente, a auditoria de detecção de fraudes requer, para o aprofundamento e mesmo para a consolidação dos seus achados, a contribuição da ação policial e do Ministério Público Federal, com seus instrumentos próprios de investigação.

## 4. Conhecendo o auditado

Uma metodologia geral a ser seguida tem como ponto de partida o ambiente de controle, ou seja, o conhecimento da área ou do ente auditado e do seu entorno, consequentemente, das políticas públicas

geridas, do seu orçamento, do comportamento das despesas, especialmente a evolução dos gastos de determinados programas; resultados alcançados, forma de nomeação dos gestores, se por critérios técnicos ou políticos, possíveis ligações dos gestores com fornecedores. Desse processo deriva a necessidade de se estabelecer áreas de risco, e para isso o auditor deve aplicar técnicas que lhe permitam obter um conceito do sistema de controle interno e, por conseguinte, estabelecer as áreas suscetíveis ou vulneráveis da entidade que se convertem em sinais de alerta "*red flags*" (bandeiras vermelhas). Esses alertas orientarão a aplicação das técnicas de auditoria e métodos de avaliação que permitam obter evidências comprobatórias e confiáveis nas quais o auditor irá basear suas opiniões e respectivas conclusões (FLORES, 2004, p. 92).

Assim, da mesma forma que os demais tipos de auditoria, a auditoria de fraudes segue as seguintes fases:

- a) conhecimento da entidade e seu entorno;
- b) estabelecimento das áreas de risco;
- c) aplicação das técnicas de auditoria;
- d) obtenção de evidência comprobatória e confiável; e
- e) comunicação dos resultados (achados) às instâncias pertinentes.

O que a difere das demais é o foco ou objetivo da auditoria, e a adequação de algumas fases às suas peculiaridades. Como, por exemplo, quanto às técnicas de auditoria gerarem evidências de uma prática fraudulenta, a sinalização e mapeamento de áreas de risco e de indícios

ou casos de fraude (*red flags*), a necessidade de aplicação de medidas preventivas, em especial em áreas de maior risco, e medidas para recuperação de perdas e para punição dos responsáveis.

A seguir são apresentados alguns exemplos de "*red flags*".

- Fluxo decisório - Concentração de poderes em mãos de poucos funcionários.
- Aquisição de bens e materiais desnecessários, excessivos ou extraordinários.
- Aquisição crescente de bens ou serviços de uma única empresa.
- Conflito de interesses.
- Favorecimentos.
- Falta de controles internos.
- Falta de segregação adequada de funções.
- Falta de aprovações e autorizações para compras.
- Restrição da concorrência.
- Pagamento por material e serviços acima do preço de mercado.
- Transferências a entidades sem fins lucrativos às vésperas de eleições, em especial, quando não planejado em cronograma de desembolso.
- Falta de aplicação de penalidades em situações de descumprimentos contratuais, e/ou revelação de penalidades aplicadas sem sustentação ou com sustentação insuficiente.
- Exigências da licitação (edital) aparentemente sem suporte técnico ou legal.

Na auditoria de fraudes deve-se adicionar na fase de conhecimento da entidade e seu ambiente, além

das avaliações de controle interno e do conhecimento da organização e suas atividades, já tão discutidos e abordados pela literatura ao tratar de auditoria, fatores condicionantes de fraude já identificados, como por exemplo (FLORES, 2004, p. 94):

- Forma de nomeação dos seus dirigentes, se por fatores técnicos ou políticos;
- Negociação dos contratos com o fim de fazer caixa para campanhas políticas;
- Negociação dos contratos com o fim de favorecer amigos, familiares ou conhecidos;
- Suborno para a obtenção privilegiada de serviços, licenças, entre outros;
- Fornecimento de informação privilegiada.

No estabelecimento das áreas de risco, cabe um mapeamento e gerenciamento do risco da organização considerando: riscos de ambiente, que afetam a viabilidade da prestação de serviços públicos internos ou externos; riscos de processo, que afetam a execução do modelo de controle estabelecido; e riscos de informação e da tomada de decisão, que tratam da relevância e da confiabilidade das informações que suportam o processo decisório.

A confecção e atualização permanente de uma matriz de risco para a organização, levando em conta os fatores mais relevantes no contexto de riscos, certamente hão de contribuir para uma análise sistematizada e parametrizada das áreas, entidades, programas ou atividades.

Essa matriz de risco pode e deve orientar todos os trabalhos de auditoria, e a auditoria de fraudes deve utilizá-la para direcionar seus trabalhos, realizando os detalhamentos e aprofundamentos necessários.

Pode-se observar na auditoria de fraudes um avanço em uma área pouco explorada pela ciência contábil e controle interno: a área comportamental. Nesse sentido, a auditoria de fraudes tem desenvolvido técnicas utilizando-se das práticas forenses e de investigação, em especial, por meio de entrevistas e interrogatórios.

Dycus (2001) dedica grande parte do seu trabalho em auditoria de fraudes à questão das entrevistas e interrogatórios, abrangendo os métodos de entrevistas, táticas, percepções e análise de comportamento do suspeito.

## **5. Técnicas e procedimentos de auditoria de fraude**

O auditor, na execução de seus exames, deve lançar sempre um olhar crítico sobre as situações analisadas – ceticismo profissional. O auditor deve analisar o que constitui fraude e como esta seria cometida, tendo em vista a motivação para a fraude. Fazer perguntas do tipo: se eu quisesse cometer uma fraude, como faria, quais seriam as estratégias de ocultação, em outras palavras, o auditor deve raciocinar como o fraudador, criar as hipóteses de fraude para definir procedimentos e testar cada uma das possibilidades de ocultação.

Dycus (2001) destaca que “para pegar um ladrão... pense como um!”

À exceção dos procedimentos próprios de investigação utilizados pela Polícia Federal e o Ministério Público Federal, tais como interceptação telefônica, quebras de sigilo fiscal e bancário, todas as demais técnicas podem ser utilizadas na auditoria de detecção de fraudes.

Queiroz (2004) elenca os seguintes procedimentos de auditoria de fraudes: entrevista, indagação ou inquérito; análise documental; inspeção física; confirmação externa, circularização ou diligência e rastreamento. A seguir trataremos de cada um deles.

### **5.1 Entrevista, indagação ou inquérito**

Esse procedimento de auditoria consiste na utilização de entrevistas, por meio de indagação oral ou escrita, e aplicação de questionários junto ao pessoal da unidade/entidade auditada, para obtenção de dados e informações.

ATTIE (1998, p.40) salienta que a entrevista como procedimento de auditoria pode ser utilizada por meio de declarações formais, conversações informais ou sem compromisso. O auditor deve ter sempre em mente que as respostas obtidas devem ser avaliadas e examinadas para comprovação das informações. Na realidade, os procedimentos acabam interagindo entre si na medida em que um dado obtido através da entrevista deverá ser confirmado por meio

de análise documental, de visita “*in loco*”, ou por outros meios.

## 5.2 Análise documental

É o principal e mais importante dos procedimentos, e tem a ver com o exame dos atos formalizados, processos e documentos nos quais o auditor deve verificar não só a sua conformidade como a sua autenticidade, além de suas características específicas, para neles identificar vícios, adulterações, falsificações, simulações e até mesmo erros ortográficos repetidos em documentos elaborados por pessoas/empresas diferentes.

Há um ditado que diz que o papel aceita tudo. Fraudes sofisticadas estão às vezes cobertas por elevado número de documentos falsos, procurando pela forma de encobrir o vazio da essência. Portanto, o auditor deve ficar atento, pois um processo regularmente formalizado não significa que as coisas ocorreram exatamente daquela forma. É preciso verificar o que há por trás do papel.

## 5.3 Confirmação externa, circularização ou diligência

Trata-se da verificação, junto a fontes externas ao auditado, da fidedignidade das informações obtidas internamente. Uma das técnicas consiste na circularização das informações com a finalidade de obter confirmações em fonte diversa da origem dos dados.

A circularização, na auditoria governamental e em especial na de de-

tecção de fraudes, difere daquela feita pela auditoria privada, onde a regra é que o auditado tenha conhecimento prévio das circularizações e que estas sejam enviadas a terceiros, inclusive, com sua anuência, enquanto na esfera pública, dada a possibilidade de envolvimento direto do gestor no processo de execução orçamentária e financeira e, por via de consequência, na própria fraude, a regra é que o auditor proceda à circularização sem qualquer ingerência do gestor ou da unidade sob auditoria.

Pode-se, por exemplo, realizar diligências junto a:

- bancos oficiais onde os gestores auditados movimentam os recursos públicos, para conferir saldos, extratos, obter cópias de cheques, etc.;
- órgãos fazendários para obtenção do cadastro das empresas, de seus sócios, informações sobre as declarações de informações fiscais, consultas para autorização de impressão de documentos fiscais, com vistas a identificar empresas fantasmas e notas fiscais frias ou clonadas;
- Junta Comercial, com vistas a obter informações sobre a composição societária das empresas;
- visitas “*in loco*” para confirmar a existência das empresas nos seus respectivos endereços.

Pode-se, ainda, solicitar às empresas que informem se participaram de determinadas licitações e se reconhecem como de sua autoria as assinaturas apostas nas atas das ses-

sões públicas de abertura e julgamento das propostas, e, até mesmo, solicitar que apresentem a cópia (autenticada) de notas fiscais específicas, extraídas da via fixa do talão, para confrontação com os documentos fiscais constantes dos processos.

#### **5.4 Inspeção física**

É o procedimento utilizado para confirmar a existência física ou a qualidade de bens tangíveis, bem como o estado do objeto ou da coisa construída, adquirida ou mantida pela administração pública, atestando a sua existência no local indicado. A evidência é coletada sobre itens tangíveis e pode valer-se de fotografias tiradas pelos auditores ou da inquirição de testemunhas.

Uma obra ou serviço pode ter tido comprovação documental fictícia de sua execução, e o produto pode não ter sido adquirido, ou mesmo, adquirido em qualidade ou quantidade inferior ao comprovado documentalmente, mediante a apresentação de documentação fraudulenta.

O exame físico proporciona ao auditor a formação de opinião quanto à existência física dos objetos examinados e a fidedignidade de suas características.

#### **5.5 Rastreamento**

Procedimento relativo à investigação minuciosa, com o exame de documentos, setores, unidades, órgãos e procedimentos interligados, visando dar segurança à opinião do responsável pela execução do trabalho.

O rastreamento pode ensejar um conjunto de procedimentos, tais como circularizações, diligências a outros órgãos e entidades, cooperação entre órgão de investigação e controle, além de consultas à internet e outras fontes de banco de dados.

### **6. Estudos de caso: Sanguessuga, Metástase, Rapina**

---

A Controladoria-Geral da União já vem adotando nos seus trabalhos de auditorias investigativas, especialmente naquelas realizadas em conjunto com a Polícia Federal e com o Ministério Público Federal, procedimentos cujos objetivos são identificar práticas corruptas e colher provas para responsabilização/punição dos agentes envolvidos. Importantes trabalhos já foram desenvolvidos nessa linha de atuação, cabendo à CGU desde a análise da execução das despesas públicas, passando à análise e confrontação dos diálogos gravados pela Polícia Federal (após o afastamento do sigilo telefônico autorizado pela justiça), com achados das auditorias e mesmo com os documentos apreendidos, até a identificação de conexões societárias. Neste estudo focaremos as operações Sanguessuga, Metástase e Rapina, os sinais de alerta e os procedimentos de auditoria utilizados.

#### **6.1 Operação Sanguessuga**

Na Operação Sanguessuga, a CGU desarticulou uma organização criminosa especializada na prática de crimes contra a ordem tributária e fraudes em licitações na área da saúde.

de que agia desde o ano de 2001. De acordo com o que se apurou nas investigações, a quadrilha negociava com assessores de parlamentares a liberação de emendas individuais ao orçamento para que fossem destinadas a municípios específicos. Com recursos garantidos, o grupo – que tinha um importante membro ocupando cargo de assessoramento superior no Ministério da Saúde, em Brasília – manipulava a licitação e fraudava a concorrência valendo-se de empresas de fachada. Desta maneira, os objetos da licitação eram fornecidos a preços superfaturados, às vezes até 120% superiores aos valores de mercado.

No entanto, o que chamou a atenção dos auditores e levou a Controladoria-Geral da União e a Polícia Federal a descortinar o esquema foi a presença das mesmas empresas nas ocorrências de irregularidades na execução dos convênios para aquisição de unidades móveis de saúde, em três municípios de Rondônia, fiscalizados em 2003 no âmbito do Programa de Sorteio de Municípios.

Os auditores perceberam semelhança nas irregularidades cometidas nos municípios e buscaram aprofundar, junto ao Núcleo do Ministério da Saúde naquele Estado, o exame de todos os convênios firmados pelos municípios rondonienses para aquisição de unidades móveis de saúde. Na ocasião, foram analisados 65 convênios, dos quais 62 tiveram as licitações adjudicadas a uma mesma empresa. Na análise mais detalhada dos processos licitatórios, os audito-

res depararam-se com as mais diversas irregularidades, tais como: prática de direcionamento de licitação, superfaturamento, simulação de licitação, licitações fraudulentas, falsificação de documentos, adulteração de documentos fiscais e aquisição de veículos em desacordo com planos de trabalhos aprovados.

Os principais procedimentos utilizados foram: análise documental e rastreamento.

## **6.2 Operação Metástase**

A Operação Metástase foi realizada com o objetivo de prender uma organização criminosa especializada em fraudar licitações da Fundação Nacional de Saúde – FUNASA, em Roraima.

A investigação revelou que as fraudes ocorriam, principalmente, nas licitações de serviços de transporte em táxi aéreo, contratação de obras de engenharia e aquisição de medicamentos. Estima-se em mais de R\$ 34 milhões o prejuízo causado aos cofres públicos. Entretanto, foi o exercício de conhecimento da unidade que despertou para a possibilidade de estar havendo fraude na execução de um contrato de serviço de táxi aéreo. Neste caso, os auditores estudaram a evolução dos gastos e das ações realizadas e verificaram que, apesar do montante das despesas se multiplicarem a cada exercício, as ações permaneceram em um mesmo patamar. A partir desta sinalização foram aprofundados os exames e identificado um esquema de fraudes em licitações nas áreas de trans-

porte em táxi aéreo, obras de engenharia e compra de medicamentos.

Para comprovar a realização dos vôos, os auditores recorreram ao Destacamento de Controle do Espaço Aéreo DTCEA e constataram que não havia nenhum registro da realização de pelo menos um terço dos vôos faturados.

Nesse trabalho foram aplicados procedimentos de análise documental, rastreamento, circularização e inspeção física.

### **6.3 Operação Rapina**

Na Operação Rapina, deflagrada no Estado do Maranhão, com o objetivo de desarticular uma quadrilha especializada em desviar verbas públicas, as investigações, iniciadas em janeiro de 2006 em conjunto com a Polícia Federal, revelaram que o grupo criminoso fraudava licitações, utilizava notas fiscais falsas e empresas de fachada para obter vantagem nos processos licitatórios financiados pela União por meio de convênios e transferências fundo a fundo. O grupo era formado por empresários, prefeitos, secretários municipais, membros das comissões de licitação e contadores. Segundo estimativa da Polícia Federal em 10 anos a organização criminosa movimentou cerca de R\$ 1 bilhão em recursos federais, sendo esse montante em quase sua totalidade desviado com as fraudes.

O esquema era articulado por prefeitos e tesoureiros que sacavam os recursos das contas públicas sem observar os requisitos legais.

Normalmente, próximo à época de prestação de contas do município para o Tribunal de Contas do Estado, o secretário (Saúde ou Educação) simulava pedido de licitação, que era rapidamente autorizado pelo prefeito, com parecer favorável do assessor jurídico do município. Toda a documentação necessária era preparada em escritórios de contabilidade de São Luis e depois entregue aos municípios para assinaturas. Os secretários atestavam o recebimento de produtos, serviços e medições necessárias para o pagamento. Por fim, os processos de pagamento eram preparados para que os saques ocorridos inicialmente fossem justificados.

Nessa operação foram largamente utilizadas as técnicas de circularização (confirmação externa), entrevista (na forma de indagações escritas) e inspeções físicas de obras e serviços. Foram ainda considerados na execução dos trabalhos os resultados das pesquisas nos sistemas corporativos informatizados: SIAFI - Sistema de Administração Financeira do Governo Federal; Rede INFOSEG do Ministério da Justiça; base de dados da Secretaria da Receita Federal (consulta CPF e CNPJ); base de dados das Secretarias de Fazenda de alguns estados com os quais a CGU mantém acordo de cooperação, onde foram realizadas consultas AIDF, DIEF, Cadastro e Histórico de Cadastro das empresas; base de dados das Juntas Comerciais de vários estados, com consultas ao Cadastro, Composição Societária, Alterações Cadastrais, Vinculações de Empresas a Pessoas Determinadas; solicitação de extratos bancários e cópias de cheques

junto às instituições financeiras, confirmação de certidões junto aos sítios da CAIXA, INSS e SRF.

Outra técnica utilizada nas verificações foi a comparação de dados e informações – correlação de informações obtidas, sobretudo: a) entre assinaturas de propostas de preços, atas e recibos de pagamentos; b) entre peças assinadas por agentes públicos no curso das licitações e cheques assinados; c) entre cópias de cheques obtidas no Banco do Brasil e os dados de pagamento contidos nas Ordens de Pagamento e Notas de Empenhos de Despesas.

## 7. Conclusão

Como demonstrado, é imprescindível incorporar à auditoria governamental a auditoria de fraudes. Não exatamente em substituição aos meios usualmente adotados pela auditoria governamental, mas como ferramenta de vanguarda na detecção de desconformidades que acabam por desaguar em fraudes de grandes proporções, sobretudo porque o aprimoramento das técnicas é condição *sine qua non* para a detecção de fraudes quando ainda em estágios embrionários.

Para tanto, o auditor deve prover-se de técnicas e mecanismos mais eficazes de detecção e combate às fraudes, aplicando procedimentos com maior profundidade; valer-se de entrevistas e inquéritos reduzidos a termo; lançar olhar crítico sobre os documentos analisados; utilizar a circularização como forma de confirmação externa, especialmente quanto à autenticidade de documentos; fazer visitas *in loco* para certificar-se da execução de obras ou aquisição de materiais e equipamentos e até mesmo para confirmar a existência ou não das empresas fornecedoras.

Portanto, o problema não é somente a falta de auditores, mas a especialização necessária aos auditores para identificar os esquemas fraudulentos. Em certo grau, é necessária ainda uma mudança de postura dos auditores, não se limitando ao exame meramente formal, mas procurando conhecer a unidade/entidade auditada e seu entorno, com vistas a tentar entender o *modus faciendi* das fraudes; ou seja, pensar nas hipóteses de fraudes, como poderiam ser praticadas e quais seriam os mecanismos de ocultação e, a partir de então, testar todas as possibilidades, com a utilização de técnicas e procedimentos na profundidade necessária.

## Referências Bibliográficas

KANITZ, Stephen - A Origem da Corrupção - Publicado na Revista Veja, edição 1600, ano 32, n.º 22, de 2 de junho de 1999, página 21

LEÃO JÚNIOR, Teófilo Marcelo de Arêa. Sanção e Coação: A Organização da Sanção e o Papel do Estado . Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 58, ago. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3117>>. Acesso em: 5 jan. 2009.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE INTERPRETAÇÃO TÉCNICA NBC T 11 – IT – 03 FRAUDE E ERRO - Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1103.htm>. Acessado em 03 jan,2009.

Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo. Disponível em: [http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01\\_06abr2001.pdf](http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf). Acessado em 03 jan,2009.

FLORES, Alan Errol Rozas. Auditoría y Mecanismos Anticorrupción (segunda parte).

Quipukamayoc. Lima (Peru): UNMSM. Facultad de Ciencias Contables, pp. 91-100,segundo semestre. 2004. Disponível em: <http://sisbib.unmsm.edu.pe/BibVirtual/publicaciones/quipukamayoc/2004/segundo/Contenido.htm>. Acesso em: 05 jan, 2009.

DICUS, Dennis F. Auditing for Fraud. Pg 39 Disponível em: <http://www.acfe.com/documents/fellow/dycus.pdf>. Acessado em 05 jan, 2009.

QUEIROZ, Junio. Auditoria de Fraudes: Detecção e Apuração de Fraudes nos Convênios Federais. 2004. Pg 28. Disponível em: [http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/biblioteca\\_tcu/biblioteca\\_digital](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/biblioteca_tcu/biblioteca_digital). Acessado em 05 jan, 2009.

ATTIE, Willian. Auditoria: Conceitos e Aplicações. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1998.

CONTROLADORIA-Geral Da União: Fiscalizações da CGU viabilizaram ação da PF na operação Sanguessuga. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Imprensa/Noticias/2006/noticia03606.asp>. Acessado em 04 jan, 2009.

DEPARTAMENTO de Polícia Federal. Operação Metástase combate fraudes em licitações na Funasa. Agência de Notícias da Polícia Federal. 25/10/2007. Disponível em: <http://www.dpf.gov.br/web/main.htm#>. Acessado em 04 jan, 2009.

DEPARTAMENTO de Polícia Federal. Operação Rapina combate fraudes em licitações no Maranhão. Agência de Notícias da Polícia Federal. 13/12/2007. Disponível em: <http://www.dpf.gov.br/web/main.htm#>. Acessado em 04 jan, 2009.