

**JÚNIO CÉSAR GONÇALVES QUEIROZ**

## **Auditoria de Fraudes: detecção e apuração de fraudes nos convênios federais.**

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Controle Externo - Área de Auditoria Governamental, Curso de Pós-Graduação em Controle Externo, Instituto Serzedello Corrêa, Tribunal de Contas da União.

**Brasília**

**2004**

**JÚNIO CÉSAR GONÇALVES QUEIROZ**

**AUDITORIA DE FRAUDES:**

**DETECÇÃO E APURAÇÃO DE FRAUDES NOS CONVÊNIOS FEDERAIS**

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Controle Externo - Área de Auditoria Governamental, Curso de Pós-Graduação em Controle Externo, Instituto Serzedello Corrêa, Tribunal de Contas da União. Comissão julgadora composta por:

**Banca Examinadora:**

---

Marcelo de Miranda R. Quintiere.

Orientador

---

Renato Jorge Brown Ribeiro

Membro

---

Carlos Alberto Sampaio de Freitas

Membro

*Dedico o presente trabalho ao meu filho  
Paulo Victor que incondicionalmente me  
apóia, para quem tenho sido seu herói,  
mesmo padecendo de muitos defeitos.*

*A justiça atrasada não é justiça, senão  
injustiça qualificada e manifesta.*

Rui Barbosa

## RESUMO

QUEIROZ, Júnio. *Auditoria de Fraudes: detecção e apuração de fraudes nos convênios federais*. 2004. f 145. Trabalho de conclusão de curso - especialização – Controle Externo, Instituto Serzedello Corrêa, Brasília, 2004.

O presente trabalho oferece condições para o fornecimento de uma visão geral das fraudes comumente encontradas nos convênios de natureza financeira celebrados pela União. Mediante a identificação de seu “*modus operandi*”, associam-se técnicas e procedimentos de auditoria que permitem a detecção das fraudes mais comuns, de forma a propiciar fonte de consulta adicional para trabalhos de auditoria governamental na área de convênios, sobretudo ao se deparar com indícios de fraudes. No Capítulo 1 são abordados alguns conceitos relativos a auditoria, em especial, sobre auditoria governamental, tipos de auditoria de maneira geral e, especificamente, auditorias aplicadas nas áreas de governo (tipologia da auditoria), além da definição das atribuições dos órgãos de controle interno e externo. Destacam-se as definições normativas do termo auditoria emanadas da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e do próprio Tribunal de Contas da União (TCU). Ainda nesse capítulo são encontrados conceitos relacionados à subclassificação da modalidade de auditoria de fraudes e os procedimentos e técnicas aplicáveis a esse tipo de auditoria. Os conceitos mais conhecidos de fraude são apresentados no Capítulo 2. Nele, faz-se a distinção entre os termos fraude e corrupção, na medida em que o assunto fraude é introduzido na Administração Pública. A fraude nesse capítulo é confrontada com auditoria, controles e com a própria Administração Pública. O texto menciona ainda uma classificação das fraudes (taxonomia) e a identificação de vetores principais de sua origem. Além disso, demonstra-se que a fraude é um crime previsto na legislação federal e que dificilmente tem um só culpado. Na parte final do capítulo são abordadas as fraudes e os artifícios normalmente utilizados para burlar os controles da Administração Pública e a questão relativa a obtenção de provas e evidências pelo auditor. O Capítulo 3 é inteiramente dedicado aos convênios. Nele são abordadas as definições legais acerca do que vem a ser convênio e transferência voluntária de recursos, bem como os dispositivos legais e normativos aplicáveis à matéria, sem contudo esgotar-se o assunto, trazendo apenas as disposições necessárias ao presente estudo. Finalmente, no Capítulo 4 são apresentados os tipos mais comuns de fraudes envolvendo convênios federais. O capítulo é dedicado ao estudo e à pesquisa empírico-exploratória voltada à descrição de características das fraudes já apuradas pelo TCU, a associação de técnicas de auditoria capazes de auxiliar na detecção e apuração das fraudes, os denominados *modus operandi* ou *fasciendi*, *modus detection* e *modus probandi*. São apresentados, nesse capítulo, diversos julgados do TCU em que se verificaram fraudes comprovadas nos convênios, tendo sido utilizadas algumas técnicas de auditoria que normalmente são empregadas em auditoria de fraudes. Nele há também a associação de técnicas e procedimento de auditoria que poderiam ter sido empregados para detecção de diversos tipos de fraudes, envolvendo documentação, notas fiscais, procedimentos licitatórios e execução física. Um dos itens mais relevantes, abordados no capítulo, refere-se a obtenção de provas, especialmente extratos bancários e cópias de cheques emitidos

à conta dos convênios, cuja captação é fundamental em vários casos de fraudes, mediante a realização de diligência ou circularização. Para tanto, o capítulo aborda a questão do sigilo e as decisões do TCU envolvendo casos em que foram solicitadas informações às instituições bancárias, mediante diligência. Outro ponto abordado, refere-se à colaboração de outros órgãos na apuração de fraudes, por vezes obtidas mediante circularização ou rastreamento, quando não passível o exame conjunto (atuação conjunta dos órgãos federais).

Palavras-chave: auditoria, convênio, fraude, *modus detection*, *modus fasciendi*, *modus operandi*, *modus probandi*, órgãos de controle, técnicas de auditoria.

## ABSTRACT

QUEIROZ, Júnio. Auditorship of Frauds: detention and verification of frauds in the federal accords. 2004. f 145. Work of course conclusion - specialization - External Control, Institute Serzedello Corrêa, Brasília, 2004.

The present work offers conditions for the supply of a general vision of the frauds comumente found in the accords of financial nature celebrated by the Union. By means of the identification of its "way operandi", techniques and procedures of auditorship that allow the detention of the frauds most common, of form associate to propitiate additional source of consultation for works of governmental auditorship in the area of accords, over all to if coming across with indications of frauds. In Chapter 1 some relative concepts are boarded the auditorship, in special, on governmental auditorship, types of auditorship in general way e, specifically, auditorships applied in the government areas (tipologia of the auditorship), beyond the definition them attributions them agencies of internal and external control. The normative definitions of the term are distinguished auditorship emanated of the Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) and of the proper Tribunal de Contas da União (TCU). Still in this chapter concepts related to the subclassificação of the modality of auditorship of frauds and the procedures and applicable techniques to this type of auditorship are found. The known concepts more of fraud are presented in Chapter 2 In it, it becomes distinction between the terms has embezzled and corruption, in the measure where the subject has embezzled is introduced in the Public Administration. The fraud in this chapter is collated with auditorship, controls and with the proper Public Administration. The text still intends a classification of the frauds (taxonomy) and the identification of main vectors of its origin. Moreover, one demonstrates that the fraud is a crime foreseen in the federal legislation and that hardly it has one alone culprit. In the final part of the chapter the frauds and the artifices normally used are boarded to burlar the controls of the Public Administration and the relative question the attainment of tests and evidences for the auditor. Chapter 3 is entirely dedicated to the accords. In it the legal definitions are boarded concerning that it comes to be accord and voluntary transference of resources, as well as applicable the legal and normative devices to the substance, without however being depleted the subject, bringing only the necessary disposals to the present study. Finally, in Chapter 4 federal accords are presented the types most common of frauds having involved. The chapter is dedicated to the study and the research empiricist-exploratória directed to the description of characteristics of the refined frauds already for the TCU, the association of techniques of auditorship capable to assist in the detention and verification of the frauds, called the *way operandi* or *fasciendi*, *way detection* and *way probandi*. They are presented, in this chapter, diverse judged of the TCU where if they had verified frauds proven in the accords, having been used some auditorship techniques that normally they are used in auditorship of frauds. In it it also has the association of techniques and procedure of auditorship that could have been employed for detention of diverse types of frauds, involving documentation, forma bills of sale, licitatórios procedures and physical execution. One of itens more

excellent, boarded in the chapter, mentions attainment to it of tests, especially bank statements and copies of checks emitted to the account of the accords, whose captation is basic in some cases of frauds, by means of the accomplishment of diligence or circularização. For in such a way, the chapter approaches the question of the secrecy and the decisions of the TCU involving cases where they had been requested information to the banking institutions, by means of diligence. Another boarded point, mentions the contribution to it of other agencies in the verification of frauds, for times gotten by means of circularização or tracking, when not passível the joint examination (joint performance of the federal agencies).

Word-key: auditorship, accord, fraud, *way detection*, *way fasciendi*, *way operandi*, *way probandi*, agencies of control, techniques of auditorship.



## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

### FIGURAS

Figura 1 - Resultado da consulta a CNPJ no <i>site</i> da SRF na internet .....	85
Figura 2 - Nota fiscal fria apresentada pela ONG ÁGORA. Fonte: Veja, Edição n.º 1.855, de 26 de maio de 2004, p. 36-41.....	86
Figura 3 – Consulta ao CNPJ da Nota Fiscal divulgada por Veja. ....	87
Figura 4 – Página do SINTEGRA na Internet.....	90
Figura 5 - Consulta à base SINTEGRA.....	91

### GRÁFICOS

Gráfico 1 - Incidências de fraudes no universo analisado.....	68
Gráfico 2 - Subtipos de fraudes envolvendo notas fiscais.....	70

# SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>12</b>
<b>Capítulo 1 - Auditoria</b>	<b>20</b>
<b>1.1 Conceitos e Aplicações</b>	<b>20</b>
<b>1.2 Tipologia da Auditoria</b>	<b>25</b>
<b>1.3 Os trabalhos de auditoria de fraudes: subclassificação da modalidade</b>	<b>26</b>
<b>1.4 Procedimentos e técnicas aplicáveis à auditoria de fraude</b>	<b>28</b>
1.4.1 Entrevista, Indagação ou Inquérito	29
1.4.2 Análise documental	30
1.4.3 Confirmação externa, circularização ou diligência	31
1.4.4 Cruzamento das informações ou triangulação	32
1.4.5 Inspeção física	33
1.4.6 Rastreamento	34
<b>Capítulo 2 – Fraude</b>	<b>35</b>
<b>2.1 Definições</b>	<b>35</b>
<b>2.2 Fraude e Administração Pública</b>	<b>37</b>
<b>2.3 Auditoria e Fraude</b>	<b>42</b>
<b>2.4 Fraude e controles</b>	<b>44</b>
<b>2.5 Taxonomia e os principais vetores da fraude</b>	<b>45</b>
<b>2.6 A fraude é um crime</b>	<b>47</b>
<b>2.7 A fraude dificilmente tem um só culpado</b>	<b>51</b>

2.8 As fraudes e os artifícios para burlar os controles da Administração Pública	52
2.9. Obtenção de provas e evidências	57
<i>Capítulo 3 - Convênio</i>	<i>61</i>
<i>Capítulo 4 – As Fraudes, os Convênios e os Auditores</i>	<i>67</i>
4.1 Os tipos mais comuns de fraudes em convênios federais	67
4.2 <i>Modus Fasciendi, Modus Detection e Modus Probandi (casos práticos)</i>	73
4.2.1 Quando a fraude é materialmente visível a olho nu: inspeção.	74
4.2.2 Quando a suspeita recai sobre os documentos	80
4.2.2.1 Fraudes com Notas Fiscais	81
4.2.2.3 Fraudes nos processos licitatórios	105
4.3 A colaboração de outros órgãos	112
4.4 A questão do sigilo bancário e a obtenção de provas	114
<i>CONCLUSÃO</i>	<i>120</i>
<i>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</i>	<i>125</i>
<i>APENDICE A – Casos Interessantes envolvendo fraudes</i>	<i>132</i>
<i>APENDICE B – Relação de Endereços das Sefaz</i>	<i>138</i>
<i>ANEXO A – Nota Fiscal modelo 1 (em vigor)</i>	<i>143</i>
<i>ANEXO B – Nota Fiscal modelo 1 (não em vigor)</i>	<i>144</i>
<i>ANEXO C – Nota Fiscal modelo 1-A</i>	<i>145</i>
<i>ANEXO D – Nota Fiscal modelo 2 (venda a consumidor)</i>	<i>146</i>
<i>ANEXO E – Nota Fiscal modelo (produtor)</i>	<i>147</i>

## INTRODUÇÃO

O Estado brasileiro tem passado por grandes transformações, sobretudo, na maneira de lidar com os gastos públicos. Não só a adoção de novos modelos gerenciais vem se tornando necessária, mas também a introdução de uma cultura de equilíbrio dos gastos públicos.

Nesse contexto, o controle dos gastos públicos ganha extrema relevância. Uma vez que os níveis de carga tributária suportados pela sociedade já se encontram bastante elevados<sup>1</sup>, o efeito positivo mais imediato sobre as contas públicas termina por ser obtido mediante o controle das despesas. Busca-se a eficiência alocativa dos recursos tão escassos, diante da demanda quase crescente por serviços e bens à sociedade.

Nessa perspectiva, ganha extrema importância não apenas o controle das despesas públicas, operado pelos mecanismos governamentais de gerenciamento do orçamento público, mas o combate ao desvio e à malversação de recursos por agentes públicos e particulares mal intencionados.

O Estado não mais pode se dar ao luxo de permanecer silente e perplexo diante dos casos de desvio de verbas públicas de todo o tipo. Assim, torna-se necessária a reação urgente das instituições encarregadas de fiscalizar a aplicação do dinheiro público no sentido de prover-se de mecanismos mais eficientes de

---

<sup>1</sup> Somente no primeiro trimestre de 2004 a carga tributária brasileira alcançou 40,01% do Produto Interno Bruto (PIB), segundo estudo divulgado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT): [www.ibpt.com.br](http://www.ibpt.com.br).

detecção e combate às fraudes, pois todo desvio de recursos tem sempre em sua origem a fraude cometida, seja para desviá-los, seja para encobertar os desvios, constituindo-se, muitas vezes, na raiz do problema.

Assim, visando oferecer uma pequena contribuição para o exercício da cidadania de todos os brasileiros, surgiu a idéia de se escrever sobre o tema “Auditoria de Fraudes: detecção e apuração de fraudes nos convênios federais”, de forma despertar junto aos órgãos de controle, maior consciência acerca dos mecanismos operados nas fraudes e os meios de combatê-las, com destaque à detecção, apuração e obtenção de provas.

Este trabalho tem por escopo os convênios de natureza financeira celebrados pela União para transferência de recursos a órgãos e entidades com o fim de desenvolverem atividades descentralizadas e de interesse recíproco, sob o enfoque da Auditoria de Fraudes. Refere-se, portanto, a convênios celebrados pelos órgãos e entidades da Administração Federal com colaboradores, descentralizando ações e executando os gastos públicos com a participação ativa de Estados, Municípios, Organizações Não Governamentais (ONG's), OSCIP's (Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público), associações, sindicatos e demais organizações sem fins lucrativos existentes na sociedade civil.

O tema foi escolhido, em um primeiro momento, ante a limitada literatura existente acerca do assunto, tanto em termos acadêmicos quanto nos próprios órgãos de controle.

Em termos teóricos, pretende-se que este documento constitua fonte de consulta para a realização de trabalhos de auditorias em convênios celebrados pela União, especialmente com o intuito de detecção de fraudes na aplicação dos

recursos federais transferidos mediante esse instrumento, ou mesmo na detecção de procedimentos fraudulentos, seja em auditorias de fraudes<sup>2</sup> ou de conformidade.

Quanto às auditorias de conformidade, espera-se que este trabalho se constitua fonte adicional de consulta e marco referencial para o balizamento de conclusões sobre existência ou não de procedimento fraudulento, além de sugerir técnicas e procedimentos de auditoria que permitirão chegar a conclusões com maior nível de certeza possível quanto à ocorrência de fraude, dentro do campo de atuação dos auditores e dos órgãos de controle.

Além do referencial teórico espera-se, em termos práticos, que haja efetiva contribuição para os interessados no tema, sobretudo pela definição de procedimentos de auditoria que poderão ser aplicados pelas equipes técnicas dos órgãos de controle governamental em suas auditorias, com vistas à detecção e confirmação de fraudes em convênios, dentro dos limites impostos pela competência constitucional e legal, especialmente do Tribunal de Contas da União (TCU).

Em diversos julgados do TCU podem ser encontrados casos de procedimentos fraudulentos perpetrados por recebedores dos recursos federais transferidos por meio de convênios, de forma a burlar a legislação vigente, desviar recursos públicos e ludibriar os órgãos repassadores dos recursos e os órgãos de controle, mediante a apresentação de documentos e prestações de contas falseadas, com as mais criativas formas de acobertamento.

---

<sup>2</sup> O TCU não adota procedimentos relativos a “Auditoria de Fraudes”, mas apenas de conformidade que, ocasionalmente, podem esbarrar com procedimentos fraudulentos. Os trabalhos específicos relativos a procedimentos fraudulentos, normalmente são efetuados em esforços conjuntos com outros órgãos, como no caso das Comissões Parlamentares de Inquérito – CPI’s, quanto participam também a Polícia Federal, Ministério Público Federal e Secretaria da Receita Federal.

Há carência de literatura técnica sobre procedimentos de auditoria específicos para a detecção e apuração dessas ocorrências, sendo necessário, para tanto, não só o conhecimento de técnicas e conceitos apropriados, legislação correlata, mas também do próprio “*modus operandi*” dessas fraudes, bem como as formas pelas quais se pode notar a sua presença, motivo pelo qual o tema ganha bastante relevância no campo da auditoria governamental.

Assim, em termos práticos, a proposta fundamental deste trabalho é o fornecimento de literatura de apoio – marco referencial para discussão, consulta e aprimoramento dos trabalhos de auditoria de fraudes ou mesmo de conformidade (suporte adicional) - na área de convênios, propiciando ao leitor a associação de técnicas de auditoria, procedimentos e outros aspectos relacionados que permitam a detecção e a apuração de fraudes mais comuns observadas na aplicação de recursos de convênios, bem como a descrição de “*modus operandi*” reconhecidos pela literatura geral e pelos casos práticos já detectados e relatados pela Corte de Contas em diversas Decisões, com o apoio das informações difusas contidas nos sistemas de informações do TCU (*Juris e Processus*).

Dessa forma, buscou-se como macro-objetivo o fornecimento de uma visão geral das fraudes comumente encontradas nos convênios celebrados pela União, mediante a identificação de seu “*modus operandi*”, associando técnicas e procedimentos de auditoria que permitam a detecção das fraudes mais comuns, de forma a propiciar fonte de consulta adicional para trabalhos de auditoria governamental na área de convênios, sobretudo ao se deparar com indícios de fraudes.

Para tanto, procurou-se, neste trabalho:

- definir os termos fraude, corrupção, auditoria e auditoria de fraudes, com identificação doutrinária dos tipos e aplicações;
- apresentar os vetores que formam ou levam a constituir o fraudador, segundo a doutrina;
- definir o que legalmente se entende por convênio de natureza financeira;
- identificar os dispositivos legais e constitucionais aplicados à matéria;
- identificar os tipos mais comuns de fraudes encontradas na utilização dos recursos provenientes de convênios, na documentação apresentada para fins de prestação de contas;
- identificar o “*modus operandi*” do procedimento fraudulento e do fraudador;
- identificar e associar técnicas e procedimentos de auditoria que podem ser utilizados para detectar ou apurar a existência ou ocorrência de procedimentos fraudulentos em convênios de natureza financeira; e,
- identificar os limites da identificação da fraude, investigação e obtenção de provas no âmbito da atuação do auditor e segundo as normas relativas à documentação concernente aos convênios.



## Metodologia

Em termos metodológicos, o presente trabalho caracteriza-se por um estudo de caráter descritivo, de natureza empírico-exploratória, com a intenção de investigar e identificar as fraudes comumente encontradas nos convênios celebrados pela União, mediante a identificação de seu “*modus faciendi*”, de modo a associar técnicas e procedimentos de auditoria que permitam a detecção de fraudes mais comuns ou de procedimentos fraudulentos no contexto estudado.

Para tanto, utilizou-se como técnica de pesquisa, fundamentalmente, a pesquisa documental, abrangendo consultas a relatórios de auditoria, instruções de analistas de controle externo, pesquisas às bases de dados de jurisprudência do Tribunal de Contas da União, com consultas a Acórdãos e Decisões, e até mesmo processos, no caso das informações necessárias não estarem disponíveis com o inteiro teor dos Relatórios, Votos, Acórdãos e Decisões dos Ministros do Tribunal de Contas da União.

A coleta dos dados e informações situadas em bases de dados foi efetuada com a utilização de recursos relacionados à tecnologia da informação disponíveis no TCU. Essencialmente, foi utilizada a ferramenta disponível no sistema de informações sobre processos do TCU, o sistema *JURIS*, ferramentas também disponíveis na internet<sup>3</sup>, por meio do “Portal de Pesquisa Textual”.

Embora sejam consultadas as mesmas bases disponíveis via internet, preferiu-se utilizar o sistema *JURIS*, disponível para consulta no próprio TCU, pois

---

<sup>3</sup> [www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br)

possibilita maior eficiência na organização e busca das informações, devido às facilidades disponíveis da ferramenta *WTB Search*<sup>4</sup> que permite a exportação dos documentos para arquivos em formato suportado pelo *software Microsoft Word*.

As consultas envolveram termos chave para o tema, tais como: “convênio”, “fraude”, “notas fiscais frias”, “documentos falsos”, “notas fraudulentas”, “falsificação”, “adulteração”, “declaração falsa”, “dissimulação”, dentre outros. Com a utilização de conectores lógicos, delimitou-se a ocorrência desses termos especificamente para os convênios relatados pelo TCU em suas bases de dados, permitindo a leitura dos textos para identificação dos casos.

Tais pesquisas foram efetuadas na base de dados “Acórdãos e Decisões” nos dias 05/03/2004 e 08/03/2004. Seus resultados incluíram todos os documentos disponíveis na base até aquelas datas, resultando na seleção inicial de 648 documentos. Expurgando-se os documentos repetidos, obteve-se um universo de 538 documentos em formato *Microsoft Word*, cada qual correspondendo a um arquivo distinto.

Após a seleção, realizou-se a análise qualitativa das informações objetivando o seu agrupamento e associação às técnicas de auditoria aplicadas ou aplicáveis, bem como para que fossem expurgados os documentos que não interessavam para o estudo, especialmente por não se referirem às fraudes relacionadas a convênios celebrados pela União.

Assim, como resultado da análise qualitativa efetuada, chegou-se ao micro-universo de 194 documentos de interesse para o estudo. Esses documentos

---

correspondem a 194 Acórdãos ou Decisões proferidas pelo Tribunal de Contas da União, em que foram verificados algum tipo de fraude, os quais serviram para a realização de triagem e estudos relacionados ao tema objeto deste trabalho. Ressalte-se que os 194 Acórdãos e Decisões (194 arquivos), corresponderam a 161 processos instaurados no TCU, pois sobre alguns dos processos foram prolatadas mais de uma Decisão.

---

<sup>4</sup> Ferramenta de pesquisa textual utilizada nos sistemas Juris e Processus, disponíveis em um sistema maior, denominado Sistema de Informações Gerenciais Administrativas (SIGA).

## Capítulo 1 - Auditoria

### 1.1 Conceitos e Aplicações

Antes de se proceder a uma imersão no submundo da fraude, torna-se necessário familiarizar-se com alguns conceitos, dentre eles o de auditoria e o de fraude, devendo-se iniciar primeiro pelos conceitos relacionados à auditoria com suas respectivas aplicações. Já em relação a fraude, os conceitos serão abordados no Capítulo 2.

Vários são os conceitos sobre auditoria e os autores responsáveis pelo desenvolvimento desses conceitos, não sendo relevante, portanto, uma descrição exaustiva de todos eles, especialmente porque todos têm uma relação comum, sendo mais conveniente trabalhar com uma construção aplicada à esfera governamental, que é a área de interesse neste estudo.

Attie (1998, p. 25) define a auditoria como uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado. Esse conceito, muito embora baseado no trabalho realizado pelos contadores, na função de auditor, dá a noção inicial do trabalho do auditor. O próprio autor reconhece que o termo auditor não é exclusivo do ramo contábil, existindo a mesma nomenclatura em outras diferentes atividades, porém exercidas com objetivos similares (ATTIE, 1998, p. 27).

A auditoria governamental, modalidade de auditoria aplicada ao governo, instituições e empresas públicas, normalmente é exercida por profissionais de

diversas áreas, que não necessariamente são contadores. Trata-se do exercício de atribuições e funções públicas por força de dispositivo legal e constitucional. Nesse caso, podem ser citados como exemplo os Auditores-Fiscais da Receita Federal, do Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) e do Ministério do Trabalho. Outros servidores públicos exercem funções típicas de auditores governamentais, porém não são denominados, no sentido terminológico do cargo ou função pública, de auditores. São o caso os analistas do Tribunal de Contas da União (TCU), da Controladoria Geral da União (CGU) e da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), além de outros servidores em exercício nos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais.

À exceção dos auditores-fiscais, os quais exercem atividades fiscais com poder de polícia, os demais podem ser denominados genericamente de auditores governamentais. Estes exercem suas atribuições dentro de um conceito amplo de fiscalização, em que se engloba a auditoria, segundo a evolução histórica da abrangência dos conceitos de auditoria governamental.

Nesse contexto da auditoria governamental, Cruz (1997, p. 25) considera que a evolução da auditoria pode ser classificada em três tipos: auditoria fiscalizatória, auditoria de gestão e auditoria operacional.

De acordo com o autor, a Auditoria Fiscalizadora busca certificar a adequação dos controles internos e apontar irregularidades, truques e fraudes. Já a Auditoria de Gestão busca como principal resultado a identificação de desvios relevantes e apontar atividades e/ou departamentos fora do padrão de desempenho esperado, enquanto a Auditoria Operacional tem como principal objetivo alcançar a certificação da efetividade e oportunidade dos controles internos, apontando

soluções alternativas para melhoria do desempenho operacional, medindo o grau de atendimento das necessidades dos clientes e acompanhando, mediante indicadores do nível de eficiência e eficácia, o desvio em relação ao desafio-padrão.

Essa definição do que é auditoria, no entanto, não é suficiente para o entendimento da auditoria governamental.

Busquemos, não na literatura acadêmica ou doutrinária o conceito de auditoria sob o enfoque governamental, mas no aspecto legal e prático aplicável ao exercício das funções de auditoria governamental. Nesse sentido, a definição contida no Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, aprovado pela Instrução Normativa 01/2001 da Secretaria Federal de Controle Interno, parece trazer uma contribuição mais clara e prática:

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 (SFC, 2001, p. 31).

Essa definição parece a mais ampla e acertada às atribuições dos auditores públicos, os quais exercem as suas atribuições associadas ao exercício dos cargos definidos pelas estruturas dos órgãos de controle externo e interno. Estes são os detentores das atribuições inerentes à fiscalização governamental, tomada em sentido amplo e, em sentido específico, à auditoria governamental.

A partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, ganhou ênfase a discussão sobre os controles interno e externo da esfera governamental, especialmente pela previsão constitucional contida nos artigos 70 a 74, sendo a

fiscalização governamental exercida sobre vários aspectos da gestão, consoante o dispositivo constitucional:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988).

O desenvolvimento dessa atribuição é exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União (art. 71, CF/88) que conta com o apoio do Sistema de Controle Interno (art. 74, CF/88), sendo de responsabilidade do Tribunal e do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, dentre outras atribuições, a fiscalização de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município.

A Constituição Federal, objetivando garantir o pleno desenvolvimento dessas atribuições, coloca à disposição dos órgãos de controle prerrogativas próprias, como se observa abaixo:

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

[...]

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

[...]

Art. 74 - Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

[...]

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

[...]

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (BRASIL, 1988).

Em conformidade com o dispositivo constitucional e segundo a regulamentação proporcionada por sua Lei Orgânica<sup>5</sup>, o TCU elaborou seu Regimento Interno que define, no Título VI, Capítulo III, Seção II, Subseção I, o termo auditoria, aplicado àquele órgão de controle:

Art. 239. Auditoria é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para:

I – examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial;

II – avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados;

III – subsidiar a apreciação dos atos sujeitos a registro (BRASIL, 2003, p. 157).

A auditoria, portanto, é uma das modalidades de fiscalização utilizadas pelo TCU para o cumprimento de suas atribuições legais e constitucionais relativas ao Controle Externo da Administração Pública.

Da mesma forma, o Controle Interno também se utiliza da auditoria com uma das modalidades de fiscalização *latu sensu*, uma vez que, segundo o disposto no Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, são duas as técnicas de controle operadas pela SFC: a auditoria e a fiscalização *strictu sensu* (SFC, 2001, p. 33).

---

<sup>5</sup> Lei n.º 8.443/92.



## 1.2 Tipologia da Auditoria

Diversas são as classificações e os tipos de auditoria, que podem ser encontradas conforme o autor ou a organização, sendo clássica, porém, a classificação em auditoria externa e auditoria interna.

Diz-se que a auditoria é “externa” quando executada por pessoas ou organizações alheias às instituições e empresas, como é o caso das auditorias executadas por empresas de auditoria independentes, no caso privado, ou pelo Tribunal de Contas da União, na esfera pública, denominado de Órgão de Controle Externo.

As auditorias são “internas” quando realizadas internamente pela organização com o uso de equipe própria, normalmente vinculada à Presidência ou à direção máxima ou, no caso da auditoria governamental, quando realizadas pelo Órgão de Controle Interno.

Verifica-se que a aplicação prática da auditoria nos mais diversos campos termina por propiciar, no entanto, outros tipos comuns de classificação, segundo os seus fins ou a área que se pretende auditar. Podem ser citadas, por exemplo, as seguintes: auditoria operacional; auditoria financeira; auditoria de gestão; auditoria de qualidade; auditoria da tecnologia da informação; auditoria ambiental; auditoria estratégica; auditoria de marketing; auditoria de pessoal; auditoria de sistemas; auditoria contábil; auditoria de obras; e auditoria de fraudes.

O foco deste estudo refere-se à auditoria de fraudes e a sua aplicação na área de convênios. Obviamente, o conceito de convênios será abordado posteriormente, dada a aplicação do objetivo deste trabalho.

Em termos de auditoria governamental, no entanto, cumpre mencionar que não existem, na acepção da palavra, procedimentos denominados de auditoria de fraudes, especialmente na escassa literatura disponível, ou mesmo nos procedimentos dos Tribunais de Contas. Os tipos mais comuns de auditoria utilizados pelos órgãos de controle são: a auditoria de gestão, a auditoria financeira, operacional, contábil, patrimonial, de pessoal, de tecnologia da informação e de conformidade.

### **1.3 Os trabalhos de auditoria de fraudes: subclassificação da modalidade**

Em termos práticos, e ante a ausência de literatura a respeito do tema “Auditoria de Fraudes”, a experiência com trabalhos de auditoria demonstra que é possível dividir os trabalhos de auditoria relacionados à fraude em três tipos principais: Auditoria Reativa, Auditoria Preventiva e Auditoria Investigativa ou de Inteligência.

A Auditoria Reativa refere-se à modalidade de auditoria de fraudes baseada, principalmente, na apuração de denúncias que apontem indícios ou fatos efetivamente comprovados. Tem o efeito de propiciar:

- a análise das circunstâncias da fraude;

- a identificação do *modus operandi*;
- o levantamento acerca da abrangência da fraude;
- a identificação dos responsáveis;
- o cálculo do montante desviado ou das perdas/prejuízos causados;
- a identificação das brechas do sistema, suas vulnerabilidades e pontos que necessita, de maior controle; e
- permitir a revisão dos procedimentos e controles internos.

A Auditoria Preventiva, por outro lado, é um trabalho essencialmente de mapeamento de riscos. Trata-se de um trabalho voltado para o mapeamento dos riscos de ocorrência de fraudes nas atividades, transações ou eventos de uma determinada entidade, com ênfase nas áreas de maior ocorrência de fraude.

Os trabalhos de Auditoria Investigativa, por fim, são os mais complexos, pois são trabalhos de inteligência, onde os pontos de partida são indícios. Há uma busca inteligente que envolve a obtenção de provas para identificar os responsáveis e, ainda que preliminarmente, para se conferir a certeza de que realmente a fraude está ou estava ocorrendo. Envolve todo o trabalho da Auditoria Reativa, mas tendo em vista que a fraude ainda pode estar ocorrendo, o trabalho de inteligência deve ser realizado com o máximo de cuidado. Normalmente, no âmbito público, deve envolver a participação conjunta de outros órgãos além dos órgãos de controle, tais como a Polícia Federal, o Ministério Público e a Receita Federal e/ou órgãos fazendários estaduais.

## 1.4 Procedimentos e técnicas aplicáveis à auditoria de fraude

À exceção dos procedimentos de investigação próprios utilizados por órgãos específicos como os policiais e os judiciais, tais como escutas telefônicas, interceptação de conversas e perícias técnicas, normalmente utilizadas exclusivamente nos casos de Auditoria de Inteligência, todas as demais técnicas de auditoria podem ser utilizadas para a detecção de fraudes, obviamente com um grau de atuação mais limitado na obtenção de provas do que quando adotados procedimentos de investigação normalmente utilizados pela Polícia Federal e pelo Ministério Público Federal, pois estes podem até mesmo solicitar autorização judicial para promoção de escutas telefônicas e quebra de sigilo bancário.

Não existe uma técnica exclusiva para detecção de fraudes nos órgãos e entidades da Administração Pública Federal. A descoberta de procedimentos fraudulentos, no entanto, pode ocorrer em consequência dos testes aplicados com direcionamento para a confirmação das informações obtidas e mediante a extensão dos exames aplicados corretamente e com maior profundidade.

Destacamos, nos subitens seguintes, alguns procedimentos e técnicas de auditoria que são úteis ao tema. Se utilizados corretamente e na extensão e profundidade adequadas, permitem a constatação de fraudes. Essa afirmação é, inclusive, corroborada por Attie:

Os procedimentos de auditoria devem ser estendidos e aprofundados até a obtenção dos elementos comprobatórios necessários para formar e fundamentar o parecer do auditor. Cabe ao auditor aplicar os procedimentos de auditoria adequados a cada caso, na extensão e profundidade necessárias, até que se obtenham as provas materiais ou informações satisfatórias, comprobatórias dos fatos investigados (ATTIE, 1998, p. 65).

A classificação padrão dos testes de auditoria deve ser considerada. Assim, conforme estabelece a NBC T 11 (Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis) esses procedimentos referem-se a:

- a) testes de observância: visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela Administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento;
- b) testes substantivos: visam à obtenção de evidências quanto à suficiência, exatidão e validação dos dados produzidos pelos sistemas contábil e administrativo da entidade, dividindo-se em testes de transações e saldos e procedimentos de revisão analítica.

Pode-se assim definir as técnicas de auditoria como o conjunto de processos, procedimentos e instrumentos operacionais de que se serve o controle para a obtenção de evidências, as quais devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis para conclusão dos trabalhos.

#### **1.4.1 Entrevista, Indagação ou Inquérito**

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

No entanto, quanto à produção de provas pelo auditor governamental, deve-se ter em mente que a Lei 8.443/92 não dispõe sobre a prova testemunhal e que o Tribunal de Contas da União, em face do que dispõe a Súmula de Jurisprudência n.º 103 (BRASIL, 1998a) tem aplicado subsidiariamente o Código de Processo Civil (CPC), razão pela qual quando aplicados procedimentos desse tipo para obtenção de evidências que corroborem com outras, além de reduzir os depoimentos a termo, deve o auditor governamental observar as disposições relativas à prova estabelecidas no CPC.

Attie (1998, p. 140) salienta que a entrevista, como procedimento de auditoria, pode ser utilizada por meio de declarações formais, conversações formais ou sem compromisso. O auditor deve sempre ter 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 em entrevista deverá ser confirmado com análise documental, com visitas “in loco”, bem como o uso de outros meios.

#### **1.4.2 Análise documental**

É um dos mais importantes procedimentos e se refere ao exame de atos formalizados, processos e documentos avulsos, nos quais o auditor deve verificar não só a conformidade de tais documentos, mas também suas características específicas, para neles identificar vícios, adulterações, falsificações, simulações,

erros ortográficos repetitivos e sinais que possam indicar a adoção de procedimentos fraudulentos.

Inclui o procedimento de revisão das memórias de cálculo ou a confirmação de valores por meio do cotejamento de elementos numéricos correlacionados, de modo a constatar a adequação dos cálculos apresentados, haja vista que toda documentação pode estar aparentemente correta, mas contendo somas fraudadas, valores falsificados ou adulterados.

### **1.4.3 Confirmação externa, circularização ou diligência**

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

Essa técnica de auditoria é de extrema importância, embora muitas vezes negligenciada pelos auditores governamentais que, muitas vezes, dada a escassez de tempo e de recursos humanos para a execução da auditoria, terminam por confiar apenas que os documentos apresentados são idôneos e que, por constarem do processo administrativo, presumem-se verdadeiros.

No entanto, é necessário que se faça a circularização para a confirmação externa sempre que houver indício de ausência de fidedignidade.

Pode-se mencionar, por exemplo, a possibilidade de serem efetuadas diligências junto a:

- a) bancos oficiais que movimentem contas públicas envolvendo recursos federais, para confirmação dos saldos e extratos de contas bancárias;
- b) órgãos fazendários para colaboração na identificação de empresas “fantasmas” ou nos casos de suspeita de emissão de notas fiscais fraudulentas;
- c) juntas comerciais e cartórios, para obtenção de informações societárias;
- d) órgãos ou entidades beneficiários de recursos ou serviços havidos mediante a celebração de convênios ou ajustes por terceiros interessados, dentre outros.

Sobre tal procedimento, Attie faz a seguinte assertiva, plenamente válida para os auditores governamentais:

A confirmação como procedimento de auditoria, implica a obtenção de declaração formal e imparcial de pessoas independentes à empresa e que estejam habilitadas a confirmar. Para ser competente, a prova deve ser tanto válida quanto relevante. A validade do elemento comprobatório é tão dependente das circunstâncias em que é obtida, que generalizações sobre a confiança nos vários tipos de prova estão sujeitas a sérias restrições. Dessa forma, quando for reconhecida a possibilidade de restrições, a obtenção de elemento comprobatório através de fontes externas independentes à empresa proporciona maior grau de confiança que aquele obtido internamente (ATTIE, 1998, p. 134).

#### **1.4.4 Cruzamento das informações ou triangulação**

Refere-se ao cotejamento de informações obtidas de fontes independentes, autônomas e distintas, no interior da própria organização ou com o auxílio de fontes externas, nesse caso valendo-se da circularização. Essa técnica procura a



consistência mútua entre diferentes informações, de forma a se obter as evidências necessárias à detecção da fraude.

### **1.4.5 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, atestando, ainda, sua própria existência no local indicado. A evidência é coletada sobre itens tangíveis e pode valer-se da utilização de fotografias tiradas pelos auditores e da inquirição de testemunhas.

A observação das atividades e condições propiciam a aplicação de testes flagrantes – inspeções realizadas no momento contemporâneo aos fatos -, com a finalidade de revelar problemas ou fraudes que de outra forma seriam de difícil constatação.

Uma obra ou um serviço pode ter tido comprovação documental fictícia de sua execução e um produto pode não ter sido adquirido, ou mesmo adquirido em qualidade e quantidades inferiores ao comprovado documentalmente, mediante a apresentação de documentos fraudulentos.

O exame físico proporciona ao auditor a formação de opinião quanto à existência física do objeto examinado e à fidedignidade de suas características. Propicia a identificação, mediante a comprovação visual do item examinado; a existência física; a autenticidade, permitindo o exame da fidedignidade do objeto e a

relação causal entre os recursos e a execução física, o exame da quantidade e da qualidade do que consta como executado (ATTIE, 1998, p. 133).

#### **1.4.6 Rastreamento**

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

O rastreamento pode ensejar um conjunto de procedimentos, tais como circularizações, diligenciamento a outros órgãos e entidades, cooperação entre órgãos de investigação e controle, pesquisas na internet e outras fontes de bancos de dados.

## Capítulo 2 – Fraude

### 2.1 Definições

A primeira definição de fraude que surge para o auditor provém da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n.º 820/1997, que aprova as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis (NBC T 11) e diferencia a fraude do erro:

#### 11.1.4 – FRAUDE E ERRO

11.1.4.1 – Para os fins destas normas, considera-se:

- fraude, o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis; e
- erro, o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1998)

Tem-se desse conceito que tanto a fraude quanto o erro decorrem de culpa *latu sensu*. Contudo, enquanto o erro decorre da culpa *strictu sensu*, a fraude está relacionada ao dolo, ou seja, o fraudador sempre age dolosamente para atingir seus objetivos. Age intencionalmente com o fim de omitir, manipular ou adulterar documentos ou transações.

O professor Antônio Lopes de Sá já diferenciara essa circunstância da prática de fraudes contábeis quando afirmava que o erro e a fraude não se tratam da mesma coisa e que a fraude é sempre um erro, mas que nem todo o erro é uma fraude (SÁ, 1982, p. 15). Ou seja, há que se perquirir se o erro foi calculado ou não, uma vez que foi cometido sem a vontade do agente é um mero erro, pois a fraude é sempre calculada.

Nesse sentido, Sá (1982, p. 15) conceituou fraude da seguinte forma: “A fraude é um erro cometido propositadamente com a finalidade de prejudicar alguém”. E fez o seguinte alerta: “A fraude é tanto mais perigosa quanto mais sofisticado o meio usado para praticá-la”.

As fraudes podem ser cometidas em todo o tempo e lugar, contra empresas, pelos seus próprios funcionários; contra o governo, pelos próprios servidores, empresas privadas ou terceiros pessoas físicas; e entre pessoas físicas; sendo que haverá sempre fraude quando se cometer um ato intencional de burla contra terceiros.

Por ser passível de acontecer no dia a dia das operações governamentais, ganha força a existência de controles internos nas organizações, pois sistemas de controles internos eficientes são grandes inibidores de fraudes. Outrossim, a grande maioria das fraudes poderia e pode ser detectada ou prevenida antes da sua ocorrência. Porém, na maioria das vezes, o despreparo, a inocência e a falta de ceticismo terminam por obscurecer a visão das pessoas, até mesmo dos auditores e, na maioria das vezes, são ignorados os sinais de sua presença. É preciso estar alerta:

Fraude é um termo genérico e envolve uma série de diferentes significados, considerando-se a ingenuidade humana, que é utilizada por um indivíduo para obter uma vantagem sobre outra, por falsa apresentação da realidade (GOMES 1996 apud MARTIN, 2002, p. 19).

Martin (2002, p. 19-20) destaca que “O termo fraude se refere a um ato intencional por parte de um ou mais indivíduos da administração...” e pode implicar em manipulação ou alteração de registros ou documentos e na malversação de ativos. “Trata-se de um ato intencional, de uso doloso, de documentos adulterados

e/ou informações por pessoas não autorizadas, objetivando causar prejuízos financeiros e/ou danos morais e de comprometer a imagem de pessoas idôneas.”

## **2.2 Fraude e Administração Pública**

Na Administração Pública a fraude assume maior relevância, pois nem sempre ocorre de forma isolada, sendo praticada por um conjunto de pessoas e grupos organizados, e causam prejuízo financeiro e social, além de, em diversas ocasiões, guardar relação com esquemas de corrupção.

Em razão disto, tem-se cobrado cada vez mais dos órgãos de controle uma presença maior na detecção de fraudes para coibir os desvios de recursos e inibir a corrupção. Essa cobrança surge da sociedade e dos órgãos de imprensa e chega, por vezes, a ameaçar a credibilidade das instituições, na medida em que se mostram ineficientes no combate à fraude e à corrupção.

Recentemente uma ONG denominada Amigos Associados de Ribeirão Bonito (Amarribo) divulgou uma cartilha denominada “O combate à corrupção nas prefeituras do Brasil”, e ganhou espaço na mídia com a apresentação de dicas à população para descoberta de atividades suspeitas de prefeitos municipais, bem como com o relato do sucesso da ONG e da mobilização popular em desbaratar uma quadrilha de fraudadores que operava no município de Ribeirão Bonito, no Estado de São Paulo. Encontramos no seu texto a seguinte referência a atuação do órgão de controle externo encarregado de fiscalizar a prefeitura, diante da perspicácia das quadrilhas organizadas:

As quadrilhas têm aperfeiçoado as suas formas de atuar. Por isso, é preciso que os controles por parte da sociedade também se aprimorem. Como foi observado no caso de Ribeirão bonito, o Tribunal de Contas do Estado tende a verificar somente os aspectos formais das despesas. O órgão fiscalizador não entra no mérito se a nota fiscal contabilizada é “fria” ou não, se a empresa é “fantasma” ou não, se o valor é compatível com o serviço ou não, e se o procedimento licitatório foi montado e conduzido adequadamente ou não. O Tribunal só examina tais questões quando estimulado especificamente. Contudo, mesmo que os aspectos formais examinados sejam irrelevantes diante da grosseira falsificação de documentos verificada em muitas prefeituras do país, os Tribunais de Contas mantêm os seus procedimentos (TREVISAN et. al, 2003, p. 23).

Trevisan et al (2003, p. 60-62) destacaram o processo jurídico enfrentado para a comprovação dos atos fraudulentos do prefeito municipal, demonstrando as dificuldades havidas junto aos órgãos competentes, especialmente quanto ao órgão de controle externo, já de posse de indícios de fraude e corrupção. Os autores historiam que em novembro de 2001 entraram com a primeira representação junto à Promotoria de Justiça da cidade de Ribeirão Bonito solicitando a abertura de um inquérito civil para a investigação de desvios de recursos públicos aplicados à merenda escolar, combustíveis e utilização de “notas fiscais frias” de fornecimento de serviços. Cinco dias depois entraram, junto ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, com pedido de “auditoria especial antecipada”, também para investigar os mesmos desvios.

Após esses procedimentos, em janeiro de 2002 o Tribunal de Contas emitiu seu relatório informando ter encontrado indícios de irregularidades em parte das denúncias e que não havia como comprovar outras acusações, por não ter localizado alguns documentos na prefeitura. Merece relevo o seguinte trecho:

Por ser excessivamente formal, o Tribunal de Contas só conduz investigações se o denunciante entregar provas evidentes de fatos relacionados a desvios orçamentários.

A parte do relatório em que o Tribunal concluía “nada se apurou” passou a ser usada publicamente pelo prefeito como prova de idoneidade. Contudo, a regularidade dos procedimentos de licitações é examinada apenas formalmente pelo TCE. Não se verifica se as firmas cadastradas ou participantes das concorrências existem física ou juridicamente. Quanto às

notas fiscais, o Tribunal faz um exame somente do ponto de vista contábil, sem perquirir sobre a existência das firmas emitentes (TREVISAN et al, 2003, p. 61).

Como afirma Jesus (1998 apud JESUS, 2000, p. 59), o problema da existência de fraude no Brasil está longe de ser um caso isolado, pois este tipo de crime está em evidência em outros países. E grande parte das investigações iniciais de denúncias de fraudes é realizada pelos meios de comunicação, sendo posteriormente acionados os órgãos fiscalizadores e policiais, o que impede a oportunidade de apreensão de provas materiais importantes para a evidenciação da fraude.

Fato é que existem pouquíssimas pesquisas sobre fraudes governamentais no Brasil aplicadas a convênios. Há uma pequena contribuição dos trabalhos de auditoria, sendo que os principais casos detectados junto a órgãos da administração pública, servidores públicos e políticos, inclusive com o envolvimento de empresários e de quadrilhas especializadas, normalmente partem da imprensa, de denúncias, ou de um trabalho policial ou investigativo. Nesse sentido, Levi (1987 apud JESUS, 2000, p. 60) afirma que “pouquíssimas fraudes são descobertas por auditoria externa, algumas o são por auditoria interna; porém, não possuímos instrumentos seguros para a detecção de fraudes”.

Apesar da pouca experiência com procedimentos específicos para a verificação de atos fraudulentos, é de especial importância que os órgãos de auditoria governamental se prestem, ao menos, a identificar as fraudes no curso de seus trabalhos de auditoria, mesmo naqueles não relacionados com auditorias de fraude, pois ainda que incidentalmente é possível se deparar com procedimentos fraudulentos que desencadeiem o exame dos atos e fatos sobre uma metodologia mais abrangente de investigação ou, em última análise, permitam a coleta de provas

que contribuam para a aplicação de penalidades mais efetivas pela prática de atos dolosos com o objetivo de obtenção de vantagem patrimonial e/ou desvio de recursos.

Especialmente quando sabe-se que a fraude contra o governo ocorre ante as diversas possibilidades encontradas pelo fraudador, que muitas vezes se vê diante da oportunidade de cometê-las:

Fraude contra o governo: A inexistência de um controle interno rigoroso e a insuficiência na fiscalização fazem com que o governo seja uma grande vítima de fraudes. A morosidade em sua detecção e a prescrição, de que estes criminosos são beneficiários, contribuem para aumentar a incidência deste tipo de fraude (JESUS, 2000, p. 62).

Recentemente, duas instituições privadas que lidam especificamente com fraudes, a Kroll<sup>6</sup> e a Transparência Brasil<sup>7</sup>, divulgaram um trabalho intitulado “Fraude e Corrupção no Brasil: A perspectiva do setor privado” (KROLL BRASIL; TRANSPARÊNCIA BRASIL, 2003). Do relatório podem ser extraídos alguns conceitos interessantes, a seguir destacados.

Fraude e corrupção não são a mesma coisa e possuem conceitos diferentes. Sempre haverá algum tipo de fraude quando for constatada corrupção, mas nem sempre onde houver fraude haverá corrupção, portanto, os conceitos devem ser bem definidos. De acordo com o relatório (KROLL BRASIL; TRANSPARÊNCIA BRASIL, 2003, p. 5), a corrupção foi definida como o uso de um cargo público para benefício particular, o que importa dizer que sempre haverá a participação de um agente público e de um agente particular. Nesse sentido, o primeiro age no lado da

---

<sup>6</sup> Empresa que presta consultoria preventiva e reativa para empresas dos mais diversos segmentos no Brasil e no mundo, nas áreas de Riscos Financeiros (prevenção e reação à fraude e à lavagem de dinheiro, busca de ativos no exterior, dentre outros), Riscos Empregatícios, Riscos de Segurança Corporativa e Pessoal, Riscos Tecnológicos e Inteligência de Negócios ([www.krollworldwide.com](http://www.krollworldwide.com)).

<sup>7</sup> Trata-se de uma ONG dedicada exclusivamente a combater a corrupção no país ([www.transparencia.org.br](http://www.transparencia.org.br)).



corrupção passiva e o segundo, na corrupção ativa, pois um “dá” e o outro “recebe”, ou um facilita e o outro atua, ambos dividindo os ganhos. Já a fraude foi definida como o processo de enriquecimento ilícito ocorrido inteiramente no âmbito privado.

O conceito de corrupção pode ser aceito da forma como foi descrito, visto se apresentar de forma clara. Quanto à fraude, as expressões referentes a “enriquecimento ilícito” e “no âmbito privado”, devem ser entendidas como o enriquecimento pessoal ou particular de uma ou mais pessoas, sejam agentes públicos ou privados, isoladamente, decorrente da prática de ato ilícito. Ou seja, não há a incidência de ambos nessa relação - o agente público e o privado - pois nesse caso não seria fraude e sim corrupção.

Também é do relatório (KROLL BRASIL; TRANSPARÊNCIA BRASIL, 2003, p. 15) a definição clássica mais cristalina do que vem a ser corrupção: “Processo em que um administrador público auferir vantagens ou rendimentos indevidos, aproveitando-se de sua posição pessoal. A corrupção sempre envolve um administrador público e um co-participante privado (empresa ou indivíduo)”.

A pesquisa realizada, sob a perspectiva do setor privado, revela uma alta incidência de fraude e corrupção na relação entre empresas e agentes públicos, principalmente em razão de campanhas eleitorais e licitações.

Para reverter o quadro, o controle social é sem dúvida bastante necessário, mas o papel da auditoria continuará a ser fundamental e merece, portanto, maior estudo quanto às técnicas e procedimentos aplicáveis.

## 2.3 Auditoria e Fraude

Na atualidade, o nível e a extensão de problemas que surgem e alcançam as áreas governamentais em todo o mundo é especialmente alto. Notadamente nos países em desenvolvimento como o Brasil, onde os recursos para investimentos são escassos e os problemas sociais muito amplos, a alocação de recursos deve ser efetuada da forma mais eficiente e eficaz possível, de maneira a não comprometer as ações governamentais, bem como evitar que se torne necessária a alocação continuada de recursos para o mesmo conjunto de ações/empreendimentos que, teoricamente, já deveriam ter sido concluídos.

É necessário, cada vez mais, buscar-se a especialização do auditor governamental, especialmente em razão dos fatores de corrupção e fraude que reduzem a capacidade de investimento dos governos, muitas vezes praticados de forma acintosa e geralmente agravadas pelos casos de impunidade decorrentes da ausência de conhecimento/detecção do ilícito, da ausência de provas contundentes ou em face da morosidade dos órgãos governamentais para a apuração e punição dos casos envolvendo fraudes, que conduz à prescrição ou à decadência, além da própria falta de meios oferecidos para a maior capacidade de aproveitamento e atuação dos auditores da área pública.

Há diversos fatores que contribuem para a manutenção do quadro de corrupção e fraude mas que, no entanto, vêm diminuindo com o passar dos anos, em resposta às demandas da sociedade, à necessidade de sobrevivência das instituições, ao constante aprimoramento técnico e tecnológico das instituições de

controle após a Constituição de 1988, à democracia consolidada e à renovação dos quadros das instituições e delas próprias.

Nesse contexto, merecem destaque alguns fatos que afetam os auditores governamentais e os impedem de atuar na detecção de procedimentos fraudulentos, tais como: a prática comum de executar auditorias com equipes reduzidas, muitas vezes compostas de apenas dois profissionais; o reduzido número de horas distribuídas entre o planejamento, a execução e a elaboração dos relatórios; a escassa participação em treinamentos práticos e consistentes; além de outros, que facilitam a fraude e o abuso de poder das autoridades, bem como inibem o conhecimento da ocorrência de fraude e, conseqüentemente, propiciam a emissão de relatórios com conclusões meramente formais.

Sá (1982, p. 16) afirma que “um auditor que não conhece como se praticam as fraudes tem sua capacidade reduzida na prática profissional”. Nesse contexto, o autor assevera que é preciso saber como se frauda para avaliar as possibilidades de acontecimento e para identificar os indícios, sendo o conhecimento da fraude o caminho mais seguro para proteção contra ela.

Como afirmado pelo autor, a função do auditor não é a de um policial, nem a de um investigador, mas também é obvio que a emissão de um parecer seguro exige a avaliação dos controles internos e esta não pode ser eficiente se não submetida a uma metodologia analítica acerca da possibilidade de erros ou fraudes.

## 2.4 Fraude e controles

É sabido que um bom sistema de controle interno pode mitigar as possibilidades de ocorrência de fraudes e desvios. Mas o que dizer dos controles quando os beneficiários dos recursos estão distribuídos entre os 5.600 municípios e 27 unidades da federação, que utilizam os escassos recursos públicos por meio de transferências voluntárias, frente ao reduzido número de servidores envolvidos com o controle das ações governamentais desenvolvidas com esses recursos? E se somarmos a esses entes as ONGs e demais entidades da sociedade civil que recebem recursos públicos mediante os mesmos meios? Será que esses controles são, realmente, suficientes e adequados? Certamente não.

Sá (1982, p. 17) afirma que as fraudes, de uma maneira geral, são fruto de oportunidades e que nem sempre, porém, é o controle sofisticado que evita a fraude. Também assevera que um bom sistema de controle é aquele que segue um método melhor que o equipamento, sendo que equipamentos, na prática, não superam a capacidade humana de exercer vigilância.

Certo mesmo é que quanto maior a fragilidade de um sistema de controle interno em uma entidade, maior será também a possibilidade de ocorrência de uma fraude.

Há casos, porém, e não são poucos nos dias atuais, em que a certeza da impunidade, associada à sofisticação da atuação do fraudador, fazem com que a existência de controles não seja suficiente para inibir as fraudes. Contra esses casos, torna-se necessário conhecer o *modus operandi* da fraude, o perfil dos

fraudadores e, até mesmo, os motivos pelos quais a fraude ocorre. Ganha relevância, portanto, a taxonomia da fraude e descrição do *modus faciendi*.

## 2.5 Taxonomia e os principais vetores da fraude

As fraudes podem ocorrer por uma infinidade de motivos. No entanto, o mais comum é que seja realizada no intuito de obtenção de uma vantagem pessoal, normalmente econômica ou financeira.

Dessa forma, os sinais exteriores de riqueza constituem a evidência mais facilmente percebida, tornando mais evidente a ocorrência de ilícito na Administração Pública.

Especialmente no caso dos auditores externos, que ficam muito pouco tempo nas organizações, não são capazes, por vezes, de notar esses sinais. No entanto, sempre existirão rastros da fraude. O problema é como identificá-los, ou seja, a capacidade de detecção e apuração. Não existe crime perfeito:

A utopia de um crime perfeito, com o uso ou não de sistemas computacionais, é insustentável por si mesma; ..., às vezes, quando tomamos conhecimento das fraudes de alta tecnologia, temos a falsa percepção de perfeição (JESUS, 2000, p. 65).

E como será que atuam os fraudadores? Que motivação encontram para o cometimento do crime? Será que sempre o planejam? E do que dispõem para a prática do ato doloso?

Encontramos na obra de diversos autores a explicação para essas questões.

Eis a primeira resposta:

O fraudador, para obter sucesso, utiliza-se de três recursos: obtenção das ferramentas da fraude, conhecimento de como usar a ferramenta da fraude e o objetivo de valores monetários que sejam facilmente conversíveis em moeda corrente. Os meios poderão ser os mais variados possíveis, conforme os objetivos a serem atingidos, como também conforme sejam o meio interno ou externo as pessoas que cometerão a fraude (JESUS, 2000, p. 62).

Vários são os motivos que levam o fraudador a executar a fraude. Elas podem ser cometidas por necessidades do indivíduo fraudador, sejam elas financeiras ou econômicas, sejam para simples satisfação, seja no intuito de burlar sistemas para encobrir outra fraude ou para sustentar uma mentira ou acobertar desvios, dentre muitas outras possibilidades. As grandes fraudes, porém, e em especial as fraudes cometidas contra a Administração Pública, são perpetradas com o intuito de realizar desvios de recursos e são fruto da ambição e da falsa percepção de dinheiro fácil.

Segundo Martin (2002, p. 21-22) os quatro principais vetores que formam a fraude são: de ordem intelectual, psicológico, financeiro e material. De acordo com o autor, as fraudes são efetuadas para satisfação de cada um desses vetores, de acordo com o perfil do fraudador, suas intenções. Mas os fatores reais desencadeadores da fraude referem-se à pressão não compartilhada, à oportunidade percebida, à crença de que o fato pode ser aceitável e à falta de escrúpulos, de acordo com o autor (MARTIN, 2002, p. 27).

Levi (1987 apud JESUS, 2000, p. 64) afirma que os fraudadores poderiam ser divididos em três grupos: fraudadores pré-planejados, fraudadores de planejamento intermediário e fraudadores ocasionais. Os primeiros seriam aqueles que iniciam o cometimento da fraude com objetivos pré-definidos, desenvolvendo esquemas de fraude. O segundo tipo, refere-se àqueles que iniciam sua carreira com propósitos honestos, mas que por qualquer motivo fortuito, como más

companhias, excesso de gastos pessoais, etc., são impulsionados a cometer a fraude. Com relação aos fraudadores ocasionais, são os que conscientemente, nunca teriam a intenção de fraudar, porém, a ocorrência de alguns problemas que os deixaram de algum modo insolventes, ocasionalmente compeliu-os a fraudar.

## 2.6 A fraude é um crime

A fraude é um crime tipificado em nosso Código Penal. Normalmente, quando o auditor se depara com a fraude, ela está materializada em algum tipo de documento e, portanto, quase sempre a fraude é documental.

Portanto, é interessante o conhecimento de algumas partes do Código Penal que se referem aos crimes relacionados à falsidade documental, já que todos os administradores públicos são obrigados à prestação de contas dos recursos recebidos, e que essa prestação de contas não pode ser verbal, mas sempre calcada nos documentos exigidos por lei, em um sentido amplo, conforme dispõe o parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal e o art. 93 do Decreto-Lei 200/67 (BRASIL, 1967). São interessantes, assim, os seguintes dispositivos do Código Penal:

### Falsificação de documento público

Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa.

§ 1º - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.

§ 2º - Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular.

[...]

#### Falsificação de documento particular

Art. 298 - Falsificar, no todo ou em parte, documento particular ou alterar documento particular verdadeiro:

Pena - reclusão, de 1 (um) a 5 (cinco) anos, e multa.

#### Falsidade ideológica

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante:

Pena - reclusão, de 1 (um) a 5 (cinco) anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de 1 (um) a 3 (três) anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.

[...]

#### Falsidade material de atestado ou certidão

§ 1º - Falsificar, no todo ou em parte, atestado ou certidão, ou alterar o teor de certidão ou de atestado verdadeiro, para prova de fato ou circunstância que habilite alguém a obter cargo público, isenção de ônus ou de serviço de caráter público, ou qualquer outra vantagem:

Pena - detenção, de 3 (três) meses a 2 (dois) anos.

§ 2º - Se o crime é praticado com o fim de lucro, aplicase, além da pena privativa de liberdade, a de multa.

[...]

Art. 304 - Fazer uso de qualquer dos papéis falsificados ou alterados, a que se referem os arts. 297 a 302:

Pena - a cominada à falsificação ou à alteração.

#### Supressão de documento

Art. 305 - Destruir, suprimir ou ocultar, em benefício próprio ou de outrem, ou em prejuízo alheio, documento público ou particular verdadeiro, de que não podia dispor:



Pena - reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa, se o documento é público, e reclusão, de 1 (um) a 5 (cinco) anos, e multa, se o documento é particular (BRASIL, 1940).

Destacamos o disposto no art. 299 do Código Penal, transcrito acima, uma vez que é comum encontrar declarações falsas sobre obras não concluídas, serviços não prestados e aquisições não efetuadas, para encobrir procedimentos fraudulentos de desvios de recursos em convênios, dada a exigência normativa de declaração de cumprimento do objeto.

Outrossim, apesar de não constar capitulado no Código Penal Brasileiro, o procedimento de emissão de notas fiscais fraudulentas, para comprovação de despesas, também é crime previsto pela legislação federal – crime cometido contra a ordem tributária - consoante definição contida na Lei Federal 8.137/1990:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

[...]

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

[...]

Art. 11. Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade.

[...]

Art. 12. São circunstâncias que podem agravar de 1/3 (um terço) até a metade as penas previstas nos arts. 1º, 2º e 4º a 7º:

I - ocasionar grave dano à coletividade;

II - ser o crime cometido por servidor público no exercício de suas funções;

III - ser o crime praticado em relação à prestação de serviços ou ao comércio de bens essenciais à vida ou à saúde (BRASIL, 1990).

É de grande importância o conhecimento das informações supra para a profissão de auditor governamental. E é bom lembrar que a Lei 8.666/93 também traz, em seu Capítulo IV, disposições sobre os crimes cometidos pelos licitantes fraudadores.

Assim, ao se deparar com a fraude, obtidas as provas contundentes sobre a ocorrência das mesmas, o auditor governamental poderá sugerir o seu encaminhamento, acompanhadas ou não dos relatórios, ao Ministério Público Federal (MPF), para ajuizamento das ações cabíveis. Esse procedimento é fundamental para que se possa garantir que o fraudador ou os fraudadores sejam punidos pelas instâncias administrativa, civil e penal.

A remessa de documentos ao Ministério Público é um procedimento comum já realizado pelo Tribunal de Contas da União, nos casos em que são detectados qualquer tipo de dano ao Erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico, ou nos casos de desfalque ou desvio de dinheiros, bens e valores públicos, após o julgamento definitivo das contas dos responsáveis por bens e dinheiros públicos, por disposição do § 3º do art. 16 da Lei 8.443/92 (BRASIL, 1992, p. 29).

## **2.7 A fraude dificilmente tem um só culpado**

É muito difícil que o fraudador efetue uma fraude sem que haja a participação de outras pessoas, ainda que indiretamente. Quase sempre existe, ao menos, a conivência das pessoas que cercam o fraudador, sendo que a sua contribuição normalmente pode ser avaliada tanto em termos de participação dolosa como culposa, por negligência, imprudência, imperícia, omissão ou mesmo por incapacidade.

Sá (1982, p. 25) afirma que as fraudes, de uma maneira geral, possuem como co-responsáveis aqueles que negligenciam na supervisão ou no controle e que os resultados da fraude chegam a inspirar em certos autores a crença de que toda fraude se realiza dentro de um ambiente de conivência ativa ou passiva.

Na ausência de segregação de funções, a fraude torna-se mais fácil e o fraudador tem meios para encobri-la. No entanto, quando isso não ocorre, o fraudador procura meios de envolver ativamente um grupo ou executa sabendo que os controles são baixos. Portanto, quem realiza trabalhos de auditoria envolvendo procedimentos fraudulentos, não pode se esquivar de avaliar a hipótese de conivência mediante atuação ativa ou passiva.

## 2.8 As fraudes e os artifícios para burlar os controles da Administração Pública

Os fraudadores são por demais ardilosos. Esse é o princípio fundamental que deve comandar o pensamento do auditor que foi designado para trabalhos onde há suspeita de fraudes. Por isso, não pode deixar de suspeitar e, em razão disto, investigar.

Nesse caso, o exame apenas da formalidade ou da natureza das irregularidades, como feito na auditoria de *compliance*<sup>8</sup> não traz nenhum resultado além das ressalvas nos relatórios e, quando muito, da aplicação de sanção administrativa, nos casos de avaliação pelo TCU, mediante cominação de multa.

Trevisan, ao detalhar os artifícios utilizados pelos fraudadores, em análise aos bastidores das fraudes, expõe que:

A engenharia do desvio de recursos públicos cria instrumentos para dar à corrupção aspectos de legitimidade. Criaram-se métodos mais ou menos padronizados e utilizados com uma certa regularidade nas prefeituras dirigidas por administradores corruptos (TREVISAN et al, 2003, p. 33)

Deve-se ter em mente que não basta que os documentos estejam em ordem para serem analisados, muito embora na maioria dos casos em que há desordem, há algum tipo de ilegalidade e, noutros, a desordem seja administrada de forma a esconder a fraude. É preciso estar preparado para analisar os documentos tais como notas fiscais, certidões, cópias de cheque e de extrato bancário, pois esses documentos podem ter sido fraudados.

---

<sup>8</sup> *Compliance* é o termo utilizado nas normas internacionais para designação de auditorias de conformidade, haja vista que o termo se refere a exatamente, conformidade.

Nos casos em que os recursos federais são transferidos aos entes da federação, por intermédio da celebração de convênios, o ente necessariamente precisa efetuar a contratação de terceiros para execução dos serviços, mediante procedimentos licitatórios nos moldes da Lei 8.666/93. Não é incomum que ocorram fraudes justamente nesses procedimentos, o que vicia todo o convênio e enseja a devolução dos recursos, desde que haja algum prejuízo comprovado ao Erário. Noutros casos, em que haja a ilegalidade mas sem a comprovação do prejuízo, é natural que se apliquem sanções aos administradores públicos como a aplicação de multa pelo Tribunal de Contas da União.

Sobre as fraudes em licitações, Trevisan et al (2003, p. 35) comentam que um dos meios utilizados pelos fraudadores para justificar a aquisição fraudulenta de materiais e serviços é a montagem de licitações fictícias. Nesse caso, mesmo existindo vício no procedimento, do qual já se sabe de antemão quem será o vencedor do certame, faz-se todo o possível para dar a aparência de legalidade à disputa. A simulação tem início com a instituição de uma comissão de licitação cujos funcionários nomeados normalmente estão envolvidos no esquema e, por vezes, as empresas participantes são familiarizadas com o esquema, algumas delas fornecendo propostas já sabidas de antemão perdedoras, apenas para aparentar legitimidade do processo.

Algumas dicas aparentemente óbvias e banais para a investigação da fraude são plenamente aplicáveis na obtenção de indícios e vestígios deixados pelos fraudadores, consoante já verificado em caso prático pelos mencionados autores:

Na investigação sobre possíveis embustes em licitações, uma importante pista pode estar nos termos empregados e mesmo nos caracteres gráficos das propostas entregues pelas empresas. Muitas prefeituras ainda se utilizam de formulários que precisam ser preenchidos a máquina. Um exame

minucioso permite constatar se uma mesma máquina de datilografia foi usada no preenchimento de propostas apresentadas por diferentes participantes do processo. O exame estilístico dos textos, em busca de termos, frases e parágrafos que se repetem em diferentes propostas, também fornece indícios.

Se na lista de participantes das licitações aparecerem os nomes de firmas idôneas ou conhecidas, é essencial que por meio de um contato direto, se confirme a sua participação no processo. Isso porque alguns empresários se surpreenderam ao serem informados de que haviam tomado parte em concorrências sobre as quais não tinham conhecimento. Suas empresas foram incluídas pelos fraudadores que, para isso, empregaram documentos falsificados. Essa operação de inserir empresas com boa reputação tem o objetivo de “branquear” o processo licitatório (TREVISAN et al, 2003, p. 36).

Uma fraude bastante conhecida de todos nós refere-se à utilização de “notas fiscais frias” onde os serviços declarados não são prestados, os produtos não são entregues, ou ainda, não correspondem à realidade declarada. Normalmente esse tipo de fraude é exercida por meio de empresas-fantasmas, as quais não existem nem física, nem juridicamente. Essas empresas são criadas por estelionatários para venda de notas fiscais falseadas ou mesmo pelos próprios perpetradores das fraudes. Nesse caso, a descoberta da fraude se dá de forma mais simples e é muito mais fácil detectá-la.

Ocorre que, às vezes, são utilizadas empresas legalmente constituídas e em pleno funcionamento, para a emissão de notas fiscais irregulares e acobertar os desvios. Há outros casos em que esses desvios são lastreados nos itens superfaturados ou com base em sobrepreços, tornando-se mais difícil sua apuração, tal como observado pelos autores:

Mas a fraude também utiliza empresas legalmente constituídas e com funcionamento normal. Com o conluio dos administradores públicos cúmplices do “esquema”, tais empresas vendem ao município produtos e serviços superfaturados, ou recebem contra a apresentação de notas que discriminam serviços não executados e produtos não entregues (TREVISAN et al, 2003, p. 20).

Na prática de ato fraudulento, muitas empresas atuam em conluio com administradores públicos, mediante a emissão de documentos fiscais que dão a

aparência de legalidade ao sistema, sem necessariamente fornecer as mercadorias ou os serviços, seja total ou parcialmente, sendo o resultado obtido normalmente dividido entre os co-participantes.

Nesse contexto é necessária a seguinte reflexão: os auditores governamentais sabem exatamente o que vem a ser uma “nota fiscal fria”, uma “nota fiscal talonário duplo”, uma “nota fiscal calçada”, uma “nota fiscal roubada/extraviada” e qual a diferença entre elas? Pois bem, é importante o conhecimento desses tipos de fraude fiscal, exatamente porque são comprovantes de despesas utilizados pelos fraudadores mais *experts*.

Como quem fabrica as notas fiscais é profundo conhecedor dos esquemas existentes, ainda que não o pratiquem, utilizamos como fonte dessa informação uma empresa do ramo: Fortform – Formulários Contínuos Ltda. Essa empresa detalha, em seu *site* na internet os principais tipos de fraude relacionados com as notas fiscais:

1 – Nota Fiscal Fria / Talonário Duplo: É a maneira mais simples e barata; normalmente a Nota Fiscal “quente” é emitida com os valores corretos, já a nota fiscal fria é emitida para contribuinte de outro Município ou Estado, naturalmente sub-faturada, pois o fraudador sabe que a fiscalização municipal se restringe ao Município e a estadual ao Estado; o risco é o cruzamento pela Receita Federal, fato este que o fraudador sabe ser praticamente impossível de ocorrer.

2 – Nota Fiscal Calçada: É mais barata ainda, entretanto mais trabalhosa; consiste em emitir as vias para o destinatário, entretanto, as vias fixas (à disposição do Fisco) são emitidas à parte e subfaturadas, neste caso o destinatário é do mesmo tipo mencionado no item anterior.

3 – Nota Fiscal “Roubada / Extraviadas”: O fraudador efetua uma simples e falsa declaração de roubo ou extravio de Notas Fiscais e pronto: ele já possui Notas Fiscais “frias”.

[...]

5 – Notas Fiscais “Geladas”: Trata-se de Nota Fiscal absolutamente falsa, normalmente utilizadas por vendedores de produtos contrabandeados ou pirateados, impossível de ser rastreada e/ou fiscalizada, entretanto, muitas vezes, o crédito de imposto é utilizado e contabilizado. (FORTFORM, 2004)

Esse enfoque, porém, está bastante atrelado à fraude fiscal em si, mas serve de parâmetro para a definição das fraudes na comprovação de despesas mediante o uso de documentos fiscais.

Podemos denominar as fraudes com esses documentos como sendo, genericamente, apenas de dois tipos: “nota fiscal fria” e “nota fiscal calçada”. A “nota fiscal fria”, contudo, pode ser subdividida em subtipos, os quais são nominados segundo suas características principais em: do tipo “gelada”, de “talonário duplo”, ou “roubadas/extraviadas”. Porém, em termos genéricos, são todas “notas frias”.

A “nota fiscal fria” mais comum e conhecida é aquela em que é confeccionado um talonário com dados falsos de empresas que não existem (nota “gelada”). O tipo talonário duplo é aquela clonada de outra nota autorizada para uma empresa legalmente constituída, e também é falsa. E as roubadas/extraviadas são aquelas em que o talão confeccionado legalmente é registrado como roubado ou extraviado, tendo sido ou não verdadeiro o registro efetuado. O que importa, nesse caso, é que a nota ou o talonário circula livremente para comprovação de despesas e acompanhamento de mercadorias.

Já a “nota calçada”, tanto pode ser utilizada para fraudar o fisco, fraude situada na arrecadação de tributos pela Administração Pública, conforme descrito acima, como para fraudar as despesas efetuadas com o dinheiro público, na comprovação de despesas. Nesse último caso, são emitidas notas fiscais de um determinado talonário para comprovação de gasto solicitada pelo administrador público, no montante por ele sugerido, sendo que nas demais vias fixas os valores discriminados são inferiores, fantasiados, ou até mesmo correspondentes a outras vendas efetuadas.



Nos casos da utilização das “notas fiscais calçadas” e de “talonário duplo”, somente o cotejamento das informações entre os talonários e as notas são capazes de indicar a fraude.

## **2.9. Obtenção de provas e evidências**

As provas e as evidências são um juízo de convencimento. Para o auditor são documentos que sustentam suas afirmações, sendo que as evidências normalmente se aplicam aos achados de auditoria e as provas à comprovação do fato ilícito, tal como a evidenciação da fraude em si, documento irrefutável de convencimento da prática do ilícito.

Nos casos de fraudes contra a Administração Pública é extremamente difícil a produção de provas pelo auditor contra aqueles que praticam procedimentos planejados astutamente com uso de tecnologias complexas e meios que transcendem as possibilidades reais de apuração mediante procedimentos de auditoria não integrados com autoridades policiais. Assim, por vezes, a prova documental não pode ser obtida, apesar de ser a única admitida nos Tribunais de Contas.

Não obstante, o TCU tem evoluído no sentido de admitir, em algumas situações, a produção de provas indiciárias, sendo estas corroboradas pelas evidências e correlações de fatos demonstradas pelos auditores, consoante se extrai do trecho do Voto do Ministro-Relator Benjamin Zymler, proferido por ocasião da prolação do Acórdão 331/2002 – TCU – Plenário (BRASIL, 2002a).

Apesar disto, é sempre mais contundente a prova obtida mediante a investigação e obtenção de algum documento.

No caso público, objeto deste estudo, o ônus da prova compete sempre ao administrador público, consoante já discorrido, por força constitucional e legal. Ocorre que nos processos de fiscalização empreendidos pelos auditores governamentais, impera a coleta de evidências para sustentação dos achados, proposições e da própria credibilidade do relatório. Especialmente no caso das fraudes, torna-se necessária a produção de provas que indiquem o cometimento dos atos dolosos e então, até que se estabeleça o contraditório, o ônus da prova pertence ao auditor, exceção dos casos de comprovada ausência de documentos que atestem a boa e regular aplicação dos recursos públicos.

Existem diversas circunstâncias de fraude e maneiras de iniciar as investigações, assim como vários procedimentos de auditoria que podem ser utilizados para a comprovação da existência de fraudes e para a obtenção de provas. Não há como esgotar as possibilidades exatamente pelo gênio criativo do fraudador e da natureza humana. No entanto, alguns meios de obtenção de provas são especialmente importantes e merecem ser relatados, como os relacionados a empresas fantasmas e notas fiscais.

Nesse sentido, Trevisan et al (2003, p. 49) relatam que é comum, além do que se imagina, a espécie “empresa-fantasma”, que inexistente de fato e de direito, e está envolvida no processo fraudulento. A comprovação da transação com essas empresas proporciona fato contundente e relevante capaz de levar à condenação dos corruptos. Lecionam os autores que esse tipo de fraude é suficiente para

ensejar uma representação ao Ministério Público solicitando a instauração de inquérito civil público, ou mesmo de ação civil pública.

Com efeito, tal tipo de comprovação é suficiente para que os auditores da área de controle externo possam opinar pela devolução dos recursos públicos envolvidos na fraude abrangendo administrador público, solidariamente com todos os co-participantes, mediante proposta ao colegiado do TCU que certamente condenará os responsáveis, não só à devolução dos recursos, mas também ao pagamento de multa proporcional ao débito, além de outras providências, como a inclusão do nome dos responsáveis no cadastro de inelegíveis e inabilitação dos responsáveis, por um período que variará de cinco a oito anos, ao exercício de cargo em comissão ou função de confiança no âmbito da Administração Pública.

As verificações para tanto podem ser efetuadas mediante a análise do registro das empresas na Junta Comercial ou no Cartório de Registro das Pessoas Jurídicas, conforme o caso, junto ao *site* da Receita Federal na internet, onde se pode verificar o número de inscrição no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ) e se a empresa que aparece na nota fiscal existe, bem como a sua situação perante aquele órgão, a constatação física da existência da empresa no endereço indicado nos documentos, procedimentos válidos também para as gráficas que aparecem no rodapé das notas fiscais.

Todos os resultados obtidos devem ser documentados de forma legítima para não ensejar a nulidade das provas em juízo. Para tanto, deve o auditor se valer dos procedimentos de auditoria que são colocados a sua disposição, de acordo com as normas que regem o exercício de suas atribuições e da organização na qual

trabalha, havendo certa liberdade apenas na obtenção de informações disponibilizadas na internet, como no caso das consultas ao *site* da Receita Federal.

Attie (1998, p.132) ensina que “a opinião formada pelo auditor precisa estar apoiada em bases sólidas, alicerçada em fatos comprovados, evidências factuais e informações irrefutáveis”. Nesse sentido, o auditor é um elemento ligado a investigações minuciosas as quais lhe dão a certeza de que suas afirmações e dados submetidos ao exame são fiéis, devendo obter provas suficientes e concretas que permitam convencer a terceiros, de modo que precisa avaliar constantemente o valor das provas produzidas quanto à objetividade, importância, validade e confiabilidade.

### Capítulo 3 - Convênio

A Constituição Federal estabeleceu um conjunto de competências a cada ente da federação e, para fazer face a essas competências, definiu, na parte relativa ao Sistema Tributário Nacional, a competência de cada ente federado para a instituição e arrecadação de impostos e, ainda, o modo de distribuição dos impostos arrecadados pela União aos Estados e Municípios, assim como o modo de distribuição dos impostos arrecadados pelos Estados, entre estes e os Municípios.

Esse modelo de tributação, no entanto, é bastante concentrado na União, que arrecada grande volume de recursos por meio dos impostos que institui, como o caso do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e depois os distribui aos entes da federação para fazerem face às suas despesas, já que os impostos por eles arrecadados não são suficientes, por vezes, para cobri-las, especialmente nos casos dos Municípios do interior do país e das regiões menos desenvolvidas.

Ocorre que a própria Constituição (BRASIL, 1988), em diversos dispositivos e, principalmente no artigo 23, estabelece competências que são comuns à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios, tais como as ações relativas à conservação do patrimônio público, à assistência à saúde, proteção das pessoas portadoras de deficiências, ao acesso à educação e à cultura, ciência, combate à

pobreza e integração social, segurança pública e do trânsito, saneamento e habitação, proteção do meio ambiente, florestas, fauna e flora.

Esse conjunto de atribuições exercidas de acordo com a competência comum atribuída aos entes da federação, onde há o interesse recíproco, normalmente é exercido por meio de transferências voluntárias de recursos federais. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar 101/2000, assim definiu o que vem a ser esse termo:

Art. 25. Para efeito desta Lei complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes e ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde (BRASIL, 2000a).

Uma das modalidades de transferência voluntária de recursos da União refere-se aos convênios, pois estes são celebrados objetivando a transferência voluntária de recursos da União aos Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como a entidades pertencentes à administração indireta (estatais, autarquias e fundações), a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, consoante estabelecido em Instrução Normativa (IN) da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), como é o caso do artigo 1º da IN/STN 01, de 04 de maio de 2001 (STN, 2001).

Porém, ao contrário do que se possa imaginar, o convênio não é uma modalidade nova de transferência de recursos entre a União e os entes da federação, ou entre a União e os órgãos e entidades da Administração Pública. Dada a necessidade da realização de atividades, projetos, programas e ações governamentais de interesse recíproco, de forma descentralizada, criou-se essa modalidade de descentralização de recursos. É, portanto, uma forma de

descentralização/transferência de recursos muito antiga e já prevista no nosso ordenamento jurídico à época da Reforma Administrativa de 1967.

Assim, observa-se que no capítulo reservado à descentralização, o artigo 10 do Decreto-Lei 200/67 estabeleceu que a execução das atividades da Administração Federal deverá ser amplamente descentralizada e que uma das modalidades de descentralização se refere à celebração de convênios, constituindo-se de descentralização da Administração Federal para as unidades federadas, quando estas estiverem devidamente aparelhadas. Dois parágrafos desse mesmo artigo são importantes nesse contexto:

§ 2º Em cada órgão da Administração Federal, os serviços que compõem a estrutura central de direção devem permanecer liberados das rotinas de execução e das tarefas de mera formalização de atos administrativos, para que possam concentrar-se nas atividades de planejamento, supervisão, coordenação e controle.

[...]

§ 5º Ressalvados os casos de manifesta impraticabilidade ou inconveniência, a execução de programas federais de caráter nitidamente local deverá ser delegada, no todo ou em parte, mediante convênio, aos órgãos estaduais ou municipais incumbidos de serviços correspondentes (BRASIL, 1967).

No conjunto das normas vigentes, o Decreto n.º 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que consolidou algumas normas de natureza financeira, estabeleceu as bases para a celebração de convênios, fornecendo o sentido desse instrumento e as bases de sua celebração:

Art. 48. Os serviços de interesse recíproco dos órgãos e entidades de administração federal e de outras entidades públicas ou organizações particulares, poderão ser executados sob regime de mútua cooperação, mediante convênio, acordo ou ajuste.

Parágrafo único. Quando os participantes tenham interesses diversos e opostos, isto é, quando se desejar, de um lado, o objeto do acordo ou ajuste, e de outro lado a contraprestação correspondente, ou seja, o preço, o acordo ou ajuste constitui contrato.

Art. 49. Ressalvados os casos de manifesta impraticabilidade ou inconveniência, o convênio será utilizado como forma de descentralização das atividades da administração federal, através da qual se delegará a execução de programas federais de caráter nitidamente local, no todo ou em parte, aos órgãos estaduais ou municipais incumbidos de serviços correspondentes, e quando estejam devidamente aparelhados (Decreto-lei n.º 200/67, art. 10, § 1º, "b" e § 5º).

Parágrafo único. Excepcionalmente, os órgãos e entidades federais poderão executar programas estaduais ou municipais, e os órgãos da administração direta programas a cargo de entidade da administração indireta, sob regime de mútua cooperação mediante convênio.

Art. 50. O Ministro da Fazenda fixará, em Portaria, o limite de participação financeira em convênios, dos órgãos e entidades da administração federal, para efeito de obrigatoriedade de sua formalização mediante termo, ficando facultativo, a critério da autoridade administrativa, quando inferior a esse limite, caso em que as condições essenciais convencionadas deverão constar de correspondência oficial ou do documento de empenho da despesa. (BRASIL, 1986)

Ainda de acordo com o artigo 53 do mencionado dispositivo, os órgãos da Administração Federal poderão fixar entendimentos sobre a matéria de interesse comum, mediante convênio.

Há, portanto, convênios de natureza financeira e não financeira, sendo que o objeto deste estudo refere-se aos convênios de natureza financeira, que envolvem a transferência voluntária de recursos.

Atualmente, os convênios de natureza financeira são regulados por diversos dispositivos, tais como o próprio Decreto-Lei 200/67, o Decreto 93.872/86, as disposições relativas a transferências voluntárias de recursos previstas na LRF e, ainda, nas respectivas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) correspondentes a cada um dos exercícios orçamentários. As normas de natureza mais operacional são ditadas pela STN, merecendo destaque a IN/STN 01, de 15 de janeiro de 1997, com suas respectivas alterações posteriores.

O artigo 1º da IN/STN 01/97 traz importantes disposições sobre os convênios e, inclusive, as definições dos termos usuais desse instrumento:



Art. 1º A execução descentralizada de Programa de Trabalho a cargo de órgãos e entidades da Administração Pública Federal, Direta e Indireta, que envolva a transferência de recursos financeiros oriundos de dotações consignadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, objetivando a realização de programas de trabalho, projeto, atividade, ou de eventos com duração certa, será efetivada mediante a celebração de convênios ou destinação por Portaria Ministerial, nos termos desta Instrução Normativa, observada a legislação pertinente.

§ 1º Para os fins desta Instrução Normativa, considera-se:

I – convênio – instrumento qualquer que discipline a transferência de recursos públicos e tenha como partícipe órgão da administração pública federal direta, autárquica ou fundacional, empresa pública ou sociedade de economia mista que estejam gerindo recursos dos orçamentos da União, visando à execução de programas de trabalho, projeto/atividade ou evento de interesse recíproco, em regime de mútua cooperação;

II – concendente – órgão da administração pública federal direta, autárquica ou fundacional, empresa pública ou sociedade de economia mista, responsável pela transferência dos recursos financeiros ou pela descentralização dos créditos orçamentários destinados à execução do convênio;

III – conveniente – órgão da administração pública direta, autárquica ou fundacional, empresa pública ou sociedade de economia mista, de qualquer esfera do governo, ou organização particular com a qual a administração federal pactua a execução de programa, projeto/atividade ou evento mediante a celebração de convênio;

IV – interveniente – órgão da administração pública direta, autárquica ou fundacional, empresa pública ou sociedade de economia mista, de qualquer esfera de governo, ou organização particular que participa do convênio para manifestar consentimento ou assumir obrigações em nome próprio;

V – executor – órgão da administração pública federal direta, autárquica ou fundacional, empresa pública ou sociedade de economia mista, de qualquer esfera de governo, ou organização particular, responsável direta pela execução do objeto do convênio.

(...)

X – termo aditivo – instrumento que tenha por objetivo a modificação de convênio já celebrado, formalizado durante sua vigência, vedada a alteração da natureza do objeto aprovado.

XI – objeto – o produto final do convênio, observados o programa de trabalho e as suas finalidades;

XII – meta – parcela quantificável do objeto (STN, 1997).

Assim, sempre que se noticia que um prefeito recebeu recursos públicos federais (verba pública) para a construção de uma escola, recuperação de uma área ambientalmente degradada, construção de um posto de saúde, aquisição de

medicamentos, construção de barragens, estradas e uma infinidade de outras ações, normalmente se está tratando da celebração de um convênio para a realização da transferência de recursos, nos termos da legislação aplicável.

É bom consignar, também, que aos convênios se aplica a Lei de Licitações e Contratos Administrativos (Lei 8.666/93), no que couber, consoante disposto no artigo 116 daquela Lei.

## **Capítulo 4 – As Fraudes, os Convênios e os Auditores**

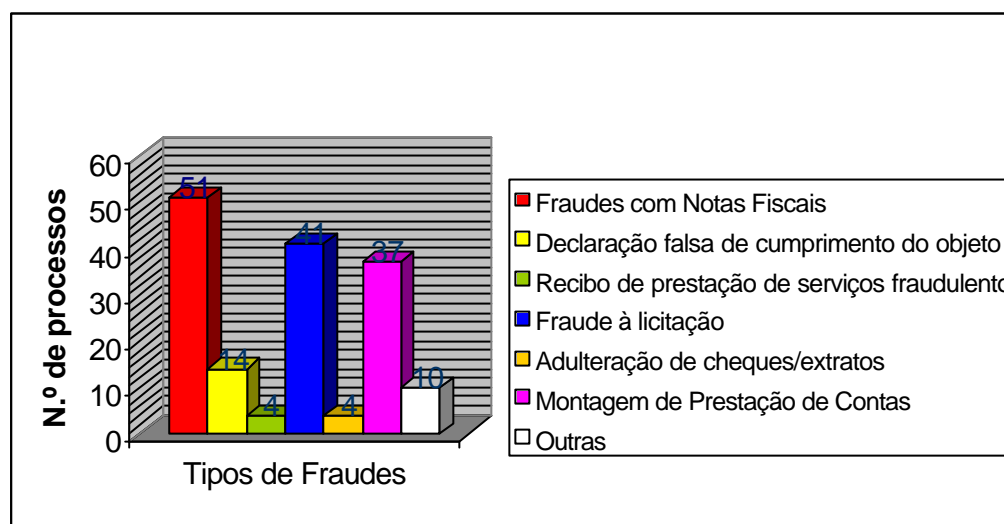
### **4.1 Os tipos mais comuns de fraudes em convênios federais**

Como discorrido no Capítulo 2, vários são os motivos que levam o fraudador a executar a fraude, mas especialmente na Administração Pública elas são perpetradas com o intuito de desviar recursos, que são comumente utilizados em proveito próprio, como fruto da ambição e da falsa percepção de dinheiro fácil.

Pode-se inferir, empiricamente, que as fraudes em convênios ocorrem primordialmente envolvendo os processos de gastos, pois os recursos são transferidos do Orçamento da União para que Estados, Municípios, Distrito Federal, seus órgãos e entidades ou, ainda, Organizações Não-Governamentais, efetuem gastos em consonância com o objetivo proposto. Assim, também pode-se inferir que as fraudes ocorram mais comumente em certames promovidos pelos convenientes-executores e em processos de pagamento das despesas realizadas, ou supostamente realizadas.

Quando a fraude permeia toda a cadeia, indo desde a concessão do recurso, passando pela execução dos gastos e, finalmente, pela aprovação da prestação de contas do objeto de gasto, pode-se estar diante de um caso envolvendo fraude e corrupção, de forma simultânea. É mais fácil, porém, que o auditor descubra a fraude examinando exatamente o gasto, pois a ele sempre estão associados documentos comprobatórios da despesa e da contratação da despesa, cuja eventual inidoneidade pode ser mais visivelmente identificada.

O Gráfico 1 representa a análise de 161 processos envolvendo fraudes em convênios, constantes das bases de dados públicas do TCU, segundo a metodologia descrita neste trabalho, revelando os seguintes tipos mais comuns de fraudes nos convênios:



**Gráfico 1 - Incidências de fraudes no universo analisado**

Os valores em cada coluna representam a quantidade de processos em que cada tipo de fraude mereceu destaque, seja durante procedimentos de auditoria realizados pelos auditores do TCU, seja em processos de Tomada de Contas Especial<sup>9</sup> (TCE), instauradas pelo órgão/entidade concedente dos recursos (ou pelo órgão de controle interno do executivo federal) e levados a julgamento pelo TCU.

Essas fraudes foram determinantes no julgamento pela irregularidade das contas daqueles que a perpetraram, culminando na condenação dos gestores à

<sup>9</sup> A Tomada de Contas Especial é o instrumento legal destinado a identificar eventuais prejuízos com vistas ao ressarcimento do Erário, na guarda e aplicação de recursos, sendo processo que possui rito próprio dentro do Tribunal de Contas da União e que pode ter origem interna (instauração pelo próprio Tribunal) ou externa (instauração pelos órgãos do poder executivo, legislativo ou judiciário).

devolução dos valores envolvidos com as fraudes bem como a aplicação de multa por aquele Tribunal, consoante autorização da Lei 8.443/92.

Na verdade, não há uma metodologia que permita separar um tipo de fraude de outro. A fraude permeia todo o procedimento. Ocorre que o destaque é dado a uma nota fiscal, a um procedimento licitatório, a um recibo ou uma declaração, que pode viciar todo o convênio, sendo esse fato suficiente para ensejar a irregularidade das contas daquele que o geriu.

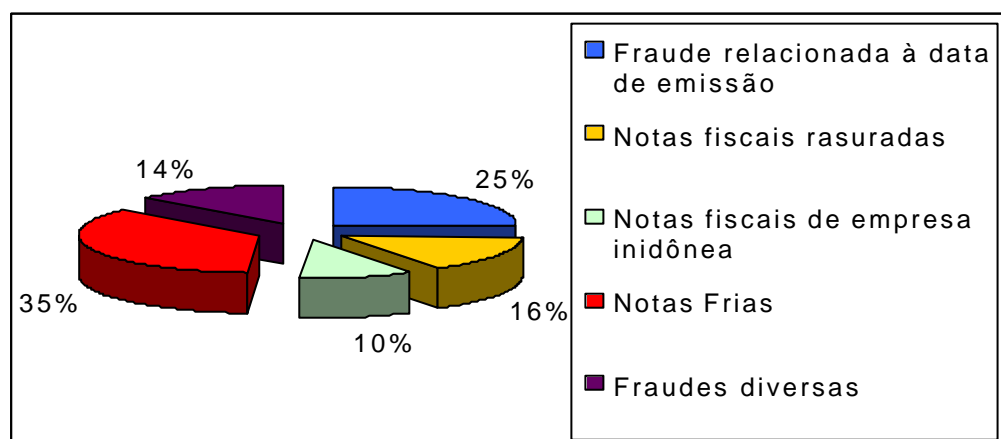
Observa-se, pelo exame dos processos de Tomada de Contas Especial, que nem sempre se busca apurar o inteiro teor da fraude, de todos os seus detalhes, pois, por exemplo, a simples constatação de que o objeto não foi executado, mas que o gestor apresentou uma prestação de contas contendo documentos supostamente relativos à comprovação do gasto, caracterizando fraude documental, é suficiente para o julgamento pela irregularidade das contas e condenação do responsável.

Assim, pode haver casos em que uma equipe de auditores tenha constatado apenas a emissão de uma nota fiscal fraudulenta, por exemplo, incapaz de comprovar o gasto, fato suficiente para ocasionar a rejeição de uma prestação de contas de um convênio sem que se tenha verificado o procedimento licitatório, também eivado de fraudes que levariam à contratação ou suposta contratação da empresa emitente dessas notas, por exemplo.

Dessa forma, os números refletem situações (processos) em que o indício, a prova ou a evidência da fraude, encontra-se nesse ou naquele elemento de exame (nota fiscal, licitação, recibos, declaração, cheque, extrato, etc.), primordialmente.

Obviamente, há casos em que se descobre que tudo não passou de uma farsa para acobertar ou para realizar o desvio de recursos, de modo que a fraude existe em todos esses elementos ao mesmo tempo. Porém, deve o auditor ter em mente que, como notas fiscais, cheques/extratos e recibos de pagamento referem-se a documentos que guardam relação com a contratação de terceiros, na quase totalidade das vezes em que esses são fraudados, há fraude também no procedimento licitatório, como se verá adiante.

Dos números acima, merecem destaque os casos cujas fraudes envolveram notas fiscais. O Gráfico 2 destaca a distribuição das fraudes com notas fiscais em seus subtipos, para exemplificar a origem da constatação de sua falsidade:



**Gráfico 2 - Subtipos de fraudes envolvendo notas fiscais**

Vê-se que é de grande importância para o auditor governamental o conhecimento sobre notas fiscais, pois elas são documentos probantes das relações comerciais de compra e venda de mercadorias, utilizadas para comprovação de gastos. Sem o devido conhecimento dos documentos fiscais e das fraudes que podem estar associadas, o auditor pode passar desavisado por indícios que levem à

constatação de fraude e terminar por emitir uma opinião errônea a respeito dos documentos.

Observa-se que em 25% dos casos de fraudes detectadas, envolvendo emissão de notas fiscais, o indício ou evidência de fraude foi tomado com base na data de emissão dos referidos documentos. Tais fraudes estão relacionadas, na maioria das vezes, com a data de emissão, quando comparada com a data da Autorização para Impressão do Documento Fiscal (AIDF). Em outros 35% dos casos, verificaram-se “notas fiscais frias”. No caso das notas fiscais emitidas por empresas inidôneas, certamente se tratam também de “notas frias”, mormente por serem emitidas por empresas desconhecidas do cadastro dos fiscos municipal, estadual ou federal.

Em relação a tais documentos, é de grande importância a apuração das fraudes, pois elas podem indicar três vieses de conduta:

a) a fraude é apenas fiscal, ou seja, foi praticada apenas pelo empresário-fornecedor que a perpetrou para burlar o fisco e pagar menos impostos, cometendo crime contra a ordem tributária;

b) o documento fraudado não foi expedido pela empresa emitente, tendo sido frjado pelo responsável pelos recursos para acorbertar desvio de dinheiro, bens ou valores públicos;

c) a nota fiscal foi fornecida pela empresa contratada (vencedora do certame), que a emitiu de forma fraudulenta, sem respaldo em mercadorias/serviços, havendo, então, conluio entre o conveniente e a empresa contrata para execução dos serviços, com o intuito de desviar os recursos.

E qual a importância desses vieses para o auditor governamental? Em qualquer caso, ao tomar conhecimento da fraude o auditor poderá sugerir o encaminhamento dos documentos aos órgãos competentes, mas há vários encaminhamentos possíveis, dependendo de quão profunda seja sua apuração. No primeiro caso, por se tratar de fraude apenas praticada pelo empresário - caso típico de “nota calçada”, por exemplo, em que as vias fixas da nota fiscal, de posse do emitente, são emitidas com a aposição de preços e quantidades inferiores ao fornecido na primeira via (do destinatário) – o encaminhamento poderá ser para conhecimento às autoridades tributárias e ao Ministério Público para a apuração de crime contra a fazenda pública estadual ou federal. No segundo caso, responde somente o gestor responsável pelo desvio de recursos e pelos crimes de falsidade ideológica, falsificação de documentos, dentre outros, segundo discernimento do Ministério Público Federal, a quem deve o auditor recomendar o envio dos documentos. E, no último caso, quando constatado que a emissão dos documentos fiscais ocorreu em favor do gestor, pelo empresário-fornecedor, pela empresa contratada ou por terceiros, respondem esses pelo montante do débito apurado e pela fraude (há solidariedade quanto ao débito).

Assim, é preciso ter em mente não apenas a repercussão imediata da fraude, sob pena de estar-se colaborando com o sentimento geral de impunidade. Ou seja, caso o auditor se depare com a fraude fiscal, deve ele investigar melhor a fim de descobrir a participação de terceiros, pois, como já mencionado, a fraude dificilmente tem um só culpado.

São comuns os casos em que, comprovada a inidoneidade do documento, a proposta do auditor segue no sentido da condenação apenas do responsável direto



pela aplicação dos recursos. Ocorre que, se apurada a fraude devidamente, pode ser constatada a participação da empresa e do empresário que agiu em conluio com o gestor e, ao invés de sugerir a condenação apenas deste, pode ser sugerida a condenação solidária do gestor, da empresa e do empresário que pactuou com a fraude, além dos encaminhamentos de praxe ao Ministério Público Federal, o que pode culminar na melhor forma de cobrança e ressarcimento dos valores aos cofres públicos.

#### **4.2 *Modus Fasciendi, Modus Detection e Modus Probandi* (casos práticos)**

De suma importância para o auditor governamental é saber como as fraudes operam, como são detectadas e como são colhidas as provas, indiciárias ou não, sobre a autoria e a execução do ato defraudador.

Nesse sentido, buscou-se tais elementos no conjunto de processos examinados, no conjunto de Decisões e Acórdãos que constituem o acervo público do Tribunal de Contas da União em suas bases de dados, ainda que não dispostos em todos os seus detalhes.

Assim, denominou-se de *modus fasciendi* a descrição do conjunto de ações empreendidas pelos fraudadores para a execução de suas atividades ilícitas, ou seja, o modo como operam. Denominou-se de *modus detection* a descrição do conjunto de procedimentos relativos à detecção e apuração das fraudes, nos diversos tipos identificados. E, finalmente, de *modus probandi*, a maneira com a qual

se evidenciou a fraude, ou seja, o produto da aplicação das técnicas e procedimentos de auditoria: a evidência ou prova em si mesma.

Os auditores governamentais, em nível federal, e os órgãos concedentes dos recursos, ainda não se preocupam de forma satisfatória em deixar registrado ou em efetivamente conhecer o *modus fasciendi* das fraudes.

Não há conhecimento, pelos auditores, de todas as técnicas de auditoria capazes de investigar as fraudes, não sendo incomum que, ao se deparar com indícios, o auditor com eles se satisfaz, não correndo em busca de provas contundentes que levem à apuração de outros agentes na autoria ou co-autoria, culminando na condenação apenas do gestor principal.

As técnicas não são de conhecimento de todos e muitos auditores detêm conhecimento e acesso a ferramentas não utilizadas por outros auditores, dentro da mesma instituição de controle, fato que pode ser atribuído a desconhecimento de técnicas, além da experiência individual envolvida.

#### **4.2.1 Quando a fraude é materialmente visível a olho nu: inspeção.**

Em muitos casos, a prática de fraude pode ser evidenciada mediante a utilização da técnica de auditoria denominada inspeção física. Especialmente nos casos em que o objeto do convênio se refere a obras ou serviços que podem ser materialmente identificáveis, que geram um bem permanente.

A aquisição de bens de consumo também pode ser auditada por meio da inspeção física, mas há limitações quanto ao aspecto temporal, pois se o produto é de consumo, uma inspeção física tardia pode não levar a conclusão alguma, pois o fraudador pode alegar, mediante documentos, que os produtos foram distribuídos e consumidos. Esses são casos típicos de merenda escolar, de distribuição de alimentos em programas de desnutrição e/ou combate a fome, dentre outros, devendo o auditor, nesses casos, conjugar outras técnicas de auditoria para apuração da fraude.

Mas mesmo nesses casos, a inspeção física, aliada à perspicácia do auditor, pode levar à conclusão de fraude, como quando se verifica que a quantidade adquirida pelo fraudador, e entregue conforme documentos fiscais ou faturas, ou registros de entrada de mercadoria em estoque é demasiadamente grande para ser estocada nos locais indicados nos documentos.

Quando não, é preciso conjugar os exames com técnicas outras de auditoria de fraude. Porém, a técnica que mais se aproveita nesse momento, conjugada com a inspeção física, é a entrevista, indagação ou inquérito.

A inspeção física, no entanto, é uma das técnicas de auditoria primárias na detecção de defraudações envolvendo um objeto material relacionado ao convênio. Parece um tanto óbvio à primeira vista que, quando o convênio se refere a algo material, como a aquisição, construção, reforma ou ampliação de alguma coisa, o auditor deve certificar-se de sua existência. Porém, observa-se que não raras vezes, por falta de recursos para tanto, tal inspeção é negligenciada.

A verificação “in loco” da execução do objeto dos convênios é medida concernente aos controles internos dos órgãos transferidores de recursos, estando

previstas em diversos normativos legais, tais como a IN/STN 01/97, o Decreto-Lei 200/1967, o Decreto 93.872/1986 e nas Leis de Diretrizes Orçamentárias de cada exercício financeiro.

Ocorre que os controles internos são falhos nesse aspecto, especialmente em função da grande quantidade de convênios celebrados pelos órgãos federais todos os anos, da grande extensão do território brasileiro, da existência de mais de 5 mil municípios que celebram convênios com a União, sem contar os 26 estados, o Distrito Federal, ONG's e demais entidades sem fins lucrativos, incompatível com o reduzido quadro de pessoal técnico existente nos órgãos/entidades transferidores de recursos, além dos auditores internos e externos.

As falhas relacionadas aos controles internos são uma porta aberta para a ocorrência de fraudes. Assim, sempre que o auditor constatar a ausência de inspeções físicas sobre o objeto conveniado, deve estar consciente de que a documentação de gasto pode estar escondendo a inexecução do objeto, o que caracteriza a fraude.

Para confirmação dessas afirmações, tomemos o exemplo do processo TC 250.904/1995-0, da relatoria do Ministro Guilherme Palmeira, que originou o Acórdão TCU 367/2000 – Primeira Câmara (BRASIL, 2000b).

Naqueles autos de Tomada de Contas Especial, cuja origem se deu em função da omissão no dever de prestar contas dos recursos repassados pelo extinto Ministério do Bem Estar Social para a construção de 150 unidades sanitárias na área rural de Ibititá/BA, após citado pelo Tribunal, o responsável apresentou prestação de contas contendo todos os elementos exigidos pelos normativos legais, a qual mereceu aprovação do Controle Interno.

Entretanto, visando apurar denúncia encaminhada sobre a execução do convênio celebrado, uma equipe de auditores do Tribunal foi designada para apuração da denúncia e constatou, mediante inspeção física ao município, que embora nenhuma unidade sanitária tivesse sido construída, as peças sanitárias adquiridas foram distribuídas à população.

Somente foram utilizados os materiais por aqueles moradores que dispunham de condições de realizarem, eles próprios, as obras em suas residências.

Como a declaração de cumprimento do objeto foi apresentada pelo responsável, essa situação evidencia a mais óbvia fraude.

Em razão dos fatos apontados, o então Ministro-Relator do processo destacou que:

[...] somente por meio de inspeção realizada na referida Prefeitura, em razão de denúncia a esta Casa, pôde ser constatada que a prestação de contas apresentada pelo responsável não correspondia à realidade dos fatos, uma vez comprovado in loco que o objeto conveniado não havia sido executado em sua totalidade. (BRASIL, 2000b)

Outro caso interessante para ilustrar a importância da utilização da técnica de auditoria denominada inspeção física, refere-se ao TC 015.187/1999-3, que originou os Acórdãos n.ºs 316/2002 (Relator o Ministro Ubiratan Aguiar) e 449/2003 (Relator o Ministro Guilherme Palmeira) todos da Segunda Câmara (BRASIL, 2002b, 2003b).

Os autos, relativos a Tomada de Contas Especial instaurada pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) em desfavor do ex-Prefeito do Município de Ibirapitanga/BA em razão de irregularidades no convênio firmado com o objetivo de propiciar melhoria das condições físicas e materiais da rede pública de ensino fundamental, evidenciavam que a documentação encaminhada a título de

prestação de contas foi inicialmente apreciada pelos técnicos do FNDE merecendo, preliminarmente, parecer pela sua aprovação.

Posteriormente, foi procedida inspeção “in loco” por técnicos do FNDE que informaram, em seu relatório de vistoria, que em uma outra fiscalização efetuada por engenheiros de outro projeto, constatou-se a ausência de quaisquer indícios de que haviam sido executadas as reformas das escolas indicadas e a compra dos equipamentos relacionados no convênio, originando, assim, a instauração do procedimento de TCE.

O Relator do feito, à época, Ministro Ubiratan Aguiar, teceu o seguinte pronunciamento, por ocasião do Acórdão 316/2002 – 2ª Câmara:

2.Nada mais cristalino que uma vistoria in loco para comprovar a realização de uma obra ou para atestar a aquisição de equipamentos. No convênio em questão, o Relatório de Supervisão de Obras do FNDE - Bahia, elaborado por uma equipe de engenheiros e arquitetos do projeto de Educação Básica para o Nordeste - MEC/BIRD - Projeto Nordeste, provou, inclusive com fotografias, o péssimo estado das escolas, as quais não passaram por reforma alguma, além da falta dos supostos equipamentos adquiridos com as verbas do convênio.

3.Dessa forma, fica caracterizada a má-fé do responsável na utilização dos recursos recebidos do FNDE, pois além de não aplicá-los no objeto pactuado, juntou documentos inverídicos para a prestação de contas. (BRASIL, 2002b)

Já em sede de recurso, o responsável chegou a afirmar que a execução do convênio transcorreu sem nenhuma irregularidade, tendo sido precedida das licitações necessárias para aquisição dos equipamentos e a realização das obras. E que a documentação juntada aos autos seria prova cabal da aplicação dos recursos, segundo avençado entre as partes, tendo apresentado, inclusive, declarações de diversos moradores atestando a conclusão das obras à época.

Nesse sentir, houve concordância do Tribunal quanto à afirmativa de que toda a documentação necessária à prestação de contas foi apresentada, inclusive

Editais de Licitação, Atas da Comissão de Licitação, Notas Fiscais, Notas de Empenho, recibos e extratos bancários, os quais guardavam pertinência com o objeto do convênio. Porém, toda a documentação probante perdeu o seu valor diante das constatações do Relatório de Vistoria realizada “in loco”, o que demonstra a força de tal instrumento: o recurso não foi provido.

Nesse caso, restou configurada a apresentação fraudulenta da prestação de contas com documentos que representavam uma aplicação forjada dos recursos. Não obstante tal comprovação mediante inspeção física, outras técnicas de auditoria poderiam ter sido empregadas, acaso se estivesse realizando uma auditoria de fraude, para desvendar todo o procedimento fraudulento de emissão de notas fiscais, cheques de pagamento, notas de empenho e procedimento licitatório, com o fito de também identificar a participação de outras pessoas em conluio com o gestor público. Tal não ocorreu, sendo condenado apenas o gestor principal à devolução dos recursos, no âmbito de atuação do TCU.

Diversas outras situações poderiam ser descritas na linha dessas duas decisões sendo que, nos casos mais comuns de fraude, a inspeção física termina por indicar a fraude documental, já que são apresentados documentos exigidos pelas normas relativas à prestação de contas dos recursos, como forma de acobertar o desvio dos mesmos e ludibriar os órgãos para obtenção da aprovação das prestações de contas.

Finalmente, é sempre bom destacar que, nos casos de realização de inspeções físicas para comprovação da existência ou da execução de um bem material, deve o auditor portar uma câmera fotográfica com a qual fará o registro fotográfico de suas constatações visuais. E, no caso de inquirição de testemunhas,

por adoção conjunta das técnicas de entrevista, o auditor deverá colher os dados relativos à identificação dos entrevistados, tais como nome, CPF e endereço. Melhor se o auditor tiver condições de ofertar provas mediante o registro fotográfico e a técnica denominada inquérito, colhendo depoimentos que possam ser assinados pelos próprios declarantes.

#### **4.2.2 Quando a suspeita recai sobre os documentos**

Quando a fraude se relaciona a documentos concernentes aos convênios, uma série de técnicas de auditoria são capazes de elucidá-la, com maior ou menor profundidade, segundo o que se deseja apurar. Um exame mais incipiente por parte do auditor governamental pode revelar a ocorrência de fraude mediante técnicas simples de auditoria de fraudes.

Assim, uma inspeção física, por exemplo, pode atestar a inexecução do objeto conveniado e, diante disso, revelar a fraude documental ante a existência de processos licitatórios, recibos de pagamento, notas fiscais, declaração de cumprimento do objeto, termo de recebimento definitivo das obras, extratos bancários, relação de pagamentos efetuados, etc.

Um exame mais percuciente dos documentos relativos ao processo licitatório, extratos bancários, relação de pagamentos efetuados e notas fiscais, também pode revelar fraudes. Nesse caso, está se utilizando da técnica denominada de exame documental. Em outros casos, o exame deve ser aprofundado mediante



consultas a órgãos externos para obtenção de comprovação da veracidade das informações, por meio de circularização.

A fraude, contudo, é melhor apurada quando se realizam os procedimentos de triangulação de informações e rastreamento. A profundidade de análise da auditoria desenvolvida será determinante para os efeitos que se deseja obter: a condenação do gestor principal à devolução dos recursos ou o ressarcimento desses recursos por todos aqueles que, de alguma forma, tenham contribuído para a ocorrência do dano ou do desvio apurado.

#### *4.2.2.1 Fraudes com Notas Fiscais*

A apuração de fraudes envolvendo notas fiscais pode ser efetuada de várias formas, utilizando-se de todas as técnicas de auditoria de fraudes. Quando o procedimento inicial utilizado refere-se à inspeção física, a constatação da inexecução do objeto conveniado e a existência dos documentos fiscais indica que são uma verdadeira fraude. Contudo, caso o auditor não disponha de condições de realizar esse procedimento de auditoria, deve estar atento para a aplicação das demais técnicas.

O exame documental, por exemplo, costuma ser a primeira técnica da qual se utiliza o auditor. Para seu emprego no exame de documentos fiscais deve o auditor estar atento a todos os detalhes descritos nos documentos fiscais, em especial, as datas, valores, logotipos, endereços, numeração e diagramação das

notas fiscais. Esses elementos podem fornecer indícios de fraude que serão investigados mediante as técnicas de circularização (diligência), triangulação, ou mesmo de rastreamento.

Nos casos práticos examinados (exame de Acórdãos e Decisões do TCU), verificam-se a adoção das referidas técnicas de modo aleatório e não sistematizado pelos órgãos concedentes e auditores federais de controle interno e externo. Mas os exemplos podem ser interessantes, sobretudo por indicar o *modus detection* da fraude, o *modus probandi* e, em alguns casos, o *modus fasciendi*.

No TC 350.231/1995-8 (Decisão 301/1998 – 2ª Câmara, Relator o Ministro Benjamin Zymler), por exemplo, relativo a Tomada de Contas Especial instaurada em desfavor da Prefeitura Municipal de Vitorino Freire/MA, em razão de sua omissão no dever de prestar contas, foram apresentados, intempestivamente, os documentos relativos à prestação de contas do convênio firmado com o extinto Ministério da Integração Regional. A documentação foi enviada diretamente ao TCU para comprovação das despesas (BRASIL, 1998b).

Verificadas divergências nos demonstrativos apresentados, mediante análise documental, solicitou-se cópia das notas fiscais ao gestor. Estas indicaram divergência entre a razão social da empresa informada na relação de pagamentos efetuados, termo adjudicatório, contrato e recibos, e aquelas informações da empresa emissora constante das notas fiscais.

Diligenciou-se então à Junta Comercial do Estado do Maranhão para obtenção de informações sobre a empresa emissora de notas fiscais e sobre aquela indicada na documentação e, do mesmo modo, à Secretaria Municipal de Fazenda de São Luís.

Em atendimento à circularização efetuada, a Junta Comercial informou a inexistência, em seus cadastros, da empresa mencionada nas notas fiscais, bem como a existência apenas de outra, cujo nome era bastante parecido, mas cuja inscrição no antigo Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda (CGC) diferia daquele indicado nas notas fiscais.

Da mesma forma, a Secretaria Municipal de Fazenda também atestou a inexistência da empresa em seus cadastros. E, em consulta efetuada ao Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), sucessor do CGC, realizada pelo próprio Tribunal, evidenciou-se que o CNPJ (ou CGC) informado nas notas fiscais correspondiam, no cadastro de CNPJ da Secretaria da Receita Federal (SRF), à razão social informada na nota fiscal, diferentemente da razão social indicada nos demais documentos, mas cuja atividade econômica não correspondia à atividade econômica relacionada à empresa e indicada pelos serviços relacionados à nota fiscal. Dessa forma, evidenciou-se a fraude.

Vê-se nesse caso, a importância e a utilização de duas técnicas de auditoria de fraudes, embora não tratasse o processo de auditoria de fraudes: o exame documental e a circularização (diligência) a terceiros (órgãos fazendários e Junta Comercial).

Com o crescente uso da tecnologia da informação, nos dias atuais, muitas das informações são encontradas em sistemas públicos, não necessitando o auditor governamental, ao menos para um exame mais imediato da idoneidade das empresas e confirmação ou não de suspeitas ou indícios, de acessos a informações fiscais.

Embora algumas informações fiscais estejam resguardadas por sigilo fiscal, muitas outras não estão. É fato que boa parte dessas informações se encontram disponíveis, por exemplo, nos sistemas informatizados da SRF, ao alcance dos órgãos de controle interno e externo, em razão de convênios firmados entre esses órgãos e o órgão fazendário. Nesse sentido, o auditor governamental possui hoje, no nível federal, acesso a informações do perfil de usuário externo junto ao sistema CNPJ, mediante acesso à “Rede Serpro”<sup>10</sup>.

Mesmo sem acesso a tal sistema, por qualquer motivo que seja, pode o auditor verificar o CNPJ impresso na nota fiscal, diretamente, mediante consulta às bases públicas de CNPJ na internet, sobretudo no *site* da SRF na internet (<http://www.receita.fazenda.gov.br>) opção “Consulta Situação Cadastral”.

Essa consulta, que independe de senha para acesso, além de possibilitar a utilização por qualquer pessoa, permite o acesso a importantes informações sobre a empresa emitente da nota fiscal, tais como:

- confirmação da existência do número de inscrição no CNPJ e do nome empresarial ou razão social;
- data da abertura da empresa;
- código e descrição da atividade econômica principal;
- endereço e situação cadastral atual.

Abaixo encontra-se ilustrado o resultado de uma consulta ao CNPJ de uma empresa regularmente cadastrada, cujo CNPJ obtido para fins de consulta deriva do

---

<sup>10</sup> Rede informatizada mantida pela maior empresa pública de prestação de serviços em tecnologia da informação, denominada Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro), que agrega dentre

rótulo de uma garrafa de água mineral aleatoriamente utilizada para fins de exemplificação. Os dados são públicos e estão disponíveis no *site* da SRF:

NÚMERO DE INSCRIÇÃO		COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL		DATA DE ABERTURA
00.738.083/0001-10				07/08/1996
NOME EMPRESARIAL <b>MINERADORA SAINT CLAIRE LTDA</b>				
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) *****				
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL <b>15.94-6-00 - Engarrafamento e gaseificação de águas minerais</b>				
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA <b>206-2 - SOCIEDADE EMPRESARIAL LIMITADA</b>				
LOGRADOURO <b>LOC RODOVIA BR 060 KM 9</b>		NÚMERO <b>S/N</b>	COMPLEMENTO <b>CH HARAS MOCAMBO</b>	
CEP <b>72.301-970</b>	BAIRRO/DISTRITO <b>SAMAMBAIA</b>	MUNICÍPIO <b>BRASÍLIA</b>		UF <b>DF</b>
SITUAÇÃO CADASTRAL <b>ATIVA</b>			DATA DA SITUAÇÃO CADASTRAL <b>06/11/2003</b>	
SITUAÇÃO ESPECIAL *****			DATA DA SITUAÇÃO ESPECIAL *****	

Aprovado pela Instrução Normativa SRF nº 200, de 13 de setembro de 2002.  
 Emitido no dia **20/06/2004** às **15:27:48** (data e hora de Brasília).


**Figura 1 - Resultado da consulta a CNPJ no *site* da SRF na internet**

Observa-se a presença de informações importantes que podem ser utilizadas para triangulação com os dados constantes dos processos e documentos colhidos pelo auditor.

Recentemente a revista *Veja* publicou matéria denunciando um esquema de fraudes envolvendo recursos do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), repassados à ONG *ÁGORA*, que teria utilizado “notas fiscais frias” para comprovação de gastos junto ao FAT (OLTRAMARI, 2004). Utilizamos dessa

outros sistemas, CNPJ alimentado pela SRF.

nota fiscal para exemplificar o procedimento simples de consulta à base de CNPJ da SRF na internet:

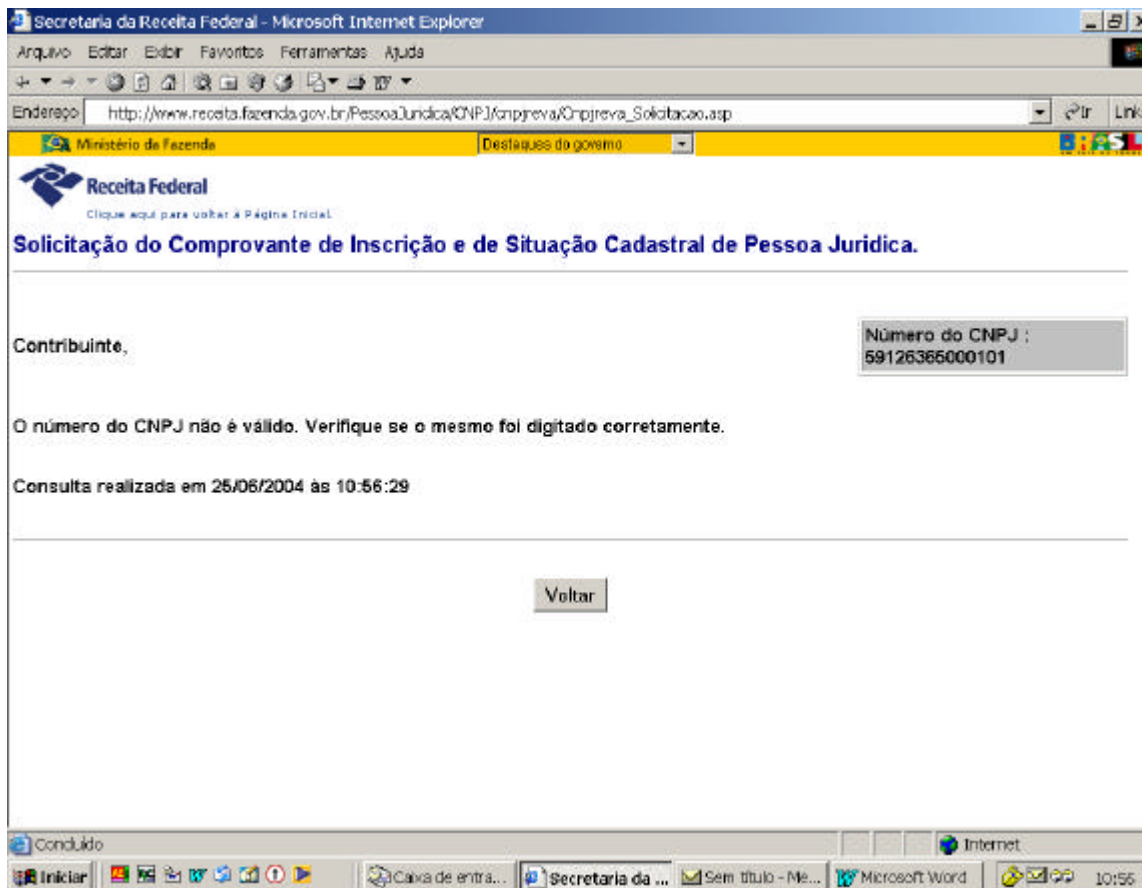
 <p><b>Consultoria de serviços Ltda.</b> Centro Empresarial VARUG Brasília-DF - CEP: 74.669-089 Tel.: (61) 323-2020 Fax: (61) 323-2021</p>		<p>Nota Fiscal de serviços - Mod 3-A Data Limite para emissão: 20/06/2002 Nota Fiscal 12.163</p> <p>CNPJ: 59.126.365/0001-01 <span style="border: 1px solid black; border-radius: 50%; padding: 2px;">9</span> CF/DF: 16.663.987/001-08</p> <p><input type="checkbox"/> Usuário Final <input type="checkbox"/> Remessa <input type="checkbox"/> Subcontratação <input type="checkbox"/> Entrada</p>		
<p>Remetedor do Serviço ou Destinatário <u>ÁGORA- Associação para Projetos de Combate à Fome</u></p> <p>Endereço <u>SGAN 905 Conjunto B Parte A</u></p> <p>Cidade <u>Brasília</u> Estado <u>DF</u></p> <p>INPJ <u>38050258/0001-75</u> CF/DF <u>07.351.804/001-09</u></p> <p>Condições de Pagamento _____ Data de Emissão <u>18/ 12 / 2001</u></p>				
Código	Quant.	Discriminação dos Serviços	PREÇOS	
			Unitário	TOTAL
		Locação de salas, refeições, hospedagem e pas-		
		sagens para treinamento de formação de formado-		
		res...x...	3	D - 32875 75.800,00
		<b>CONTABILIZADO</b> IRRF 1,5%		C - 3650 1.137,00
		Convênio SERT/SINE Nº 095/01		
		<i>acabamos 18/12 de 01</i>		
deduções Legais				VALOR TOTAL 74.663,00
Nota Fiscal Subcontratação Nº				O VALOR É GERAL INCLUIDO NO PREÇO DOS SERVIÇOS
<small>FISCAL IDEAL LTDA. - Dig. aut. quadra 04 Lote 103/154 - Brasília DF - Tel. (61) 344-4001 - CGC: 01.004.253/0001-07 F: 11.841.586/0023-07-01 Tlx: 2544 de 271 e 400 - ADOF: 205.202.384/0000</small>				

**Figura 2 - Nota fiscal fria apresentada pela ONG ÁGORA. Fonte: Veja, Edição n.º 1.855, de 26 de maio de 2004, p. 36-41.**

Apesar da aparente legalidade da referida nota, a Revista Veja menciona que no endereço ali indicado ninguém jamais ouviu falar na empresa. Aquela seria uma “empresa fantasma” e a nota fiscal seria uma “nota fria”.

Pois bem, não seria nem mesmo necessário o deslocamento ao endereço indicado, muito embora tal procedimento também seja de grande importância, em termos de utilização das técnicas de inspeção física e triangulação de informações. Uma simples consulta ao *site* da SRF seria capaz de fornecer o indício bastante para

contestação da nota, caracterizada pela emissão por empresa inexistente, que caracterizaria fraude em documento fiscal e em processo de licitação:



**Figura 3 – Consulta ao CNPJ da Nota Fiscal divulgada por Veja.**

Obviamente, para que o indício se confirme como prova contundente, o auditor pode se utilizar de procedimentos outros como a circularização à Junta Comercial, no caso de empresas comerciais, ao Cartório de Registro das Pessoas Jurídicas, no caso de Sociedade Civil e organizações outras sem fins lucrativos, à própria SRF, à Secretaria Estadual de Fazenda (Sefaz ou SEF) para verificação da idoneidade das notas fiscais, ou à Secretaria Municipal de Fazenda, no caso de contribuintes sujeitos ao recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Outras bases de dados também podem e devem ser consultadas pelos auditores governamentais. A título de exemplo, podem ser mencionadas as bases de dados de consulta ao número de inscrição do contribuinte estadual, nos *sites* das Sefaz que dispõem de tal consulta via internet, às bases de dados de confirmação de Autorização para Impressão de Documento Fiscal (AIDF), e à base de dados do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA).

Sobre a confirmação da AIDF, ilustramos, a título de exemplo, a possibilidade de consulta disponibilizada pela Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná no *link* <[https://www.arinternet.pr.gov.br/\\_d\\_confaidf1.asp](https://www.arinternet.pr.gov.br/_d_confaidf1.asp)> para confirmação de dados de uma AIDF emitida por aquele órgão fazendário em dois períodos: antes de 1998 e após 1998. Para o primeiro período, é necessário que seja informada a data da AIDF. Essas informações, se não disponíveis nos *sites* das Sefaz podem ser objeto de confirmação por circularização.

A AIDF, assim como os dados da empresa responsável pela impressão do documento fiscal, consta do rodapé de todas as folhas do talonário fiscal. Essas informações (AIDF e gráfica impressora) são instrumentos de controle e validação dos documentos fiscais, cujas informações, acaso inverídicas, comprometem a idoneidade dos documentos fiscais.

Algumas fraudes podem ser descobertas a partir desses dados, como, por exemplo, nos casos em que a data de emissão constante de uma nota fiscal é anterior à data da AIDF ou, ainda, se própria AIDF não foi expedida pelo órgão fazendário. A inexistência do CNPJ da gráfica nas bases da SRF ou das Sefaz, também revela a “face fria” de uma nota fiscal.



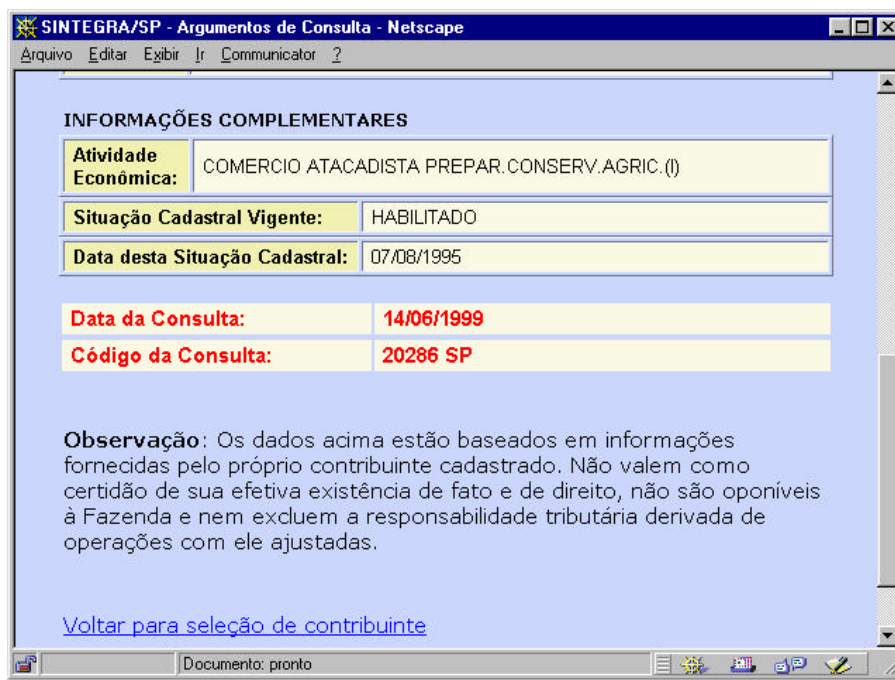
O SINTEGRA, por outro lado, congrega informações de todos os órgãos estaduais de fazenda do país, coletando informações sobre contribuintes de 27 unidades da federação que fornecem mercadorias a outros estados. Ou seja, nele estão informações sobre empresas que comercializam mercadorias ou serviços interestaduais. Pode ser útil, por exemplo, quando as notas fiscais são de outro estado da federação. É um sistema que promove o intercâmbio de informações entre os fiscos estaduais, a SRF e a Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa) sobre operações de entrada e saída de mercadorias e serviços realizadas pelos contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações (ICMS).

As informações obtidas, no entanto, devem direcionar os trabalhos do auditor para exames mais profundos, pois os dados constantes desse sistema, disponível para consulta no *site* [www.sintegra.gov.br](http://www.sintegra.gov.br), são fornecidos pelos próprios contribuintes, em atenção à legislação estadual.



**Figura 4 – Página do SINTEGRA na Internet**

Segue abaixo, na Figura 5, um exemplo de consulta à base de dados do SINTEGRA, com resultados positivos:



**Figura 5 - Consulta à base SINTEGRA**

O TC 375.313/1997-4 (Acórdão 4/2002 – Plenário) exemplifica a utilização desses procedimentos e técnicas de auditoria. Os autos, da Relatoria do Ministro Adylson Motta, referem-se a Tomada de Contas Especial intaurada em desfavor do conveniente Sindicato dos Produtores Rurais de Carneirinho/MG, por seu representante legal (BRASIL, 2002c).

Os documentos constantes dos autos foram examinados pelos auditores do Tribunal. Do exame documental efetivado, constataram-se incongruências nos documentos, tais como: uma das notas fiscais emitidas para comprovação de gastos, cujo emitente era um Hotel, apresentava-se com a impressão do número de inscrição estadual do emitente idêntico ao da gráfica responsável pela impressão do documento fiscal, impresso no rodapé da nota; havia semelhança de grafia e diagramação de todas as notas fiscais; nenhum dos CNPJ's consultados estava cadastrado no banco de dados da SRF; bem como não foi encontrado contribuinte

no Estado de São Paulo com os números das inscrições inseridos nas notas fiscais, pesquisados por meio do *síte* do SINTEGRA na internet.

Concluiu-se, assim, que se tratava de fraude. Como indicam os elementos obtidos por meio de exame documental e rastreamento de informações (com uso da tecnologia da informação), as notas fiscais são “frias” ou “geladas”.

Outro caso interessante refere-se ao TC 550.225/1995-1 (Decisão 33/1997 – TCU – 2ª Câmara), relativo a Tomada de Contas Especial instaurada em virtude da constatação de irregularidades praticadas na prestação de contas apresentada pelo conveniente Conselho Londrinense de Assistência à Mulher, objetivando a construção de uma unidade anexa a um hospital, e construção de uma central de diagnóstico e administração (BRASIL, 1997).

A fraude foi elucidada, principalmente, com base em informações e provas colhidas por Comissão Mista Parlamentar de Inquérito (CPMI) do Congresso Nacional. O caso serve para ilustrar como técnicas de auditoria bastante abrangentes são empregadas por CPI's, de modo a obter a satisfatória apuração das fraudes.

As conclusões sobre a fraude podem ser assim resumidas, de modo a associar técnicas e procedimentos de auditoria capazes de detectá-las:

- a) exame das terceiras vias das notas fiscais fixadas no bloco de uma das empresas fornecedoras, em confronto com as primeiras vias utilizadas para comprovação de gastos, revelou divergência entre os valores (uso de nota calçada). *Tal exame pode ser obtido mediante circularização à empresa emitente ou ao órgão fazendário estadual para fins de*

*verificação comparativa entre essas vias. No caso de participação da empresa em conluio, certamente esta não irá responder à circularização, mas há casos em que essa empresa se vê diante do uso de seu nome, como se verá adiante;*

- b) não foi localizada a empresa emitente de duas notas fiscais (empresa fantasma). *Nesse caso, a técnica utilizada foi a inspeção física ao endereço informado na nota fiscal e também circularização ao órgão estadual de fazenda que confirmou a ausência de recolhimento do ICMS há muito tempo, tornando a empresa suspensa ou inapta;*
- c) foram encontradas “notas fiscais frias”, pois as empresas supostamente emitentes, na verdade, tiveram seus dados clonados (nota clonada), tendo em vista que as notas fiscais sequer foram emitidas por essas empresas. *Nesse caso, a circularização à própria empresa emitente é capaz de comprovar a farsa. O órgão fazendário também é capaz de detectar o que consta no bloco de talonário fiscal da empresa que teve seu nome utilizado pelos fraudadores, para fins de confirmação;*
- d) outras notas fiscais apresentavam divergência de inscrição do CNPJ quanto à razão social e endereço constante das bases da SRF, além do quê, os números de inscrição estadual apresentavam-se com dígitos verificadores inválidos. *Nesse caso, a técnica associada refere-se ao rastreamento de informações.*

Outro caso interessante pode ser extraído do TC 005.589/2002-0 (Acórdão 75/2003 – 2ª Câmara, Relator o Ministro Guilherme Palmeira), onde consta descrito o *modus operandi* da fraude. Os autos referem-se a Tomada de Contas Especial

instaurada pelo Ministério da Integração Nacional em desfavor de um ex-Prefeito do Município de Andelândia/GO, em face dos recursos recebidos para a reconstrução de duas pontes (BRASIL, 2003c).

A TCE foi instaurada em razão da omissão no dever de prestar contas, mas atuado o processo no TCU, observou-se que o convênio já havia sido objeto de representação por parte do Tribunal de Contas do Estado de Goiás que constatou, após auditoria no município, a execução dos serviços relacionados a uma das pontes pela própria prefeitura e pelos moradores, e a inexecução parcial da outra ponte, não obstante haver contratação de empresa para a realização dos serviços. A empresa teria executado apenas uma pequenina parte dos serviços, mas os documentos indicavam o recebimento do valor integral dos recursos.

Após a citação da empresa pôde ser evidenciado o seguinte *modus fasciendi*: o prefeito solicitou os recursos e fez licitação na modalidade convite, da qual sagrou-se vencedora determinada empresa. Essa empresa teria emprestado o talonário de notas fiscais ao gestor que emitiu notas em nome daquela para comprovação de gastos que não existiram. Cerca de cinco meses após a devolução do talonário à empresa, esta registrou ocorrência policial para comunicação de furto/extravio de documentos.

Nesse caso, os auditores concluíram que a empresa não teve participação no dano causado ao Erário, pois fez o registro de ocorrência policial sobre o furto/extravio das notas fiscais, além do que, em sua defesa, alegou que os documentos foram utilizados indevidamente pelo prefeito.

Ocorre que o Ministério Público junto ao TCU, entendendo de forma diferente, não aquiesceu. O *parquet* entendeu que o fato de a comunicação do

furto/extravio ter ocorrido somente cinco meses após o recebimento em devolução do talonário, configuraria a relação de causalidade do dano apurado, razão pela qual deveriam responder o gestor e a empresa, solidariamente pelo débito, proposta essa acatada pelo Tribunal.

Esse caso serve para demonstrar a necessidade de utilização, pelo auditor, de várias técnicas de auditoria para a apuração de fraudes. Ora, se não fosse realizada a inspeção física, talvez não se tivesse concluído pela inexecução das obras. Sem a inquirição de pessoas da localidade, não se poderia saber que a ponte foi reconstruída com recursos da própria prefeitura e dos moradores, e sem essas informações, as notas fiscais poderiam servir para justificação dos gastos.

Outros casos exemplares podem ser extraídos das decisões do Tribunal. Alguns deles encontram-se dispostos no Apêndice A desta obra.

Por outro lado, o auditor que lida com fraudes precisa conhecer uma nota fiscal. Sem esse conhecimento, ele não é capaz de realizar procedimentos relativos a exames documentais em notas fiscais, nem detectar os indícios de fraudes.

Nesse sentido, o conhecimento de alguns elementos básicos é de extrema importância para o auditor uma vez que não é incomum o seu desconhecimento sobre o documento fiscal. Um auditor suficientemente qualificado para a realização de trabalhos de auditoria de fraude deverá ser capaz de responder a algumas perguntas práticas, como, por exemplo:

- a) O estabelecimento emitente pode fazer uso simultâneo de diferentes séries de uma nota fiscal?
- b) A numeração de uma nota fiscal é contínua? Muda com a série?

- c) Pode o emitente de nota fiscal utilizar uma nota de numeração superior antes da de numeração inferior?
- d) A impressão de uma nota fiscal depende de autorização do fisco federal ou estadual para ser válida?

A resposta a essas e várias outras questões encontra-se em legislação específica e deriva, antes, do Código Tributário Nacional (CTN). O *caput* do art. 299 do CTN assim dispõe:

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. (BRASIL, 1966)

De acordo com a forma autorizada por esse dispositivo, as notas fiscais foram padronizadas mediante convênio. O responsável pela padronização desses documentos, em âmbito nacional, é o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

Assim, embora o controle da emissão das notas fiscais e alguma legislação suplementar sejam emanadas do fisco estadual, que é o órgão responsável pelas notas fiscais em âmbito de cada unidade da federação, a padronização necessária em todo o país emana do Confaz.

A legislação que trata do assunto refere-se ao Convênio S/N, de 15 de dezembro de 1970 do Confaz, com as diversas alterações posteriores efetuadas pelos “Ajustes” emanados do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico Fiscais (Sinief) do Confaz, disponível no *site* <http://www.fazenda.gov.br/confaz> (BRASIL, 1970).



Respondendo a algumas questões, sem adentrar profundamente no estudo desse normativo, pode-se dele extrair alguns itens básicos de conhecimento. No entanto, deve-se ter em mente que devido às sucessivas alterações sofridas até 1995 (o último Ajuste Sinief que o alterou é o n.º 04/95), o exame das notas fiscais de períodos anteriores deve levar em consideração a redação do Convênio Confaz à época da operação.

Segundo o Convênio Confaz S/N.º (Brasil, 1970), na redação atual, os contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e/ou ICMS, são responsáveis pela emissão dos seguintes documentos fiscais<sup>11</sup>, conforme sua operação: a) nota fiscal modelos 1 ou 1-A; b) nota fiscal de venda ao consumidor, modelo 2; c) cupom fiscal, emitido por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF); ou nota fiscal de produtor, modelo 4.

A utilização simultânea dos modelos 1 ou 1-A é vedada, salvo se forem adotadas séries distintas para o documento, como no caso de utilização de nota fiscal e nota fiscal fatura, ou quando houver determinação do fisco para a separação das operações de entrada e saída.

As notas fiscais devem ser emitidas com decalque a carbono ou em papel carbonado, devendo ser preenchidas à máquina ou manuscritas à tinta, devendo ainda os seus dizeres e indicações estar bem legíveis, sendo considerados inidôneos para todos os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do Fisco, o documento que omitir indicações, não seja o legalmente exigido para a respectiva operação, não guarde as exigências ou requisitos previstos no Convênio Confaz,

---

<sup>11</sup> Consulte a ilustração dos modelos, constantes dos Anexos A, B, C, D e E desta obra, extraídos do CONVÊNIO CONFAZ S/N DE 1970. Outros modelos que já não estão em vigor podem ser consultados diretamente à norma, no endereço [www.fazenda.gov.br/confaz](http://www.fazenda.gov.br/confaz).

contenha declarações inexatas, esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza.

Quanto à numeração, os documentos devem ser numerados em todas as vias, por espécie, em ordem crescente de 1 a 999.999 e enfeixados em blocos uniformes de 20 (vinte), no mínimo, e 50 (cinquenta), no máximo, podendo, em substituição aos blocos, também ser confeccionados em formulários contínuos ou jogos soltos, observados os requisitos estabelecidos pela legislação específica para a emissão dos respectivos documentos.

Atingido o número 999.999, a numeração deve ser recomeçada com a mesma designação de série e subsérie. A emissão dos documentos fiscais, em cada bloco, deve ser feita pela ordem assim estabelecida, sendo que os blocos devem ser usados pela ordem de numeração dos documentos e nenhum bloco pode utilizado sem que estejam simultaneamente em uso, ou já tenham sido usados, os de numeração inferior.

Cada estabelecimento, seja matriz, filial, sucursal, agência, depósito ou qualquer outro, deve possuir um talonário próprio.

As séries são designadas por algarismos arábicos, em ordem crescente, a partir de 1, vedada a utilização de subsérie para os modelos 1 ou 1-A, sendo que a de venda a consumidor denomina-se “série D”. Esta pode conter conter subséries com algarismo arábico, em ordem crescente, a partir de 1, impresso após a letra indicativa da série, além da utilização simultânea de duas ou mais subséries.

As notas fiscais somente podem ser impressas por prévia autorização do fisco estadual. Este pode também estipular prazo para a utilização do documento

fiscal, sendo esse prazo apostado na nota fiscal. A conformidade da emissão da nota fiscal é realizada pelo documento denominado AIDF.

A AIDF submetida ao fisco contém a indicação de:

- nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, do estabelecimento gráfico;
- nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ do usuário dos documentos fiscais a serem impressos; espécie do documento fiscal, série e subsérie quando for o caso;
- números, inicial e final, dos documentos a serem impressos, quantidade e tipo;
- identidade pessoal do responsável pelo estabelecimento que fizer o pedido;
- assinaturas do responsável pelo estabelecimento encomendante, pelo estabelecimento gráfico e do funcionário que autorizou a impressão, além do carimbo da repartição;
- data da entrega dos documentos impressos, números, série e subsérie do documento fiscal do estabelecimento gráfico correspondente à operação, bem como a identidade e assinatura da pessoa a quem tenha sido feita a entrega.

Essa AIDF muitas vezes é fornecida pelo fisco quando objeto de circularização por parte dos órgãos governamentais de controle, muito embora não existam convênios para trocas de informações entre esses órgãos.

#### **4.2.2.2 Fraudes na documentação exigida na prestação de contas dos convênios**

As despesas relacionadas aos convênios são comprovadas mediante documentos originais fiscais ou equivalentes. No entanto, esses documentos não fazem parte dos processos de convênio submetidos a exame (prestação de contas) dos órgãos ou entidades concedentes dos recursos. Eles devem ser mantidos, por um período de 5 anos, contados da aprovação da prestação de contas, à disposição dos órgãos de controle interno e externo. É a regra estabelecida pelo art. 30 da IN/STN 01/97 (STN, 1997).

A documentação exigida para fins de prestação de contas dos convênios é aquela mencionada pelo art. 28 do mesmo normativo, de onde se destacam: o relatório de cumprimento do objeto pactuado; o relatório de execução físico-financeiro; a demonstração da execução da receita e da despesa; a relação de pagamentos efetuados; a relação de bens adquiridos ou produzidos, o extrato da conta bancária específica aberta para o convênio; a cópia do termo de aceitação definitiva da obra ou serviço de engenharia; a cópia do despacho adjudicatório e a homologação das licitações.

Não são raras as vezes em que esses documentos são apresentados de forma fraudulenta nos processos de convênio, uma vez que a maioria deles correspondem a declarações firmadas pelo próprio interessado. Assim, a partir dos saques efetuados, monta-se uma prestação de contas com esses elementos.

A relação de pagamentos efetuados, por exemplo, contém apenas a indicação ou declaração por parte do interessado, das pessoas receptoras dos recursos, com indicação do cheque respectivo e do documento que deu origem ao débito (recibo ou nota fiscal).

Inconsistências entre esse demonstrativo e os extratos bancários podem ser indícios de fraude. No entanto, uma fraude bem montada levará ao perfeito casamento entre os cheques emitidos e as informações da relação de pagamentos efetuados, indo até a comprovação mediante notas fiscais frias.

Os casos em que se verificam inexecução do objeto evidenciam claramente a fraude relativa à montagem de prestação de contas, ou dos documentos relativos à comprovação de gastos. Nesses casos, havendo declaração de aceitação definitiva do objeto ou relatório de cumprimento do objeto, tais documentos podem ser considerados de pronto falsos, caracterizando ato de má fé (fraude) com todas as implicações cabíveis nos níveis administrativos, civil ou penal.

A dispensa de encaminhamento de todos os documentos relativos à licitação propicia que as fraudes perpetradas durante esses procedimentos não sejam descobertas, pela simples verificação da existência do procedimento. Essa constatação muitas vezes é aceita como suficiente nos procedimentos de auditoria de conformidade. Assim, por exemplo, fica bastante difícil e pouco provável, que um auditor consiga desvendar uma fraude em um convênio que contenha apenas os elementos exigidos pelo art. 28 da IN/STN 01/97 a título de comprovação de gasto, se a fraude foi bem montada.

As fraudes normalmente são praticadas com o fim de acobertar o desvio de recursos e a inexecução do objeto dos convênios pactuados. Assim, a análise seca

dessa documentação não revela quaisquer aspectos práticos, sob o enfoque de fraude. E é exatamente isso que diferencia a auditoria de fraudes da auditoria de conformidade.

Na auditoria de fraudes, o auditor deve sair em busca de outros elementos que possam indicar uma possível defraudação, necessitando, para isso, do uso das técnicas apropriadas, enquanto a auditoria de conformidade apenas atestará o cumprimento das normas, no caso dos convênios, fundamentalmente a IN/STN 01/97 (para citar apenas a mais operacional), utilizando-se apenas de exame documental simples, em comparação com o critério legal.

Assim, além do ceticismo, da desconfiança e do olho clínico dos profissionais de auditoria de fraude, devem fazer parte do conjunto de ferramentas do auditor, as técnicas de auditoria de fraudes já mencionadas no Capítulo 1.

Essa assertiva pode ser comprovada em vários casos de fraudes submetidos a exame pelo Tribunal de Contas da União. Tome-se, inicialmente, a título ilustrativo, o que ocorreu no TC 929.668/1998-7 (Acórdão 201/2003 – 1ª Câmara). O processo versava sobre Tomada de Contas Especial instaurada pelo FNDE contra ex-Prefeito do Município de Olivença/AL, em razão de irregularidades no convênio celebrado para manutenção e desenvolvimento do ensino (BRASIL, 2003d).

A TCE foi instaurada tendo por base as seguintes irregularidades: a) divergência entre os valores especificados nas notas fiscais e aqueles constantes do extrato bancário; e b) falta de encaminhamento da relação de escolas beneficiadas. Apesar das divergências existentes, o auditor (analista) responsável pelo exame, ao receber as alegações do interessado, efetuou proposta de acolhimento das mesmas.

Intervindo no processo, porém, o Ministério Público junto ao TCU opinou no sentido de que os elementos indicados na documentação representavam falhas que poderiam apontar a ocorrência de fraude: as propostas dos licitantes não continham rubricas dos membros da comissão e dos licitantes, apesar da ata de reunião afirmar que todos estavam presentes; não foi observado o prazo para interposição de recurso, não havendo registros da desistência expressa dos licitantes em recorrer; na mesma data ocorreram a emissão da ata de julgamento, elaboração do mapa de apuração e a homologação pelo órgão concedente.

Em exame percuciente da documentação, aquele *parquet* ainda destacou a emissão de três cheques para pagamento a um único fornecedor, no mesmo dia em que esse fornecedor emitiu quitação correspondente ao valor integral das aquisições.

Assim, propôs o *parquet* que fossem promovidas diligências ao Banco do Brasil, para fornecimento de cópia dos cheques emitidos, à Sefaz, no sentido de verificar a regularidade fiscal das empresas que participaram do certame licitatório, em especial a empresa vencedora, procurando ainda certificar a idoneidade das notas fiscais apresentadas; diligência à empresa vencedora para confirmação do recebimento dos valores indicados pelo responsável; diligência à Prefeitura Municipal para obtenção da relação dos diretores de escola à época dos fatos; e diligência, ainda que por amostragem, aos aludidos diretores, para confirmação da fidedignidade das informações e das firmas (assinaturas) correspondentes aos termos de aceitação dos materiais, oferecidos pelo responsável.

Quanto ao ofício de circularização ao Banco do Brasil, sugeriu-se que dele constasse a seguinte observação (Relator o Ministro Lincoln Magalhães da Rocha):

[...] que as informações contidas no cheque em comento não estão protegidas pelo sigilo bancário, vez que os títulos não foram emitidos por pessoa física com o intuito de atender a interesse particular, senão que se trata de conta que movimenta recursos públicos provenientes do Orçamento da União, repassados à municipalidade com finalidade específica devidamente avençada por intermédio de convênio entre a União e a Prefeitura Municipal de Olivença/Al. (BRASIL, 2003d)

Esses procedimentos são exatamente aqueles relacionados às técnicas de auditoria de fraudes, denominadas exame documental e circularização. Foram utilizados com o fim de obter informações e provas que permitissem a aplicação de outra técnica: a triangulação de informações. Assim, no conjunto, representam a utilização da técnica denominada rastreamento.

Em resposta às circularizações, obtiveram-se importantes elementos da fraude. O Gerente de Núcleo da Superintendência do Banco do Brasil em Alagoas encaminhou cópia dos cheques solicitados, demonstrando que tinham como favorecido o próprio emitente, caracterizando o desvio de recursos.

O então Prefeito Municipal no exercício do mandato informou não constar nos arquivos da prefeitura, como diretores, as pessoas indicadas que assinaram os termos de recebimento de material. Encaminhou, ainda, os nomes e endereços dos diretores das escolas supostamente beneficiadas.

O Secretário de Fazenda encaminhou resposta à diligência efetuada, informando que duas das empresas (que perderam a licitação), encontravam-se com suas atividades regulares desde 1995 até aqueles dias. No entanto, em relação à terceira empresa (vencedora da licitação), não havia quaisquer registros naquele órgão. Outrossim, que as notas fiscais por ela emitidas não foram autorizadas por aquele órgão fazendário, sendo que as AIDF's constantes de algumas das notas fiscais foram fornecidas para outra empresa, conforme cópia encaminhada. E, ainda,



que não constava dos registros da SEFAZ a gráfica que supostamente imprimiu o talonário.

Assim, de posse dessas informações, procedeu-se ainda consulta ao sistema CNPJ da SRF, tendo sido verificado a inexistência de cadastro junto à SRF o que, finalmente, levou à conclusão de tratar-se de “empresa fantasma”.

Todo esse procedimento é característico de uma auditoria de fraudes. Sem tais verificações, provavelmente não teria havido condenação do responsável pelo desvio de dinheiro público, pois se teria aceitado a documentação dissimuladamente apresentada pelo responsável.

#### *4.2.2.3 Fraudes nos processos licitatórios*

Se uma nota fiscal fria é utilizada para comprovação de despesas de um convênio envolvendo órgãos ou entidades da administração pública, a fraude certamente não é apenas relacionada ao documento fiscal. Ela nasceu antes, já no procedimento licitatório, pois como haveria contratação de uma empresa fantasma? Como haveria a disputa entre interessados na execução do objeto e, finda a disputa, a vencedora deixaria de lado a relação comercial para realizar uma negociata?

É bom que se observe bem o caso, pois havendo fraude no procedimento licitatório, poderá haver conluio entre o gestor, a comissão de licitação e os demais envolvidos, tais como empresas figurantes, participantes da farsa. Um aprofundamento na análise poderá resultar na obtenção de provas e evidências que

terminem ocasionando na condenação de várias pessoas, físicas e jurídicas, contribuindo para a melhor eficácia das decisões nos Tribunais.

O ressarcimento dos valores, por exemplo, poderá ser mais efetivo se contar com a condenação de todos aqueles que praticaram a fraude e desviaram os recursos. Ora, se um gestor, por exemplo, desviou recursos no montante de R\$ 800 mil, com a participação de outras três pessoas, recebendo cada um desses o quinhão de R\$ 200 mil, condenar apenas o gestor principal pelos R\$ 800 mil, deixando de apenar os demais praticantes da fraude, por exemplo, pode, além de deixar impune os demais recebedores, resultar em ações que somente alcancem os R\$ 200 mil recebidos por um dos gestores ante a inexistência de bens que suportem os valores desviados.

Toda tentativa de fraude envolvendo pagamentos realizados a terceiros nos convênios celebrados pela Administração Pública deve, obrigatoriamente, passar pelo procedimento licitatório. De fato, como já observado nos casos apresentados, as fraudes envolvendo documentos necessitam de cobertura em procedimentos licitatórios, uma vez que esses procedimentos são exigidos previamente à realização das despesas com convênios, em se tratando de convenientes integrantes da Administração Pública.

Se o conveniente não integra a Administração Pública, não estará sujeito a licitação, mas somente a procedimentos análogos, ficando ainda mais fácil praticar fraudes, razão pela qual deve o auditor se concentrar nas notas fiscais que são obrigatórias em todo o caso, bem como na aplicação da técnica de rastreamento, preferencialmente.

O primeiro procedimento que deve ser realizado frente ao processo, é o mais básico e consiste no exame documental. De pronto a primeira verificação a ser efetuada é com relação às empresas participantes, pesquisando seus dados nas bases do CNPJ da SRF, seja na internet, seja nos sistemas da Rede Serpro, para a simples verificação da existência dessas empresas junto ao órgão fiscal.

Outros procedimentos podem ser efetuados, utilizando-se do exame documental, circularizações, triangulação e rastreamento, dependendo dos indícios verificados e da necessidade de aprofundamento dos exames.

Um caso interessante que retrata bem o *modus operandi* da fraude licitatória pode ser destacado da Decisão 171/2001 – TCU – Plenário (TC 928.491/1998-6, Relator o Ministro Benjamin Zymler). Mais uma vez trata-se de TCE. As empresas participantes do procedimento licitatório foram chamadas para se justificar sobre a participação ativa na fraude ao processo licitatório, que teve como objeto a perfuração de poços artesianos (BRASIL, 2001a).

Do exame documental, verificou-se que havia indícios de simulação de competição entre as empresas, uma vez que as propostas tinham como origem o mesmo endereço e mesmo telefone, consoante os papéis timbrados de duas empresas diferentes. Além disso, mediante o exame documental criterioso, verificou-se que o signatário da proposta de uma das empresas era responsável, perante o fisco, também pela outra empresa concorrente.

Nas justificativas apresentadas pôde-se apurar o seguinte *modus operandi*: a prefeitura convidou o licitante contratado para efetuar as obras de perfuração dos poços, informalmente, tendo negociado o preço; depois disso, o gestor simulou a licitação, em conluio com o contratado, que apresentou propostas com duas

empresas distintas. As obras tiveram início antes mesmo da realização do procedimento licitatório.

Outro exemplo bastante claro pode ser extraído da Decisão 124/2002 – TCU – Plenário (TC 007.872/1999-2, Relator o Ministro Benjamin Zymler). Os autos referem-se a Representação formulada ao TCU pelo Presidente da Câmara Municipal de São Gabriel da Cachoeira/AM contra irregularidades cometidas pelo Prefeito Municipal na execução de convênio federal firmado para a construção de dez unidades escolares em área indígena. A fraude foi apurada por Comissão Parlamentar de Inquérito no âmbito municipal e os depoimentos colhidos foram remetidos ao TCU para fundamentação da Representação (BRASIL, 2002d).

A documentação para fins de comprovação da aplicação dos recursos no objeto do convênio havia sido entregue pelo gestor municipal, onde pôde ser observada a assinatura do Termo de Aceitação Definitiva das Obras, a homologação e adjudicação do objeto em face da licitação, o encaminhamento de cópia do extrato bancário apresentando os saques efetuados para pagamento da contratada, por meio de cheques para os quais foram emitidas notas fiscais e recibos de pagamento. Os pagamentos foram todos efetuados de forma antecipada, pois foram emitidos os documentos fiscais em data posterior aos pagamentos.

No entanto, segundo os depoimentos colhidos pela CPI e que invalidaram a documentação apresentada à vista da simulação efetuada, a fraude ocorreu da seguinte forma: o proprietário da empresa vencedora do certame foi antes procurado pelo gestor municipal para a participação em uma licitação que já estaria viciada, pois aquele se sairia vencedor do certame; entregou então toda a documentação da

empresa ao prefeito, saindo-se vencedor, como combinado; contudo, apesar de emitir notas fiscais, não realizou as obras, segundo depôs ele próprio.

Depondo o secretário de finanças, este confirmou os pagamentos antecipados a pedido do prefeito e afirmou que a prestação de contas foi elaborada antes do término das obras. Ainda segundo outros depoimentos, as obras foram realizadas após a apresentação da prestação de contas, por autônomos, contratados pela prefeitura que ali empregou os seus recursos. Dos R\$ 227 mil repassados ao convênio em 1997, o responsável pela empresa que deu ares de legalidade ao procedimento recebeu R\$ 40 mil.

São comuns os casos de simulação de licitações pelos fraudadores. Os indícios mais comuns de que possa ter ocorrido alguma fraude são:

- pagamento antecipado de despesas;
- fracionamento de despesa com o objetivo de fugir à modalidade licitatória pertinente, restringindo assim o universo de participantes a uma modalidade inferior, como convite ou tomada de preços<sup>12</sup>;
- participação de empresas fantasma em licitação;
- empresas concorrentes controladas pela mesma pessoa;
- assinaturas apostas em propostas diferentes de idêntica caligrafia;
- assinaturas distintas de uma mesma pessoa em propostas de diferentes empresas;

---

<sup>12</sup> As modalidades de licitação para a administração pública são previstas na Lei 8.666/93, que trata de licitação e contratos no âmbito federal, estadual ou municipal.

- propostas com o mesmo tipo, *layout*, grafias ou chavões;
- utilização de firmas constituídas com uso de “laranjas”, sendo essas firmas existentes apenas no papel;
- simulação de convites;
- revezamento de empresas em vários certames (mesmas empresas convidadas);
- licitação ganha no exato valor do convênio;
- publicação do edital contendo informação inverídica da data de recebimento de propostas;
- contratação de empresa de ramo distinto do objeto;
- propostas de preços guardando relação de proporção entre os valores;
- utilização de dados de empresas idôneas para figurarem como concorrentes, sem nunca terem essas participado do certame;
- procedimento licitatório realizado em um único dia ou sem observação de prazos para recursos; e
- parentesco entre os responsáveis pelas empresas concorrentes, dentre outros.

A detecção dessas fraudes pode se dar a partir do exame documental minucioso, para verificação de detalhes e comparação de documentos, passando-se à fase seguinte, de circularização a empresas figuradas como participantes, para confirmação da sua participação; circularização a juntas comerciais e/ou cartórios,

para obtenção de informações sobre os dados societários e de constituição das empresas; circularização a órgãos estaduais ou municipais de fazenda; diligência a órgãos como a Polícia Federal, para solicitação de exames grafotécnicos de assinaturas apostas nos documentos da licitação, além de outras diligências ou circularizações julgadas necessárias conforme o aprofundamento do exame.

Também são úteis à detecção e apuração dessas fraudes, a inspeção física ao endereço das empresas participantes do procedimento, bem como a coleta de informações em entrevistas ou inquéritos.

Tudo dependerá do aprofundamento das análises, que poderão sugerir a adoção de técnicas de auditoria mais abrangentes, podendo alcançar, inclusive, o rastreamento.

No Apêndice A encontram-se diversos outros exemplos relativos ao *modus operandi*, *modus detection* e *modus probandi* das fraudes relacionadas a procedimentos licitatórios em convênios.

É sempre bom ressaltar que a fraude sempre deve ser investigada no conjunto de procedimentos fraudulentos, pois quase sempre esses elementos guardam uma relação entre si, ou seja, o indício pode estar na licitação, na documentação geral, na movimentação financeira ou em uma nota fiscal, mas a fraude é um vício que normalmente permeia todos esses documentos.

### **4.3 A colaboração de outros órgãos**

O auditor governamental deve ter em mente que precisa contar com a colaboração de outros órgãos externos, os quais detêm informações e conhecimentos de seu interesse.

Mais ainda, as instituições de controle governamental necessitam conscientizar-se dessa necessidade e autorizar a realização de diligências a esses órgãos para obtenção de apoio e de provas ou evidências contundentes. E, ainda, torna-se imperiosa a celebração de convênios com vistas a trocas de informações e cessão de apoio técnico entre instituições ligadas à investigação policial, ao fisco, e aos cadastros públicos de instituições privadas.

Ora, até os fraudadores e criminosos se articulam em colaboração uns com os outros e, por isso, as instituições federais existentes também precisam se articular de forma inteligente na colaboração com as ações de auditoria, de verificação e de investigação.

Como já percebido, algumas técnicas de auditoria terminam por gerar a participação de outros órgãos e instituições. Fartos exemplos constam das descrições sucintas dispostas nos Apêndices desta obra. Alguns exemplos, citados textualmente, revelam o uso de circularizações dirigidas ao fisco, às juntas comerciais e aos bancos que movimentam recursos federais de convênios em conta específica.

Há precedentes em casos de apuração de fraudes nos convênios, consoante as decisões do TCU mencionadas nesta obra em que, mediante



circularização ou diligência, os auditores dos órgãos de controle obtiveram apoio da Polícia Federal para a realização de perícias e exames grafotécnicos (vide, e.g., o Acórdão 178/2001 – TCU - Plenário); obtenção de informações na junta comercial (vide, e.g., o Acórdão TCU 1.846/2003 – TCU – Primeira Câmara); obtenção de informações junto à SRF, Tribunal Regional do Trabalho (TRT), Banco do Brasil, cartório e junta comercial (vide, e.g., a Decisão 379/1999 – TCU – 2ª Câmara e o Acórdão 1.788/2003 – TCU - 1ª Câmara), simultaneamente (BRASIL, 2001b, 2003e, 1999, 2003f).

Verifica-se, ainda, a existência de precedente de solicitação de apoio técnico, mediante diligência autorizada pelo órgão de controle competente, de engenheiros do Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura (CREA), para apuração do montante do débito em caso de fraude envolvendo o desvio parcial de recursos objeto de obras (vide, e.g., Acórdão 25/1996 – TCU – Plenário, conjuntamente com as Decisão 584/1998 – TCU – Plenário, e com as Decisões n.ºs 274/2000 e 401/2002 – TCU – 2ª Câmara) [BRASIL, 1996a, 1998c, 2000c, 2002e].

Mesmo com a obtenção de documentos em função de diligências e circularizações ou adoção de outras técnicas de auditoria de fraudes não deve ser descartada a possibilidade de auditoria conjunta envolvendo a participação de outros órgãos governamentais de controle ou de investigação, sempre que se desejar apurar casos complexos de fraudes, com vários elementos de ligação entre diversas autoridades, pessoas e/ou empresas e instituições, que indiquem a formação de quadrilhas criminosas montadas de forma inteligente, com uso de tráfico de influência, lavagem de dinheiro ou mecanismos organizados de corrupção.

Parece obvio, mas nem sempre essa situação é cristalina aos órgãos de controle, os quais devem aprimorar-se no sentido de buscar a colaboração de órgãos de investigação, os quais possuem poderes maiores para busca e apreensão de documentos e investigações de informações sigilosas, sob autorização judicial.

Ações apenas de auditoria, nesses casos, podem resultar apenas em indícios sem, contudo, aprofundamento de responsabilidades e de apuração para punição adequada e desbaratamento do esquema de fraude (vide, e.g., a auditoria constante do TC 003.760/2003-0, Acórdão 3.086/2003 – TCU – 1ª Câmara) (BRASIL, 2003g).

#### **4.4 A questão do sigilo bancário e a obtenção de provas**

O acesso a informações financeiras das contas específicas dos convênios não pode e não deve ser limitada pela instituição financeira responsável pela guarda dos recursos, sob alegação de sigilo bancário. Do contrário, estar-se-ia obstaculizando as ações de controle previstas na Constituição Federal pelos órgãos de controle governamental, criando a possibilidade de defraudações e de desvio de dinheiro público das contas específicas dos convênios para outros fins não colimados com aqueles ajustados em convênio.

Não é plausível nem mesmo a hipótese de que o órgão de controle, ou mesmo o órgão ou entidade federal transferidor dos recursos federais para uma conta específica de convênio não tenha acesso a informações dessa conta, acaso solicitadas formalmente junto à instituição financeira.

No caso da conta específica, como já mencionado nesta obra, mediante transcrição de trecho de Voto do Ministro-Relator Humberto Guimarães Souto, do Tribunal de Contas da União, os recursos as informações e documentos relativos à movimentação de recursos públicos federais por intermédio de conta específica de convênio, aberta para esse fim, não são abrangidas pelo sigilo bancário, pois não se tratam de recursos de pessoas físicas movimentados no interesse particular, mas recursos públicos, provenientes de convênios federais, repassados para uma finalidade pública específica, objeto de ajuste entre a União e o recebedor dos recursos (BRASIL, 2003h).

Esse entendimento pode ser visualizado, em termos práticos, nas decisões tomadas pelos Acórdãos TCU n.ºs 241/1995, 298/2002, 201/2003, todos da 1ª Câmara (BRASIL, 1995, 2002f, 2003d).

Essas informações da movimentação bancária dos recursos são de extrema relevância. Os extratos bancários da conta do convênio são exigidos como um dos documentos necessários à prestação de contas dos convênios.

Ocorre que em casos de fraude eles podem não estar disponíveis, ou disponíveis de forma adulterada, ou simplesmente revelar correspondência com os números dos cheques informados na relação de pagamentos efetuados com as respectivas “notas frias” nela informadas, razão pela qual a obtenção de cópia dos cheques e dos extratos diretamente junto à instituição bancária pode desvendar a fraude.

O TC 018.561/2002-0 ilustra bem essa questão. O processo tratou de Tomada de Contas Especial instaurada contra um ex-Prefeito do Município de

Formosa do Oeste/PR, tendo resultado na prolação do Acórdão 2.587/2003 – TCU – 1ª Câmara (BRASIL, 2003h).

Examinando a prestação de contas apresentada pelo gestor, verificou-se que havia diferença nas letras impressas no extrato bancário da movimentação do convênio, entre o cabeçalho do extrato e o corpo da movimentação. O extrato apresentado foi obtido por meio eletrônico e impresso em papel comum, ou seja, não foi obtido em terminais de atendimento do Banco do Brasil.

Diante da dúvida sobre a idoneidade do documento, que aparentava ter sido adulterado ou montado, os auditores propuseram a realização de diligência ao Banco do Brasil para que a instituição fornecesse cópia do extrato bancário da conta do convênio. Descobriu-se que a movimentação bancária era divergente do extrato apresentado: o gestor havia efetuado o saque do valor integral dos recursos logo após terem sido transferidos para a conta do convênio, aplicou-os em finalidade diversa e desconhecida (desvio de recursos) e não realizou as obras durante o período do convênio. Após denúncia, o gestor carregou à conta recursos não se sabe de onde (provavelmente da própria prefeitura), de onde passou a efetuar pagamentos para conclusão das obras objeto do convênio, tendo, assim, concluído o objeto com esses recursos. Fraudou os extratos para omitir o saque efetuado para desvio do dinheiro e o depósito posteriormente realizado, para consecução do objeto pois, assim, com o objeto pronto, ter-se-ia a impressão de que foram utilizados os recursos do convênio para sua execução.

O exemplo demonstra que, não fosse a diligência para obtenção do extrato bancário verdadeiro, o órgão de controle provavelmente não teria subsídios para afirmar que não havia nexo de causalidade entre o objeto executado e os recursos

federais transferidos para a conta do convênio. Muito embora o objeto tivesse sido construído, não o foi com recursos federais. Ademais, não se provaria a fraude.

Outrossim, a solicitação de cópia de cheques pode revelar o desvio de recursos públicos para outras contas, de empresas ou pessoas que não guardam qualquer relação com o objeto do convênio ou com a empresa contratada, ou mesmo para saque do cheque pelo próprio gestor, por meio de endosso ou saque na “boca do caixa”.

O dinheiro, dividido entre os perpetradores da fraude, pode não ser alcançado pela simples verificação de documentos como os que constam de uma prestação de contas.

Não é demais imaginar que um gestor mal intencionado, com a ajuda de outras pessoas, consiga forjar uma licitação, contratar uma empresa da qual possua algum tipo de controle ou influência, conseguir que ela emita “notas fiscais frias”, do tipo calçada, por exemplo, sem correspondência em bens ou serviços, e emita cheques para pagamento dessas notas.

Nesse caso, se o gestor emitiu os cheques nominativos a outras pessoas ou a ele próprio, a obtenção de cópia de cheques pode revelar a fraude, ainda que os documentos guardem pertinência entre o extrato bancário, a indicação do número do cheque e do recebedor na relação de pagamentos efetuados e com as notas fiscais.

Do contrário, somente com outras técnicas de auditoria ou mediante outras evidências ou indícios pode ser a fraude descoberta, como, por exemplo, aliada à inspeção física do bem ou serviço materialmente visível, inquirição de testemunhas, triangulação de informações ou rastreamento.

Um interessante caso foi revelado pelo Acórdão 322/2003 – TCU – 1ª Câmara, relativamente ao TC 010.071/2001-4. De acordo com o *decisum*, inspeções “in loco” constataram a inexecução do objeto do convênio (Brasil, 2003i).

O gestor havia desviado totalmente os recursos recebidos, mas apresentou notas fiscais, recibos, extratos bancários e documentos relativos a procedimento licitatório.

Diante dos relatórios que apontavam a inexecução do objeto e os documentos apresentados pelo prefeito, estava-se diante de uma contradição, especialmente pelo fato de que os relatórios foram efetuados algum tempo após o período em que deveria ter sido executado o objeto e somente por denúncia.

Ocorre que foram citadas as empresas participantes do procedimento licitatório, sendo que elas afirmaram nunca terem participado de licitação alguma no município.

Diligenciou-se, então, ao Banco do Brasil para obtenção de cópia dos cheques emitidos, descobrindo-se que foram emitidos cheques para a própria prefeitura, caracterizando o desvio de recursos. Um dos cheques foi depositado na conta bancária de um dirigente de uma das empresas perdedoras da licitação. Por conseguinte, houve a condenação do prefeito, dos membros da comissão de licitação e dos demais envolvidos, além da exclusão das empresas que tiveram o nome indevidamente envolvido.

Outro caso interessante é revelado pela Decisão 154/1996 – TCU – 2ª Câmara (TC 350.115/1995-8). O exame dos extratos fornecidos pelo banco e

demais registros da movimentação financeira dos recursos terminou por demonstrar o desvio de recursos para a conta pessoal dos gestores (BRASIL, 1996b).

Outros casos interessantes envolvendo procedimentos de solicitação de cópia de cheques e extratos bancários podem ser visualizados no Apêndice A.

## CONCLUSÃO

Não existe uma técnica de auditoria exclusiva para detecção de fraudes nos órgãos e entidades da Administração Pública Federal direta e indireta. A descoberta de procedimentos fraudulentos, no entanto, pode ocorrer em consequência dos testes aplicados com direcionamento para a confirmação das informações obtidas e mediante a extensão dos exames aplicados corretamente e com maior profundidade.

Algumas das técnicas de auditoria, no entanto, são mais úteis à auditoria de fraudes e, quando aplicadas na profundidade necessária, fornecem ao auditor as ferramentas mais apropriadas para detecção de fraudes: entrevista, indagação ou inquérito; análise documental; confirmação externa, circularização ou diligência; cruzamento de informações ou triangulação; inspeção física; e rastreamento.

O auditor deve ter clara a noção do que vem a ser fraude. Um conceito amplo e interessante de fraude pode ser tomado como a prática de um ato intencional de burla, omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros ou demonstrações. É diferente do erro, pois a fraude envolve dolo por parte de quem pratica.

É preciso estar atento aos sinais de sua presença. A fraude nem sempre ocorre de forma isolada e normalmente conta com a ação de um conjunto de pessoas e/ou grupos organizados e, em algumas ocasiões, envolve esquemas de corrupção.



É muito difícil que o fraudador efetue uma fraude sem que haja a participação de outras pessoas, ainda que indiretamente. Quase sempre existe, ao menos, a conivência das pessoas que cercam o fraudador, sendo que a sua culpabilidade normalmente pode ser avaliada tanto em termos específicos (dolo) ou genéricos (culpa), nesse caso, por negligência, imprudência, imperícia, omissão ou mesmo por incapacidade.

Fraude e corrupção não são a mesma coisa e possuem conceitos diferentes. Sempre haverá algum tipo de fraude quando for constatada corrupção, mas nem sempre onde há fraude há corrupção e, portanto, o conceito deve ser bem definido. Na corrupção sempre haverá a participação de um agente público e um particular, sendo que o primeiro se situa no pólo passivo e o segundo, no pólo ativo. Já a fraude, se não acompanhada de corrupção, é um ato de burla que encerra uma situação extrinsecamente privada (não há pólo passivo, apenas ativo).

O conhecimento sobre as fraudes é de suma relevância, pois se o auditor não conhece como se praticam as fraudes tem ele sua capacidade reduzida na prática profissional.

As fraudes em convênios ocorrem primordialmente envolvendo os processos de gastos, pois os recursos são transferidos do Orçamento da União para que Estados, Municípios, Distrito Federal, seus órgãos e entidades ou, ainda, Organizações Não-Governamentais, efetuem gastos em consonância com o objetivo proposto. Pode-se inferir que as fraudes ocorram mais comumente em certames promovidos pelos agentes de gasto (os convenientes-executores) e em processos de pagamento das despesas realizadas, ou supostamente realizadas.

Em colaboração com essa tese, a análise de 161 processos envolvendo fraudes em convênios, dispostos nas bases de dados públicas do TCU, segundo a metodologia descrita neste trabalho, revelou os seguintes tipos mais comuns de fraudes nos convênios: fraudes com notas fiscais; declaração falsa de cumprimento do objeto; recibo de prestação de serviços fraudulento; fraude à licitação; adulteração de cheques ou extratos; e montagem de prestação de contas.

Em relação a fraudes com notas fiscais, os tipos comuns são: fraude relacionada à data de emissão do documento; notas fiscais rasuradas; notas fiscais de empresa inidônea; e notas fiscais “frias”.

No caso das notas fiscais emitidas por empresas inidôneas, certamente se tratam também de “notas frias”, mormente por serem emitidas por empresas desconhecidas do cadastro dos fiscos municipal, estadual ou federal.

É preciso ter em mente não apenas a repercussão imediata da fraude, sob pena de estar-se colaborando com o sentimento geral de impunidade. Ou seja, caso o auditor se depare com a fraude fiscal, deve ele investigar melhor a fim de descobrir a participação de terceiros, pois, como já mencionado, a fraude dificilmente tem um só culpado.

Verifica-se que os auditores governamentais, em nível federal, e os órgãos concedentes dos recursos, ainda não se preocupam de forma satisfatória em deixar registrado ou em efetivamente conhecer o *modus faciendi* das fraudes; não há conhecimento, pelos auditores, de todas as técnicas de auditoria capazes de investigar as fraudes, não sendo incomum que, ao se deparar com indícios, o auditor com eles se satisfaça, não correndo em busca de provas contundentes que levem à apuração de outros agentes na autoria ou co-autoria, culminando na condenação em

processos apenas do gestor principal; as técnicas não são de conhecimento de todos e muitos auditores detêm conhecimento e têm acesso às ferramentas não utilizadas por outros auditores, dentro da mesma instituição de controle, fato que pode ser atribuído a desconhecimento de técnicas, além da experiência individual envolvida.

Quando a fraude é visível a olho nu, o procedimento de auditoria de fraudes que deve ser utilizado, primordialmente, é o da inspeção física, que pode ser utilizado conjuntamente com a técnica de entrevistas, indagação ou inquérito.

Quando a suspeita recai sobre documentos, poderão ser utilizadas todas as técnicas disponíveis, dependendo da profundidade dos exames e dos recursos disponíveis, merecendo destaque a diligência ou circularização, o exame documental e a triangulação. O rastreamento é útil como técnica de aprofundamento e identificação de provas e de ampla responsabilização dos envolvidos.

Finalmente, para melhor efetividade das propostas e conclusões, as quais precisam estar fundamentadas em elementos relevantes, suficientes e força probante, deve o auditor, nos casos em que for necessário, especialmente quando os casos envolverem a formação de quadrilhas criminosas montadas de forma inteligente, com uso de tráfico de influência, lavagem de dinheiro ou mecanismos organizados de corrupção, atuar com a colaboração de outros órgãos como Polícia Federal, Ministério Público, Secretarias Estaduais de Fazenda, dentre outros, que permitam utilização de instrumentos eficazes de investigação e obtenção de provas.

Do presente trabalho, algumas propostas podem ser levantadas no intuito de fortalecer as instituições de controle, bem como as atividades de auditoria governamental.

A primeira consiste em treinamento dos auditores na identificação de possíveis indícios de fraudes envolvendo notas fiscais, com o auxílio de auditores-fiscais das fazendas estadual e/ou federal.

A segunda, refere-se ao treinamento e disseminação das técnicas de auditoria de fraude a partir da adoção de manuais práticos sobre auditoria de fraudes em convênios.

E, finalmente, seria interessante que os órgãos de controle criassem um grupo de inteligência dentro das instituições de controle, voltado para o monitoramento dos casos de fraude delatados por fontes internas ou externas, busca e troca de informações com outros órgãos federais (CGU, Ministério Público, Polícia Federal e Receita Federal) e realização ou auxílio em auditorias aprofundadas em fraudes.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Senado Federal, Brasília, DF, 1988. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/bdtextual/const1988/Con1988br.zip>>. Acesso em: 15 out. 2003.

BRASIL. Convênio SINIEF Confaz S/N, de 15 de dezembro de 1970. Conselho Nacional de Política Fazendária, Rio de Janeiro, RJ, 1970. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz>>. Acesso em: 27 jun. 2004.

BRASIL. Decreto n.º 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Planalto, Brasília, DF, 1986. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm)>. Acesso em: 15 out. 2003.

BRASIL. Decreto-Lei n.º 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Institui o Código Penal. Presidência da República, Rio de Janeiro, RJ, 1940. Disponível em: <[http://www.presidencia.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del2848.htm](http://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848.htm)>. Acesso em: 15 nov. 2003.

BRASIL. Decreto-Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Presidência da República, Brasília, DF, 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)>. Acesso em: 15 out. 2003.

BRASIL. Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Presidência da República, Brasília, DF, 2000a. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/lcp101.htm)>. Acesso em: 14 nov. 2003.

BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à

União, Estados e Municípios. Presidência da República, Brasília, DF, 1966. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>>. Acesso em: 27 jun. 2004.

BRASIL. Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Presidência da República, Brasília, DF, 1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8137.htm)>. Acesso em: 14 nov. 2003.

BRASIL. Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Presidência da República, Brasília, DF, 1993. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm)>. Acesso em: 15 out. 2003.

BRASIL. O Tribunal de Contas da União na Constituição da República Federativa do Brasil: Lei Orgânica, Regimento Interno. 9. ed. Brasília: Senado Federal, 2003a.

BRASIL. Súmulas da jurisprudência predominante do Tribunal de Contas da União. 4. ed. Brasília: Senado Federal, 1998a.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Auditoria. Processo TC n.º 003.780/2002-0, Acórdão n.º 3.086/2003 – 1ª Câmara. Entidade: Prefeitura Municipal de Cuiabá/MT. Relator: Ministro Marcos Vinícios Vilaça, Brasília, DF, 12 de dezembro de 2003. TCU, Brasília, 2003g. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Denúncia. Processo TC n.º 011.241/1999-3, Acórdão n.º 331/2002 – Plenário. Entidades: Banco do Brasil S.A. e Banco Central do Brasil. Relator: Ministro Benjamin Zymler, Brasília, DF, 11 de setembro de 2002. TCU, Brasília, 2002a. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Denúncia. Processo TC n.º 350.115/1995-8, Decisão n.º 154/1996 – 2ª Câmara. Entidade: Prefeitura Municipal de Santo Antônio dos Lopes/MA. Relator: Auditor Lincoln Magalhães da Rocha, Brasília, DF, 23 de junho de 1996. TCU, Brasília, 1996b. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Levantamento de Auditoria. Processo TC n.º 575.477/1994-6, Acórdão 25/1996 – Plenário. Entidade: Prefeitura Municipal de Bom Jardim/RJ. Relator: Ministro Fernando Gonçalves, Brasília, DF, 18 de março de 1996. TCU, Brasília, 1996a. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Levantamento de Auditoria. Processo TC n.º 575.477/1994-6, Decisão n.º 274/2000 – 2ª Câmara. Entidade: Prefeitura Municipal de Bom Jardim/RJ. Relator: Ministro Adylson Motta, Brasília, DF, 3 de agosto de 2000. TCU, Brasília, 2000c. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Levantamento de Auditoria. Processo TC n.º 575.477/1994-6, Decisão n.º 401/2002 – 2ª Câmara. Entidade: Prefeitura Municipal de Bom Jardim/RJ. Relator: Ministro Ubiratan Aguiar, Brasília, DF, 15 de agosto de 2002. TCU, Brasília, 2002e. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Levantamento de Auditoria. Processo TC n.º 575.477/1994-6, Decisão n.º 584/1998 – Plenário. Entidade: Prefeitura Municipal de Bom Jardim/RJ. Relator: Ministro Bento José Bugarin, Brasília, DF, 2 de setembro de 1998. TCU, Brasília, 1998c. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Representação. Processo TC n.º 007.872/1999-2, Decisão n.º 124/2002 – Plenário. Entidade: Prefeitura Municipal de São Gabriel da Cachoeira/AM. Relator: Ministro Benjamin Zymler, Brasília, DF, 27 de fevereiro de 2002. TCU, Brasília, 2002d. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Tomada de Contas Especial. Processo TC n.º 000.423/2002-3, Acórdão n.º 1.846/2003 – 1ª Câmara. Entidade: Prefeitura Municipal de Fortaleza dos Nogueiras/MA. Relator: Auditor Marcos Bemquerer Costa, Brasília, DF, 19 de agosto de 2003. TCU, Brasília, 2003e. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Tomada de Contas Especial. Processo TC n.º 005.589/2002-0, Acórdão n.º 75/2003 – 2ª Câmara. Entidade: Prefeitura Municipal de Andelândia/GO. Relator: Ministro Guilherme Palmeira, Brasília, DF,

06 de fevereiro de 2003. TCU, Brasília, 2003c. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Tomada de Contas Especial. Processo TC n.º 010.071/2001-4, Acórdão n.º 322/2003 – 1ª Câmara. Entidade: Prefeitura Municipal de Jati/CE. Relator: Ministro Iram Saraiva, Brasília, DF, 11 de março de 2003. TCU, Brasília, 2003i. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Tomada de Contas Especial. Processo TC n.º 013.538/1999-3, Acórdão n.º 298/2002 – 1ª Câmara. Entidade: Prefeitura Municipal de Pedra Branca do Amapari/AP. Relator: Ministro-Substituto Augusto Sherman Cavalcanti, Brasília, DF, 30 de abril de 2002. TCU, Brasília, 2002f. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Tomada de Contas Especial. Processo TC n.º 015.187/1999-3, Acórdão n.º 316/2002 – 2ª Câmara. Entidade: Prefeitura Municipal de Ibirapitanga/BA. Relator: Ministro Ubiratan Aguiar, Brasília, DF, 4 de julho de 2002. TCU, Brasília, 2002b. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Tomada de Contas Especial. Processo TC n.º 015.187/1999-3, Acórdão n.º 449/2003 – 2ª Câmara. Entidade: Prefeitura Municipal de Ibirapitanga/BA. Relator: Ministro Guilherme Palmeira, Brasília, DF, 27 de março de 2003. TCU, Brasília, 2003b. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Tomada de Contas Especial. Processo TC n.º 015.187/1999-3, Acórdão n.º 449-2003 – 2ª Câmara. Entidade: Prefeitura Municipal de Ibirapitanga/BA. Relator: Ministro Guilherme Palmeira, Brasília, DF, 27 de março de 2003. TCU, Brasília, 2003. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Tomada de Contas Especial. Processo TC n.º 018.561/2002-0, Acórdão n.º 2.587/2003 – 1ª Câmara. Entidade: Prefeitura Municipal Formosa do Oeste/PR. Relator: Ministro Humberto Guimarães Souto, Brasília, DF, 28 de outubro de 2003. TCU, Brasília, 2003h. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.



BRASIL. Tribunal de Contas da União. Tomada de Contas Especial. Processo TC n.º 250.904.1995-0, Acórdão n.º 367/2000 – 1ª Câmara. Entidade: Prefeitura Municipal de Ibititá/BA. Relator: Ministro Guilherme Palmeira, Brasília, DF, 15 de agosto de 2000. TCU, Brasília, 2000b. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Tomada de Contas Especial. Processo TC n.º 350.231/1995-8, Decisão n.º 301/1998 – 2ª Câmara. Entidade: Prefeitura Municipal de Vitorino Freire/MA. Relator: Ministro Benjamin Zymler, Brasília, DF, 19 de novembro de 1998. TCU, Brasília, 1998b. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Tomada de Contas Especial. Processo TC n.º 350.266/1996-1, Decisão n.º 379/1999 – 2ª Câmara. Entidade: Prefeitura Municipal de Governador Archer/MA. Relator: Ministro Benjamin Zymler, Brasília, DF, 22 de outubro de 1999. TCU, Brasília, 1999. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Tomada de Contas Especial. Processo TC n.º 350.266/1996-4, Acórdão n.º 1.788/2003 – 1ª Câmara. Entidade: Prefeitura Municipal de Governador Archer/MA. Relator: Ministro-Substituto Augusto Sherman Cavalcanti, Brasília, DF, 12 de agosto de 2003f. TCU, Brasília, 2003. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Tomada de Contas Especial. Processo TC n.º 374.040/1994-0, Acórdão n.º 241/1995 – 1ª Câmara. Entidade: Associação dos Futuros Produtores do Nordeste do Município de Caxias/MA. Relator: Ministro Substituto José Antônio Barreto de Macedo, Brasília, DF, 19 de setembro de 1995. TCU, Brasília, 1995. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Tomada de Contas Especial. Processo TC n.º 375.313/1997-4, Acórdão n.º 4/2002 – Plenário. Entidade: Sindicato dos Produtores Rurais de Carneirinho/MG. Relator: Ministro Adylson Motta, Brasília, DF, 23 de janeiro de 2002. TCU, Brasília, 2002c. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Tomada de Contas Especial. Processo TC n.º 550.225/1995-1, Decisão n.º 33/1997 – 2ª Câmara. Entidade Conselho

Londrinense de Assistência à Mulher. Relator: Adhemar Paladini Ghisi, Brasília, DF, 06 de março de 1997. TCU, Brasília, 1997. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Tomada de Contas Especial. Processo TC n.º 600.350/1997-5, Acórdão n.º 178/2001 – Plenário. Entidade: Prefeitura Municipal de Carnaubais/RN. Relator: Ministro Ubiratan Aguiar, DF, 25 de julho de 2001. TCU, Brasília, 2001b. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Tomada de Contas Especial. Processo TC n.º 928.491/1998-6, Decisão n.º 171/2001 – Plenário. Entidade: Prefeitura Santo Antônio dos Lopes/MA. Relator: Ministro Benjamin Zymler, DF, 28 de março de 2001. TCU, Brasília, 2001a. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Tomada de Contas Especial. Processo TC n.º 929.668/1998-7, Acórdão n.º 201/2003 – 1ª Câmara. Entidade: Prefeitura Municipal de Olivença/AL. Relator: Ministro-Substituto Lincoln Magalhães da Rocha, Brasília, DF, 18 de fevereiro de 2003h. TCU, Brasília, 2003d. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC n.º 820, de 17 de dezembro de 1997. Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis com Alterações e dá outras providências. CFC, Brasília, DF, 1998. Disponível em: <[http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes\\_cfc/RES\\_820.DOC](http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_820.DOC)>. Acesso em: 14 nov. 2003.

CRUZ, Flávio da. Auditoria Governamental. São Paulo: Atlas, 1997.

FORTFORM, Fomulários Contínuos Ltda. Comentários sobre fraudes com notas fiscais. Fortform, São Paulo, 2004. Disponível em: <<http://fortform.com.br/fn.html>>. Acesso em: 06 jun. 2004.

JESUS, Fernando de. Perícia e Investigação de Fraude. 2. ed. Goiânia: AB, 2000.

KROLL BRASIL; TRANSPARÊNCIA BRASIL. Fraude e corrupção no Brasil: a perspectiva do setor privado. Transparência, São Paulo, 2003. Disponível em: <<http://www.antifraude.com.br/index.html>>. Acesso em: 10 nov. 2003.

MARTIN, Rodrigo Rodriguez. Implementação de um Programa de Prevenção a Fraudes. São Paulo: Ieditora, 2002.

OLTRAMARI, Alexandre. Quem precisa de inimigos? Revista Veja, São Paulo, ano 37, n. 21, p. 36-41, 26 maio 2004.

SÁ, Antônio Lopes. Fraudes Contábeis. 2. ed. São Paulo: Ediouro, 1982.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. Instrução Normativa n.º 01, de 04 de maio de 2001. Disciplina o cumprimento das exigências para transferências voluntárias, constantes da Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, insitui o cadastro único dessas exigências (CAUC) e dá outras providências. STN, Brasília, DF, 2001. Disponível em: <[http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/estados/Instn01\\_2001.pdf](http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/estados/Instn01_2001.pdf)>. Acesso em: 25 jun. 2004.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. Instrução Normativa n.º 01, de 15 de janeiro de 1997. Disciplina a celebração de convênios de natureza financeira que tenham por objeto a execução de projetos ou realização de eventos e dá outras providências. STN, Brasília, DF, 1997. Disponível em: <[http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/IN1\\_97.pdf](http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/IN1_97.pdf)>. Acesso em: 15 out. 2003.

SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO. Instrução Normativa n.º 01, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. SFC, Brasília, DF, 2001. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/sfc/leg\\_inf\\_tec/legislacao/inst\\_normativas/in\\_sfc\\_01\\_01.htm](http://www.cgu.gov.br/sfc/leg_inf_tec/legislacao/inst_normativas/in_sfc_01_01.htm)>. Acesso em: 11 nov. 2003.

TREVISAN, Antoninho Marmo. et. al. O Combate à Corrupção nas Prefeituras do Brasil. 2. ed. aum. Cotia, SP: Ateliê Editorial, 2003.

VIEIRA, Liliane dos Santos. Pesquisa e monografia jurídica na era da informática. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

## APENDICE A – Casos Interessantes envolvendo fraudes

<b>Processo</b>	<b>Acórdão ou Decisão:</b>	<b>Descrição da fraude ou indício</b>	<b>Técnicas relacionadas</b>
200.373/1995-1	AC n.º 355/1999 – 2C	<i>Emissão fraudulenta: fraude (data de emissão). Emissão em data anterior à autorização para emissão.</i>	<i>Exame documental e circularização ao órgão fazendário.</i>
014.750/2001-0	DC n.º 2/2002 – 1C	<i>Notas fiscais frias (talonário duplicado): notas fiscais de mesmo número para comprovação de despesas em vários convênios, de diferentes valores; notas de empresas inidôneas.</i>	<i>Circularização para obtenção de cópia de cheques junto ao Banco do Brasil; exame documental; triangulação dos documentos.</i>
012.673/1999-4	AC n.º 158/2002 – 2C	<i>Notas fiscais emitidas por empresa de ramo distinto do objeto licitado e com numeração superior à relacionada à AIDF.</i>	<i>Circularização à SEFAZ.</i>
374.011/1995-8	AC n.º 250/2001 – P	<i>Nota fiscal emitida em data anterior à abertura da empresa e em data anterior à abertura da gráfica impressora do talonário.</i>	<i>Rastreamento.</i>
004.496/2001-0	AC 1.362/2003 – P	<i>Cinco notas fiscais expedida 10 anos após a AIDF; seis notas com numeração sequencial apesar do intervalo de 9 meses entre suas emissões.</i>	<i>Exame documental; triangulação de informações.</i>
012.157/1999-6	AC 383/2002 – 1C	<i>Fraude em licitação. CNPJ de empresas fantasma e empresas concorrentes controladas pela mesma pessoa.</i>	<i>Circularização à junta comercial, SEFAZ e SRF.</i>
251.243/1995-8	AC 34/2002 – 1C	<i>Montagem de prestação de contas de convênio. Indícios de que as ações foram executadas com recursos próprios do município. Notas fiscais sem correspondência com os cheques emitidos. Cheques com outros beneficiários e valores.</i>	<i>Exame documental in loco. Triangulação de informações dos documentos. Circularização.</i>

<b>Processo</b>	<b>Acórdão ou Decisão:</b>	<b>Descrição da fraude ou indício</b>	<b>Técnicas relacionadas</b>
600.223/1997-3	AC 390/2002 – 2C	Montagem de licitação. Pagamento por serviços não prestados. Fracionamento de despesa.	Exame documental revelou: layout idêntico e assinaturas distintas de uma mesma pessoa para firmas diferentes. Mesmas grafias e chavões.
279.167/1994-6	DC 350/1998 e AC 148/2000 todos 1C	Montagem de prestação de contas com todos os elementos condizentes com os saques efetuados na conta bancária, apesar da obra não ter sido realizada.	Inspeção física.
350.201/1995-1	DC 150/1998 – 2C	Processo de licitação dirigido para que uma única empresa apresentasse proposta, mediante publicação errônea da data de abertura das propostas, em apenas um único veículo de divulgação.	Inspeção física. Entrevistas: os membros da comissão de licitação informaram desconhecimento da licitação aos auditores.
016.655/2001-0	AC 158/2003 – 1C	No endereço da empresa contratada para execução do objeto do convênio funcionava um escritório de contabilidade.	Inspeção física e diligência à SRF.
350.210/1995-0	DC 232/1996 – 2C e DC 370/1999 – 2C	Execução parcial de obras. Distribuição dos recursos entre gestores e responsáveis pelas obras. Simulação de licitação com propostas guardando relação de proporção entre os preços, mesmos sócios das concorrentes, mesma grafia e erros, mesmo telefones e homologação antes da abertura do edital.	Inspeção física. Coleta de documentos para exame documental in loco. Triangulação de informações.
979.713/1998-2	Ac 238/2000 – P	Montagem de prestação de contas.	Inspeção física constatou a inexecução do objeto, apesar da

<b>Processo</b>	<b>Acórdão ou Decisão:</b>	<b>Descrição da fraude ou indício</b>	<b>Técnicas relacionadas</b>
			<i>prestação de contas.</i>
001.118/1999-4	AC 3.074/2003 – 1C	<i>Prestação de contas aprovada. Denúncia. Obras executadas em gestão anterior, portanto, concluídas quando assinado o convênio. Montagem de prestação de contas.</i>	<i>Inspeção física. Inquérito/Entrevista</i>
011.550/2000-8	AC 3.076/2003- 1C	<i>Divergências entre extratos bancários e relação de pagamentos efetuados constantes da prestação de contas. Saque dos recursos pelo prefeito, mediante cheques nominais à prefeitura. Montagem de prestação de contas.</i>	<i>Circularização ao Banco do Brasil para cópia de cheques e extratos.</i>
927.893/1998-3	AC 3.081/2003- 1C	<i>Fraude à licitação. CNPJ das empresas divergentes do cadastro da SRF. Pagamentos a pessoas distintas das empresas indicadas na relação de pagamentos efetuados. Ausência de correlação entre cheques e notas fiscais. Inexecução parcial do objeto. Montagem de prestação de contas.</i>	<i>Circularização ao Banco do Brasil para obtenção de cópia de cheques. Inspeção Física. Exame documental da prestação de contas.</i>
001.121/1995-5	AC 1.093/2003 – 1C	<i>Recibos de prestação de serviços fraudulentos. Inexecução do objeto.</i>	<i>Exame documental: pesquisa a base de dados SINTEGRA. Aquisição de materiais escolares fornecidos por padaria/mercearia.</i>
000.423/2002-3	AC 1.846/2003 – P	<i>Fraude à licitação. Empresas participantes cujos responsáveis tinham o mesmo sobrenome, indicando parentesco. Mesmo endereço das concorrentes. Certame realizado todo no mesmo dia. Mesma grafia de assinatura nos recibos dos convites. Recebimento dos convites todos em um único dia, sendo esse o mesmo dia em que compareceram ao certame. Conluio. Fraude sem débito, art. 102 da Lei 8.666/93.</i>	<i>Inspeção física. Circularização à junta comercial. Exame documental e triangulação de informações.</i>



<b>Processo</b>	<b>Acórdão ou Decisão:</b>	<b>Descrição da fraude ou indício</b>	<b>Técnicas relacionadas</b>
005.737/2002-8	AC 911/2003 – P	<i>Simulação de licitação. Celebração de contratos com empresas inidôneas. Cadastros dessas empresas inexistentes no CNPJ/SRF e no SINTEGRA. Notas fiscais com numeração decrescente.</i>	<i>Exame documental. Rastreamento.</i>
005.672/2000-5	DC 737/2002 – P	<i>Simulação de licitação. Inclusão de empresas que nunca participaram do processo licitatório com uso indevido de seus nomes. Objetos concluídos com recursos municipais. Superfaturamento.</i>	<i>Circularização para obtenção de documentos de posse da câmara de vereadores. Inquirição de testemunhas, depoimentos de agentes participantes e dos responsáveis. Circularização a empresas participantes. Triangulação de informações.</i>
350.130/1996-5	AC 264/2001 – 1C	<i>Montagem de prestação de contas. Cheques emitidos para pagamentos a terceira pessoa não relacionada à empresa contratada e à própria prefeitura.</i>	<i>Circularização.</i>
003.780/2002-0	Ac 3.086/2003 – 1C	<i>Fraude à licitação. Fraude e simulação de recebimento de medicamentos e materiais hospitalares, superfaturamentos e indícios de desvio de recursos. Emissão de notas fiscais sem a comprovação da prestação dos serviços. Notas fiscais frias e notas calçadas apresentadas por empresas que não entregaram os produtos.</i>	<i>Inspeção física. Exame documental. Circularizações para obtenção de documentos em outros órgãos. Triangulação.</i>



<b>Processo</b>	<b>Acórdão ou Decisão:</b>	<b>Descrição da fraude ou indício</b>	<b>Técnicas relacionadas</b>
012.443/2001-0	AC 311/2003 1C	Montagem de prestação de contas. Falsificação de notas fiscais. Fraude no procedimento licitatório.	Exame documental revelou que os papéis datados de 1998 estavam novos e alvos, as assinaturas copiadas pelo mesmo punho e as propostas com mesma grafia e erros de português. A cópia da nota fiscal é uma falsificação grosseira.
251.527/1995-6	AC 192/2000 1C	O prefeito celebrou o convênio, recebeu os recursos, realizou contrato com firma inexistente, a qual somente foi cadastrada no CGC quatro meses depois, sacou os recursos quatro dias após o seu recebimento para pagamento a essa empresa que emitiu notas fiscais com datas anteriores à sua constituição, tendo sido perpetrada para acobertar desvio de recursos, já que as obras somente foram executadas na gestão do prefeito sucessor.	Inspeção física. Circularização e triangulação de informações.
011.711/2000-0	DC 1.482/2002 – P e AC 1.417/2003 – 2C	Auditoria do TCE/PE coletou cópias dos cheques, apurou que a fornecedora não se encontrava inscrita no CGC, além de verificar o endosso nos cheques e o depósito em conta da prefeitura, desvendando todo o esquema de desvio de recursos. A prefeitura solicitou o convênio, simulou a licitação, vencendo a empresa fantasma. Os cheques foram emitidos para pagamento a essa firma individual que endossou os cheques e os depositou na conta da prefeitura, manipulada com o tesoureiro.	Rastreamento.

## **APENDICE B – Relação de Endereços das Sefaz**

### **Secretaria da Fazenda do Estado do Acre**

<http://www.ac.gov.br/sefaz/index1.html>

Rua Benjamim Constant nº 455 – Centro  
Ed. Senador Eduardo Asmar  
Fone: (68) 224.1993,5197 r.216  
Fax: (68) 224.5148  
CEP: 69900.160 - Rio Branco – AC

### **Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas**

<http://www.sefaz.al.gov.br/>

Rua General Hermes nº 80 - Cambona - Centro  
Fone: (82) 216.9839 Fax: (82) 216.9841  
CEP: 57017.900 - Maceió – AL

### **Secretaria da Fazenda do Estado do Amapá**

<http://www.sefaz.ap.gov.br/>

Av. FAB, 69 - Centro Amapá  
Fone: (96) 212-3100/3101 Fax: (96) 212.3104/3102  
CEP: 68900.000 - Macapá – AP

### **Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas**

<http://www.sefaz.am.gov.br/>

Av. André Araújo nº 150 - Bairro do Aleixo,  
Fone: (92) 663.4664/4099/612-2129  
Fax: (92) 611.2982  
CEP: 69060.000 - Manaus – AM

### **Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia**

<http://www.sefaz.ba.gov.br/>

Av. Luís Viana Filho, s/n, 2ª avenida, nº 260  
Centro Administrativo da Bahia

Fone: (71) 370.8826/8829/2530 Fax: (71) 370.8802  
CEP: 41750-300 – Salvador – BA - e-mail: webmaster@sefaz.ba.gov.br

### **Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará**

<http://www.sefaz.ce.gov.br/>

Av. Alberto Nepomuceno nº 02  
Fone: (85) 255.1101/1100 Fax: (85) 255.1110  
CEP: 60055.000 – Fortaleza – CE

### **Secretaria da Fazenda e Planejamento do Distrito Federal**

<http://www.sefp.df.gov.br/>

Setor de Indústria e Abastecimento Sul Trecho 6 Lotes 130/140  
CEP: 71.205060 - Brasília - DF  
Fone(s): (61) 363.2699/363.2701  
Fax: (61) 363.2730

### **Secretaria da Fazenda do Estado do Espírito Santo**

<http://www.sefa.es.gov.br/>

Av. Jerônimo Monteiro nº 96 - 7º andar –  
Ed. Aureliano Hoffman  
Fone: (27) 3331.1100/1104/1110 Fax: (27) 3331.1282  
CEP: 29010.002 – Vitória – ES

### **Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás**

<http://www.sefaz.go.gov.br/>

Avenida Santos Dumont Nº 2233 Bl "A", Setor Negrão de Lima  
Fone: (62) 269.2520,2521 Fax: (62) 269-2520  
CEP: 74653.090 – Goiânia – GO

### **Gerência da Receita Estadual do Maranhão**

<http://www.gere.ma.gov.br/>

Av. Colares Moreira, Ed. Clodomir Millet, S/Nº  
4º andar - Calhau  
Fone: (98) 227.5206/218.8201 Fax: (98) 227.5504  
CEP: 65051.200 - São Luis – MA

### **Secretaria da Fazenda do Estado do Mato Grosso**

<http://www.sefaz.mt.gov.br/>

Av. Rubens de Mendonça - s/nº Ed. Octávio de Oliveira-CPA  
Fone: (65) 617.2105/2103/2106 Fax: (65) 644.2660  
CEP: 78055.500 – Cuiabá – MT

**Secretaria de Estado de Receita e Controle do Mato Grosso do Sul**

<http://www.sefaz.ms.gov.br/>

Parque dos Poderes – Bloco II  
Fone: (67) 318.3200 Fax: (67) 318.3350  
CEP: 79031.902 – Campo Grande – MS

**Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais**

<http://www.sef.mg.gov.br/>

Praça da Liberdade - s/nº - 2º andar,  
Fone: (31) 3217.6101 Fax: (31) 3224.9280  
CEP: 30140.010 - Belo Horizonte – MG

**Secretaria da Fazenda do Estado do Pará**

<http://www.sefa.pa.gov.br/>

Av. Visconde de Souza Franco 110 - Gabinete  
Fone: (91) 222.5720/218.4222 Fax: (91) 223.0776  
CEP: 66053.000 – Belém – PA

**Secretaria das Finanças do Estado da Paraíba**

<http://www.sefin.pb.gov.br/>

Centro Administrativo - 4º bloco - 4º andar  
Rua João da Mata - s/nº - Bairro Jaguaribe,  
Fone: (83) 218.4855 Fax: (83) 218.4856  
CEP: 58019.900 - João Pessoa – PB

**Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná**

<http://www.celepar.gov.br/sefa/>

Av. Vicente Machado, 445 - 16º andar – CENTRO,  
Fone: (41) 222.7522 Fax: (41) 222.3505  
CEP: 80420.902 – Curitiba – PR

**Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco**

<http://www.sefaz.pe.gov.br/>

Rua do Imperador Pedro II - s/nº - 8º andar Bairro de Santo Antônio  
Fone: (81) 303.1002/1007 Fax: (81) 303.1003  
CEP:50010.240 - Recife – PE

**Secretaria da Fazenda do Estado do Piauí**

<http://www.sefaz.pi.gov.br/>

Centro Administrativo do Estado  
Av. Gov. Pedro Freitas - s/nº - Bloco C  
Fone: (86) 218.1330 Fax: (86) 218.1338  
CEP: 64019.970 – Teresina – PI

**Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro**

<http://www.sef.rj.gov.br/>

Rua da Ajuda - nº 5 - 13º andar  
Fone: (21) 2212.7481/7483/7486 Fax: (21) 2212.3294  
CEP: 20040.000 - Rio de Janeiro – RJ

**Secretaria da Tributação do Estado do Rio Grande do Norte**

<http://www.set.rn.gov.br/>

Centro Administrativo – Bairro de Lagoa Nova - BR 101  
Fone: (84) 231.0440/3777 Fax: (84) 231.2720  
CEP: 59064.901 – Natal – RN

**Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul**

<http://www.sefaz.rs.gov.br/>

Av. Mauá - 1155 - 5º andar  
Fone: (51) 3214.5100 Fax: (51) 3227.3967  
CEP: 90030.080 – Porto Alegre – RS

**Secretaria de Finanças do Estado de Rondônia**

<http://www.sefin.ro.gov.br/>

Rua Farquar - Esplanada das Secretarias – Bairro Pedrinhas  
Fone: (69) 229.1020/2063 Fax: (69) 229.1020  
CEP: 78904.660 – Porto Velho – RO

**Secretaria da Fazenda do Estado de Roraima**

<http://www.sefaz.rr.gov.br/>

Praça do Centro Cívico, S/N – Centro  
Fone: (95) 623.1786 e 624.1222, ramal 212 Fax: (95) 623.1943  
CEP:69301.970 - Boa Vista – RR

**Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina**

<http://www.sef.sc.gov.br/>

Rua Tenente Silveira, 60 - 5º andar  
Fone: (48) 216-7507 Fax: (48) 216-7508  
CEP: 88010.300 – Florianópolis – SC

**Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo**

<http://www.fazenda.sp.gov.br/>

Av. Rangel Pestana - 300 - 5º andar - sala 506  
Fone: (11) 3243-3400  
Fax: (11) 3104.9920  
CEP: 01017-911 - São Paulo – SP

**Secretaria da Fazenda do Estado de Sergipe**

<http://www.sefaz.se.gov.br/>

Av. Tancredo de Almeida Neves - s/nº  
Centro Administrativo Governador Augusto Franco  
Bairro Capucho  
Ed. Sálvio Oliveira - 4º andar,  
Fone: (79) 224.5854, 241-2585  
Fax: (79) 241.2070  
CEP:49095.000 – Aracaju – SE

**Secretaria da Fazenda do Estado de Tocantins**

<http://www.sefaz.to.gov.br/>

Esplanada das Secretarias  
Praça dos Girassóis - S/Nº  
Fone: 063.218.1208,1202, 1206  
Fax: (63) 218.1291  
CEP: 77003.020 – Palmas – TO

## ANEXO A – Nota Fiscal modelo 1 (em vigor)

MODELO 1

NOTA FISCAL Nº

EMITENTE

LOGOTIPO

NOME / RAZÃO SOCIAL

ENDEREÇO

MUNICÍPIO

FONE / FAX

BAIRRO/DISTRITO

UF

CEP

ENTRADA 000.000

SAÍDA

DESTINATÁRIO /

COC

REMETENTE

NATUREZA DA OPERAÇÃO

CFOP

INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO

INSCRIÇÃO ESTADUAL

DATA LIMITE PARA EMISSÃO

DESTINATÁRIO REMETENTE

NOME / RAZÃO SOCIAL

ENDEREÇO

MUNICÍPIO

FONE / FAX

BAIRRO / DISTRITO

UF

INSCRIÇÃO ESTADUAL

COC / CPF

DATA DA EMISSÃO

DATA DA SAÍDA / ENTRADA

HORA DA SAÍDA

FATURA

DADOS DO PRODUTO

CÓDIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS	CLASSIFICAÇÃO FISCAL	SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA	UNIDADE	QUANTIDADE	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	ALÍQUOTAS		VALOR DO IPI
								ICMS	IPI	

CÁLCULO DO IMPOSTO

BASE DE CÁLCULO DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CÁLCULO ICMS SUBSTITUIÇÃO	VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS
VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	OUTRAS DESPESAS ASSESSÓRIAS	VALOR TOTAL DO IPI	VALOR TOTAL DA NOTA

TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS

NOME / RAZÃO SOCIAL		FRETE POR CONTA 1 EMITENTE 2 DESTINATÁRIO		PLACA DO VEÍCULO	UF	COC / CPF
ENDEREÇO		MUNICÍPIO		UF	INSCRIÇÃO ESTADUAL	
QUANTIDADE	ESPÉCIE	MARCA	NÚMERO	PESO BRUTO	PESO LÍQUIDO	

DADOS ADICIONAIS

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES	RESERVADO AO FISCO	Nº DE CONTROLE DO FORMULÁRIO
		000.000

## ANEXO B – Nota Fiscal modelo 1 (não em vigor)

(MODELO 1)

(Dados relativos à Firma Emitente)						AUTENTICAÇÃO MECÂNICA		
NOTA FISCAL Nº VIA SÉRIE - SUBSÉRIE								
(Endereço do Estabelecimento Emitente) (Município) (Estado) Inscrição no C.G.C. (M.F.) Nº..... Inscrição Estadual nº..... Natureza da Operação..... Via de Transporte..... Data da Emissão da Nota...../...../19.....								
----- DESTINATÁRIO DA MERCADORIA								
Nome da Firma.....								
Endereço.....								
Município.....				Estado.....				
Inscrição no C.G.C. (M.F.) nº.....				Inscrição Estadual nº.....				
UNIDADE	QUANTIDADE	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS			PREÇO UNITÁRIO	Cr\$ TOTAL	Imposto sobre Produtos Industrializados	
		Especificação		Classificação			%	Valor Cr\$
		Espécie, qualidade, marca, tipo, modelo, número, etc.)		Posição				
<b>TOTAIS Cr\$</b>								
<b>VALOR TOTAL DA NOTA Cr\$</b>								
<b>DESPESAS ACESSÓRIAS</b> (Por conta do destinatário)						<b>IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS</b> Já incluído no preço..... Cr\$ (Calculado pela alíquota de.....%)		
Frete	Cr\$.....							
Seguro	Cr\$.....							
TOTAL	Cr\$.....							
Nome do Transportador.....						<b>SAÍDA DOS PRODUTOS</b>		
Endereço.....						...../...../.....		
Placa do Veículo.....						Dia    Mês    Ano		
C A R A C T E R Í S T I C A S   D O S   V O L U M E S								
MARCA	NÚMERO	QUANTIDADE	ESPECIE	PESO				
				LIQUIDO	BRUTO			
<small>(Nome, endereço e os números de Inscrição Estadual e do C.G.C. do Impressor da nota, a data e a quantidade de impressão, o número de Ordem da primeira e da última nota impressa e a respectiva série e sub-série, e o número da Autorização de Impressão de Documentos Fiscais)</small>								
Receb.....de.....						Série “ ”		
Os produtos constantes da NOTA FISCAL Subsérie “ ” nº.....								
São Paulo.....de.....de 19.....								
-----								
TAMANHO NÃO INFERIOR A 148 X 210 mm, EM QUALQUER SENTIDO								



### ANEXO C – Nota Fiscal modelo 1-A

MODELO 1-A

DADOS ADICIONAIS		EMITENTE				NOTA FISCAL				N°	
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES	LOGOTIPO	NOME/RAZÃO SOCIAL				SAÍDA		ENTRADA			
		ENDEREÇO				BARRIO/DISTRITO				000.000	
		MUNICÍPIO				UF				1ª VIA	
		FONE/FAX				CEP		COC		DESTINATÁRIO/ EMITENTE	
	NATUREZA DA OPERAÇÃO			CFOP	INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO		INSCRIÇÃO ESTADUAL		DATA LIMITE PARA EMISSÃO		
	DESTINATÁRIO / EMISSOR										00.00.00
	NOME / RAZÃO SOCIAL						COC/CFP		DATA DA EMISSÃO		
	ENDEREÇO				BARRIO/DISTRITO		CEP		DATA DA SAÍDA/ENTRADA		
	MUNICÍPIO				FONE/FAX		UF		INSCRIÇÃO ESTADUAL		HORA DA SAÍDA
	FATURA										
DADOS DO PRODUTO											
CODIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS	CLASSIFICAÇÃO NCM/RE	SITUAÇÃO TRIBUTARIA	UNID- DADE	QUANT- DADE	VALOR UNITARIO	VALOR TOTAL	ALÍQUOTA	VALOR DO IPI		
								IEM	IPI		
CÁLCULO DO IMPOSTO											
BASE DE CÁLCULO DO IEM		VALOR DO IEM		BASE DE CÁLCULO DO ICS/STENOÇÃO		VALOR DO ICS/STENOÇÃO		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS			
VALOR DO IPIE		VALOR DO IPIED		OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS		VALOR DO IPI		VALOR TOTAL DA NOTA			
TRANSPORTAÇÃO/VOLUMES TRANSPORTADOS											
NOME/RAZÃO SOCIAL			FRETE POR CONTA		PLACA DO VEÍCULO		UF		COC/CFP		
			1 - EMISSOR								
ENDEREÇO			2 - DESTINATÁRIO		MUNICÍPIO		UF		INSCRIÇÃO ESTADUAL		
QUANTIDADE		ESPECIE	MARCA	NOMELO		PESO BRUTO		PESO LÍQUIDO			
DADOS DA AIDF E DO IMPRESSOR											
REFERÊNCIA DE (RAZÃO SOCIAL DO EMISSOR) OS PRODUTOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL INDICADA AO LADO							NOTA FISCAL				
DATA DO RECEBIMENTO							N° 000.000				
IDENTIFICAÇÃO EXATISSIMA DO RECEBIDOR											
FORMATO 31,5 CM X 24,5 CM											
RESERVADO AO FISCO										N° DE CONTROLE DO FISCALIZADOR N° 000.000	

## ANEXO D – Nota Fiscal modelo 2 (venda a consumidor)

**NOTA FISCAL DE VENDA A CONSUMIDOR**  
- MODELO 2 -

(Dados relativos à Firma emitente)

Endereço

Inscrição Estadual nº ..... C.G.C. (MF).....

SÉRIE “    ”

**NOTA FISCAL DE VENDA A CONSUMIDOR**  
**1ª Via – Consumidor**

Nº .....

Data da emissão ...../...../19.....

QUANT.	Discriminação das mercadorias	Preço Unit.	Total		
TOTAL - Cr\$					

(Nome, endereço e os números de Inscrição Estadual e no CGC, do impressor da nota, a data e a quantidade de impressão, o número de ordem da primeira e da última nota impressa e respectiva série e sub-série, e o número da Autorização de Impressão de documentos fiscais)

TAMANHO NÃO INFERIOR A 74 X 105 mm, EM QUALQUER SENTIDO

## ANEXO E – Nota Fiscal modelo (produtor)

**NOTA FISCAL DE PRODUTOR - MODELO 4**

**NOTA FISCAL DE PRODUTOR Nº .....**

.....VI

A

REMETENTE DA MERCADORIA				
Nome do Produtor.....				
Endereço.....				
Município.....		Código.....	Estado.....	
Natureza da Operação:.....			Data de Emissão:...../...../.....	
Via de Transporte.....				
Inscrição no C.G.C.(MF).....			Inscrição Estadual.....	
.....				

DESTINATÁRIO DA MERCADORIA				
Nome .....				
Endereço.....				
Município.....		Estado.....		
Inscrição no C.G.C.(MF):.....			Inscrição Estadual:.....	

UNIDA DE	QUANTIDADE	PESO LÍQUIDO (KG)	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS Especificação Espécie, qualidade, marca, modelo, , etc.)	PREÇO	
				UNITÁRIO	TOTAL

<b>VALOR TOTAL DA NOTA Cr\$</b>	
---------------------------------	--

DESPESAS ACESSÓRIAS (Por conta do destinatário)		IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS	
Frete	Cr\$. .....	Já incluído no preço.....	Cr\$ .....
Seguro	Cr\$. .....	(Calculado pela alíquota de.....%)	
<b>TOTAL</b>	<b>Cr\$. .....</b>		

SAÍDA DOS PRODUTOS...../...../.....

Nome do Transportador .....

Endereço..... Placa do Veículo.....

CARACTERÍSTICAS DOS VOLUMES					
MARCA	NÚMERO	QUANTIDADE	ESPECIE	PESO	
				LÍQUIDO	BRUTO



**TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**  
**INSTITUTO SERZEDELLO CORREA**

**JÚNIO CÉSAR GONÇALVES QUEIROZ**

**Auditoria de Fraudes: detecção e apuração de  
fraudes nos convênios federais.**

**Brasília**  
**2004**

**JÚNIO CÉSAR GONÇALVES QUEIROZ**

**Auditoria de Fraudes: detecção e apuração de fraudes nos convênios federais.**

**Brasília**

**2004**