



## **Análise dos Procedimentos Licitatórios mais Vulneráveis aos Desperdícios de Recursos Públicos**

### **Resumo**

No Brasil, o setor público é um dos maiores contratantes de bens e serviços, escolhendo seus fornecedores por meio de licitações. Contudo, esses processos são usados, por vezes, para o desvio de recursos públicos, favorecendo o enriquecimento ilícito, ou ainda, confeccionados de forma falha, facilita problemas na gestão do contrato, aquisição de bens/serviços com sobre-preço, e outras situações que geram prejuízos aos cofres públicos. Diante disso, a presente pesquisa buscou responder, através da análise de relatórios de auditoria da Controladoria Geral da União (CGU), quais procedimentos do processo licitatório são mais vulneráveis à desperdício ativo (corrupção) e passivo (ineficiência) de recursos públicos. Para isso foram analisados 39 do total de 50 relatórios de auditoria da CGU, sendo encontradas 77 licitações com diversos vícios. Os resultados demonstram que a fase interna de licitação é a mais vulnerável à ocorrência de vícios, na ordem de 73,82%, com destaque para os procedimentos de elaboração do termo de referência/projeto básico (45,39%) e elaboração do instrumento convocatório e análise jurídica (33,33%). Ademais os vícios passivos (ineficiência) correspondem a 90,05% do total.

**Palavras-chave:** Licitação; Desperdício Ativo e Passivo; Ineficiência Pública; Corrupção.

**Linha Temática:** Controladoria em entidades públicas



## 1 Introdução

No Brasil, segundo o portal da transparência do governo federal, entre os anos de 2015 a 2018, houve contratações por meio de licitação, dispensa ou inexigibilidade no valor de 464 bilhões de reais, representando aproximadamente 2,86% do valor das receitas realizadas. Essas contratações entre pessoas de direito público e privado tendem a se expandir, incentivadas pela Lei nº 13.429/2017, que trata da terceirização, inclusive no serviço público. Druck, Sena, Pinto & Araújo (2018) descrevem que a terceirização tem o objetivo de reduzir a máquina pública e demonstra que entre 2006 a 2015, na Universidade Federal da Bahia (UFBA), o número de funcionários terceirizados aumentou 127%, em contrapartida de 2,2% no número de Técnicos Administrativos concursados para o mesmo período.

Em regras gerais, contratações, compras e alienações públicas serão realizadas mediante processo de licitação pública, destinando-se a garantir a isonomia constitucional, a seleção da proposta mais vantajosa para administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável, sendo processada e julgada conforme princípios básicos constitucionais, visando reduzir o desperdício ativo e passivo de recursos públicos (Brasil, 1993).

As diretrizes básicas a fim de alcançar aquilo que se prevê na Constituição Federal para as compras e alienações públicas estão contidos na Lei n. 8666 de 1993, conhecida como Lei Geral de Licitação (LGL). Esta, segundo Oliveira (2018, p. 112), determina “procedimentos e formalidades que deverão ser observados pela Administração Pública em cada licitação”.

Os procedimentos de licitação não são padronizados, pois cada qual depende da modalidade a ser utilizada, porém, em geral, são divididos na fase interna, com planejamento e preparação internas dos documentos para o certame, e a externa, iniciada com publicidade do certame e finalizada com a homologação do licitante vencedor.

Pestana (2013) entende que a Lei Geral de Licitações (LGL) é de elaboração, redação, conceituação, atualização e disposições confusas, adotando deficiente técnica legislativa, onde preocupa-se, excessivamente, com a realização de obras e serviços de engenharia, esquecendo-se de outros aspectos de relevância.

A deficiência na legislação de contratações públicas está diretamente ligada ao desperdício ativo (corrupção), conforme afirma o Relatório Econômico da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2018) para o Brasil, causando um impacto negativo no PIB de aproximadamente 3%. Miguel (2015, p. 42), diz que pelo “fulcro nessa sistemática, irregularidades e ilegalidades são cometidas, tornando as licitações públicas uma das principais formas de desvio de verbas públicas”.

Além disso, existe desperdício passivo (ineficiência na gestão pública), que mesmo não sendo tão divulgado nas mídias, causa impacto nas contas públicas, como demonstrado no estudo *Active and passive waste in government spending*, onde a ineficiência na aquisição de bens na Itália chegava a 83% (Bandiera, Prat & Valletti, 2009).

Assim, pode-se observar um desperdício dos recursos públicos, mesmo em face, conforme Hermann (1999), da burocracia da LGL, que procurou limitar o grau de decisão do agente público de modo a minimizar seu comportamento oportunista.

Diante do contexto traçado chega-se à seguinte questão de pesquisa: Quais procedimentos de um processo licitatório são mais vulneráveis à desperdício ativo e passivo de recursos públicos?

Como objetivo este trabalho pretende verificar quais procedimentos do processo licitatório são mais vulneráveis à desperdício ativo e passivo de recursos públicos,



demonstrando especificamente quais são as modalidades de licitação e suas características, quais são os procedimentos legais que devem ser realizados e, através de análises dos relatórios de auditoria da Controladoria Geral da União (CGU), em quais ocorre mais irregularidade.

Assim, esta pesquisa busca contribuir para aperfeiçoamento das compras governamentais pelos gestores do erário público, de modo que eles se atentem com mais prudência sobre as fases da licitação de maior fragilidade. Ademais, os resultados dos dados coletados poderão compor a base de novos estudos e pesquisas sobre licitação.

O trabalho está estruturado com revisão de literatura, demonstrando as modalidades e procedimentos comuns na licitação, definição do desperdício ativo e passivo de recursos públicos e outros trabalhos com assunto similar. Após são apresentadas a metodologia, resultados, discussão dos resultados e conclusão à luz do objetivo pretendido.

## 2 Revisão da Literatura

A partir da Constituição Federal de 1988 (CF), a administração pública nas diversas esferas de governo, e empresas sob seu controle, deve realizar procedimentos administrativos de licitação, para celebrar contratos de obras, serviços, compras e alienações.

Para Calasans Junior (2015, p. 5), “trata-se de procedimento característico dos sistemas democráticos de governo, que não admitem o arbítrio ou a decisão unipessoal dos governantes”. Oliveira (2018, p. 25) corrobora dizendo que este procedimento visa “garantir a isonomia, selecionar a melhor proposta e promover o desenvolvimento nacional sustentável, por meio de critérios objetivos e impessoais, para celebração de contratos.”

A licitação é uma “regra constitucional” (Oliveira 2017, p. 25), porém o inciso XXI do art. 37 da CF, propõe ressalvas em casos específicos da legislação. Essas ressalvas, dispensa ou inexigibilidade, ainda que não possua a licitação propriamente dita, exige procedimentos prévios como condição necessária para celebração do contrato público (Hack, 2019).

Assim, de acordo com Calasans Júnior (2015), licitar significa buscar a forma mais interessante para, sob os aspectos econômicos e financeiros, celebrar contratos de obras, serviços ou aquisição de bens, pois “a administração pública é uma das maiores contratantes (senão a maior) do Brasil, gastando grandes somas de dinheiro” (Hack, 2019, p. 24).

A fim de regulamentar o texto constitucional, como competência da União, foi inicialmente criada a Lei n. 8666 de 21 de junho de 1993 ou Lei Geral de Licitação (LGL), a qual traz normas gerais para o processo de licitação. Porém, segundo Calasans Júnior (2017), esta extrapola, normatizando os procedimentos, de competência dos demais entes federados, que poderiam disciplinar conforme suas peculiaridades. Assim, o STF decidiu que as normas gerais devem ser obedecidas por todos os entes federados, enquanto que as outras vinculam-se somente à Administração Federal (Oliveira, 2017).

Como “nada impede que outras normas gerais venham a ser consagradas em outros diplomas legislativos” (Oliveira, 2017 p. 27), posteriormente foram criadas outras modalidades, adequando a licitação pública à nova realidade, no qual a modalidade Pregão, como destaque, criada pela Lei Nº 10.520, de 17 de julho de 2002, tem a opção de realizar os procedimentos eletronicamente, sem necessidade, em geral, do licitante comparecer ao local da licitação. Esta representou, como modalidade de contratação do governo federal, 43,49% em relação ao volume financeiro para o ano de 2019.

Em 1º de abril de 2021 foi promulgado a nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos, Lei nº 14.133, a qual substituirá em 2023 as leis 8.666/93, 10.520/2002 e o Regime Diferenciado de Contratação, referente a lei 12.462/2011. Contudo, considerando que





as licitações analisadas nos relatórios de auditoria da CGU são anteriores a 2021, o foco do estudo se dará sobre a legislação em vigência à época.

## 2.1 Princípios e Modalidades de Licitação

Os princípios da Administração Pública, conforme Carvalho Filho (2020), são fundamentos pré normativos que direcionam o modo de agir do Estado na sua atuação administrativa. Deste modo, além de trazer os princípios constitucionais de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, a LGL traz também os princípios da isonomia (igualdade), da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório e do julgamento objetivo, sendo estes comuns a todas as etapas do processo, dado que a licitação é um instituto jurídico (Hack, 2019). A Tabela 1 apresenta o resumo dos princípios apresentados

Tabela 1. Princípios da licitação

Princípio	Definição
Legalidade	Significa estrita obediência à lei, pois esta é reflexo da vontade popular, externada por meio de seus representantes no parlamento (Hack, 2019)
Impessoalidade	“Impede que o agente público estabeleça considerações de caráter exclusivista em relação aos concorrentes, seu estado ou situação, em quebra do princípio maior da isonomia” (Calasans Júnior, 2015 p. 35),
Moralidade e Probidade Administrativa	Estão intrinsecamente associados, onde a conduta, por parte dos licitantes e dos agentes públicos, além de lícita, deve ser compatível com a moral, boa-fé, lealdade, ética, bons costumes e as regras da boa administração (Amorim, 2018).
Publicidade	“Impõe-se que todos os atos praticados pelos agentes administrativos sejam do pleno conhecimento da coletividade” (Calasans Júnior, 2015, p. 36).
Eficiência	Capacidade de realizar tarefas ou trabalhos de modo eficaz e com o mínimo de desperdício, buscando dar à administração pública uma modernização nos procedimentos, parecido com a gestão privada, em detrimento ao formalismo (Hack, 2019).
Isonomia	“Impossibilidade de se estabelecer tratamento diferenciado injustificável entre os interessados na contratação” (Calasans Júnior, 2015 p. 34).
Vinculação ao instrumento convocatório	Determina que os envolvidos na licitação se submetam ao edital (instrumento convocatório), pois neste está contido todos os detalhes e normatizações legais do processo, ou seja, a “lei interna da licitação” (Oliveira, 2018, p. 130).
Julgamento objetivo	Determina que o edital deve ter características objetivas, próprias para julgamento das propostas. “A adoção de critérios subjetivos para o julgamento das propostas é contrária ao princípio da isonomia” (Oliveira 2018, p 31).

Fonte: Elaborado pelos autores

Quanto à escolha da modalidade de licitação, que são “procedimentos e formalidades que deverão ser observados pela Administração Pública em cada licitação” (Oliveira 2018, p. 112) é limitada, em sua maioria, aos valores e objetos que serão contratados, podendo ainda se enquadrarem em obras e serviços de engenharia, ou compras e serviços diversos. Atualmente os valores limites são estabelecidos no Decreto nº 9.412, de 18 de junho de 2018.



As modalidades especificadas na Lei nº 8.666/93 são: concorrência, tomada de preços, convite, concurso e leilão. A modalidade pregão foi criada com a promulgação da Lei nº 10.520, de 17 de julho de 2002 que, conforme o artigo primeiro, destina-se a aquisição de bens e serviços comuns, ou seja, àqueles cujos padrões de desempenho e qualidade possam ser objetivamente definidos pelo edital, por meio de especificações usuais no mercado.

Esta modalidade trouxe benefícios como: opção eletrônica, no qual os lances podem ocorrer sem a necessidade da presença física do licitante; inversão da habilitação e julgamento, sendo que somente será analisado a documentação e habilitação do proponente com melhor lance, trazendo um ganho na velocidade da licitação; negociação direta entre o pregoeiro e o primeiro colocado, de modo a obter um melhor preço para a Administração (Oliveira, 2018).

Sobre o Regime Diferenciado de Contratação (RDC), diante da necessidade de agilizar as obras para a Copa do Mundo de 2014 e Olimpíadas de 2016, ambas sediadas no Brasil, criou-se essa modalidade com os seguintes objetivos:

- I - ampliar a eficiência nas contratações públicas e a competitividade entre os licitantes;
- II - promover a troca de experiências e tecnologias em busca da melhor relação entre custos e benefícios para o setor público;
- III - incentivar a inovação tecnológica; e
- IV - assegurar tratamento isonômico entre os licitantes e a seleção da proposta mais vantajosa para a administração pública. (Brasil, 2011, art. 1º)

Além disso, os seus benefícios foram estendidos à infraestrutura dos aeroportos próximos às cidades sede dos eventos, à ações integrantes do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), à obras e serviços de engenharia no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS), do sistema de segurança pública, do sistema público de ensino e pesquisa, dentre outros.

## 2.2 Fases da Licitação

O planejamento na licitação governamental é essencial para atender, com qualidade e com economia de recursos, às necessidades da Administração Pública. Neste contexto, Chaves (2015), demonstra pontos importantes como: identificar as principais necessidades e o quantitativo para atender a demanda; verificar as soluções disponíveis no mercado; realizar pesquisa de mercado para constatar a existência de recursos e a viabilidade; verificar a necessidade de cabimento ao Registro de Preço, com entrega periódica do objeto pretendido.

O planejamento precede a fase interna da licitação, de modo que o processo pode não vir a ser aberto, a critério da Administração, por verificar em dado momento uma inconformidade na descrição do objeto, falta de recursos, soluções alternativas diante da necessidade do requisitante, dentre outras.

Em relação a Obras públicas, esta fase preliminar ou planejamento é constituído do Programa de Necessidades, Estudo de Viabilidade e Anteprojeto, que são passos fundamentais para garantia do sucesso do empreendimento, que objetiva, respectivamente, levantar as principais necessidades, eleger sob o aspecto socioeconômico, técnico e ambiental, o melhor empreendimento que se adeque ao objetivo e representar tecnicamente, através de plantas baixas de arquitetura, a solução definida (TCU, 2014).

Para a prestação de serviços, o Estudo Preliminar e o Gerenciamento de Risco, estabelecido pela Instrução Normativa nº 5, de 25 de maio de 2017 (IN 05/2017), do



Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (MPOG), podem ser considerados pertencentes a fase preliminar, sendo que o objetivo é verificar a viabilidade da contratação dos serviços.

A fase de planejamento e a fase interna são uma “linha tênue”, pois “a prática, e não a lei separou a licitação” em fases (TCU, 2010, p.135). Ademais, Oliveira (2018) afirma que os procedimentos de licitação não são padronizados, pois cada qual depende da modalidade a ser utilizada.

Assim, conforme Amorim (2018), Hack (2019) e Oliveira (2018) os procedimentos de licitação podem ser divididos em fase interna e externa, conforme apresentados na Tabela 2.

Tabela 2. Procedimentos da licitação

FASE INTERNA	
Início do processo administrativo	O procedimento da licitação será iniciado com a abertura de processo administrativo, devidamente autuado, protocolado e numerado, contendo a autorização respectiva, a indicação sucinta de seu objeto e do recurso próprio para a despesa (BRASIL, 1993, art. 38).
Elaboração do termo de referência ou projeto básico	Instrumentos que descrevem com detalhes o objeto pretendido, demonstram seu valor estimado de mercado, justificam suas necessidades e definem as principais obrigações entre as partes.
Verificar e autorizar despesas	O ordenador de despesa verifica a existência de recursos orçamentários suficientes, a fim de “refrear o excesso de despesas e o desequilíbrio nas contas públicas, evitando-se a falta de planejamento nos gastos” (Hack, 2019 p. 78)
Designar comissão	A comissão de licitação é composta por no mínimo três membros, com ao menos dois servidores, ou agente público com função de pregoeiro, no caso da modalidade pregão.
Elaboração do instrumento convocatório e análise jurídica	O Instrumento convocatório ou Edital é considerado a “lei interna de licitações públicas,” pois além desta conter a descrição do objeto, a modalidade de licitação, regime da contratação, tipo de licitação, habilitação, critérios de julgamentos, formas e prazo de pagamento, dentre obrigatórios contidos no art. 40 da LGL, segue o princípio da vinculação, em que “exigências editalícias devem ser cumpridas integralmente, ressalvadas aquelas consideradas ilegais” (TCU, 2010, p. 253). Para se evitar cláusula ilegais no edital em que se estabeleçam condições que comprometam, restrinjam ou frustem o caráter competitivo da licitação, “as minutas de editais de licitação, bem como as dos contratos, acordos, convênios ou ajustes devem ser previamente examinadas e aprovadas por assessoria jurídica da Administração”(Lei 8.666, 1993, art. 38)
Outras Exigências na fase interna	Além dos procedimentos básicos na fase interna de licitação, outros procedimentos podem surgir conforme a modalidade da licitação, o objeto, o valor dos contratos, dentre outros.



FASE EXTERNA	
Divulgação do instrumento convocatório	A Fase externa de licitação inicia-se com a publicação do ato convocatório ou aviso de licitação no Diário Oficial e em jornais de grande circulação na região onde se prestará o serviços, além da internet, com prazos mínimos de antecedência, conforme o tipo de modalidade.
Impugnação	A LGL expressa que tanto o cidadão comum como o licitantes podem impugnar o edital, sendo que Amorim (2017, p. 86) entende que isto visa apontar à Administração a “existência de vícios de legalidade, irregularidades e inconsistências nos editais, de modo a viabilizar a sua correção e adequação.”
Recebimento dos envelopes de documentação e das propostas	Dentro do período determinado, os licitantes devem entregar os envelopes, separadamente, com Documentação, Proposta de Preço, e conforme o caso, Proposta Técnica. Calasans Junior (2015, p. 254) diz que a “comissão deve ser rigorosa na observância do horário, porque qualquer tolerância pode dar margem à arguição de quebra do princípio da isonomia.”
Habilitação	A habilitação consiste em verificar a qualificação da empresa conforme critérios estabelecidos no edital, onde o art. 27 da LGL exige dos interessados, exclusivamente, documentação relativa à habilitação jurídica, qualificação técnica, qualificação econômico-financeira, regularidade fiscal e trabalhista, além do cumprimento do disposto no inciso XXXIII do art. 7º da CF.
Julgamentos e classificação das propostas	Conforme definido em edital, as propostas serão julgadas estritamente pelos critérios objetivos de aceitabilidade nele descrito, pois “é vedada a utilização de qualquer elemento, critério ou fator sigiloso, subjetivo ou reservado que possa, ainda que indiretamente, afastar o princípio da igualdade entre os licitantes” (TCU, 2010, p. 483). Os critérios de julgamento elencados no art. 45 da LGL são: menor preço, melhor técnica, técnica e preço e maior lance ou oferta, sendo vedada a utilização de outros critérios de julgamento, salvo aqueles previstos em legislação especial.
Fase recursal	Se algum licitante manifestar a intenção de recorrer, Amorim (2017) expressa que, na fase externa há duas oportunidades para a interposição de recurso: após a fase de habilitação ou após a fase de julgamento das propostas. Uma vez divulgados os respectivos resultados, abre-se, automaticamente, o prazo de cinco dias para o oferecimento das peças recursais.
Homologação	É o ato da autoridade competente, hierarquicamente superior a Comissão de Licitação ou Pregoeiro, que atesta os procedimentos licitatórios, verificando a legalidade dos atos e a conveniência da contratação do objeto pela Administração (OLIVEIRA, 2018).
Adjudicação	“É o ato final do procedimento de licitação por meio do qual a Administração atribui ao licitante vencedor o objeto da licitação”(OLIVEIRA, 2018 p. 140).

Fonte: Elaborado pelos autores

Os procedimentos pontuados na Tabela 2 são baseados, em suma, na lei 8.666/93. Destaca-se que as modalidades de licitação criadas após a LGL promoveram alguns aperfeiçoamentos, como a utilização de ferramentas eletrônicas para execução de todo o processo licitatório, sem necessidade que os proponentes estejam presencialmente no órgão executor da licitação; inversão das fases de habilitação e julgamento/classificação das propostas, reduzindo o tempo do processo, dado que somente o primeiro classificado terá seus documentos de habilitação avaliado.

A fase interna de licitação é comum a todas a modalidade, assim como na dispensa e/ou inexigibilidade de licitação, sendo que nesta etapa o objeto pretendido será definido de



modo técnico e preciso, visando a necessidade da contratação, baseando-se nos documentos da fase preliminar da licitação, incluindo eventuais aperfeiçoamento da solução pretendida, de maneira que a comissão de licitação, no momento do julgamento das propostas, possa ter clareza quanto aos requisitos de aceitabilidade.

Ainda nesta fase é realizada a pesquisa de mercado a fim de definir o valor da contratação, que será o principal objeto de julgamento da proposta, assim como definirá a modalidade de licitação. Para estimar o valor da contratação, a administração deve levantar o preço médio ou mediano de mercado do objeto a ser licitado, sendo que os preços coletados devem ser analisados de forma crítica, em especial quando houver grande variação entre os valores apresentados, desconsiderando preços inexequíveis ou excessivamente elevados (Amorim, 2018).

Na fase externa, após a classificação das propostas, não ocorrendo recursos procedentes que inviabilizam a continuidade do processo, a autoridade competente, hierarquicamente superior à Comissão de Licitação ou Pregoeiro, irá homologar os procedimentos, e em sequência a Administração adjudicará ao licitante vencedor o direito a execução do objeto.

Salienta-se que a “adjudicação e homologação não conferem ao licitante vencedor direito à execução do objeto. Esses atos geram apenas expectativa de direito, que somente serão confirmados com assinatura do contrato”, em um prazo estabelecido no ato convocatório (TCU, 2010, p. 542).

## 2.3 Desperdício Ativo e Passivo

Desperdício ativo e passivo foi inicialmente apresentado por Bandiera, Prat e Valletti (2009), em que o primeiro advém como consequência da corrupção, propina, fraude ou outros atos dolosos, que geram prejuízo aos cofres públicos em prol de um benefício privado, muitas vezes ao tomador de decisão. Neste caso, os custos dos serviços públicos são inflacionados, reduzindo assim a eficiência dos mesmos.

Em relação ao desperdício passivo, os mesmos autores definem como gastos públicos desnecessários devido à má gestão, desídia, imperícia, burocracia e outros, de modo que geram a ineficiência na prestação dos serviços públicos e, conseqüentemente, maior custo dos serviços (Bandiera; Prat & Valletti, 2009).

Bandiera, Prat & Valletti (2009) realizaram uma pesquisa sobre os desperdícios nos gastos com compras de itens padronizados por diferentes órgãos públicos na Itália, explorando a discricionariedade dos gestores públicos em adquirir os produtos por meio do sistema nacional de compras. Verificou-se que há pagamentos diferenciados por produtos idênticos, conforme a estrutura do governo, e que as maiores variações referem-se aos desperdícios passivos, representando 83% do total de desperdícios.

Outros estudos neste sentido avaliaram os gastos públicos em áreas específicas, como Dias, Matias-Prereira, Farias & Pomplona (2013), que examinou os repasses de verbas da União para a área da saúde, especificamente quais fatores do desperdício ativo e passivo estavam associados à gestão destes recursos. Os resultados demonstraram que a inadequabilidade administrativa, a fraca fiscalização e o baixo nível de *compliance* foram fatores de evidência do desperdício passivo, enquanto que o desperdício ativo não obteve resposta conclusiva.

Ferraz, Finan & Moreira (2008) analisaram os impactos da corrupção e má gestão sob o desempenho de alunos na educação fundamental, e concluíram que os desperdícios ativo e passivo reduzem significativamente o desempenho dos alunos nas áreas avaliadas. No





trabalho de Rodrigues, Santos & Faroni (2018), com investigação sobre a aplicação de recursos nas áreas de saneamento e habitação do PAC, ficou constatado que o desperdício mais frequente foi do tipo passivo, com destaque para a classificação de “má gestão”, ocorrendo principalmente em cidades com maior vulnerabilidade socioeconômica.

### 3 Metodologia

A pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois busca estabelecer relações entre variáveis, através de métodos padronizados de coleta de dados, descrevendo as particularidades. Quanto a forma de abordagem do problema, esta é caracterizada como quantitativa, pois os dados foram mensurados numericamente, para melhor analisá-los através da técnica estatística de porcentagem (Matias-Pereira, 2019)

Em relação a coleta de dados, esta é caracterizada como pesquisa documental, com utilização de relatórios de auditoria da Controladoria Geral da União (CGU). Foram analisados 50 documentos, colhidos de forma aleatória, no sítio da CGU, após aplicar no filtro de busca a palavra “licitação”, com publicação entre o período de 04/03/2019 a 03/03/2020. Destes, 7 (sete) foram descartados por não apresentarem conteúdos relacionados à licitação, e outros 4 (quatro) por apresentarem somente vícios pós-procedimento licitatório.

A utilização dos relatórios da CGU é comum a diversos autores para pesquisas sobre desperdício ativo e passivo, como Dias et al. (2013), Buriti, Mendonça & Moraes Filho (2018), Laurinho, Dias & Mattos (2017). Estes relatórios são gerados pela fiscalização *in loco* dos auditores, a fim de verificar a conformidade de aplicação dos recursos federais destinados a diversos entes.

A interpretação dos relatórios de auditoria se deu por meio da técnica de análise de conteúdo, que segundo Martins & Théophilo (2016, p. 98), “busca a essência de um texto nos detalhes das informações, dados e evidências disponíveis,” com o foco a extrair os vícios relativo ao processo licitatório. Em conjunto, a técnica de Categorização, que segundo o mesmo autor é um processo estruturalista que utiliza duas etapas: isolamento dos termos chaves e a classificação das unidades comuns, que no estudo específico, determinou os procedimentos licitatórios que foram maiores causas de desperdício ativo e passivo na Administração.

Assim a categorização dos procedimentos licitatórios foi baseada em Amorim (2018), TCU (2014), TCU (2010), Calasans Junior (2015) e Oliveira (2018), conforme a revisão de literatura realizada, resultando em 6 (seis) procedimentos da fase interna e 8 (oito) da fase externa.

Os vícios encontrados nos relatórios da CGU foram categorizados em desperdício ativo e passivo, subdivididos em categorias baseados em CEPESP-FGV *apud* Lopes (2011, p. 106) e Ferraz et al. (2008, p. 13), além do incremento de outros com aparecimento frequente, expostos conforme Tabela 3.

Tabela 3. Classificação dos desperdícios ativos e passivos

Desperdício Ativo		
Tipo	Código	Descrição
Desvios em licitações	DVL	Existe evidência que o serviço/produto licitado e pago não foi prestado/entregue.
Superfaturamento	SPF	São utilizados preços acima dos de mercado; ou não é utilizada a proposta mais vantajosa economicamente; ou não são obedecidos

		os preços já acordados.
Montagem, conluio e simulação de licitação	MCS	Empresas ou servidores e empresas se unem com o objetivo de fraudar o processo licitatório.
Direcionamento de licitação	DRL	Há o favorecimento de alguma empresa.
Participação de empresas inexistentes	PEI	O processo licitatório obtém participação de empresas inexistentes (exemplo: empresas de fachada ou fantasmas).
Contratos e outros documentos falsificados	CDF	O processo licitatório obtém contratos e outros documentos falsificados.
Licitação com 'laranjas'	LLR	O prefeito, na licitação, usa parentes ou terceiros em benefício próprio.
<b>Desperdício Passivo</b>		
Licitação irregular	LIR	Foram identificadas irregularidades, impropriedades, falhas ou constatações de erros em documentações.
Outros problemas na licitação	OPL	Qualquer outra irregularidade identificada no processo licitatório que não se encaixe nas outras variáveis.
Não realização de licitação	NRL	A licitação deveria ter sido realizada, mas não foi.
Entrega irregular do objeto contratado	EIO	A objeto/serviço foi entregue inacabada ou fora das especificações/condições contratuais.
Licitação com falta de concorrência ou restrição ao caráter competitivo	LFC	O caráter competitivo do processo é violado. Exigência exagerada de documentos que restringe a ampla competição.
Ausência de divulgação	ADV	Não há observância ao princípio da publicidade ou a forma correta de execução.
Licitação fracionada	LFR	Despesas são fracionadas objetivando fuga de licitação ou alteração da modalidade licitatória.
Tipo inadequado de licitação	TIL	Não é utilizada a modalidade adequada de licitação.
Ausência ou inconformidade de preço referencial *	IPR	Não foram realizadas pesquisas de mercado, ou realizadas de forma incompatível com as orientações normativas
Ausência de documento	ADC	Ausência de alguma documentação necessária para o correto procedimento
Vícios no planejamento ou na definição do objeto.*	PDO	Vícios no planejamento ou na definição do objeto que causam desperdícios por necessidade de aditivos, retificação ou ainda contratação que não atende a necessidade do requisitante.

Fonte: Adaptado de CEPESP-FGV apud Lopes (2011, p. 106) e Ferraz et al. (2008, p. 13).

\* Itens inseridos pela frequente ocorrência.

A contabilização dos vícios encontrados pelos auditores da CGU e sua alocação aos procedimentos licitatórios foram realizados levando em consideração a fase do processo licitatório que ele foi gerado, e não o momento em que teve efeito, sendo computado somente uma vez por licitação. No caso de vícios na fase preliminar ou de planejamento, foram alocados dentro do procedimento com maior competência técnica para retificar ou cancelar o processo licitatório.

Os dados gerados foram tabulados em planilha do MS Excel® de forma a possibilitar extrair informações quantitativas e percentuais das categorias predefinidas.

#### 4 Demonstração e Discussão dos Resultados

Os 39 relatórios da CGU utilizados continham um total de 146 licitações fiscalizadas. Destas, 58 (39,73%) estavam isentas de irregularidades, enquanto que 11 (7,53%) continham apenas vícios em etapas posteriores ao processo licitatório, como na assinatura e/ou gestão do contrato e/ou ainda na entrega do objeto.

É importante destacar que os resultados percentuais das licitações, com e sem irregularidades, não devem ser considerados no sentido de representação geral da realidade, dado que as auditorias da CGU, fonte do estudo através dos seus relatórios, são realizadas mediante critérios de seleção de entes federados, como a partir da análise de indicadores, que apontam a vulnerabilidade de órgãos públicos, regiões, municípios, enviesando assim esse resultado específico.

Assim sendo, as 77 (52,74%) licitações restantes, foco principal do estudo, continham algum tipo de irregularidade no procedimento licitatório, perfazendo um somatório total de 191 desperdícios ativo ou passivo, sem computar duplicadamente um mesmo tipo de desperdício por procedimento por licitação. A Tabela 4 discrimina o total de vícios encontrados e a relação procedimentos licitatório por desperdício ativo/passivo.

Tabela 4: Incidência dos desperdícios sobre os procedimentos licitatórios

Procedimentos Licitatório X Desperdícios Ativo/Passivo																
X	DVL	LFR	CDF	SPF	NRL	DRL	ADV	MCS	ADC	PDO	OPL	LIR	TIL	IPR	LFC	Total geral
2 - Elaboração do Termo de Referência ou Projeto Básico		1	1	1		1		3		11	3	5	1	26	11	64
5 - Elaboração do instrumento Convocatório e análise jurídica								1			7	2	20		17	47
1 - Início do Processo Administrativo	1				3				7	5	5	2	4			27
7 - Divulgação do Instrumento convocatório							9	1			1				7	18
10 - Habilitação						2		2	5		1	4			2	16
11 - Julgamentos e classificação das propostas				1		2						4			1	8
9 - Recebimento dos envelopes de documentação e das propostas												2				2
6 - Outras exigências na fase interna			1						1							2
14 - Adjudicação								1				1				2
13 - Homologação								1				1				2
8 - Impugnação											1					1
4 - Designar comissão de licitação ou Pregoeiro												1				1





12 - Fase recursal															1	1	
TOTAL GERAL	1	1	2	2	3	5	9	9	13	16	18	22	25	26	39	191	
Legenda																	
FASE EXTERNA						VÍCIO ATIVO											
FASE INTERNA						VÍCIO PASSIVO											

Fonte: Elaborado pelos autores

Dos dados acima é possível extrair que 141 (73,82%) vícios ocorreram em procedimentos da fase interna de licitação, com concentração de 111 (58,12%) vícios nas etapas de elaboração do termo de referência/projeto básico (64) e elaboração do instrumento convocatório e análise jurídica (47).

Estes procedimentos, considerados por Chaves (2015) como principais da licitação por comporem as regras vinculadas de todo o processo e a definição do objeto da contratação, também são os que mais permitem a discricionariedade das pessoas envolvidas na etapa interna. Sobre isso, Fortini & Motta (2016, p.100) expõe que o legislador ausentou-se regular “aspectos relativos ao conteúdo, formação e autoria do documento que encarna a demanda pública” e que sendo “frágil e/ou incompleta a definição do objeto e a forma de executá-lo, dificulta-se ou mesmo se inviabiliza a fiscalização.”

Em relação aos tipos de desperdícios, a Tabela 4 demonstrou que 172 (90,05%) vícios são do tipo passivo, sendo que os principais são: licitação com falta de concorrência ou restrição ao caráter competitivo - LFC (39); ausência ou inconformidade do preço referencial - IPR (26); e tipo inadequado de licitação - TIL (25). A preponderância dos desperdícios passivos ratifica estudos anteriores como de Dias et. al (2013), Laurinho, Dias & Mattos (2017), Rodrigues, Santos & Faroni (2018).

O desperdício passivo LFC, distribuído principalmente na fase interna de definição do objeto e das regras editalícias, ocorreu em muitas vezes devido a inserção de regras que reduziam a ampla participação dos licitantes, como: obrigação de visita prévia ao local da obra; não parcelamento do objeto, o que impede empresas de menor porte de participar; requisição de documentos técnicos ou contábeis não previstos em lei. Sobre este ponto o Acórdão 110/2007 do plenário do TCU diz que “as exigências editalícias devem limitar-se ao mínimo necessário para o cumprimento do objeto licitado, de modo a evitar a restrição ao caráter competitivo do certame.”

Ademais, é possível observar que o procedimento em que mais ocorreu este vício foi o de elaboração do instrumento convocatório e análise jurídica. Visto que o inciso VI, art. 38 da Lei 8666/93 determina o “parecer técnico ou jurídico da licitação”, podemos presumir uma possível falha nesta etapa, agravado até mesmo pela legalidade do processo mesmo em face da ausência do documento (Oliveira, 2018).

Em relação ao IPR, a tabela o demonstra como a maior ocorrência acumulada em um mesmo procedimento, dado que ocorre somente na elaboração do termo de referência, pois nesta etapa a equipe de planejamento da contratação verifica junto ao mercado ou através de tabelas próprias a média de preço do objeto a ser licitado. A pesquisa de preço é obrigatória conforme inciso IV, art. 43, da lei 8666/93. Ademais, no âmbito federal, o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão normatizou esta etapa essencial do processo de licitação, por exemplo com a publicação da Instrução Normativa 5/2014, substituída pela 73/2020, que dispõe sobre o procedimento administrativo para a realização de pesquisa de preços para a aquisição de bens e contratação de serviços em geral, assim como também com

a criação do Painel de Preço, plataforma do Governo Federal que “disponibiliza dados e informações de compras públicas homologadas” que são usados para pesquisa de preços. Salienta-se que para obras e serviços de engenharia aplica-se o Decreto nº 7.983, de 8 de abril de 2013, com utilização das tabelas SINAPI e SICRO.

O desperdício “tipo inadequado de licitação”, que teve maior concentração na etapa de elaboração do instrumento convocatório e análise jurídica, teve como maiores causas o enquadramento incorreto da dispensa ou inexigibilidade de licitação e a utilização de modalidades diversas de licitação em detrimento da utilização do pregão eletrônico. Estes erros na escolha de modalidade de licitação podem ser prejudiciais ao erário público ao reduzir a ampla participação na disputa pelo objeto, como na utilização de dispensa ou inexigibilidade de licitação, em detrimento a uma modalidade de genérica divulgação e participação.

Em relação aos vícios ativos, que chamam mais atenção da sociedade e das mídias, ocorreram em 9 licitações e contabilizam 19 (9,95%) ocorrência, sendo que o vício relacionado a montagem, conluio e simulação de licitação se destaca com 9 faltas distribuídas em 6 procedimentos de licitação. Entretanto, se considerarmos hipoteticamente que todos os vícios passivos encontrados em licitação com vícios ativos foram inseridos propositalmente, então a quantidade de irregularidades dolosa soma 73 (38,2%). A Tabela 5 apresenta os vícios ativos e passivos com indícios de serem ativos, conforme conjecturado.

Tabela 5: Análise de licitações com desperdício ativo

	DVL	ADC	CDF	SPF	TIL	DRL	OPL	IPR	PDO	ADV	LFC	MSC	LIR	Total geral
2 - Elaboração do Termo de Referência ou Projeto Básico			1	1	1	1	1	6	5		6	3	2	27
5 - Elaboração do instrumento Convocatório e análise jurídica					2		1				3	1	2	9
7 - Divulgação do Instrumento convocatório										7		1		8
10 - Habilitação		1				2						2	3	8
1 - Início do Processo Administrativo	1						3		1				2	7
11 - Julgamentos e classificação das propostas				1		2							2	5
9 - Recebimento dos envelopes de documentação e das propostas													2	2
6 - Outras exigências na fase interna		1	1											2
14 - Adjudicação												1	1	2
13 - Homologação												1	1	2
4 - Designar comissão de licitação ou Pregoeiro													1	1
<b>Total geral</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>9</b>	<b>9</b>	<b>16</b>	<b>73</b>
<b>Legenda</b>														



FASE EXTERNA		VÍCIO ATIVO	
FASE INTERNA		VÍCIO PASSIVO	

Fonte: Elaborado pelos autores

Nesta tabela ainda permanece a proeminência dos vícios na fase interna de licitação, com 63% do total, com destaque para a etapa de elaboração do termo de referência ou projeto básico, com 27 ocorrências e elaboração do instrumento convocatório e análise jurídica, com 9 casos. Sobre os tipos de desperdícios, destacam-se: licitação irregular - LIR (16); montagem, conluio e simulação de licitação - MCS (9); e licitação com falta de concorrência ou restrição ao caráter competitivo - LFC (9).

Salienta-se que, mesmo no cenário hipotético exposto, em relação à Tabela 4, o somatório dos desperdícios ativos mais os desperdícios passivos com indício de serem ativos perfazem somente 38,2% dos vícios totais, expondo a ineficiência da gestão pública com os desperdícios passivos. Ademais, semelhante à Tabela 4, permanecem os dois primeiros procedimentos de licitação como os que mais apresentaram vícios, sendo que nestas etapas da fase interna de licitação há maior discricionariedade de atuação da equipe de planejamento de contratação.

Essa discricionariedade é mais limitada nos órgãos do executivo federal, sendo que impera uma maior regulamentação, com decretos, instruções normativas e modelos de documentos de licitação, elaborados pela Advocacia Geral da União (AGU), que norteiam a confecção do Termo de Referência, Projeto Básico, Edital e outros documentos do processo de licitação. Contudo os resultados não demonstraram redução significativa nos vícios da licitação em relação às outras esferas que tiveram também os processos auditados, sendo que somente 56,10% das licitações de órgãos federais estavam regulares.

Neste contexto, frisa-se que os desperdícios do tipo licitação com falta de concorrência ou restrição ao caráter competitivo, ausência ou inconformidade do preço referencial e tipo inadequado de licitação, principais vícios da fase interna de licitação, são destacados nos documentos de orientações da AGU, e que, apesar disso, estes ocorreram nas licitações promovidas por órgãos federais.

Nesta perspectiva, Hermann (1999, p.36), como resultado de sua pesquisa sobre licitações para compra de alimentos, expõe que “o processo de compras públicas possui ineficiências graves independentemente da forma contratual, isto é, da Lei,” ou seja, “a ineficiências nas compras públicas decorre do ambiente institucional, da não aplicação da lei e não por causa dela.”

Ademais, Bandiera, Prat & Valletti (2009) expõem que uma maior regulamentação do processo licitatório, com um possível “engessamento”, pode resultar em desperdício passivo como o aumento dos custos (administrativos) de aquisição de bens, produtos ou serviços.

Assim, mais do que regulamentação, é necessária uma mudança cultural na atuação do agente público em relação aos princípios da Administração, em especial aos descritos na LGL, para sua observância e efetivação.

## 5 Conclusão

A presente pesquisa buscou responder, através da análise de relatórios de auditoria da Controladoria Geral da União (CGU), quais procedimentos do processo licitatório são mais vulneráveis à desperdício ativo e passivo de recursos públicos.





Em resposta à questão da pesquisa, os resultados demonstraram que os procedimentos de elaboração do termo de referência/projeto básico e elaboração do instrumento convocatório e análise jurídica são os mais suscetíveis a desperdício ativo e passivo do erário público. Os vícios identificados pelos auditores nesses procedimentos, em sua maioria, são licitação com falta de concorrência ou restrição ao caráter competitivo, ausência ou inconformidade do preço referencial e tipo inadequado de licitação, todos esses normatizados e orientados por documentos diversos, especialmente na esfera federal.

Sendo que o conteúdo do Termo de Referência e do Edital (Instrumento Convocatório) definem os critérios de habilitação e julgamento do processo licitatório, gerando possível consequência danosa ao erário público quando eivados de vícios, sugere-se maior capacitação dos agentes públicos responsáveis pela sua confecção, assim como disponibilização de documentos necessários aos processo licitatório, orientativos e pré-preenchidos, com a finalidade de reduzir erros e promover uma melhor gestão contratual pós-licitação.

O estudo também apontou uma predominância dos desperdícios passivos nas compras públicas em detrimento aos desperdícios ativos, com 90,05% dos vícios, ocorrendo em sua maioria em procedimentos da fase interna da licitação, que norteia e baliza todo o processo.

Qualquer tipo de desperdício na aplicação dos recursos públicos é prejudicial, pois reduz a capacidade de gerar benefícios à sociedade. Mas, considerando que o desperdício ativo é mais midiático e sensacionalista, sendo assim mais divulgado, induz a uma "Accountability", com uma busca mais rápida de solução e responsabilização, o que não ocorre com desperdício passivo, e que se torna mais preocupante, pois corrói a eficiência dos investimentos públicos sem ser muito noticiado, por vezes até banalizado -"ineficiência pública"-, não gerando comoção social e, conseqüentemente, não sendo tratado com a imediatez necessária (Dias et al., 2013).

Neste sentido, sugere-se uma maior apreciação dos fiscais da CGU sobre os desperdícios passivos, com mais auditorias e métodos de controle sobre os agentes públicos quanto aos quesitos de produtividade, eficácia e eficiência no processo de licitação. Destaca-se que Santana (2008) avaliou o impacto da fiscalização da CGU sobre a atuação dos agentes públicos, e constatou que as auditorias promoveram a redução de irregularidades na administração, e conseqüentemente maior efetividade na aplicação dos recursos.

Para novas pesquisas, recomendo a análise da nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos, Lei nº 14.133 de 1º de abril de 2021, para verificar o impacto que trará na redução dos desperdícios ativo e passivo.

## 6 REFERÊNCIAS

- Amorim, V. A. J. (2018). *Licitações e contratos administrativos: teoria e jurisprudência*. 2. ed. Brasília : Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas.
- Bandiera, O., Prat, A., & Valletti, T. (2009). Active and passive waste in government spending: evidence from a policy experiment. *American Economic Review*, 99 (4),1278-1308.
- Brasil. Lei no 8.666, de 21 de junho de 1993 (1993). Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18666cons.htm). Acesso em 03 out 2020.



Tribunal de Contas da União (2010). *Licitações e contratos*: orientações e jurisprudência do TCU / Tribunal de Contas da União. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – Brasília : TCU, Secretaria-Geral da Presidência : Senado Federal, Secretaria Especial de Editoração e Publicações.

Tribunal de Contas da União (2014). *Obras Públicas*: Recomendações Básicas para a Contratação e Fiscalização de Obras e Edificações Públicas do TCU / Tribunal de Contas da União. – 4. ed. – Brasília : TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo : TCU, Secretaria de Fiscalização de Obras de Infraestrutura Urbana.

Buriti, A. E. P.; Mendonça, M. L. C. A. & Moraes Filho, M. A. P. (2018) Práticas viciosas em licitações: análise de casos investigados pela Controladoria-Geral da União (CGU). *Revista Expressão Católica*, [s.l.], v. 7, n. 2, p.91-102.

Calasans Junior, J. (2015). *Manual da licitação*: orientação prática para o processamento de licitações, com roteiros. 2. ed. – São Paulo: Atlas.

Carvalho Filho, J. S. (2020). *Manual de direito administrativo*. – 34. ed. – São Paulo: Atlas.

Chaves, E. S. (2015). Aspectos Importantes da Fase Interna da Licitação: uma Análise sobre o Conjunto de Elementos Necessários e Suficientes para a Caracterização do Objeto do Processo Licitatório. *Revista Controle - Doutrina e Artigos*, [s.l.], v. 13, n. 1, p.149-170.

Dias, L. N. S.; Matias-Pereira, J.; Farias, M. R. S. & Pamplona, V. M. S. (2013). Fatores associados ao desperdício de recursos da saúde repassados pela União aos municípios auditados pela Controladoria Geral da União. *Revista Contabilidade & Finanças*, [s.l.], v. 24, n. 63, p.206-218.

Druck, G.; Sena, J.; Pinto, M. M.; & Araújo, S. (2018). A terceirização no serviço público: particularidades e implicações. *Terceirização do Trabalho no Brasil: Novas e distintas perspectivas para o debate*. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) - Brasília, v. 1, n. 1, p.114-141.

Ferraz, C.; Finan, F.; & Moreira, D. B. (2008). Corrupção, má gestão, e desempenho educacional: evidências a partir da fiscalização dos municípios. *Anais do XXXVI Encontro Nacional de Economia*. Salvador, BA, Brasil.

Fortini, C. & Motta, F. (2016). Corrupção nas licitações e contratações públicas: sinais de alerta segundo a Transparência Internacional. *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, Belo Horizonte, ano 16, n. 64, p. 93-113.

Hack, E. (2019). *Licitações e Contratos administrativos*. Curitiba: Intersaberes.

Hermann, I. (1999). Licitações Públicas no Brasil: Explorando o conceito de ineficiência por desenho. *Revista de Administração*, São Paulo, v. 34, n. 2, p.29-38.

Laurinho, I. S.; Dias, L. N. S. & Mattos, C. A. C. (2017). Corrupção e ineficiência em licitações de governos locais e desenvolvimento humano: novas reflexões. *Revista de Contabilidade e Organizações*, vol. 11, núm. 30, pp. 57-70. Universidade de São Paulo.

Lopes, M. F. M. (2011). Corrupção: estudo sobre as formas de mensuração, seus determinantes e perspectivas sobre as formas de combate (Tese de Doutorado). São Paulo, SP: Fundação Getulio Vargas.

Matias - Pereira, J. (2019). *Manual de metodologia da pesquisa científica*. 4ªEd. São Paulo: Atlas.

Miguel, L. F. H. (2015). Licitação: Passado, presente, futuro. *Fórum de Contratação e Gestão Pública*, Belo Horizonte, v. 14, n. 158, p.41-49.

Martins, G. A. & Theóphilo, C. R. (2016). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 3. ed. São Paulo: Atlas.



Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (2018). CleanGovBiz Initiative. Recuperado de:

<<https://www.oecd.org/eco/surveys/Brazil-2018-OECD-economic-survey-overview-Portuguese.pdf>>. Acesso em 03 de out 2020.

Oliveira, R. C. R. (2018). *Licitações e contratos administrativos: teoria e prática* – 7. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO.

Pestana, M. (2013). *Licitações públicas no Brasil: exame integrado das Leis 8.666/1993 e 10.520/2002*. São Paulo: Atlas.

Rodrigues, D. S.; Santos, N. A. & Faroni, W. (2018). Programa de Aceleração do Crescimento (PAC): um estudo descritivo sobre os desperdícios ativos e passivos. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, [s.l.], v. 17, n. 50, p.89-105.

Santana, V. L. (2018). O impacto das auditorias da CGU sobre o desempenho administrativo local. *Revista da CGU*. Brasília, v. 3, n.5.