

GUIA REFERENCIAL PARA IDENTIFICAÇÃO, QUANTIFICAÇÃO E MITIGAÇÃO DE SUPERFATURAMENTO EM CONTRATOS DE BENS E SERVIÇOS

3ª edição

Controladoria-Geral da União
Brasília, outubro de 2026

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO – CGU
Setor de Autarquias Sul (SAUS), Quadra 5, Bloco A
Ed. Multibrasil, Brasília/DF - CEP: 70.070-050
cgu@cgu.gov.br

VINÍCIUS MARQUES DE CARVALHO
Ministro da Controladoria-Geral da União

EVELINE MARTINS BRITO
Secretária-Executiva

RONALD DA SILVA BALBE
Secretário Federal de Controle Interno

FERNANDA ALVARES DA ROCHA
Corregedora-Geral da União

VALDIRENE PAES DE MEDEIROS
Ouvidora-Geral da União

MARCELO PONTES VIANNA
Secretário de Integridade Privada

PATRÍCIA ALVARES DE AZEVEDO OLIVEIRA
Secretária de Integridade Pública

LIVIA OLIVEIRA SOBOTA
Secretária Nacional de Transparência e Acesso à Informação

AUTORIA
Kleberson Roberto de Souza

REVISÃO
Fabrício Costa Silva
Márcio Pereira Lima
Vivian Vivas

Copyright © 2026 Controladoria-Geral da União
Permitida a reprodução desta obra, de forma parcial ou total, sem fins lucrativos, desde que citada a fonte ou endereço da internet no qual pode ser acessada integralmente em sua versão digital.

CONTEÚDO

1. INTRODUÇÃO 5

2. CONCEITOS BÁSICOS 6
- a. Definição de Sobrepreço e Superfaturamento 6
- b. Distinção entre Dano ao Erário e Débito 7
- c. Orientações dos Órgãos de Controle 8

3. TIPOS DE SUPERFATURAMENTO EM BENS E SERVIÇOS 11
- a. Superfaturamento por Quantidade 12
- b. Superfaturamento por Qualidade 13
- c. Superfaturamento por Preço Excessivo 14
- d. Superfaturamento por Pagamentos Antecipados 15
- e. Superfaturamento por Reajuste Irregular de Preços 16
- f. Superfaturamento por Prorrogação Injustificada de Contratos 18
- g. Superfaturamento por "Química" 20
- h. Superfaturamento por Jogo de Planilha 21

4. METODOLOGIA DE CÁLCULO DE SUPERFATURAMENTO 22

4.1. Procedimentos iniciais 22
- i. Especificação do Objeto 22
- ii. Quantidade 22
- iii. Localização Geográfica 23
- iv. Datas 23
- v. Logística 24
- vi. Priorizar os bens ou os serviços mais relevantes 25
- vii. Coleta de Preços 26
- viii. Tratamento dos Dados 28

4.2. Metodologia de Cálculo do Superfaturamento 31
- i. Superfaturamento por Quantidade 31
- ii. Superfaturamento por Qualidade 33
- iii. Superfaturamento por Preços Excessivos 35

iv. Superfaturamento por Pagamentos Antecipados 36
v. Superfaturamento por Reajuste Irregular 39
vi. Superfaturamento por Prorrogação Indevida do Contrato 40
vii. Superfaturamento por "Química" 42
viii. Superfaturamento por Jogo de Planilha 43
ix. Superfaturamento Total 45
x. Atualização do Débito 46

4.3. Tópicos Específicos de Superfaturamento 47
1. Medicamentos 47
2. Transporte Escolar 52
3. Combustíveis 54

5. RESPONSABILIZAÇÃO DECORRENTE DO SUPERFATURAMENTO 58
5.1 - Responsabilidade de agente público 59
5.1.1 - Responsabilização do fiscal de contrato administrativo 61
5.1.2 - Responsabilidade do ordenador de despesa 61
5.1.3 - Responsabilidade do Superior Hierárquico 62
5.1.4 - Responsabilidade do Orçamentista 63
5.1.5 - Responsabilidade da Alta Administração 63
5.1.6 - Responsabilidade da Autoridade Homologadora 64

5.2 Responsabilidade da Pessoa Jurídica 64
5.3 Restituição dos Lucros Ilegítimos (*disgorgement*) 71
5.4 Cuidados com as Evidências 73
5.5 Ressarcimento, Tomada de Contas Especial e Prescrição 75

6. CONCLUSÃO 76

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 77

1. INTRODUÇÃO

Em um cenário de constantes desafios na gestão dos recursos públicos, o trabalho dos auditores da Controladoria-Geral da União (CGU) em identificar e corrigir práticas de superfaturamento é fundamental para fortalecer a confiança da sociedade na administração pública.

Dentro desse contexto, o Guia de Superfaturamento em Bens e Serviços se apresenta como uma ferramenta estratégica fundamental. Mais do que um simples manual técnico, ele oferece métodos claros para quantificar e mitigar os danos ao erário, além de uma abordagem prática e acessível das melhores técnicas de auditoria governamental.

Nesse sentido, o guia permite que os auditores atuem com mais segurança na prevenção e na detecção desse tipo de irregularidade, transformando conceitos complexos em orientações práticas.

Amparado em bases legais, como a Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021, e na jurisprudência dos órgãos de controle, o material consolida e sistematiza as principais diretrizes para a condução de auditorias realizadas pela CGU com o rigor necessário.

Além disso, sua importância é demonstrada tanto pela análise detalhada das diversas tipologias de superfaturamento quanto pelo uso de técnicas para coleta e tratamento de dados, quantificação dos prejuízos e para evidenciação dos achados de auditoria.

Ao utilizar este guia, os auditores encontram não apenas um roteiro completo para a realização de trabalhos de avaliação e apuração, mas também uma base sólida para promover uma cultura de integridade.

Mais do que isso, o guia é um convite para construir uma administração pública mais ética e mais eficiente, assegurando a boa e a regular aplicação dos recursos públicos em benefício da sociedade.

Esta 3ª edição atualiza a jurisprudência do Tribunal de Contas da União (TCU) até junho de 2026 e acrescenta a tipologia de superfaturamento por jogo de planilha, a metodologia de atualização do débito e orientações sobre ressarcimento, tomada de contas especial e prescrição. Também adota, com as adaptações cabíveis a contratos de bens e serviços, critérios do Roteiro de Auditoria de Obras Públicas do TCU, edição de setembro de 2026.

A edição traz novos casos reais examinados pelo TCU e pela CGU, revisa os critérios para definir o preço aceitável e trata da responsabilidade da autoridade homologadora. Com essas alterações, o Guia abrange o superfaturamento da identificação ao ressarcimento ao erário, passando pela quantificação do débito e pela responsabilização dos agentes.

2. CONCEITOS BÁSICOS

A. DEFINIÇÃO DE SOBREPREÇO E SUPERFATURAMENTO

A gestão eficiente dos recursos públicos é um dos pilares fundamentais para garantir a integridade e a efetividade das ações governamentais. Nesse contexto, o combate ao sobrepreço e ao superfaturamento desempenha um papel central, uma vez que essas práticas causam prejuízos ao erário e violam diretamente os princípios constitucionais da economicidade e da eficiência, que são essenciais à execução das contratações públicas.

A Lei nº 14.133/2021, em seu artigo 11, estabelece objetivos para assegurar que os processos licitatórios e a execução de contratos sejam realizados de forma eficiente. Entre esses objetivos, destaca-se a prevenção de contratações com sobrepreço, com preços manifestamente inexequíveis ou com superfaturamento durante a execução contratual.

Na esteira desse entendimento, a Lei nº 14.133/2021, a Lei nº 13.303/2016 e a Instrução Normativa Seges nº 65/2021 definem sobrepreço, e as duas leis também definem superfaturamento, conforme detalhado a seguir:

Quadro 1: Definição de Sobrepreço e Superfaturamento

Termo	Fundamento	Definição
Sobrepreço	Inciso LVI, do art. 6º da Lei nº 14.133/2021; inciso I do §1º do art. 31 da Lei nº 13.303/2016 e inciso II do art. 2º da IN Seges nº 65/2021	Preço orçado para licitação ou contratado em valor expressivamente superior aos preços referenciais de mercado, seja de apenas 1 (um) item, se a licitação ou a contratação for por preços unitários de serviço, seja do valor global do objeto, se a licitação ou a contratação for por tarefa, empreitada por preço global ou empreitada integral, semi-integrada ou integrada.
Superfaturamento	Inciso LVII, do art. 6º da Lei nº 14.133/2021 e inciso II do §1º do art. 31 da Lei nº 13.303/2016	Dano provocado ao patrimônio da Administração, caracterizado, entre outras situações, por: a) medição de quantidades superiores às efetivamente executadas ou fornecidas; b) deficiência na execução de obras e de serviços de engenharia que resulte em diminuição da sua qualidade, vida útil ou segurança; c) alterações no orçamento de obras e de serviços de engenharia que causem desequilíbrio econômico-financeiro do contrato em favor do contratado; d) outras alterações de cláusulas financeiras que gerem recebimentos contratuais antecipados, distorção do cronograma físico-financeiro, prorrogação injustificada do prazo contratual com custos adicionais para a Administração ou reajuste irregular de preços.

Fonte: elaboração própria a partir da Lei nº 14.133/2021

A partir do conceito mencionado pode-se entender que o superfaturamento se caracteriza pelo dano causado ao patrimônio da Administração, indo muito além da simples prática de preços desvantajosos.

Para complementar a definição legal, destacam-se a seguir os conceitos de sobrepreço e de superfaturamento aplicáveis às contratações públicas, com a forma de cálculo adotada pelo Tribunal de Contas da União (TCU):

- **Sobrepreço:** ocorre quando uma **cotação de um bem ou serviço** é expressivamente **superior** aos preços referenciais de mercado[1].

  Nesse sentido, o Sobrepreço (S) é determinado pela diferença entre o "preço estimado" (E) ou "preço contratado" (C) e o "preço referencial de mercado" (M). Assim, S = (E ou C) – M.

  E para calcular o Sobrepreço Percentual S(%) adota-se S(%) = S / M, conforme Acórdão nº 157/2009–P. Por exemplo, se o preço estimado é 150 e o preço referencial de mercado é 100, o Sobrepreço será S = 150 – 100 = 50.

  O **Sobrepreço Percentual** S(%) = 50/100 = 50%. Significa dizer que o preço estimado está 50% acima do referencial aceitável de mercado.

- **Superfaturamento:** é o **dano ao erário** caracterizado pelo pagamento de obras, de bens e de serviços por preços manifestamente superiores à (média) tendência praticada pelo mercado ou incompatíveis com os fixados pelos órgãos oficiais competentes, seja pela prática de preços unitários acima da tendência de mercado ou medição de quantidades superiores às reais, (bem como) ou ainda pela má qualidade na execução de obras e serviços de engenharia que resulte em diminuição da qualidade, vida útil ou segurança[2].

É importante destacar, contudo, que a existência de sobrepreço, por si só, não caracteriza dano ao erário. O dano ocorre com o superfaturamento, que se materializa quando há pagamento de bens ou serviços com sobrepreço (no tipo de superfaturamento por preços excessivos).

B. DISTINÇÃO ENTRE DANO AO ERÁRIO E DÉBITO

A distinção entre dano ao erário e débito é essencial para esclarecer as responsabilidades no processo de apuração e de ressarcimento de prejuízos à Administração. O **dano ao erário** refere-se ao prejuízo causado aos cofres públicos por ação ou por omissão de agentes.

A Lei nº 8.443/1992 determina que a autoridade administrativa competente, diante da prática de ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao erário, adote providências para a instauração de tomada de contas especial, com vistas à apuração dos fatos, à identificação dos responsáveis e à quantificação do dano (art. 8º). O superfaturamento na execução de contratos é uma das irregularidades que podem originar esse dano.

O **débito**, por sua vez, corresponde ao valor do dano quantificado e imputado ao responsável pela obrigação de ressarcir o erário. A quantificação do débito é feita por verificação, quando é possível apurar com exatidão o valor devido, ou por estimativa, quando, por

1 Lei nº 14.133/2021, art. 6º, inciso LVI; IN Seges/ME nº 65/2021, art. 2º, inciso II.

2 Fonte: BRASIL. Departamento de Polícia Federal. DITEC. Instrução Técnica nº 4/2006

meios confiáveis, se apura quantia que seguramente não excederia o valor real devido. Ao julgar as contas irregulares, havendo débito, o TCU condena o responsável ao pagamento da dívida atualizada monetariamente e acrescida dos juros de mora[3].

A principal diferença entre os dois conceitos está no fato de que o dano ao erário representa o prejuízo sofrido pelos cofres públicos, enquanto o débito é a obrigação formal de ressarcir esse prejuízo, estabelecida após a conclusão dos processos de apuração e responsabilização.

C. ORIENTAÇÕES DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE

Os órgãos de controle, como o **Tribunal de Contas da União (TCU)** e a **Controladoria-Geral da União (CGU)**, têm intensificado seus esforços para combater o sobrepreço e o superfaturamento nas contratações públicas. Suas decisões e orientações estabelecem diretrizes para que gestores públicos e empresas contratadas garantam a integridade nos processos licitatórios e na execução dos contratos.

Além disso, fornecem métodos adequados para a apuração de irregularidades, a exemplo deste Guia Referencial, assegurando que os recursos públicos sejam aplicados de forma eficiente e em conformidade com as normas legais. As principais orientações acerca do sobrepreço e do superfaturamento estão demonstradas nos tópicos a seguir:

1. Inexistência de percentual aceitável

Não há tolerância para qualquer percentual de sobrepreço nas contratações públicas, conforme disposto nos acórdãos nºs 2601/2016, 844/2017 e 2621/2019, todos do Plenário do TCU. O entendimento foi reafirmado no Acórdão nº 440/2025-Plenário: "Não existe percentual tolerável de sobrepreço global nas contratações públicas, especialmente quando a análise da economicidade se baseia em amostra representativa e os preços paradigmas são extraídos dos sistemas oficiais de referência."

A margem adotada pela auditoria para caracterizar o preço expressivamente superior, tratada no item 4.1.viii, tem natureza metodológica e não configura tolerância de sobrepreço.

2. Parâmetros de cálculo do superfaturamento

- Valores de licitações de outros órgãos podem ser usados como referência para identificar sobrepreço ou superfaturamento (Acórdão nº 823/2024-Plenário)
- A Lei 14.133/2021 (nova Lei de Licitações e Contratos) consagrou essa possibilidade ao estipular que valores decorrentes de outros certames e de contratos administrativos de objeto semelhante podem ser uma fonte de preços paradigma para elaboração de orçamento-base de licitações (art. 23, § 1º, inciso II, no caso de contratação de bens e serviços em geral, e art. 23, § 2º, inciso III, no caso de contratação de obras e serviços de engenharia)[4].

3 IN-TCU nº 98/2024, art. 2º, parágrafo único, e art. 14; Lei nº 8.443/1992, art. 19; Regimento Interno do TCU, art. 210, caput e § 1º.

4 Acórdão TCU nº 823/2024 – P

- Referenciais de preço devem ser da data mais próxima possível à base do contrato para evitar distorções na apuração de superfaturamento (Acórdão do TCU nº 1574/2022-P)
- O parâmetro para calcular superfaturamento é sempre o preço de mercado, e não as propostas apresentadas pelos licitantes (Acórdão nº 3.193/2023 - 2ª. Câmara e Acórdãos nºs 1.093/21, 2259/2023 e 1065/2024, todos do Plenário do TCU)
- Os preços obtidos pela Administração na fase interna da licitação, em coletas destinadas apenas a formar o preço de referência dos bens e dos serviços a serem licitados, não vinculam as propostas que eventualmente os fornecedores venham a apresentar no certame.

Logo, esses preços não se mostram hábeis a compor o referencial utilizado na quantificação de aparente superfaturamento de preços. A comparação para esse fim há de considerar os preços efetivamente praticados pelo mercado fornecedor em situação semelhante (Acórdão 2.149/2014-TCU-1ª Câmara).

- O Banco de Preços em Saúde (BPS) é referência válida para a aquisição de medicamentos (Acórdãos nºs 1.229/2020-Primeira Câmara e 527/2020-Plenário). Os preços divulgados pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) representam valores máximos e não são o parâmetro mais adequado para referenciar aquisições públicas nem para avaliar sua economicidade (Acórdãos nºs 2.901/2016-Plenário e 9.296/2017-Primeira Câmara)
- A adoção dos custos efetivamente incorridos pela contratada é medida excepcional, a ser utilizada unicamente quando ausentes referenciais de mercado consistentes e quando a diferença entre o valor real e o cobrado for expressiva em relação ao valor total do contrato (Acórdão nº 310/2025-P, nº 9.385/2016 - 2ª. Câmara e nº 1.669/2024-P)
- Quando outros parâmetros de preço não estão disponíveis, notas fiscais de fornecedores podem ser usadas como referência para apuração de superfaturamento (Acórdão do TCU nº 2.109/2016-P)
- Devem ser usados como referência prioritária os preços vencedores, efetivamente contratados, homologados em compras governamentais. Não servem os preços estimados naqueles certames (Acórdão TCU 6.405/2017-1ª. Câmara), nem valores de propostas desclassificadas (Acórdão nº 620/2014-Plenário).

3. Modelos Econométricos

O prejuízo causado por cartel pode ser avaliado pela diferença entre o preço cartelizado e o preço competitivo, utilizando modelos econométricos (Acórdãos do TCU nºs 909/2021, 2.619/2019, 3089/2015, 1.583/2016, 1.568/2020 e 1.866/2024, todos do Plenário do TCU). A materialidade do cartel é pressuposto do método, cabendo ao modelo econométrico quantificar o dano. A estimativa exige amostra comparável, diagnóstico do modelo, exclusão de aditivos contratuais, premissas conservadoras e documentação que permita reproduzir o cálculo (Roteiro de Auditoria de Obras Públicas do TCU, itens 369 e 370).

4. Compensação de Superfaturamento em Compras

A compensação entre itens pagos acima e abaixo do valor de referência é aplicável apenas a obras e a serviços, não se aplicando a compras, onde cada item deve seguir o preço de mercado (Acórdãos do TCU nº 378/2023 - P, 1.372/2019 – P e 9.296/2017 – 1ª. Câmara).

Ainda nesse sentido, na contratação de bens, a análise de superfaturamento deve ser realizada por item, mesmo quando o critério de julgamento adotado for o valor global. Em situações específicas, a análise pelo valor global pode ser justificável, especialmente quando os custos logísticos e encargos incidentes são significativamente impactados pelo fornecimento agrupado.

Entretanto, mesmo nesses casos, devem ser adotados mecanismos que garantam a avaliação do preço unitário no julgamento das propostas, de forma a mitigar riscos de superfaturamento e assegurar a economicidade da contratação.

5. Outras Situações

- Em caso de conluio entre licitantes, o débito é imputado ao vencedor do certame, enquanto os demais podem ser punidos com inidoneidade (Acórdão do TCU nº 1.484/2022-P)
- Licitantes que oferecem preços acima dos praticados no mercado, tirando proveito de orçamentos superestimados, podem ser responsabilizados solidariamente pelo superfaturamento (Acórdãos nº 8497/2022 – 2ª. Câmara e 1427/2021, 27/2018, 2.262/2015 e 1959/2017, todos do Plenário do TCU)
- Não pode ser considerado negócio jurídico perfeito e protegido pelo princípio da segurança jurídica (art. 24 do Decreto-lei 4.657/1942 - Lindb) o contrato administrativo celebrado com preço superior ao de mercado, pois não há como conceber que o particular possa ser beneficiário de direito subjetivo ao superfaturamento (Acórdão TCU nº 1142/2022 – P)

3. TIPOS DE SUPERFATURAMENTO EM BENS E SERVIÇOS

Os tipos de superfaturamento apresentados a seguir são as principais irregularidades identificadas pela CGU em contratos de bens e serviços na Administração Pública, reconhecidas e respaldadas pela legislação vigente e pela jurisprudência dos órgãos de controle, o que reforça sua relevância no cenário atual.

No entanto, é fundamental ressaltar que elas não esgotam as possíveis tipologias de superfaturamento. Cada contratação pode apresentar práticas fraudulentas ou irregulares que, mesmo não previstas neste contexto, também resultam em danos ao erário que caracterizam superfaturamento.

Figura 1 – Tipos de superfaturamento em bens e serviços



Fonte: elaboração própria

Diante disso, apresentamos a seguir os principais tipos de superfaturamento, com o objetivo de auxiliar os auditores da CGU na identificação e prevenção dessas práticas lesivas.

A. SUPERFATURAMENTO POR QUANTIDADE

O superfaturamento por quantidade é uma prática ilícita que gera prejuízos ao patrimônio público, caracterizada pela medição de quantidades superiores às efetivamente executadas ou fornecidas.

Pode envolver também o **pagamento de serviços em duplicidade** ou o **pagamento de serviços não executados**, como aconteceu no processo nº 0806371-09.2014.4.05.8300, em que a Justiça Federal de Pernambuco condenou agentes públicos e empresários por improbidade em contratos para "Festividades Carnavalesca".

Os eventos pagos com recursos federais não ocorreram, e as notas fiscais foram emitidas meses depois. Alguns prefeitos confirmaram a ausência de festividades, indicando desvio de verba pública.

Essa forma de irregularidade prejudica diretamente o erário, uma vez que o valor pago excede o que foi de fato entregue ou realizado. O conceito é bem delineado no art. 6º, inciso LVII, da Lei nº 14.133/2021, que estabelece que o superfaturamento por quantidade ocorre quando se mede uma quantidade superior à executada.

Esse conceito abrange tanto contratos de obras quanto de aquisição de bens e de serviços, sendo uma prática danosa que compromete a eficiência da gestão pública.

De maneira similar, a Lei nº 13.303/2016, que rege as empresas públicas e as sociedades de economia mista, reforça o conceito de superfaturamento por quantidade. O inciso II do § 1º do art. 31 destaca que essa prática ocorre quando se realiza a medição de quantidades superiores às efetivamente fornecidas ou executadas. A mesma diretriz está prevista na Orientação Técnica IBRAOP nº 005/2012[5].

Além dessas disposições legais, esse tipo de irregularidade é tratado no **Artigo 337-L do Código Penal**, que tipifica como crime fraudar licitações ou contratos, mencionando especificamente a entrega de mercadorias ou a prestação de serviços com quantidade diferente do previsto no contrato.

Tal prática, além de ser ilegal, gera prejuízos para a administração pública, que paga por algo que não recebeu na totalidade, incorrendo em danos financeiros e, muitas vezes, na execução deficiente das políticas públicas.

Para o TCU, o pagamento de serviços em quantitativos maiores do que aqueles efetivamente realizados caracteriza dano ao erário, sendo cabível a glosa de tal valor (Acórdão nº 3240/2011 - P).

É importante ressaltar que, no caso de superfaturamento por quantidade em compras, não é permitida a compensação entre itens adquiridos acima e abaixo do valor de referência. Em outras palavras, cada item deve respeitar o preço de mercado individualmente, conforme os Acórdãos do TCU nº 378/2023 e nº 1.372/2019, ambos do P e nº 9.296/2017 – 1ª Câmara.

5 INSTITUTO BRASILEIRO DE AUDITORIA DE OBRAS PÚBLICAS – IBRAOP. Orientação Técnica OT-IBR 005/2012: Apuração do sobrepreço e superfaturamento em obras públicas. Brasília: IBRAOP, 2012. 20 p. Disponível em: https://www.ibraop.org.br.

CASO REAL

Como exemplo, pode-se citar um caso julgado pela Justiça Estadual de Santa Catarina, em que foi identificada fraude no contrato de coleta de resíduos sólidos de uma prefeitura. A contratada aumentou artificialmente a quantidade de resíduos recicláveis coletados para maximizar os ganhos, utilizando táticas como pesagens duplicadas de um mesmo caminhão e falsificação de bilhetes de pesagem.

Além disso, os lixos orgânico e reciclável eram coletados de forma indiscriminada e pagos em conjunto como reciclável, que tinha custo maior. A quantidade de resíduos sólidos coletados aumentou significativamente sem justificativa plausível, resultando em superfaturamento por quantidade. (Processo nº 5000527-78.2021.8.24.0035).

B. SUPERFATURAMENTO POR QUALIDADE

O superfaturamento por qualidade ocorre quando os bens ou serviços entregues à administração pública possuem especificações inferiores às contratadas, embora o preço pago corresponda ao valor de itens de qualidade superior.

Essa prática é considerada uma forma de irregularidade, pois causa dano ao erário ao fornecer produtos ou serviços de padrão inferior, comprometendo a eficiência e a eficácia das políticas públicas.

Nessa direção, a Lei nº 14.133/2021 estabelece que o superfaturamento ocorre quando há deficiência na execução que resulte em diminuição de sua qualidade, vida útil ou segurança. A Lei nº 13.303/2016 e a Orientação Técnica IBRAOP nº 005/2012 possuem redação similar.

Além disso, o Código Penal, no artigo 337-L, tipifica como crime a fraude em licitação ou contrato administrativo quando a entrega de mercadorias ou a prestação de serviços ocorre com qualidade inferior à prevista nos contratos ou nos editais.

A jurisprudência do TCU também é no sentido de que essa prática gera dano ao erário, exigindo o ressarcimento integral dos valores pagos em excesso, calculados com base na diferença de qualidade entre o que foi contratado e o que foi efetivamente entregue.

Este tipo de superfaturamento é, por vezes, difícil de quantificar diretamente. Uma abordagem para analisar o problema é avaliar, de forma indireta, os prejuízos decorrentes da menor qualidade na execução do serviço, com o objetivo de estimar financeiramente esses impactos.

Além disso, nos casos onde houve comprovadamente substituição de serviços por outros de qualidade inferior, as quantidades atestadas pela fiscalização para esses serviços devem ser desconsideradas, pois os serviços originais não foram efetivamente executados.

CASO REAL

Um exemplo de superfaturamento por qualidade ocorreu no interior de Santa Catarina, onde a Polícia Civil, por meio da Operação Frost Free, investigou uma fraude no fornecimento de geladeiras à prefeitura. O contrato previa o fornecimento de sete geladeiras de 280 litros, mas apenas seis foram efetivamente entregues, sendo todas de 100 litros.

(Fonte: https://pc.sc.gov.br/?p=15508)

Em Mato Grosso, no Processo nº 0016861-77.2008.8.11.0041, a Justiça Estadual julgou uma ação de improbidade administrativa envolvendo a aquisição de computadores por meio de uma licitação simulada. A denúncia destacou um caso de superfaturamento por qualidade, em que os computadores foram entregues apenas com as carcaças, as CPU's estavam vazias, sem placas e componentes internos.

Essa ausência de peças compromete a funcionalidade dos equipamentos, resultando na entrega de bens imprestáveis e em qualidade inferior à contratada, além de estarem em estado defasado.

Em um processo de improbidade administrativa (Processo nº 5002408-12.2015.4.04.7013) na Justiça Federal do Paraná, identificou-se superfaturamento de 22% na aquisição de uma ambulância. O veículo foi entregue sem a transformação necessária para suas finalidades, resultando em uma discrepância entre o bem adquirido e o fornecido, o que gerou prejuízos e falhas no cumprimento do contrato.

C. SUPERFATURAMENTO POR PREÇO EXCESSIVO

A Lei nº 14.133/2021 não aborda diretamente a questão do superfaturamento resultante do sobrepreço, embora deixe claro que as situações descritas no inciso LVII do art. 6º não são exaustivas.

No entanto, o Roteiro de Auditoria de Obras Públicas do TCU caracteriza o superfaturamento por preços excessivos pelos pagamentos com preços manifestamente superiores aos praticados pelo mercado ou incompatíveis com os constantes em tabelas referenciais de preços[6].

A mesma definição está prevista na Orientação Técnica IBRAOP nº 005/2012, que conceitua superfaturamento por preço como "o dano ao erário caracterizado pelo pagamento de obras, bens e serviços por preços manifestamente superiores aos tomados como paradigma".

Em um caso de superfaturamento por preço excessivo, o Ministério Público Federal do Rio Grande do Norte denunciou um ex-secretário de saúde e um empresário, no âmbito da Operação Rebotalho (Processo n. 0807422-02.2021.4.05.8400).

As investigações revelaram que, durante a pandemia de Covid-19, foram adquiridos respiradores usados e adulterados por um preço significativamente superior ao praticado

6 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Roteiro de Auditoria de Obras Públicas. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo, set. 2026, item 274, alínea "d".

pela mesma empresa em contratos semelhantes no mesmo período.

A elevação arbitrária dos preços variava de 80% a 260%, sem que houvesse qualquer tentativa por parte da Administração de verificar os preços praticados por outros órgãos ou no mercado privado.

D. SUPERFATURAMENTO POR PAGAMENTOS ANTECIPADOS

Como regra, os pagamentos efetuados pela Administração, referentes às parcelas contratuais para fornecimento de bens, execução de obras ou prestação de serviços, deverão ocorrer somente após o cumprimento da obrigação pelo contratado.

Isso está em conformidade com os artigos 62 e 63 da Lei nº 4.320/1964, que determina que os pagamentos só podem ser realizados após a liquidação da despesa.

A antecipação de pagamentos, seja total ou parcial, deve ser evitada no âmbito do serviço público, a fim de prevenir favorecimentos indevidos e permitir a devida verificação do cumprimento das obrigações contratuais antes do desembolso dos recursos.

De acordo com o §1º do art. 145 da Lei nº 14.133/2021, a antecipação de pagamento somente será permitida se propiciar sensível economia de recursos ou se representar condição indispensável para a obtenção do bem ou para a prestação do serviço, hipótese que deverá ser previamente justificada no processo licitatório e expressamente prevista no edital de licitação ou no instrumento formal de contratação direta.

Por esse motivo, a alínea "d" do inciso LVII do art. 6º da Lei nº 14.133/2021 classifica como superfaturamento o dano causado ao patrimônio público, caracterizado, entre outras situações, por alterações de cláusulas financeiras que resultem em recebimentos contratuais antecipados.

Sobre o assunto, vale mencionar a Orientação Normativa AGU nº 76/2023, que orienta os órgãos e entidades da Administração Federal direta, autárquica e fundacional, estabelecendo que:

> I - Nos contratos administrativos regidos pela Lei nº 14.133, de 2021, em regra, é vedado o pagamento antecipado, parcial ou total, do objeto contratado, sendo excepcionalmente admitido desde que, motivadamente, seja justificado o preenchimento cumulativo dos seguintes requisitos:
>
> a) a medida proporcione sensível economia de recursos ou represente condição indispensável para a consecução do objeto;
>
> b) haja previsão expressa no edital de licitação ou no instrumento formal de contratação direta; e
>
> c) contenha no instrumento convocatório ou no contrato como cautela obrigatória a exigência de devolução do valor antecipado caso não haja execução do objeto no prazo contratual.
>
> II - A partir do exame das circunstâncias que são próprias de cada caso concreto, e para resguardar o interesse público de prejuízos ao erário, poderá, ainda, a

administração exigir garantias adicionais para fins de admissão do pagamento antecipado, na forma do art. 92, inciso XII, e art. 96, da Lei nº 14.133, de 2021, bem como poderá adotar outras cautelas, tais como: comprovação da execução de parte ou de etapa inicial do objeto pelo contratado para a antecipação do valor remanescente; emissão de título de crédito pelo contratado; acompanhamento da mercadoria, em qualquer momento do transporte, por representante da administração; exigência de certificação do produto ou do fornecedor; dentre outras.

É importante mencionar que a jurisprudência do TCU considera erro grosseiro realizar um pagamento antecipado sem justificar o interesse público em sua adoção, sem previsão no edital de licitação e sem as devidas garantias que assegurem o cumprimento total do objeto pactuado.

Nesse mesmo sentido são os enunciados da jurisprudência selecionada extraídos dos Acórdãos TCU nº 3.328/2023 – Segunda Câmara, 9.209/2022-Primeira Câmara e 185/2019-P.

A falta de exigência específica e suficiente, na forma de seguros ou garantias, para a autorização de antecipações de pagamentos afronta legislação e jurisprudência do Tribunal (Acórdão TCU nº 3233/2020 – P).

CASO REAL

Em um caso julgado pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal (Processo nº 2017.01.1.058528-0), investigado no contexto da Operação Genebra, uma ONG foi contratada para gerenciar Unidades de Pronto Atendimento (UPA).

Antes de qualquer assinatura do contrato, houve o pagamento antecipado de R$ 3,5 milhões. Denúncias de irregularidades na dispensa de licitação levaram à suspensão e posterior rescisão dos contratos. Todo o valor pago, que deveria ser destinado ao custeio das UPAs, foi desviado para outros fins, sem que nada fosse realizado em benefício do órgão contratante.

O TCU também definiu que a medição da administração local de obras em descompasso com o avanço físico do empreendimento pode ensejar a antecipação irregular de pagamentos à contratada, em desconformidade com o art. 6º, inciso LVII, alínea "d", da Lei nº 14.133/2021 (Acórdão nº 456/2026-Plenário). O mesmo raciocínio pode ser aplicado a contratos de serviços remunerados por parcelas fixas sem correspondência com a execução.

E. SUPERFATURAMENTO POR REAJUSTE IRREGULAR DE PREÇOS

Sob o prisma da atual Constituição da República, o equilíbrio econômico-financeiro consiste em um princípio que rege as contratações públicas. Quer dizer que, ao longo de

toda a execução contratual, devem ser mantidas as condições efetivas do preço inicial constituído pela proposta do contratado.

A manutenção das condições da proposta em proporção igual à original é importante para garantir a estabilidade da relação entre as obrigações do contratado e a retribuição da Administração, configurada pela justa remuneração da obra, do serviço ou do fornecimento.

A equação econômico-financeira do contrato é um direito garantido pela Constituição da República ao particular e reproduzido na lei de licitações, conforme apresentado a seguir:

> *C.F/88*
>
> *Art. 37 (...)*
>
> *(...)*
>
> *XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento,* ***mantidas as condições efetivas da proposta****, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações. (grifo nosso)*

> *Lei nº 14.133/2021*
>
> *Art. 130 - Caso haja alteração unilateral do contrato que aumente ou diminua os encargos do contratado, a Administração deverá restabelecer, no mesmo termo aditivo, o equilíbrio econômico-financeiro inicial.*

Na esteira desse entendimento, a Lei nº 14.133/2021 define superfaturamento como dano ao patrimônio da Administração, caracterizado, entre outros fatores, por alterações irregulares em cláusulas financeiras que resultem em reajustes indevidos de preços (art. 6º, inciso LVII).

Esse tipo de manipulação ou fraude ao equilíbrio econômico-financeiro dos contratos configura ato lesivo, nos termos do art. 5º da Lei nº 12.846/2013.

Além disso, o Código Penal, em seu art. 337-H, tipifica como crime a prática de admitir, possibilitar ou causar modificações contratuais que favoreçam o contratado, sem a devida autorização legal, editalícia ou contratual.

Além dessas disposições legais, o Tribunal de Contas da União também estabelece que, em situações de pagamentos excessivos decorrentes de reajustes indevidos, é imperativa a restituição desses valores aos cofres públicos.

Essa orientação está consolidada no Acórdão nº 1.180/2012-P, que reforça a responsabilidade tanto dos gestores públicos que autorizaram tais pagamentos quanto das empresas indevidamente beneficiadas, determinando o ressarcimento das quantias pagas a maior.

CASO REAL

Um exemplo ocorreu no Processo nº 5001104-20.2016.4.04.7214, em que a Justiça Federal de Santa Catarina constatou a aplicação incorreta do reajuste pelo IGP-M em um contrato de construção de uma creche. O reajuste foi aplicado sobre o valor total do contrato, apesar de 73% da obra já terem sido pagos. O correto seria aplicar o reajuste apenas sobre os 27% restantes, caracterizando, assim, um superfaturamento por reajuste irregular de preços.

Em outro caso, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios - TJDFT julgou uma situação de improbidade na construção de um estádio de futebol, onde ocorreu a substituição indevida do índice contratual de reajuste de mão de obra. Um novo índice foi aplicado sob a justificativa de eventos extraordinários, como uma greve de operários.

A perícia da Polícia Federal concluiu que o reajuste do apostilamento foi irregular, resultando em superfaturamento e comprometendo o equilíbrio econômico-financeiro do contrato. (Processo nº 0712600-25.2019.8.07.0018).

Ainda nesse contexto, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná – TCE/PR identificou superfaturamento por reajuste irregular de preços na compra de combustíveis por uma prefeitura, conforme Acórdãos nº 3154/2014-P e nº 2518/2023-P.

Os acréscimos concedidos, de 14,20%, 8,52% e 11,56%, foram considerados excessivos e desproporcionais pelo TCE/PR. O reequilíbrio foi concedido sem a demonstração de fato imprevisível, e a justificativa apresentada consistiu apenas em notas fiscais de compra dos combustíveis das distribuidoras.

A auditoria concluiu que a Administração falhou ao não verificar adequadamente a justificativa para o aditivo, apontando a necessidade de comprovações objetivas para alterações de equilíbrio econômico-financeiro.

F. SUPERFATURAMENTO POR PRORROGAÇÃO INJUSTIFICADA DE CONTRATOS

A lei de licitações relaciona as hipóteses que dão ensejo à prorrogação dos prazos de vigência dos contratos administrativos, oportunidade em que deverão ser mantidas as demais cláusulas do contrato e assegurada a manutenção de seu equilíbrio econômico-financeiro.

O art. 107 da Lei nº 14.133/2021 estabelece que:

> *Art. 107. Os contratos de serviços e fornecimentos contínuos poderão ser prorrogados sucessivamente, **respeitada a vigência máxima decenal**, desde que haja **previsão em edital** e que a **autoridade competente ateste que as condições e os preços** permanecem vantajosos para a Administração, permitida a negociação com o contratado ou a extinção contratual sem ônus para qualquer das partes.*

De início, é importante destacar que "não há direito líquido e certo à prorrogação de contrato celebrado com o Poder Público, mas sim mera expectativa de direito, uma vez que a decisão sobre a prorrogação do ajuste se insere no âmbito da discricionariedade da Administração Pública." (Acórdão TCU nº 12280/2019 – 2ª Câmara).

O Supremo Tribunal Federal já decidiu que, mesmo nas hipóteses em que a lei prevê a possibilidade de prorrogação da duração do contrato ao término do prazo inicialmente estipulado, o particular **contratado tem mera expectativa de direito**.

Assim, cabe à administração contratante, **discricionariamente**, decidir se prorrogará o contrato, ou se realizará uma nova licitação para celebrar um outro ajuste (MS 26.250, Rel. Min. Ayres Britto, julgado em 17/02/2010; no mesmo sentido, MS 27.008).

Com base nessa perspectiva, a Lei nº 14.133/2021 define superfaturamento como dano ao patrimônio da Administração, caracterizado, entre outros fatores, por prorrogação injustificada do prazo contratual com custos adicionais para a Administração (art. 6º, inciso LVII).

Ainda, a prorrogação de contratos celebrados com a administração pública, sem autorização em lei, no ato convocatório da licitação pública ou nos respectivos instrumentos contratuais configura ato lesivo, nos termos do art. 5º da Lei nº 12.846/2013.

Além disso, o Código Penal, em seu art. 337-H, tipifica como crime a prática de admitir, possibilitar ou dar causa a qualquer modificação ou vantagem, **inclusive prorrogação contratual, em favor do contratado, durante a execução dos contratos celebrados com a Administração Pública, sem autorização em lei, no edital da licitação ou nos respectivos instrumentos contratuais**.

No caso de compras, esta modalidade de superfaturamento ocorre em contratos com prorrogações injustificadas do prazo de entrega, acarretando custos adicionais para administração, como armazenamento temporário dos produtos e reajustes indevidos nos preços.

Em contratos de serviços, uma prorrogação injustificada pode resultar em despesas extras com a manutenção de equipamentos ou renovação de licenças, além de reajustes aplicados aos valores dos serviços durante o período prolongado.

Em um caso envolvendo uma estatal vinculada ao Ministério da Agricultura, o TCU, por meio do Acórdão nº 1.820/2020-P, constatou fraude na prorrogação de contratos de limpeza. A prorrogação foi justificada com três orçamentos de empresas que tinham sócios em comum e eram representadas pela mesma pessoa, duas delas com o mesmo endereço.

A fraude visava demonstrar uma suposta vantagem no preço contratado, evitando a necessidade de nova licitação e violando os princípios da moralidade, isonomia e competitividade. Segundo o TCU, os orçamentos apresentados eram fictícios, todos elaborados pela própria empresa contratada, como um parâmetro falso para legitimar a prorrogação dos serviços. A empresa contratada foi declarada inidônea por dois anos em razão da fraude na prorrogação, que caracterizou fuga à licitação.

G. SUPERFATURAMENTO POR “QUÍMICA”

O superfaturamento por “química” consiste na utilização de serviços previstos em contrato, mas não executados, para justificar a suposta realização de outros serviços ou aquisições sem amparo contratual. A prática configura superfaturamento quando resulta em dano ao erário.

O Tribunal de Contas da União (TCU), por meio dos Acórdãos nº 1.488/2023-P e 2.140/2021-P, classifica essa prática como irregularidade grave. O Roteiro de Auditoria de Obras Públicas do TCU qualifica a química como irregularidade gravíssima (item 247).

A ocorrência de química não resulta, necessariamente, em dano ao erário. Nesse caso, cabe a responsabilização dos agentes, sem a conversão direta em tomada de contas especial para quantificação de débito (Roteiro de Auditoria de Obras Públicas do TCU, item 250).

Ainda nesse contexto, o TCU estabeleceu que o pagamento por química contratual, “ainda que não haja comprovação de dano ao erário, fere os princípios da legalidade e da transparência, constituindo irregularidade apta a ensejar aplicação de multa aos responsáveis” (Acórdão nº 1.550/2025-Segunda Câmara).

Dessa forma, distinguem-se duas situações. A química sem dano comprovado enseja a responsabilização e a aplicação de multa aos responsáveis. A química com dano requer a quantificação do superfaturamento, na forma do item 4.2.vii deste Guia.

As consequências jurídicas para quem se envolve na prática de pagamento por “química” são graves. Essa prática configura afastamento indevido da licitação, em afronta ao artigo 37, inciso XXI, da Constituição Federal, e pode caracterizar os crimes de falsidade ideológica, tipificado no artigo 299 do Código Penal, e de fraude em licitação ou contrato, previsto no artigo 337-L do Código Penal (Acórdão nº 2.140/2021-Plenário).

Além disso, essa prática envolve o pagamento de serviços não executados e não liquidados, o que afronta diretamente as disposições da Lei nº 4.320/1964, que regula a execução orçamentária e financeira na Administração Pública.

Do ponto de vista administrativo, o TCU estabelece que a prática do pagamento por “química” pode resultar na inabilitação dos responsáveis para o exercício de cargos em comissão ou funções de confiança no âmbito da Administração Pública, por período de cinco a oito anos (Lei nº 8.443/1992, art. 60; Acórdão nº 2.140/2021-Plenário).

Além disso, a “química” facilita o desvio de verbas, pois o gestor pode pagar, em conluio com o fornecedor, valor maior, apropriando-se da diferença, ou dividindo-a com a empresa.

Um exemplo pode ser apresentado no Acórdão TCE/PR nº 2.739/2023, em que uma ata de registro de preços de serviços de serralheria, que previa exclusivamente a mão de obra, foi irregularmente utilizada para a aquisição de materiais. Esses materiais foram fornecidos e pagos indevidamente para a execução de uma cobertura em passarela de escola.

O TCE/PR apontou que o município recorria ao mesmo contrato sempre que necessitava de serviços de metalurgia, aceitando a inclusão de materiais, que extrapolava o escopo original do objeto licitado.

CASO REAL

No Acórdão nº 1.550/2025-Segunda Câmara, o TCU examinou tomada de contas especial no âmbito do Comando da Aeronáutica, relativa a contrato de reforma de imóveis da Prefeitura de Aeronáutica do Galeão. Foram identificados pagamentos por serviços não executados ou executados a menor, utilizados para cobrir serviços sem previsão contratual.

O Tribunal julgou irregulares as contas de parte dos responsáveis e aplicou-lhes a multa do art. 58 da Lei nº 8.443/1992.

H. SUPERFATURAMENTO POR JOGO DE PLANILHA

O superfaturamento por jogo de planilha "é o dano ao erário caracterizado pela quebra do equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato em desfavor da Administração por meio da alteração de quantitativos e/ou preços durante a execução da obra" (Orientação Técnica IBRAOP nº 005/2012, item 3.42).

Ocorre quando itens contratados com preços acima do mercado têm seus quantitativos aumentados durante a execução, enquanto itens com preços abaixo do mercado são reduzidos ou suprimidos.

Na Lei nº 14.133/2021, a vedação à redução da diferença percentual entre o valor global do contrato e o preço global de referência em decorrência de aditamentos alcança as obras e os serviços de engenharia (art. 128). No julgamento por maior desconto, o desconto será estendido aos eventuais termos aditivos (art. 34, § 2º).

Em contratos de bens e de serviços comuns, objeto deste Guia, a apuração apoia-se na preservação do equilíbrio econômico-financeiro inicial e no caráter exemplificativo do rol do art. 6º, inciso LVII.

O TCU reconheceu a tipologia em serviços de tecnologia da informação contratados por empresa estatal. Na ausência de critérios de aceitabilidade de preços unitários em licitação de menor preço global, os acréscimos nos itens com sobrepreço durante a execução caracterizam jogo de planilha, com potencial dano ao erário e obrigação de reparação por quem lhe der causa (Acórdão nº 3.706/2024-Primeira Câmara, com fundamento no art. 56, § 4º, da Lei nº 13.303/2016).

A caracterização do jogo de planilha prescinde da intenção de conferir vantagem indevida (Acórdãos nºs 1.721/2016-Plenário e 167/2017-Plenário). A manutenção dos preços unitários originais não afasta o desequilíbrio quando há aumento de quantitativos dos itens com sobrepreço e redução dos itens com desconto (Acórdão nº 86/2013-Plenário).

4. METODOLOGIA DE CÁLCULO DE SUPERFATURAMENTO

4.1. PROCEDIMENTOS INICIAIS

O planejamento adequado constitui uma etapa fundamental e determinante para garantir que a consistência metodológica do superfaturamento seja conduzida com precisão e eficiência. Desde o início, o auditor da CGU deve estruturar uma metodologia bem delineada, identificando e priorizando as informações mais relevantes.

Com base nesse contexto, as principais etapas para cálculo do **superfaturamento por preço excessivo** são as seguintes:

i. Especificação do Objeto

A estimativa de preços para a identificação de superfaturamento exige especificação precisa e detalhada do objeto e a observância das condições comerciais da aquisição, como prazos e locais de entrega, quantidade, formas de pagamento, fretes, garantias e marcas (IN Seges/ME nº 65/2021, art. 4º).

A Súmula TCU nº 177 trata a definição precisa e suficiente do objeto como regra indispensável da competição e inclui a quantidade demandada entre as especificações essenciais do objeto nas compras.

Somente após a definição clara das características do bem pretendido o auditor deve iniciar a pesquisa de preços, evitando, assim, comparações entre produtos que não sejam equivalentes. Sempre que possível, deve-se buscar produtos da mesma marca contratada.

Além da descrição similar do objeto, a unidade de fornecimento deve ser compatibilizada para um mesmo padrão, fazendo-se a conversão se necessário (quilo x rolo; unidade x metro). O preço unitário comparado deve refletir sempre a mesma base-padrão.

A especificação do objeto pode ser definida como a representação sucinta de um conjunto de requisitos a serem satisfeitos por um produto, contemplando o procedimento por meio do qual se possa determinar o atendimento aos requisitos estabelecidos (Vianna, 2002).

Para conhecer detalhadamente a especificação do objeto avaliado, a equipe de auditoria pode consultar o Estudo Técnico Preliminar (ETP) elaborado pela gestão, que descreve a necessidade da contratação e apresenta a justificativa técnica e econômica para a solução escolhida. Esse documento, aliado ao Termo de Referência (TR), que define os requisitos técnicos da solução pretendida, oferece uma visão mais abrangente e fundamentada do objeto em análise.

ii. Quantidade

As quantidades utilizadas para a definição do preço de referência na avaliação de superfaturamento devem ser similares com as pretendidas pela Administração, de forma a evitar distorções causadas pela economia de escala.

Conforme estabelece a Lei nº 14.133/21, em seu art. 23, o valor previamente estimado da contratação deverá ser compatível com os valores praticados pelo mercado, consideradas as quantidades a serem contratadas, entre outros fatores.

Uma boa referência de como o gestor deve fazer uma correta estimativa de quantidades é o Acórdão TCU nº 980/2023-P, que recomendou elaborar memória de cálculo com possibilidade de rastreabilidade contendo, no mínimo, as premissas de cálculo, quem as elaborou e como se teve ciência delas; as fórmulas de cálculo utilizadas para se chegar às quantidades; os parâmetros usados nos cálculos, as respectivas fontes de onde se originaram tais parâmetros; os cálculos efetuados e seus resultados e a identificação de quem elaborou a memória de cálculo.

iii. Localização Geográfica

A definição e justificativa da abrangência geográfica para a pesquisa de preços são fundamentais para a equipe de auditoria. Isso pode variar de uma localidade específica, como um município ou estado, até uma abrangência nacional, dependendo do objetivo da auditoria.

Nesse sentido, a Lei nº 14.133/21, em seu art. 23, define que o valor previamente estimado da contratação deverá ser compatível com os valores praticados pelo mercado, consideradas as peculiaridades do local de execução do objeto, além de outros critérios.

Dessa forma, nas aquisições de bens e nas contratações de serviços, devem ser utilizados prioritariamente os preços de referência do local de execução do objeto. Na ausência desses dados, podem ser adotados, de forma subsidiária e nessa ordem, preços de abrangência regional, tendo por base a Região Geográfica Intermediária do IBGE, estadual e nacional.

iv. Datas

As referências de preços utilizadas para cálculo de superfaturamento devem ser da mesma época da contratação, ou seja, **data-base da proposta original de preços ou do contrato**, no caso de sobrepreço e **data-base dos pagamentos**, no caso de superfaturamento.

Para a imputação do débito, a regra é considerar a data de cada pagamento indevido, pois o dano ocorre quando o sobrepreço é pago (IN-TCU nº 98/2024, art. 15, incisos II e III; Roteiro de Auditoria de Obras Públicas do TCU, item 703).

Quando não for possível precisar as datas, admite-se o arbitramento por estimativa, desde que essa providência não desfavoreça o responsável (Regimento Interno do TCU, art. 210, § 3º). A adoção da data do último pagamento, aceita no Acórdão nº 1.206/2011-Plenário, é um critério de estimativa favorável aos responsáveis (Roteiro, item 695).

A tabela a seguir sintetiza os prazos estabelecidos na Lei nº 14.133/21 e na IN Seges nº 65/2021 que podem ser utilizados como parâmetro para definição do período das pesquisas de preços para cálculo do superfaturamento:

Tabela 1: Contagem de Prazos das Fontes de Pesquisa

Fonte da Pesquisa	Prazo	Início da Contagem
Contratações similares	1 ano	Data da pesquisa de preços
Mídia Especializada	6 meses	Data da divulgação do edital
Sítio Especializado	6 meses	Data da divulgação do edital
Tabela de Referência	6 meses	Data da divulgação do edital
Proposta de Fornecedores	6 meses	Data da divulgação do edital
Notas Fiscais Eletrônicas	1 ano	Data da divulgação do edital

Fonte: Lei nº 14.133/21 e IN Seges nº 65/2021

Um ponto crítico na análise de preços é a ausência de valores de referência para a data-base adotada. Nesses casos, recomenda-se, por prudência, utilizar preços de datas imediatamente posteriores à data-base, minimizando o risco de questionamentos.

Por sua vez, a atualização de preços referenciais por índice de correção deve limitar-se a intervalos curtos. Para períodos longos, devem ser buscadas referências contemporâneas à data-base, como contratações similares, atas de registro de preços e notas fiscais da época, pois "correções monetárias por períodos demasiadamente longos geram distorções, por não considerarem outras variáveis incidentes sobre os preços" (Acórdão nº 808/2025-Plenário).

Para o TCU, referenciais de preço devem ser da data mais próxima possível à base do contrato para evitar distorções na apuração de superfaturamento[7].

Além disso, a estimativa deve usar os melhores preços disponíveis na época da licitação (Acórdãos nº 7252/2020-Segunda Câmara e 132/2023-P).

v. Logística

Além dos fatores acima mencionados, devem ser avaliadas as condições comerciais que influenciam o preço do objeto: prazos e locais de entrega, instalação e montagem do bem ou execução do serviço, quantidade contratada, formas e prazos de pagamento, fretes, garantias exigidas e marcas e modelos, conforme o art. 4º da Instrução Normativa SEGES/ME nº 65/2021.

Essas condições podem alterar o custo final do objeto contratado. A verificação pode ser feita no termo de referência da contratação do bem ou do serviço, que reúne a especificação do objeto e as condições de entrega, execução, pagamento e garantia.

Após a implementação dessas medidas, é essencial que a equipe de auditoria aplique técnicas adequadas para priorizar os itens de bens e serviços mais relevantes, bem como para a coleta e o tratamento dos preços.

Essa abordagem garante que os dados representem, de forma precisa, a realidade do mercado, permitindo a identificação de possíveis distorções com alto grau de confiabilidade, conforme os procedimentos a seguir:

7 Acórdão do TCU nº 1574/2022-P.

vi. Priorizar os bens ou os serviços mais relevantes

Uma das abordagens para priorizar bens ou serviços durante as avaliações é a utilização da Curva ABC. Esta técnica, fundamentada no princípio de Pareto, identifica que 80% dos impactos são geralmente causados por 20% das variáveis.

Especialmente útil em compras públicas, ela organiza os itens de acordo com sua importância econômica, distribuindo-os em três categorias distintas:

- **Categoria A:** Itens de alta relevância que representam uma grande proporção do valor, mas uma pequena porcentagem do total de itens.
- **Categoria B:** Itens de relevância com quantidade e valor moderados.
- **Categoria C:** Itens de menor relevância e valor, mas que representam a maioria dos itens.

Como regra geral, a amostra de componentes selecionados deve representar, no mínimo, 80% do valor total do orçamento ou contrato. Em contratações com um número reduzido de itens, é possível identificar preços referenciais que abarquem mais de 90% do valor total da contratação.

No entanto, em contratos que envolvem um grande número de itens (superiores a 1.000, por exemplo), a amostra selecionada pode incluir cerca de 100 itens, correspondendo a aproximadamente 50% do valor total.

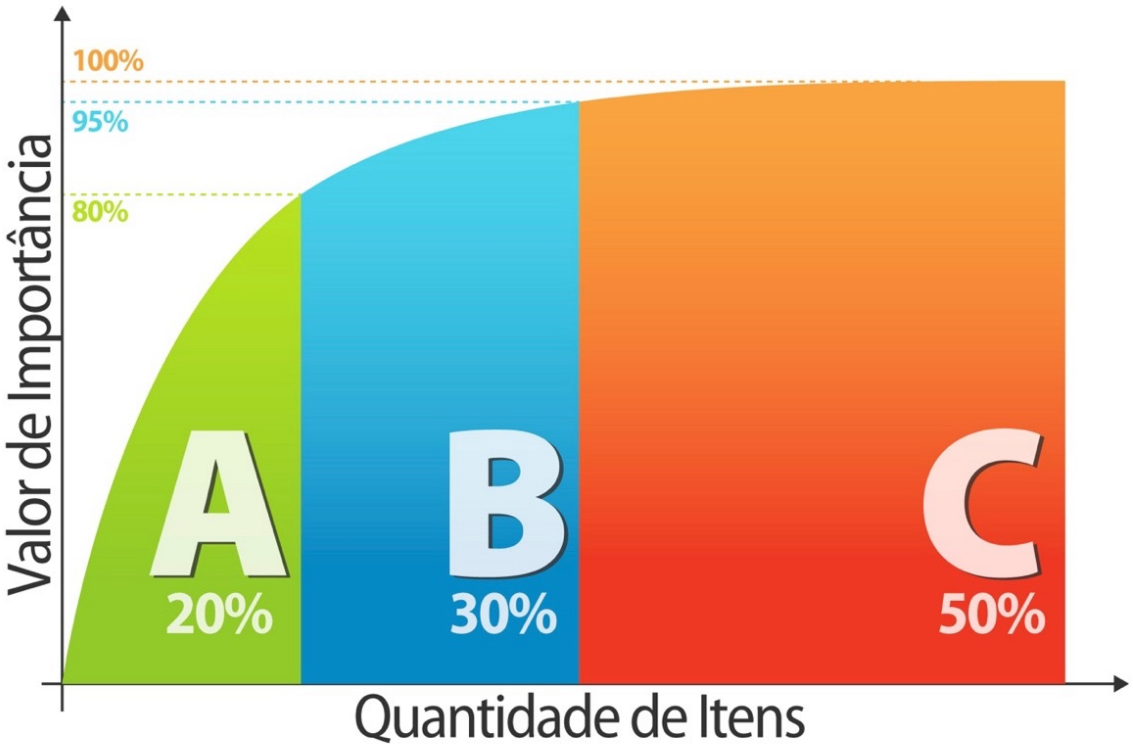
Nesses casos, a ampliação da amostra, com a inclusão de mais itens, não traz benefícios significativos em termos de representatividade.

A aplicação dessa metodologia permite que os auditores concentrem recursos e esforços nos itens que trazem o maior retorno, otimizando o processo de avaliação de superfaturamento.

A jurisprudência do TCU admite a análise de preços concentrada nos itens que respondem pela maior parte do valor contratado, com base na curva ABC (Acórdão nº 2.126/2010-Plenário), e considera a metodologia adequada para a aferição de superfaturamento em obras de grande porte (Acórdão nº 4.587/2021-Segunda Câmara).

A técnica permite realizar análises diferenciadas conforme a categoria dos itens: uma análise mais detalhada e rigorosa para itens de maior valor (Categoria A) e uma análise mais rápida e menos detalhada para itens de menor valor (Categoria C).

Figura 2: Exemplo de curva ABC



Fonte: elaboração própria

vii. Coleta de Preços

A IN Seges/ME nº 65/2021 determina que sejam priorizados os parâmetros dos sistemas oficiais de governo e das contratações similares da Administração Pública, com justificativa nos autos em caso de impossibilidade (art. 5º, § 1º).

O TCU considerou irregular a pesquisa de preços realizada apenas por consulta direta a fornecedores, sem considerar os preços praticados por outros órgãos em contratações similares, sem a elaboração de uma cesta de preços e sem justificativa para a seleção dos fornecedores (Acórdão nº 1.712/2025-Plenário).

A coleta de preços deve levar em conta o conceito de "cesta de preços aceitáveis". Para tanto, deve se utilizar uma ampla gama de fontes disponíveis, conforme apresentado a seguir:

1. SISTEMAS OFICIAIS

- Compras.gov.br (dados abertos): https://suportedadoslivres.streamlit.app/
- Banco de Preços em Saúde: https://www.gov.br/saude/pt-br/acesso-a-informacao/banco-de-precos/painel
- PNCP: https://www.gov.br/pncp/pt-br
- Painel de Preços: https://paineldeprecos.planejamento.gov.br/

2. MÍDIAS ESPECIALIZADAS E TABELAS DE REFERÊNCIAS

- Veículos: https://veiculos.fipe.org.br/
- Combustíveis: https://www.gov.br/anp/pt-br/assuntos/precos-e-defesa-da-concorrencia/precos/levantamento-de-precos-de-combustiveis-ultimas-semanas-pesquisadas
- Estudos Técnicos de Serviços Terceirizados Cadterc - https://www.bec.sp.gov.br/bec_servicos_ui/CadTerc/ui_CadTercApresentacao.aspx
- Produtos Agropecuários Conab: https://www.conab.gov.br/info-agro/precos
- Tabela de Referência: Catálogos de Soluções de TIC com condições padronizadas: https://www.gov.br/governodigital/pt-br/contratacoes-de-tic/catalogos-de-solucoes-de-tic-com-condicoes-padronizadas-para-licenciamento-de-software

3. SITES ESPECIALIZADOS

- Veículos: https://www.webmotors.com.br/
- Imóveis: www.zap.com.br; www.wimoveis.com.br; www.imovelweb.com.br.
- Informática: www.kabum.com.br; www.megamamute.com.br; www.balaoinformatica.com.br.

4. SITES DE DOMÍNIO AMPLO

- www.americanas.com.br
- www.amazon.com.br
- www.casasbahia.com.br
- www.magalu.com.br

5. NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS

- AM: https://buscapreco.sefaz.am.gov.br/home
- BA: https://precodahora.ba.gov.br/produtos/
- DF: https://paineis.fazenda.df.gov.br/mapadeprecos/
- PR: https://menorpreco.notaparana.pr.gov.br/
- Federal: https://portaldatransparencia.gov.br/notas-fiscais/consulta?ordenarPor=municipioFornecedor&direcao=asc

6. PESQUISA COM FORNECEDORES

O art. 23 da Lei nº 14.133/2021 dispõe que no processo licitatório para aquisição de bens e contratação de serviços em geral, conforme regulamento, o valor estimado será definido com base no melhor preço aferido por meio da utilização dos seguintes parâmetros, adotados de forma combinada ou não:

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

A escolha dos fornecedores consultados na pesquisa de preços deve ser justificada, o que pode envolver contratação anterior, histórico de ocorrências, cadastro por linha de fornecimento, participação em licitações da área, consulta na Internet. Além disso, os orçamentos obtidos não podem ter sido emitidos há mais de 6 meses da data de divulgação do edital.

Também é aplicável a declaração de inidoneidade (art. 46 da Lei nº 8.443/1992) à empresa que, embora não seja a contratada, participa do processo de dispensa de licitação com intuito de fraudá-lo, a exemplo do oferecimento de proposta para subsidiar pesquisa de preços viciada (Acórdão nº 210/2025-Plenário).

CASO REAL

No Acórdão nº 2.166/2022-Plenário, o TCU examinou o Pregão Eletrônico SRP nº 17/2016 da Companhia Docas do Rio de Janeiro (CDRJ). Três empresas que forneceram cotações para a pesquisa de preços foram declaradas inidôneas por um ano, com fundamento no art. 46 da Lei nº 8.443/1992.

Outra empresa envolvida recebeu a mesma sanção por três anos, e o processo foi convertido em tomada de contas especial. O Acórdão nº 1.736/2025-Plenário negou provimento a pedido de reexame interposto por uma das empresas.

Para evitar problemas com pesquisa de preços com fornecedores, recomenda-se (SANTOS, 2016):

- identificar o responsável pela cotação (Ac TCU 909/2007-Primeira Câmara)
- pesquisar no ramo pertinente (Ac TCU 1.782/2010-P)
- pesquisar em empresas independentes entre si (Ac TCU 4.561/2010-Primeira Câmara)
- descrever as fontes consultadas (Ac TCU 3.889/2009-Primeira Câmara)
- detalhar as referências utilizadas (Ac TCU 1.330/2008-P)
- descrever metodologia utilizada (NT PGF/UFSC 376/2013)
- descrever conclusões obtidas (NT PGF/UFSC 376/2013)
- informar data e local de elaboração (Ac TCU 3.889/2009-Primeira Câmara)

viii. Tratamento dos Dados

Concluída a coleta de preços, aplicam-se métodos estatísticos para definir o preço de referência, entre eles a **média, a mediana e a média saneada**. A média é a soma dos preços coletados dividida pela quantidade de preços. Por ser sensível a valores extremos, é indicada para dados homogêneos e mercados competitivos.

A **mediana** é o valor central do conjunto ordenado, que separa a metade maior da metade menor. Com quantidade par de preços, corresponde à média dos dois valores cen-

trais. Segundo o Caderno de Logística da Seges/MGI, a mediana é indicada para dados heterogêneos e com pequeno número de observações.

A média saneada é a média calculada após a eliminação dos valores extremos por critério estatístico. O TCU reconhece a média saneada como ferramenta válida para o cálculo do sobrepreço (Acórdãos TCU nº 355/2019, nº 2.943/2013 e nº 2.637/2015, todos do Plenário).

A pesquisa de preços exige avaliação crítica da consistência dos valores encontrados (Acórdãos TCU nº 1.108/2007 – Plenário, nº 2.943/2013 – Plenário, nº 403/2013 – Primeira Câmara, nº 2.637/2015 – Plenário e nº 463/2019 – Plenário). Preços claramente destoantes do mercado devem ser descartados, para que valores isolados não distorçam o custo médio nem o valor máximo aceito na contratação.

A IN Seges/ME nº 65/2021 exige justificativa para a desconsideração de valores inconsistentes, inexequíveis ou excessivamente elevados, com critérios fundamentados e descritos no processo (art. 3º, inciso VI, e art. 6º, § 3º).

O coeficiente de variação (CV) mede a dispersão relativa dos dados e corresponde à razão entre o desvio-padrão e a média aritmética da amostra. Quanto menor o CV, maior a homogeneidade dos preços. De maneira geral, CV inferior a **25%** indica conjunto homogêneo. O TCU utilizou essa métrica na análise de prejuízos em contratações (Acórdão TCU nº 355/2019 – Plenário).

Para sanear a amostra, excluem-se os preços situados fora da faixa compreendida entre a média menos um desvio-padrão e a média mais um desvio-padrão. Se o CV permanecer igual ou superior a 25%, o procedimento se repete sobre os preços remanescentes.

A média dos preços que restam ao final é a média saneada. Recomenda-se que a amostra saneada mantenha ao menos três preços, por analogia ao art. 6º, caput, da IN Seges/ME nº 65/2021.

Na quantificação do superfaturamento, o **preço aceitável** deve ser mais conservador do que o preço estimado para a licitação. Uma das opções é o limite superior da amostra saneada, igual à média saneada mais um desvio-padrão.

Essa opção é compatível com a quantificação do débito por estimativa, que exige apurar quantia que seguramente não excederia o valor real devido (IN-TCU nº 98/2024, art. 14, inciso II). O TCE-RJ adotou o limite superior como critério de preço aceitável no Processo nº 102.605-9/2020 e no Relatório de Auditoria nº 278/2020.

A Lei nº 14.133/2021 não fixa percentual para caracterizar o **preço expressivamente superior ao referencial de mercado** (art. 6º, inciso LVI). Em alguns casos, a unidade técnica do TCU acrescentou 10% ao referencial obtido em contratações públicas similares, para absorver a oscilação de preços de mercado (Acórdãos TCU nº 1.787/2022, nº 2.106/2022 e nº 1.464/2024, todos do Plenário).

A equipe de auditoria pode aplicar essa margem sobre a média saneada ou a mediana. O preço aceitável de que trata o item 4.2.iii corresponde, então, ao referencial multiplicado por 1,10. A margem não incide sobre o limite superior da amostra saneada, que já incorpora a dispersão da amostra.

Trata-se de escolha metodológica da equipe de auditoria, que não constitui tolerância a ser invocada pelo gestor ou pela contratada para afastar sobrepreço.

A margem aplica-se à caracterização do sobrepreço pela equipe de auditoria. Ela não altera o dever do gestor de desclassificar a proposta que permaneça acima do orçamento estimado, previsto no art. 59, inciso III, da Lei nº 14.133/2021 e no art. 56, inciso IV, da Lei nº 13.303/2016 (Acórdão TCU nº 1.464/2024 – Plenário, item 9.4).

Em mercados restritos, com poucos fornecedores e baixa concorrência, o preço aceitável pode ter como referência as cotações mínimas (Acórdãos TCU nº 8.514/2017 – Segunda Câmara, nº 1.850/2020 – Plenário e nº 1.639/2016 – Plenário).

Nesses mercados, as cotações tendem a refletir a falta de concorrência, e a média ou o limite superior incorporariam esse efeito. A equipe deve registrar no papel de trabalho as evidências da restrição, como o número de fornecedores e de propostas válidas.

O critério de **preço aceitável** deve ser definido antes da análise, registrado no papel de trabalho e aplicado a todos os itens da amostra. Recomenda-se, preferencialmente, a utilização da média saneada acrescida de margem de 10% ou do limite superior da amostra saneada, por resultarem em quantificação mais conservadora, sem prejuízo da adoção de outros métodos tecnicamente fundamentados.

Preço orçado ou contratado acima do preço aceitável caracteriza sobrepreço e, havendo pagamento, superfaturamento por preços excessivos. Na constatação, a equipe deve indicar o critério adotado e a diferença percentual em relação ao preço aceitável, de modo a demonstrar que o preço é expressivamente superior ao valor de referência, conforme o art. 6º, inciso LVI, da Lei nº 14.133/2021.

CASO REAL

No Acórdão nº 657/2026-Plenário, o TCU examinou pregão eletrônico para registro de preços de 112 itens de mobiliário. As cotações de três empresas na pesquisa de preços apresentaram coeficientes de correlação de Pearson superiores a 0,99, e 98 dos 112 itens (87,5%) seguiam o mesmo padrão de majoração.

O Tribunal aplicou multa a três agentes, inabilitou um deles por cinco anos para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança e declarou a inidoneidade de quatro empresas, duas por cinco anos e duas por um ano. Os embargos de declaração foram rejeitados pelo Acórdão nº 1.067/2026-Plenário.

4.2. METODOLOGIA DE CÁLCULO DO SUPERFATURAMENTO

A metodologia de cálculo de superfaturamento deve ser realizada com rigor técnico, segregando, de forma criteriosa as parcelas que possam ocasionar danos ao erário, tanto em aquisições de bens quanto na contratação de serviços. Cada componente deve ser avaliado individualmente, de acordo com sua relevância no contexto específico dos trabalhos de auditoria.

Na primeira etapa, é realizada uma verificação da conformidade entre os bens e os serviços contratados e os efetivamente executados, considerando os aspectos qualitativos e quantitativos previstos no contrato. Eventuais divergências, sejam relacionadas à qualidade ou à quantidade, deverão ser mensuradas e quantificadas separadamente, com adequada fundamentação técnica.

Com base nas constatações, procede-se à investigação dos tipos de superfaturamento, tais como superfaturamento por preço excessivo, pagamentos antecipados, prorrogações contratuais não justificadas que impliquem custos adicionais, reajustes irregulares, "química" e jogo de planilha. Cada uma dessas situações deve ser avaliada quanto à sua contribuição para o eventual dano ao erário total.

Nessa direção, o TCU recomenda que quando identificado o superfaturamento, sempre que viável, deve-se adotar medidas administrativas de elisão do prejuízo antes da instauração do processo de responsabilização.

Isso pode incluir acordos de compensação entre os valores superfaturados e as eventuais obrigações pendentes da Administração no mesmo contrato, desde que tais compensações sejam suficientes para a completa reposição dos danos. Na ausência de sucesso em tais acordos, deve-se proceder à responsabilização dos interessados, com a devida imposição de ressarcimento ao erário[8].

Os procedimentos específicos para a quantificação do superfaturamento encontram-se descritos nos tópicos a seguir.

i. Superfaturamento por Quantidade

Para o cálculo de superfaturamento por quantidade de bens e serviços, realiza-se o somatório das diferenças apuradas entre os quantitativos contratados e os efetivamente entregues ou executados. Cada diferença identificada é multiplicada pelo preço unitário pago para o correspondente bem ou serviço, resultando no valor do superfaturamento.

No cálculo dessa parcela de superfaturamento, pode-se considerar a eventual ocorrência de serviços extracontratuais que tenham sido efetivamente realizados, mas que não foram medidos nem pagos. Nesse caso, os serviços extracontratuais podem constituir um crédito em favor da contratada.

8 Acórdão TCU nº 2654/2015 – 2ª. Câmara

FÓRMULA

Esse superfaturamento pode ser obtido da seguinte forma:

SFqt = Σ ((Q_contratado - Q_entregue/executado) × P_unitário)

Onde:

- SFqt representa o valor total do superfaturamento
- Q_contratado refere-se ao quantitativo previsto no contrato para o bem ou serviço
- Q_entregue/executado é o quantitativo efetivamente entregue no caso de bens ou executado no caso de serviços, conforme aferido
- P_unitário corresponde ao preço unitário pago para cada bem ou serviço

Como exemplo, suponha que a administração pública tenha adquirido 100.000 comprimidos de dipirona sódica 500 mg ao preço unitário de R$ 0,12 por comprimido.

Durante auditoria realizada pela CGU, foi verificado que apenas 80.000 comprimidos foram entregues, apesar de o pagamento ter sido realizado como se todos os 100.000 comprimidos tivessem sido fornecidos.

Nesse caso, há uma discrepância entre o quantitativo contratado e o quantitativo efetivamente entregue, resultando em superfaturamento por quantidade. Dessa forma, o cálculo do superfaturamento ficaria da seguinte forma:

Tabela 2: Memória de Cálculo do Superfaturamento

(A)	(B)	(C)		(D)	(E)	(F)
Nº	Descrição	Quantidade		Diferença	Preço Unitário	Superfaturamento
		(C1) Contratada	(C2) Entregue	{C1-C2}	(E1) Contratado	{D x E1}
1	Dipirona Sódica 500MG Comprimido	100.000	80.000	20.000	0,12	2.400,00
SUPERFATURAMENTO POR QUANTIDADE						**2.400,00**

Fonte: elaboração própria

Portanto, o superfaturamento por quantidade, neste exemplo, é de R$ 2.400,00, pois foram pagos 100.000 comprimidos, mas apenas 80.000 foram efetivamente entregues. Esse valor representa o montante que deve ser recuperado pela administração pública devido à diferença entre o contratado e o fornecido.

ii. Superfaturamento por Qualidade

Para o cálculo de superfaturamento por qualidade de bens e serviços, realiza-se o somatório das diferenças apuradas entre os preços originais e os preços dos bens ou serviços de menor qualidade multiplicados pelo quantitativo.

O cálculo do superfaturamento devido à execução de serviços com qualidade inferior é realizado com base na seguinte fórmula:

FÓRMULA

SFql = ((P_contratado – P_menor qualidade) x Qtde)

Onde:

SFql = Superfaturamento por qualidade

P_contratado = Preço unitário especificado no contrato

P_menor qualidade = Preço unitário do bem entregue/serviço prestado com qualidade inferior

Qtde = Quantidade de bem entregue/serviço prestado

Como exemplo, suponha que a administração pública tenha comprado 100 computadores. O contrato especificava que os computadores deveriam ter as seguintes características: processador Intel i7, 16 GB de RAM, 512 GB de SSD. O valor unitário acordado para cada computador foi de R$ 5.000,00, totalizando R$ 500.000,00.

No entanto, após a entrega dos equipamentos e auditoria realizada pela CGU, foi constatado que a empresa entregou computadores com processador Intel i5, 8 GB de RAM e 256 GB de SSD, um modelo de qualidade inferior ao especificado no contrato, mas o pagamento foi realizado integralmente como se os computadores entregues fossem de qualidade superior.

Neste caso, o superfaturamento por qualidade será calculado pela diferença entre o valor pago pelos computadores especificados (qualidade superior) e o valor de mercado dos computadores realizados (qualidade inferior).

Considere que o valor de mercado dos computadores entregues, com Intel i5, 8 GB de RAM e 256 GB de SSD, seja de R$ 3.500,00 por unidade. O cálculo do superfaturamento ficaria da seguinte forma:

Tabela 3: Memória de Cálculo do Superfaturamento

(A)	(B)	(C)		(D)	(E)		(F)
Nº	Descrição	PREÇO UNITÁRIO		Qtde	PREÇO A PAGAR		Superfaturamento
		(C1)	(C2)		(E1)	(E2)	{E1-E2}
		Contratado	Entregue		Contratado	Entregue	
1	Computador com processador Intel i7, 16 GB de RAM, 512 GB de SSD	5.000,00	3.500,00	100	500.000,00	350.000,00	150.000,00
SUPERFATURAMENTO POR QUALIDADE							**150.000,00**

Fonte: elaboração própria[9]

Portanto, o superfaturamento por qualidade, neste exemplo, é de R$ 150.000,00, pois a administração pública pagou por computadores de qualidade superior (R$ 5.000,00 por unidade), mas recebeu computadores de qualidade inferior, cujo valor de mercado é de R$ 3.500,00 por unidade.

Esse valor representa o montante que deve ser recuperado pela administração pública devido à entrega de produtos que não atendem às especificações contratuais.

O Roteiro de Auditoria de Obras Públicas do TCU (item 283) indica quatro métodos para quantificar o superfaturamento por qualidade, aplicáveis, com as adaptações cabíveis, a bens e serviços: a) alteração de serviço, pela diferença entre o valor do item contratado e o do item efetivamente executado; b) custo de reparo ou de refazimento, incluídos os custos diretos e indiretos; c) perda econômica decorrente da redução da vida útil; e d) valor presente da perda de receita ou dos lucros cessantes.

Em obra de pavimentação, o TCU admitiu quantificar o débito em função da redução da vida útil prevista para o pavimento (Acórdão nº 3.766/2025-Segunda Câmara). No caso de bens, pode ser necessário realizar reparos ou até substituí-los integralmente, como ocorre quando equipamentos adquiridos apresentam desempenho inferior ao especificado e exigem manutenção frequente ou troca antecipada.

Nos serviços, falhas na execução podem demandar retrabalho, gerando custos adicionais que vão além da simples diferença entre o valor do serviço contratado e o efetivamente prestado.

Outra possível repercussão é a perda econômica decorrente da redução da vida útil dos bens ou da ineficácia dos serviços prestados. Um equipamento fornecido com componentes inferiores pode apresentar falhas prematuras, exigindo substituições mais frequentes e elevando os custos operacionais. Da mesma forma, um serviço de manutenção mal executado pode comprometer o funcionamento de sistemas críticos, gerando paralisações e impactos financeiros.

Além disso, nos casos em que a não conformidade impede a utilização do bem ou serviço contratado, pode haver prejuízos decorrentes do atraso na operação, como a perda de produtividade ou a necessidade de contratações emergenciais para mitigar os impactos da falha.

9 Livremente inspirado em Tribunal de Contas da União. Roteiro de Auditoria de Obras Públicas. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo, set. 2026.

Assim, a quantificação do dano deve considerar não apenas a diferença de qualidade, mas também os custos decorrentes dessas consequências, quando possível quantificá-las.

iii. Superfaturamento por Preços Excessivos

Esse tipo de superfaturamento ocorre quando a Administração Pública é onerada de forma irregular, pagando por serviços contratados a preços superiores aos praticados no mercado.

Sua análise exige uma comparação entre os preços contratados e os preços de referência de mercado, considerados como valores justos a serem pagos pela Administração. O cálculo do superfaturamento devido à execução dos serviços com preço excessivo deve ser realizado com base na seguinte fórmula:

FÓRMULA

SFpreço = ((P_contratado – P_aceitável) x Qtde)

Onde:

SFpreço = Superfaturamento por preços excessivos

P_contratado = Preço unitário especificado no contrato

P_aceitável = Preço de referência do bem entregue/serviço prestado calculado pela equipe de auditoria

Qtde = Quantidade de bem entregue/serviço prestado

Considere que a administração pública tenha comprado 10.000 pacotes de arroz de 1 kg para a merenda escolar das escolas municipais. O preço contratado para cada pacote foi de R$ 7,50, enquanto o preço de mercado aceitável[10] (ou preço de referência) era de R$ 5,00 por pacote.

Com esses dados, o valor total e o percentual de superfaturamento seriam os seguintes:

Tabela 4: Memória de Cálculo do Superfaturamento

(A)	(B)	(C)		(D)	(E)		(F)
N°	Descrição	PREÇO UNITÁRIO		Qtde	PREÇO A PAGAR		Superfaturamento
		(C1)	(C2)		(E1)	(E2)	{E1-E2}
		Contratado	Aceitável		Contratado	Aceitável	
1	Arroz (pacote de 1 kg)	7,50	5,00	10.000	75.000,00	50.000,00	25.000,00
SUPERFATURAMENTO POR PREÇO EXCESSIVO					**75.000,00**	**50.000,00**	**25.000,00**
					Percentual de Superfaturamento		**50%**

Fonte: elaboração própria

10 O cálculo do preço aceitável deve levar em consideração os aspectos metodológicos previstos no item 4.1 deste Guia.

Para calcular o superfaturamento, aplica-se às quantidades pagas a diferença entre o "preço contratado" e o "preço aceitável". O Acórdão nº 157/2009-Plenário define o sobrepreço como a diferença entre o preço contratado e o preço referencial de mercado. Neste exemplo, com um preço contratado de R$ 75.000,00 e um preço aceitável de R$ 50.000,00, o superfaturamento apurado é de R$ 25.000,00.

O sobrepreço percentual, por sua vez, é determinado pela divisão do superfaturamento de R$ 25.000,00 pelo "preço aceitável" de R$ 50.000,00, resultando em 50%. Isso indica que o preço registrado está 50% acima do referencial de mercado.

Portanto, o superfaturamento por preço excessivo, neste exemplo, é de R$ 25.000,00. Esse valor representa o montante que deve ser recuperado pela administração pública devido ao pagamento acima do valor de mercado para a aquisição dos produtos.

Ainda nesse contexto, a apuração de superfaturamento em contratações emergenciais exige cautela adicional por parte dos auditores, uma vez que nem sempre é viável comparar diretamente os preços praticados em uma contratação regular com aqueles observados em um contexto emergencial.

Em tais situações, fatores como a urgência na execução, as restrições de mercado, a menor margem para negociação e o maior risco envolvido podem justificar variações de preços. Para fins de quantificação de sobrepreço, o TCU assentou que não é possível comparar os preços de uma contratação regular com os de uma contratação emergencial (Acórdão nº 942/2017-Plenário).

Quando a contratada atua como mera intermediária, por meio de subcontratação não autorizada, o débito corresponde à diferença entre o valor que lhe foi pago e o valor repassado à subcontratada (Acórdãos nºs 1.028/2025-Plenário e 441/2026-Segunda Câmara). Esse critério não se restringe ao transporte escolar, tratado no item 4.3 deste Guia.

iv. Superfaturamento por Pagamentos Antecipados

Para calcular a parcela de superfaturamento por pagamento antecipado em contratos de aquisição de bens ou execução de serviços, é necessário determinar o valor indevidamente antecipado e o período entre a data de antecipação do pagamento e a data efetiva de entrega do bem ou realização do serviço correspondente.

Os valores antecipados devem ser corrigidos pela taxa Selic[11], a partir da data da antecipação ilegal do pagamento até a data da entrega do bem ou execução do serviço.

Este cálculo visa compensar o erário pela perda de potencial de uso desses recursos durante o período em questão, tratando-se de uma forma de restituir aos cofres públicos o valor que poderia ter sido aplicado de maneira mais eficaz.

Como exemplo, imagine que a administração pública firmou um contrato para a compra de 10 veículos, pagando antecipadamente o valor de R$ 2.000.000,00 na data de 15/01/2025.

Esse pagamento antecipado não estava previsto no edital ou contrato, configurando um superfaturamento por pagamento antecipado.

11 A definição da correção pela taxa Selic foi inspirada no Roteiro de Auditoria de Obras do TCU, que adota a referida taxa para correção de valores decorrentes de pagamentos antecipados.

Para quantificar o valor do superfaturamento, utilizamos a taxa Selic mensal de 1% (simplificada para fins deste exemplo), aplicando-a ao valor do pagamento antecipado até a data de cada entrega.

Esse processo permite calcular o custo adicional associado à antecipação de pagamento e mensurar o montante a ser recuperado pela administração.

O cronograma de entregas dos veículos foi o seguinte:

Quadro 2: Cronograma de entregas

Entrega	Data	Quantidade	Valor Total
Primeira Entrega	15/03/2025	4	R$ 800.000,00
Segunda Entrega	15/05/2025	4	R$ 800.000,00
Terceira Entrega	15/09/2025	2	R$ 400.000,00

Fonte: elaboração própria

Para cada entrega, aplicamos a fórmula do desconto racional composto (por dentro), que corrige o valor da parcela ao considerar o custo do dinheiro ao longo do tempo, com a taxa Selic acumulada desde a data do pagamento antecipado até a data de entrega:

FÓRMULA

$VD = VF \times (1 + i)^{-n}$

Onde:

VD: Valor Descontado (ajustado para a antecipação)

VF: Valor da Parcela (valor pago)

i: Taxa Selic mensal (1% neste exemplo)

n: Número de meses entre a data de pagamento antecipado e a data de entrega.

Com esses dados, o valor total do superfaturamento ficaria da seguinte forma:

Tabela 5: Memória de Cálculo do Superfaturamento

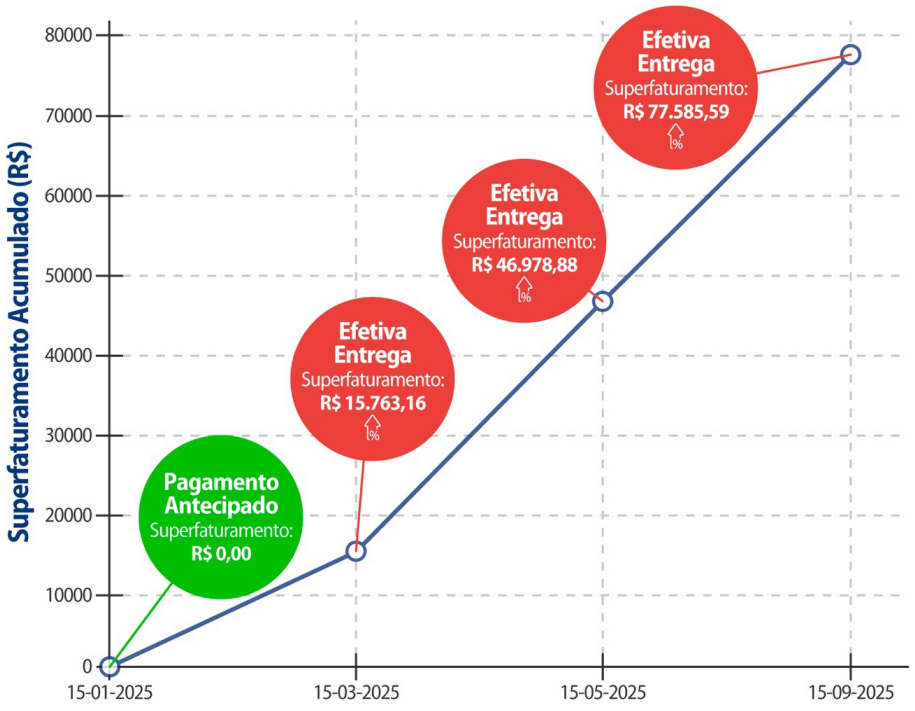
AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS

DATA	PAGAMENTO ANTECIPADO			EFETIVA ENTREGA			VALOR DESCONTADO (Selic 1%)
	Qtde	Preço Unit.	Total (A)	Qtde	Preço Unit.	Total	Valor Total (B)
15.01.25	10	200.000,00	2.000.000,00				
15.03.25				4	200.000,00	800.000,00	784.236,84
15.05.25				4	200.000,00	800.000,00	768.784,28
15.09.25				2	200.000,00	400.000,00	369.393,29
Total			2.000.000,00				1.922.414,41
SUPERFATURAMENTO POR PAGAMENTOS ANTECIPADOS (A - B)							**77.585,59**

Fonte: elaboração própria
** Foi adotada a taxa mensal Selic equivalente a 1% para fins de simplificação do exemplo.*
** Adotou-se a data-base do adiantamento dos pagamentos como origem do dano ao erário*

O gráfico a seguir apresenta o superfaturamento por pagamentos antecipados de cada parcela, detalhando as variações financeiras ao longo do período analisado.

Gráfico 1: Evolução do superfaturamento por pagamentos antecipados



Fonte: elaboração própria

Portanto, o superfaturamento por pagamento antecipado, neste exemplo, é de R$ 77.585,59. Esse valor foi gerado pela administração pública ao realizar o pagamento de R$ 2.000.000,00 para a aquisição de veículos antes da data prevista, sem previsão no contrato.

Com a aplicação da taxa Selic de 1% ao mês sobre o valor antecipado, foi possível calcular o custo adicional associado à antecipação de pagamento. Esse montante representa o valor que deve ser recuperado para compensar o erário pelo custo de oportunidade, assegurando o uso eficiente dos recursos públicos e promovendo a responsabilidade na execução contratual.

Por fim, em casos de pagamento antecipado em que o contratado não realizou a entrega do bem ou a execução do serviço, o valor do superfaturamento deverá corresponder ao montante total recebido de forma indevida. Esse valor deve ser atualizado monetariamente e acrescido de juros, assegurando a recomposição integral do erário.

v. Superfaturamento por Reajuste Irregular

O superfaturamento por reajuste irregular decorre de uma alteração indevida do preço contratual, que pode ocorrer pela aplicação de um índice incorreto, pela atualização do valor antes do período mínimo de um ano, ou pela falta de comprovação de uma situação extraordinária que justifique o reajuste.[12]

A Lei n. 14.133/2021 estabelece três mecanismos para garantir a manutenção das condições originais da proposta: o reajuste (em sua forma restrita), a repactuação (um reajuste em sentido mais amplo) e o ajuste para o reequilíbrio econômico-financeiro. Os dois primeiros se aplicam a situações comuns, enquanto o último é destinado a circunstâncias excepcionais, sejam elas imprevisíveis ou previsíveis com consequências incalculáveis (risco extraordinário), que não estão cobertas pelo contrato original.

Diante da proibição legal para a concessão de reajustes em prazo inferior a 12 (doze) meses (Lei nº 10.192/2001), podem ocorrer pagamentos indevidos por reajustes aplicados antes desse período. Na Lei nº 14.133/2021, o índice de reajustamento tem data-base vinculada à data do orçamento estimado (art. 25, § 7º, e art. 92, § 3º), e a repactuação observa o interregno mínimo de um ano, contado da data da apresentação da proposta ou da última repactuação (art. 135, § 3º).

Dessa forma, o reajuste incide sobre os pagamentos devidos após um ano da data do orçamento de referência, e a parcela do reajuste paga antes dessa data caracteriza dano (Roteiro de Auditoria de Obras Públicas do TCU, itens 342 e 343).

Na aquisição de bens de alto valor da área da saúde, com pagamento parcelado após a entrega, o TCU admitiu o reajustamento, desde que o índice se destine exclusivamente a preservar o poder aquisitivo da moeda, sem gerar aumento real do valor contratado, e que a atualização incida apenas sobre as parcelas ainda não vencidas (Acórdão nº 318/2026-Plenário).

Outra forma de possível desequilíbrio econômico-financeiro é a adoção de índices de reajuste que não refletem necessariamente a variação dos custos do objeto contratado. Exemplos incluem a aplicação de índices incompatíveis com o objeto em execução e o uso de indicadores médios de inflação, quando o melhor seria aplicar índices setoriais.

Mesmo que o índice de reajustamento usado seja correto, é necessário verificar, nos

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

contratos de longa duração, se o índice realmente tem conseguido refletir a variação de preços do mercado.

Isso porque, quando há um lapso temporal muito grande entre a licitação e a execução dos serviços, os preços reajustados podem se descolar dos preços vigentes no mercado, afetando o equilíbrio econômico-financeiro originalmente pactuado.

Nesse caso, faz-se necessário um teste comparativo entre os preços reajustados do contrato e os respectivos preços de mercado dos serviços, à época do pagamento, com a finalidade de verificar um possível desequilíbrio econômico-financeiro.

Para cálculo do superfaturamento, a equipe de auditoria necessitará analisar as datas-base do contrato, comparando-as com preços de mercado ou com os índices devidos. Além disso, pode adotar os seguintes passos[13]:

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

Por exemplo, auditoria da CGU identificou que o contrato aplicou o índice de correção do IGP-M (10%) para reajustar os valores, enquanto o índice correto, conforme o contrato, deveria ser o IPCA (8%). Com essa diferença de 2% sobre o valor ajustado de R$ 1.000.000,00, o superfaturamento apurado foi de R$ 20.000,00 (2% de R$ 1.000.000,00).

ii) Reajuste ou repactuação antes do período mínimo de um ano: Verifique a data-base do orçamento estimado, ou a data da proposta e da última repactuação, e a data a partir da qual o reajuste passou a ser pago. Apure o valor acrescido nos pagamentos realizados antes de completado o interregno de um ano. Essa parcela caracteriza dano.

Como exemplo, considere um contrato de serviço reajustado 8 meses após a data do orçamento estimado. Os acréscimos pagos nos 4 meses seguintes, até completar o interregno de um ano, somaram R$ 50.000,00. Esse valor é considerado superfaturamento. Os acréscimos pagos a partir do 12º mês não constituem dano, desde que o índice aplicado seja o previsto no contrato.

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

Como exemplo, imagine que uma empresa tenha solicitado reequilíbrio econômico-financeiro, aumentando o contrato em R$ 100.000,00 alegando impacto por aumento de custos. No entanto, não apresentou documentação que comprovasse um evento extraordinário. Assim, os R$ 100.000,00 aplicados sem comprovação são considerados superfaturamento.

vi. Superfaturamento por Prorrogação Indevida do Contrato

Esse tipo de superfaturamento ocorre quando há pagamentos indevidos em contratos de compras e de serviços em decorrência de prorrogações injustificadas do prazo con-

13 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Secretaria-Geral de Controle Externo. Roteiro de Auditoria de Obras Públicas. Brasília, set. 2026.

tratual, o que resulta em um aumento indevido dos custos inicialmente pactuados.

Os auditores da CGU podem utilizar os passos a seguir para obtenção do superfaturamento decorrente da prorrogação indevida do contrato[14]:

1° passo: Revisão do Contrato e do Cronograma Original

Analise o contrato e o cronograma original para identificar o prazo de conclusão e os custos inicialmente acordados para execução, assegurando o entendimento completo das condições pactuadas.

2° passo: Identificação da Prorrogação Injustificada

Verifique o período de prorrogação considerado injustificado, confirmando se houve extensões de prazo sem aditivos contratuais válidos ou sem justificativas extraordinárias, conforme avaliação preliminar.

3° passo: Cálculo de Custos Adicionais Durante a Prorrogação

Apure os custos adicionais decorrentes da prorrogação injustificada. Em **compras**, isso pode incluir reajustes de preços dos bens adquiridos, custos de armazenamento temporário e despesas com transporte adicional.

Em **serviços**, considere gastos extras com mão de obra, renovação de licenças, aluguel de equipamentos e administração. Inclua no cálculo quaisquer custos que, razoavelmente, poderiam ter sido evitados se o contrato fosse cumprido no prazo original.

4° passo: Verificação das Multas Contratuais Não Aplicadas

Verifique se a Administração deixou de aplicar as multas previstas no contrato para atrasos. A omissão constitui irregularidade autônoma, a ser registrada no achado com a identificação dos responsáveis, e o valor dessas multas não integra o cálculo do dano ao erário.

5° passo: Quantificação do Superfaturamento

Some os custos adicionais decorrentes da prorrogação injustificada para obter o valor do dano ao erário. As multas contratuais cabíveis e outras penalidades legais não integram esse valor.

Como exemplo, considere um contrato de fornecimento de cimento no valor inicial de R$ 500.000,00, com prazo original de entrega de 10 meses. No entanto, houve uma prorrogação injustificada de quatro meses, totalizando 14 meses de contrato.

Devido a essa extensão, o contrato ultrapassou um ano e o fornecedor aplicou um reajuste de 5% nos preços, conforme permitido contratualmente para contratos anuais. Esse reajuste resultou em um custo adicional de R$ 25.000,00 (5% de R$ 500.000,00).

Esse reajuste poderia ter sido evitado se o contrato fosse cumprido no prazo original. Além disso, a administração teve que arcar com custos indiretos adicionais, como uma taxa de armazenagem de R$ 2.000,00 por mês devido à necessidade de manter o local preparado para receber o material.

Assim, o custo adicional total foi de R$ 33.000,00 (R$ 25.000,00 de reajuste + R$ 8.000,00

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

de armazenagem), configurando superfaturamento pela prorrogação injustificada do prazo de entrega.

vii. Superfaturamento por "Química"

O superfaturamento por "química" é classificado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) como uma irregularidade gravíssima, que vulnera princípios basilares da Administração Pública, tais como o da licitação, o da legalidade, o da publicidade, o da transparência e o da moralidade.

Com efeito, os serviços contratados tornam-se fictícios, na medida em que não guardam correspondência com os serviços efetivamente executados, para os quais os recursos foram desviados.

A metodologia do TCU para quantificação de superfaturamento por "química" envolve uma análise detalhada dos valores pagos, comparando-os com preços de referência de mercado para os serviços ou bens adquiridos.

Quando parte dos serviços ou materiais é aproveitável, o TCU admite esses itens, desde que haja comprovação por documentação idônea e vínculo claro entre o pagamento e a execução.

Entretanto, valores sem comprovação adequada são integralmente considerados dano ao erário, como no Acórdão TCU nº 2.140/2021. Nesse caso, a ausência de documentação idônea que demonstre a realização dos serviços ou aquisições e o nexo de causalidade com os recursos despendidos consubstancia o dano ao erário[15].

Isso porque cabe ao gestor público o ônus de comprovar a correta aplicação dos recursos recebidos para execução do objeto contratual. Essa obrigação decorre do parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal e é reforçada pelo art. 93 do Decreto-Lei nº 200/1967, combinado com o art. 66 do Decreto nº 93.872/1986.

O TCU, em decisões como o Acórdão nº 317/2010-P e outros precedentes, reafirma essa responsabilidade, exigindo evidências documentais que atestem a boa e a regular aplicação dos recursos públicos.

A quantificação restringe-se à parcela de dano. A química não resulta, necessariamente, em superfaturamento, e a ausência de dano não afasta a responsabilização nem a multa pela irregularidade (Roteiro de Auditoria de Obras Públicas do TCU, item 250; Acórdão nº 1.550/2025-Segunda Câmara).

Como exemplo de superfaturamento por "química", considere um contrato para a entrega de 200 kg de arroz ao valor unitário de R$ 10,00, totalizando R$ 2.000,00. No entanto, por solicitação da Administração, o fornecedor, em vez de arroz, deveria entregar **100kg de carne**. Para encobrir essa troca, ele emitiu nota fiscal como se tivesse fornecido os 200kg de arroz.

Durante uma auditoria realizada pela CGU, foi comprovado que houve entrega e efetiva utilização de apenas 60 kg de carne, enquanto os 40 kg restantes não foram encontrados. Assim, os 40 kg faturados sem comprovação configuram o dano ao erário.

15 Acórdão nº 3585/2024 – Segunda Câmara.

Nesse contexto, o superfaturamento por química ficaria demonstrado da seguinte forma:

Tabela 6: Memória de Cálculo do Superfaturamento

AQUISIÇÃO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS							
ITEM	VALOR PAGO (ARROZ)			EFETIVA ENTREGA (CARNE)			DIFERENÇA
	Qtde	Preço Unit.	Total (A)	Qtde	Preço Unit.	Total	Valor Total (B)
Arroz	200	10,00	2.000,00	60	20,00	1.200,00	800,00
SUPERFATURAMENTO POR QUÍMICA							**800,00**

Fonte: elaboração própria

Portanto, o superfaturamento por "química" é de R$ 800,00, referente aos 40 kg de carne que não foram entregues, mas cobrados como se fossem arroz. Esse valor representa o montante que deve ser ressarcido ao erário.

Além do dano ao erário correspondente aos 40 kg de carne não encontrados, a emissão da nota fiscal com informações divergentes da entrega real pode caracterizar falsidade ideológica (art. 299 do Código Penal). Da mesma forma, a entrega de item diverso do originalmente pactuado pode configurar fraude na execução do contrato (art. 337-L do Código Penal).

viii. Superfaturamento por Jogo de Planilha

O cálculo do superfaturamento por jogo de planilha busca restabelecer o desconto original do contrato em relação ao orçamento paradigma, considerando as quantidades finais após os aditivos (Roteiro de Auditoria de Obras Públicas do TCU, itens 305 a 310). Quando o orçamento-base da licitação contiver sobrepreço, o desconto deve ser medido em relação ao orçamento paradigma elaborado pela equipe de auditoria (item 309). O jogo de planilha pode ocorrer mesmo que o valor final do contrato fique abaixo do valor de referência (item 311).

FÓRMULA

SFJP = Σ [P_i × Q_i,final × (1 − (1 − D0) ÷ (1 − D1))]

Forma equivalente: SFJP = Valor final do contrato − Valor final do orçamento paradigma × (1 − D0)

Onde:

- SFJP = superfaturamento por jogo de planilha
- P_i = preço unitário contratado do item i
- Q_i,final = quantidade final do item i, após os aditivos
- D0 = desconto original do contrato em relação ao orçamento paradigma, com as quantidades iniciais
- D1 = desconto do contrato em relação ao orçamento paradigma, com as quantidades finais

Como exemplo, considere um contrato de serviços de tecnologia da informação cujas quantidades foram alteradas por aditivos, com aumento dos itens contratados acima do paradigma e redução dos itens contratados abaixo dele. O cálculo ficaria da seguinte forma:

Tabela 7: Memória de Cálculo do Superfaturamento por Jogo de Planilha

Item	Quantidade		Preço unitário (R$)		Valor inicial (R$)		Valor final (R$)	
	Inicial	Final	Contrato	Paradigma	Contrato	Paradigma	Contrato	Paradigma
Suporte técnico especializado (hora)	1.000	1.250	150,00	120,00	150.000,00	120.000,00	187.500,00	150.000,00
Desenvolvimento de sistemas (hora)	2.000	1.500	90,00	110,00	180.000,00	220.000,00	135.000,00	165.000,00
Licença de software (unidade)	600	450	380,00	450,00	228.000,00	270.000,00	171.000,00	202.500,00
Treinamento (turma)	20	25	5.000,00	4.000,00	100.000,00	80.000,00	125.000,00	100.000,00
TOTAL					**658.000,00**	**690.000,00**	**618.500,00**	**617.500,00**
DESCONTO EM RELAÇÃO AO PARADIGMA					**D0 = 4,6377%**		**D1 = −0,1619%**	
SUPERFATURAMENTO POR JOGO DE PLANILHA							**29.637,68**	

Fonte: elaboração própria

No exemplo, o desconto original era de 4,6377% (1 − 658.000,00 ÷ 690.000,00). Após os aditivos, o desconto passou a −0,1619% (1 − 618.500,00 ÷ 617.500,00). Mantido o desconto original, o valor final do contrato deveria ser de R$ 588.862,32 (617.500,00 × 658.000,00 ÷ 690.000,00). O superfaturamento por jogo de planilha é de R$ 29.637,68 (R$ 618.500,00 − R$ 588.862,32).

Responde pelo débito o gestor que aprovou as alterações contratuais. Na falta de aprovação formal, responde o fiscal que atestou os serviços alterados, e a empresa supervisora, quando houver, também pode responder. A contratada responde solidariamente, como beneficiária dos pagamentos (Roteiro de Auditoria de Obras Públicas do TCU, itens 808 a 811).

ix. Superfaturamento Total

O superfaturamento total (SFT) é calculado pela soma das diferentes parcelas de superfaturamento, que podem incluir superfaturamento por quantidade, qualidade, preços excessivos, pagamentos antecipados, reajuste irregular, prorrogação injustificada, "química" e jogo de planilha.

Ressalta-se que o valor obtido traduz apenas o montante nominal do superfaturamento, apurado em diferentes bases de dados. Para fins de ressarcimento ao erário, é necessário individualizar as condutas dos agentes responsáveis. Por esse motivo, deve-se segregar o montante do superfaturamento em suas diversas parcelas e datas de origem dos débitos, e atualizá-las.

Por exemplo, na imputação de débitos por superfaturamento de quantidade e de preços excessivos verificados em um mesmo fornecimento ou serviço, o montante do prejuízo ao erário deve ser segregado nessas duas parcelas, para permitir a melhor caracterização do dano e a individualização das condutas dos responsáveis em relação a cada parcela de superfaturamento.

O superfaturamento por quantidade é atribuído aos gestores responsáveis pelo ateste/pagamento dos serviços não executados, enquanto o superfaturamento por preço excessivo é atribuído aos responsáveis pela elaboração/aprovação do orçamento contratual com sobrepreço. Em ambos os casos, solidariamente com o prestador do serviço, na condição de beneficiário dos pagamentos indevidos[16].

Dessa forma, o superfaturamento seria calculado da seguinte forma:

Tabela 8: Memória de Cálculo do Superfaturamento

Serviço	Qtde Med. e paga	Preço Unit. (R$)	Preço Parcial (R$)	Qtde aferida	Preço Unit. Paradigma (R$)	Valor (R$)
Galão de Água de 20L	100	20,00	2.000,00	70	15,00	1.050,00

Fonte: elaboração própria

Nesse exemplo, considera-se que o responsável pelo superfaturamento de quantidade é o fiscal do contrato, e que o responsável pelo superfaturamento de preços é o responsável pela pesquisa de preços. O superfaturamento combinado de quantidade e de preços é de R$ 950,00 (R$ 2.000,00 – R$ 1.050,00).

Pode-se calcular, primeiro, o superfaturamento de quantidade e, depois, o de preços. Desse modo, o fiscal responde por trinta unidades medidas a mais, pelo preço contratual de R$ 20,00, correspondendo a um débito de R$ 600,00.

16 Acórdão nº 11.179/2020 – Segunda Câmara

Por sua vez, o orçamentista responde pelo sobrepreço de R$ 5,00 nas setenta unidades efetivamente executadas, equivalendo a um débito de R$ 350,00. O total do superfaturamento imputado será de R$ 950,00.

O Roteiro de Auditoria de Obras Públicas do TCU analisa esse mesmo exemplo sob três critérios de imputação e considera o primeiro, adotado acima, em geral o mais adequado (itens 712 a 718).

Quando o superfaturamento abrange vários pagamentos, o débito deve ser distribuído pelas respectivas datas. O Roteiro descreve três métodos de distribuição, por medição, simplificado, com fator linear, e por estimativa, este admitido quando não for possível precisar as datas (itens 686 a 696; Regimento Interno do TCU, art. 210, § 1º, inciso II, e § 3º). O método simplificado é inadequado quando o dano se concentra em parte das medições ou quando há grupos distintos de responsáveis (itens 691 e 694).

Na condenação, os valores retidos cautelarmente por determinação do TCU não são abatidos do débito, que deve abranger a integralidade do superfaturamento. O abatimento ou a compensação dos valores comprovadamente ressarcidos ou retidos ocorre por ocasião do recolhimento (Acórdão nº 164/2026-Plenário, com remissão à Súmula TCU nº 128). Da mesma forma, não são abatidos do débito os valores retidos a título de tributos no pagamento das faturas, cabendo ao eventual credor buscar a restituição junto aos órgãos competentes (Acórdão nº 2.072/2025-Primeira Câmara).

x. Atualização do Débito

Cada parcela do débito é atualizada a partir da data do respectivo pagamento indevido (IN-TCU nº 98/2024, art. 15, incisos II e III). Nos débitos imputados pelo TCU e originados a partir de 1º/8/2011, a taxa Selic incide sobre o valor original, sem correção monetária, em regime de capitalização simples.

Somam-se as taxas mensais do mês seguinte ao do pagamento até o mês anterior ao da atualização, acrescidas de 1% referente ao mês da atualização (Portaria-TCU nº 121/2026, art. 8º, §§ 1º e 3º).

FÓRMULA

Débito atualizado = D × (1 + ΣSelic + 1%)

Onde:

- D = valor original da parcela do débito
- ΣSelic = soma das taxas Selic mensais, do mês seguinte ao do pagamento até o mês anterior ao da atualização
- 1% = taxa referente ao mês da atualização

O cálculo pode ser feito na Calculadora de Débito do TCU, disponível em https://divida.apps.tcu.gov.br/calculadora-debito. Quando o Tribunal reconhece a boa-fé do respon-

sável, o débito é atualizado pelo IPCA, sem juros de mora, limitado ao valor apurado pela Selic (Portaria-TCU nº 121/2026, art. 15, §§ 1º e 2º).

Aplicada a calculadora às parcelas do exemplo da Tabela 8, consideradas pagas em 15/05/2023 e atualizadas até 15/10/2026, obtém-se o seguinte resultado:

Tabela 9: Atualização do Débito

Responsável	Débito original (R$)	Juros pela Selic (R$)	Débito atualizado (R$)
Fiscal do contrato (superfaturamento de quantidade)	600,00	251,64	851,64
Orçamentista (superfaturamento de preço)	350,00	146,79	496,79
TOTAL	**950,00**	**398,43**	**1.348,43**

Fonte: Calculadora de Débito do TCU, consulta em 15/10/2026.
** Fator de atualização de 1,4194 no período.*

4.3. TÓPICOS ESPECÍFICOS DE SUPERFATURAMENTO

Este capítulo apresenta técnicas específicas para quantificação de danos ao erário decorrentes de superfaturamento na execução contratual de bens e de serviços, tais como medicamentos, transporte escolar e combustíveis.

1. Medicamentos

Os referenciais máximos de preços que devem ser observados pelos auditores da CGU na quantificação de superfaturamento na compra de medicamentos são os seguintes:

1.1 CRITÉRIOS DE PREÇOS DE MEDICAMENTOS NO SETOR PÚBLICO

A definição dos preços máximos para aquisição de medicamentos é de responsabilidade da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), do Conselho de Governo, criada pelo art. 5º da Lei nº 10.742/2003, cuja Secretaria-Executiva é exercida pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), nos termos do art. 7º do Decreto nº 4.766/2003. Cabe a essa câmara a publicação anual de tabelas com os preços registrados para diversos princípios ativos, conforme informações dos respectivos fornecedores.

As informações da CMED devem orientar o gestor na pesquisa de preços, representando o valor máximo permitido para laboratórios e distribuidoras na comercialização de seus produtos, tanto para o setor público quanto para o privado. Assim, nenhum fabricante ou fornecedor de medicamentos pode vender ou ofertar um princípio ativo por valor acima do estabelecido nas tabelas publicadas pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos.

Nessa direção, o Acórdão TCU nº 1.437/2007-Plenário determinou ao Ministério da Saúde que dê ampla divulgação das Resoluções da CMED aos órgãos e às entidades federais que compram medicamentos, bem como às secretarias estaduais e municipais de saúde. A orientação visa alertar os gestores de que, caso os fornecedores não cumpram

os preços máximos estabelecidos nas resoluções da CMED, devem comunicar o fato à CMED e ao Ministério Público Federal e Estadual.

Em caso de descumprimento, os gestores poderão ser responsabilizados por aquisições antieconômicas e pela devolução de recursos pagos acima do teto, mediante instauração de tomada de contas especial.

O descumprimento dos atos da CMED, no exercício de suas funções de regulação e de monitoramento do mercado de medicamentos, sujeita os infratores às sanções administrativas previstas no Código de Defesa do Consumidor. Assim, caso uma empresa se recuse a aplicar o Coeficiente de Adequação de Preço (CAP) ou deixe de oferecer o desconto em uma pesquisa ou proposta de preço, deve-se formalizar uma denúncia à CMED e ao Ministério Público.

Diante do exposto, os principais critérios para definição de preços máximos de medicamentos no setor público são os seguintes:

(i) Preço de Fábrica (PF)

A venda de medicamentos à Administração Pública deve ter como limite máximo o Preço de Fábrica, estabelecido anualmente pela CMED. Esse entendimento está expresso na Orientação Interpretativa nº 02, de 13 de novembro de 2006, e foi ratificado pelo TCU no Acórdão nº 1437/2007 – P. As listas de preços podem ser consultadas no site da ANVISA (https://www.gov.br/anvisa/pt-br/assuntos/medicamentos/cmed/precos).

(ii) Preço Máximo de Venda ao Governo (PMVG)

Para medicamentos sujeitos ao **Coeficiente de Adequação de Preços (CAP**) — como aqueles adquiridos por decisão judicial e os do componente especializado — é obrigatório aplicar um desconto mínimo sobre o **Preço de Fábrica (PF)** quando destinados à Administração Pública. Qualquer valor pago acima do **Preço Máximo de Venda ao Governo (PMVG)** deverá ser considerado prejuízo ao erário. O PMVG é calculado pela fórmula: Cálculo do PMVG: PMVG = PF x (1- CAP). Segundo a Anvisa, o ICMS deve ser desonerado antes da aplicação do desconto, quando for o caso.

(iii) Isenção de ICMS

Independentemente da aplicação do CAP, é fundamental verificar se o medicamento é isento de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), conforme previsto pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) nos Convênios nº 87/2002 e nº 54/2009.

O Convênio ICMS nº 87/2002 concede isenção do ICMS nas operações com os fármacos e medicamentos relacionados em seu Anexo Único destinados a órgãos da Administração Pública direta e indireta federal, estadual e municipal e a suas fundações públicas. O Convênio ICMS nº 54/2009 alterou esse Anexo Único, e a vigência do Convênio nº 87/2002 foi prorrogada até 31/12/2026 pelo Convênio ICMS nº 21/2026.

Portanto, ao realizar aquisições, a Administração deve atentar para essas isenções fiscais a fim de evitar pagamentos indevidos e garantir a aplicação correta dos recursos públicos.

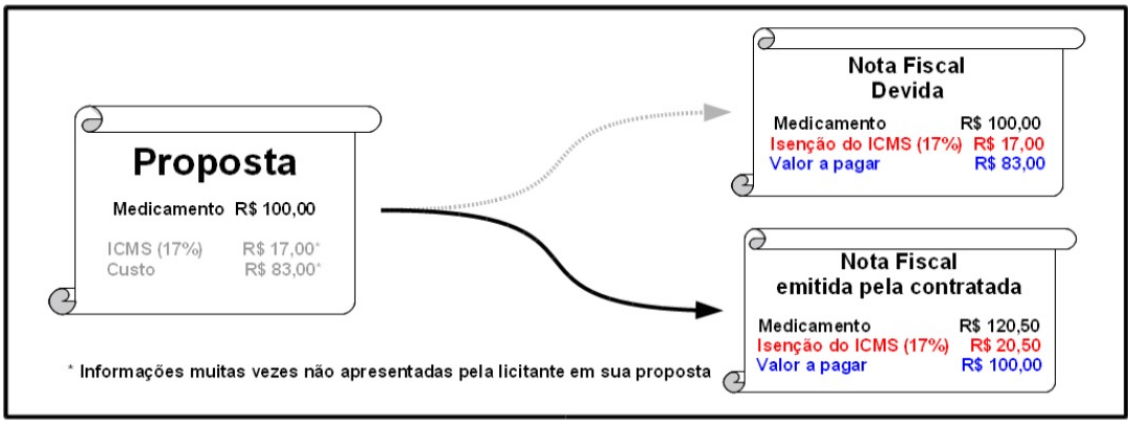
As tabelas da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), referentes aos exercícios mais recentes disponíveis no site da Anvisa, já indicam a incidência ou não de ICMS e CAP para os medicamentos listados.

O valor correspondente à isenção do ICMS deve ser deduzido do preço dos produtos, e o contribuinte deve demonstrar a dedução, expressamente, nas propostas do processo licitatório e nos documentos fiscais (Convênio ICMS nº 87/2002, cláusula primeira, § 6º, com redação do Convênio ICMS nº 13/2013).

Aproveitando-se das lacunas nos editais de licitação referentes à isenção de ICMS para medicamentos, muitas empresas utilizam procedimentos para simular a operação de isenção e, assim, onerar indevidamente a fazenda pública.

O diagrama a seguir demonstra graficamente o mecanismo utilizado pelas empresas para superfaturar produtos fornecidos:

Figura 3: Mecanismo utilizado para superfaturar produtos



Fonte: TCU

No Acórdão nº 13.533/2020-Primeira Câmara (item 1.7), o TCU registrou que aquisições de medicamentos não foram beneficiadas com a desoneração do ICMS, o que afronta a Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 87/2002.

Nessa mesma linha, o TCU tem orientado a inclusão, nos editais e nos contratos, de cláusula específica sobre a aplicação do Convênio ICMS nº 87/2002 (Acórdãos nºs 9.790/2011-Segunda Câmara, item 1.8; 1.140/2012-Plenário, item 1.9; 1.574/2013-Segunda Câmara, item 1.10.2; e 8.518/2017-Segunda Câmara, item 9.4).

Sobre o tema, o TCU firmou o seguinte entendimento no Acórdão nº 937/2026-Segunda Câmara: "O pagamento do valor correspondente ao ICMS na aquisição, com recursos federais, de medicamentos isentos desse tributo constitui prejuízo ao erário, a ser ressarcido aos cofres do Fundo Nacional de Saúde (FNS)."

(iv) Compras decorrentes de Ação Judicial: CAP obrigatório.

Para medicamentos adquiridos por decisão judicial, aplica-se o percentual do Coeficiente de Adequação de Preços - CAP vigente, conforme o art. 2º, inciso V, da Resolução CMED nº 3/2011. O percentual atual é de 19,79%, definido pelo art. 3º da Resolução CTE-CMED nº 1/2026, que entrou em vigor 120 dias após a publicação no DOU de 27/05/2026 (art. 6º). A resolução não afeta negócios jurídicos celebrados antes de sua vigência (art. 4º).

Segundo a Anvisa, o CAP é desconto mínimo obrigatório aplicado nas vendas de me-

dicamentos constantes do rol divulgado pela CMED e nas compras de **qualquer medicamento por força de decisão judicial**. Caso o medicamento não conste da relação, o poder público deve comprovar a existência da ação judicial para fazer jus ao desconto.

Além disso, para os medicamentos constantes do rol divulgado pela CMED, também é aplicado o **Coeficiente de Adequação de Preços – CAP: PMVG = PF * (1 – CAP)**[17].

(v) Banco de Preços em Saúde (BPS)

Além dos preços máximos, os órgãos públicos podem consultar o Banco de Preços em Saúde (BPS), que fornece referências de preços pagos nacionalmente por medicamentos e produtos de saúde adquiridos por instituições públicas e privadas.

O objetivo final do Banco de Preços em Saúde (BPS) é reduzir os preços na área da saúde, ampliando as fontes de pesquisa utilizadas para estimativas de aquisição. Além disso, ao divulgar publicamente as condições de compras realizadas por diversos órgãos e entidades, o BPS promove maior transparência na destinação dos recursos do SUS.

O TCU tem reconhecido, nos Acórdãos nº 1.229/2020 – 1ª. Câmara, nº 2901/2016 – P e nº 5.708/2017 – Primeira Câmara, que o Banco de Preços em Saúde (BPS), quando utilizado adequadamente, é válido como referência para a aquisição de medicamentos — tanto para que o gestor público balize o preço de suas contratações quanto para que os órgãos de controle avaliem a economicidade dos contratos.

Para o Tribunal, a tabela CMED apresenta um preço máximo, que não reflete necessariamente o preço médio praticado no mercado. No Acórdão 3.016/2012 – P, o TCU destacou que o preço-fábrica pode ter graves distorções e, em muitos casos, não serve como parâmetro adequado para compras públicas.

Nesse caso, o Tribunal determinou ao Ministério da Saúde que alertasse estados e municípios sobre a possibilidade de superdimensionamento dos preços-fábrica na tabela CMED, ressaltando a importância de realizar pesquisa de preços prévia à licitação. Além disso, a aquisição de medicamentos por valores abaixo do preço-fábrica registrado não isenta o gestor de possíveis sanções.

Nos Acórdãos nºs 9.296/2017-Primeira Câmara e 2.901/2016-P Plenário, o TCU assentou que os preços divulgados pela CMED não são o parâmetro mais adequado para servir de referência em aquisições públicas de medicamentos ou como critério de avaliação da economicidade dessas aquisições, pois são referenciais máximos que a lei permite ao fabricante vender o seu produto.

Diante do exposto, segue um passo a passo didático para a avaliação de preços em aquisições públicas de medicamentos[18]:

1º Passo: Verificar se a aquisição é de demanda judicial

- **Identifique se a compra de medicamentos foi motivada por uma decisão judicial.**
- **Se for o caso, verifique se o valor da aquisição aplicou o desconto obrigatório do Coeficiente de Adequação de Preços (CAP). Para isso, consultar os preços dos medicamentos adquiridos na tabela (PMVG.xls) da Anvisa do mês da com-**

17 Acórdão TCU nº 1.231/2022 - P

18 Conforme disposto no Manual de quantificação de dano ao erário. Ministério Público Federal; Ministério Público do Estado da Bahia; Ministério Público do Estado de Pernambuco; Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro. Salvador: [s.n.], 2024. 137 p.

pra avaliada (https://www.gov.br/anvisa/pt-br/assuntos/medicamentos/cmed/precos).

- Na planilha, pesquisar o princípio ativo/substância (por ex.: fumarato de formoterol; budesonida), laboratório (AstraZeneca), apresentação (12 mcg/inal + 400 mcg), CAP (se for sim, escolher o PMVG), Confaz (se for sim, escolher o preço do PMVG com ICMS 0%). O preço obtido será o teto para o medicamento em análise. Se o preço de referência elaborado pelo auditor for menor, utilizar este para cálculo do superfaturamento.
- Caso não seja uma demanda judicial, utilize fontes de pesquisa referenciais, como os sistemas oficiais (Painel de Preços, Banco de Preços em Saúde, PNCP), para obter uma estimativa adequada de preços, utilizando todos os passos previstos no **item 4.1** deste Guia.

2º Passo: Analisar os preços utilizando premissas estatísticas

- Realize uma análise estatística comparativa dos preços utilizando métodos como **média, mediana e média saneada** (excluindo valores extremos).
- Essas métricas ajudam a identificar um preço de referência mais realista e a avaliar se o valor da compra está acima do que é praticado no mercado para produtos similares.

3º Passo: Calcular a parcela considerada sobrepreço

- Antes de qualquer pagamento, determine a diferença entre o preço contratado e o preço de referência obtido nas análises.
- Essa diferença é considerada como sobrepreço e pode indicar que o valor contratado está acima do razoável, ajudando a corrigir a situação antes do pagamento.

4º Passo: Apurar o dano ao erário sob ótica do superfaturamento (caso o pagamento já tenha ocorrido)

- Se o pagamento já foi realizado, apure o valor excedente como **dano ao erário**, caracterizado pelo superfaturamento.
- Nessa etapa, é feita a avaliação de quanto o pagamento excedeu o valor justo, para que medidas possam ser adotadas para ressarcimento ou responsabilização dos envolvidos.

Além do superfaturamento por preço excessivo em medicamentos, outros tipos de irregularidades também são possíveis, a exemplo do fornecimento de produtos em desconformidade com o contratado, com prazo de validade exíguo ou entrega parcial.

Em um caso real, medicamentos foram entregues com apenas três meses restantes de validade, resultando na perda de grande parte do produto devido ao vencimento antes do consumo (Apelação Criminal nº 5001013-98.2018.4.04.7103). Esse cenário ressalta a importância de critérios rigorosos para o recebimento de medicamentos no setor público.

Já no Acórdão nº 1.419/2019-P, o Tribunal de Contas da União (TCU) alertou sobre o risco de adquirir medicamentos com prazo de validade inferior a doze meses. Para coibir esse tipo de irregularidade, o município do Rio de Janeiro publicou a Lei nº 6.378/2018, proi-

bindo o recebimento de medicamentos que tenham ultrapassado 20% de seu prazo de validade nas compras feitas pela prefeitura, visando reduzir desperdícios e promover o uso eficiente dos recursos públicos na aquisição de medicamentos.

Na aquisição de medicamentos, a apresentação de nota fiscal sem registro dos lotes adquiridos, em desrespeito a norma da Anvisa, desacompanhada de outras evidências de recebimento dos produtos, não comprova a regular aplicação dos recursos públicos envolvidos, cabendo a responsabilização solidária do gestor que autorizou o pagamento e da empresa fornecedora (Acórdão nº 2.045/2025-Segunda Câmara).

2. Transporte Escolar

A execução dos serviços de transporte escolar, destinados ao deslocamento de alunos da rede pública de ensino, exige a contratação de veículos que atendam às normas regulamentares vigentes e sejam conduzidos por motoristas devidamente habilitados e treinados para essa atividade específica[19].

Nesse contexto, é fundamental que o processo licitatório seja precedido por um estudo abrangente de roteirização, considerando a quantidade de alunos e suas respectivas origens e destinos. Esse estudo deve definir as linhas e as rotas mais eficientes, bem como o tipo e a capacidade dos veículos mais adequados para garantir a otimização do atendimento.

Um dos problemas recorrentes apresentados em contratos de transporte escolar é a subcontratação indevida do objeto, caracterizada pela transferência de execução de serviços para empresas ou indivíduos que não possuam a capacidade operacional necessária para cumprir as exigências contratuais.

Essa prática pode comprometer a qualidade e a continuidade dos serviços prestados, resultando em uma execução deficiente ou até mesmo na interrupção completa das atividades, o que acarreta prejuízos diretos aos alunos beneficiários pelo transporte escolar.

A Lei nº 14.133/2021 permite que o contratado subcontrate partes da obra, do serviço ou do fornecimento até o limite autorizado, em cada caso, pela Administração, mediante apresentação de documentação que comprove a capacidade técnica do subcontratado (art. 122, caput e § 1º). Regulamento ou edital podem vedar, restringir ou estabelecer condições para a subcontratação (art. 122, § 2º). O limite de 25% do objeto previsto no art. 67, § 9º, refere-se aos atestados de qualificação técnica relativos a potencial subcontratado, admitidos na habilitação. O limite da subcontratação na execução é o autorizado pela Administração no edital ou no contrato.

Ainda que o edital permita expressamente a subcontratação, o TCU determina, por meio do Acórdão nº 8.403/2023 - Primeira Câmara e do Acórdão nº 834/2014-Plenário, que apenas a subcontratação parcial do objeto contratual é admitida, sendo vedada a subcontratação integral.

A Controladoria-Geral da União (CGU) tem constatado frequentemente que, nos contratos de transporte escolar, ocorrem subcontratações diretas com pessoas físicas ou mi-

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

croempresas para a execução do objeto contratual. Essa prática, muitas vezes, não tem autorização expressa no edital ou no contrato, configurando-se como irregular.

Além disso, o artigo 122, §3°, da Lei n° 14.133/2021 proíbe expressamente a subcontratação de qualquer pessoa física ou jurídica que possua vínculo técnico, comercial, econômico, financeiro, trabalhista ou civil com dirigentes do órgão ou entidade contratante, bem como com agentes públicos envolvidos nos processos de licitação, de fiscalização ou de gestão do contrato.

Essa disposição visa prevenir conflitos de interesse e garantir a integridade e a impessoalidade na execução dos contratos, estendendo-se também aos indivíduos que sejam beneficiários, companheiros ou parentes, até o terceiro grau, dos agentes públicos ou dirigentes referenciados.

Para a quantificação do dano ao erário em casos de subcontratação indevida no serviço de transporte escolar, decisões dos Tribunais de Contas estaduais e do Tribunal de Contas da União determinam a restituição dos lucros obtidos pela empresa contratada.

No Acórdão TCU n° 8.403/2023 - Primeira Câmara, concluiu-se que a subcontratação integral do objeto contratual gera um prejuízo correspondente à diferença entre os valores pagos à empresa contratada e aqueles efetivamente desembolsados por esta na subcontratação total. O mesmo critério foi reafirmado nos Acórdãos n°s 1.028/2025-Plenário e 441/2026-Segunda Câmara.

Esse prejuízo é imputado solidariamente tanto à empresa contratada quanto aos gestores responsáveis pela autorização de subcontratação integral.

No mesmo sentido, destacam-se diversos acórdãos do TCU que corroboram a vedação de subcontratação integral e a responsabilização solidária dos envolvidos. Entre eles, podem ser citados os Acórdãos n°s 2029/2022, 3002/2021, 6896/2021, 8968/2020, 2292/2013, 2089/2014, 3552/2014 e 2858/2017, da Segunda Câmara; os Acórdãos 4864/2013 e 3929/2014, da Primeira Câmara; e os Acórdãos 834/2014 e 1464/2014, do Plenário.

Um exemplo real dessa prática foi identificado em um município onde os serviços de transporte escolar eram efetivamente executados pelos moradores locais com o uso de veículos próprios. As empresas contratadas realizaram a subcontratação integral do objeto, caracterizando uma irregularidade e desviando-se das normas previstas no contrato.

Imagem 1: Transporte escolar em situação irregular



Foto 1: Subcontratação irregular



Foto 2: Subcontratação irregular

Fonte: CGU

Nesse caso, a Controladoria-Geral da União (CGU) quantificou o valor do superfaturamento considerando a diferença entre o montante pago pela Prefeitura e os valores efetivamente cobrados pelos reais executores do serviço. Em um período de três anos, esse superfaturamento totalizou quase R$ 1 milhão.

Embora o método de quantificação baseado na diferença entre os pagamentos feitos à empresa contratada e os valores pagos à subcontratada seja consistente, recomenda-se uma análise do valor de mercado para obter uma avaliação mais precisa do superfaturamento.

Essa orientação é respaldada pelos Acórdãos do TCU nº 10.397/2021 e 4.349/2018, da Segunda Câmara, e 2541/2015, do Plenário. Assim, os métodos indicados no item 4.1 deste Guia são recomendados para uma análise mais abrangente.

Na impossibilidade de quantificar o valor exato repassado pela empresa contratada à subcontratada, a quantificação do dano ao erário deve ser realizada com base na metodologia de devolução do lucro ilegítimo obtido por meio da subcontratação ilegal, acrescido das parcelas indevidas relacionadas ao sobrepreço e à inexecução contratual.

O procedimento para detecção e quantificação do superfaturamento nos serviços de transporte escolar envolve as seguintes etapas[20]:

i) Verificação de Propriedade e de Vínculo:

Verifique a propriedade dos veículos empregados na execução dos serviços e confirme o vínculo empregatício dos motoristas com a empresa contratada.

ii) Autorização para Subcontratação:

Verifique se o edital autoriza a subcontratação parcial e certifique-se de que não ocorra subcontratação total, nem existência de vínculo de subcontratação com o ente contratante ou com agentes públicos vinculados no contrato, conforme prescrição legal.

iii) Estudos de Roteirização:

Verifique se foram realizados estudos adequados de rotas e de itinerários, considerando a quantidade de alunos e o trajeto necessário. Utilize ferramentas como o Google Maps para confirmar distâncias de trechos específicos.

iv) Capacidade Econômico-Financeira da Contratada:

Verifique se as empresas contratadas possuem endereço, quadro de funcionários, lastro econômico ou capital social mínimo compatível com o número de empregados, conforme disposto no art. 4º-B, inciso III, da Lei nº 6.019/1974.

Avaliar também a transparência na definição das rotas de transporte, observando a ausência de sobreposição de percursos e possível superdimensionamento de demanda.

3. Combustíveis

A análise dos contratos para aquisição de combustíveis deve abranger a comparação entre os volumes contratados e aqueles efetivamente consumidos pela frota oficial.

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

Esse procedimento exige a observância das normas de consumo definidas nos manuais técnicos dos veículos e de equipamentos, bem como uma avaliação comparativa dos registros históricos de consumo[21].

O objetivo é garantir que o consumo esteja alinhado com os parâmetros esperados para a frota em operação, evitando desvios ou excessos que possam indicar superfaturamento ou má gestão de recursos públicos.

A determinação prévia de uma média de consumo de combustível para cada veículo da frota oficial pode ser inviável, pois o consumo está sujeito a diversas variáveis. A localização geográfica, por exemplo, exerce influência significativa, pois fatores como densidade de tráfego e condições climáticas podem impactar diretamente o desempenho e a eficiência dos veículos. A potência do motor também é um fator determinante, uma vez que veículos com motores mais potentes tendem a consumir mais combustível.

Além disso, os veículos empregados em longas distâncias ou para viagens intermunicipais apresentam padrões de consumo específicos, que são influenciados pelo tipo de trajeto — urbano ou rural — e pela frequência das paradas.

Diante dessas variáveis, a utilização de dados provenientes de sistemas de gestão de frota, quando disponíveis, torna-se essencial para definir os consumos médios de combustível por quilômetro percorrido e para validar as capacidades dos tanques de combustível dos veículos e os volumes de combustíveis adquiridos.

Na contratação de combustíveis para o abastecimento de veículos oficiais, geralmente são empregadas duas modalidades principais: i) a contratação direta junto aos postos de combustíveis e ii) a contratação de serviços de gerenciamento de fornecimento de combustíveis.

3.1. CONTRATAÇÃO DIRETA JUNTO AOS POSTOS DE COMBUSTÍVEIS

Esse modelo de contratação é realizado diretamente entre a Administração Pública e os postos da rede privada de combustíveis. Em geral, essa contratação ocorre por meio de processo licitatório. No contrato, é definido o quantitativo de combustível a ser fornecido diretamente pelos postos contratados. O fornecimento vai se realizando aos poucos por meio da expedição de ordens de fornecimento.

Essa modelagem de contratação é utilizada para atender organizações públicas que possuem frotas pequenas, ou que estejam localizadas onde há um pequeno número de potenciais fornecedores, ou ainda, quando o fornecimento puder ser realizado de forma centralizada em poucos postos de combustíveis.

Nessa modalidade de contratação, os pagamentos deverão ser autorizados apenas mediante apresentação de comprovantes de abastecimento, ou autorizações de fornecimento, devidamente recebidas pelo servidor responsável.

Esses comprovantes deverão conter todas as informações do fornecimento, incluindo placa do veículo, quilometragem, nome do condutor, quantidade de combustível, pre-

21 Os parágrafos do tópico de combustíveis foram inspirados no Manual de quantificação de dano ao erário. Ministério Público Federal; Ministério Público do Estado da Bahia; Ministério Público do Estado de Pernambuco; Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro. Salvador: [s.n.], 2024. 137 p.

ço, entre outros dados relevantes, além dos documentos exigidos na fase de habilitação da respectiva licitação.

Para que a liquidação da despesa ocorra de forma regular, o fiscal do contrato deve confrontar as informações registradas nos comprovantes de abastecimento com os dados apresentados nos documentos fiscais e aqueles lançados no sistema de gerenciamento de combustíveis.

3.2. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE GERENCIAMENTO DE FORNECIMENTO DE COMBUSTÍVEIS

Nesta modelagem de contratação, as organizações públicas contratam uma empresa que dispõe de uma rede credenciada de postos de combustíveis, nos quais é realizado o abastecimento dos veículos da frota por meio de cartão magnético. O controle dos abastecimentos é feito de forma integrada por um sistema eletrônico de gerenciamento (software).

Nesse modelo de fornecimento, o controle de combustíveis é realizado por meio de um sistema eletrônico de gerenciamento, que deve estabelecer um fluxo para solicitação, para registro e para monitoramento dos abastecimentos.

Portanto, o sistema deve registrar todas as informações dos abastecimentos realizados com o uso do cartão magnético, estabelecendo uma rotina automatizada de registro de abastecimento.

Nesse contexto, o TCU se manifestou pela legalidade do critério do menor preço global, considerando-se a menor taxa de administração e a maior taxa de desconto sobre os valores dos combustíveis constantes da tabela de preços emitida pela ANP (Acórdão TCU n.º 90/2013 – P).

Por fim, é relevante destacar que o TCU determinou que o órgão contratante deve estabelecer, no edital, um prazo suficiente para que uma empresa vencedora do certame credencie os estabelecimentos comerciais localizados nas imediações das unidades a serem atendidas (Acórdão TCU nº 1.632/2012 – P).

3.3. CÁLCULO DO SOBREPREÇO E DO SUPERFATURAMENTO

Para identificar o sobrepreço dessas contratações, é essencial realizar uma comparação entre os preços estabelecidos contratualmente com os preços praticados no momento do pagamento, utilizando uma tabela de referência da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP)[22].

Qualquer valor superior ao estipulado na tabela da ANP poderá ser considerado irregular, justificando uma análise adicional para apuração de possíveis desvios. Além disso, deve-se levar em consideração a metodologia delineada no item 4.1 deste Guia para a definição do preço de referência do combustível avaliado.

A apuração do superfaturamento exige uma avaliação detalhada dos volumes de com-

22 Disponível em: https://www.gov.br/anp/pt-br/assuntos/precos-e-defesa-da-concorrencia/precos/levantamento-de-precos-de-combustiveis-ultimas-semanas-pesquisadas

bustível efetivamente consumidos pela frota, confrontando-os com os valores pagos. Documentos como notas fiscais, comprovantes de entrega e planilhas de controle da frota são fundamentais para essa verificação.

É imprescindível, ainda, verificar se a quantidade de combustível registrada nas planilhas de consumo da frota corresponde aos valores desembolsados. Discrepâncias em que os pagamentos superem o consumo registrado nas planilhas de controle podem indicar casos de superfaturamento.

Como exemplo prático, em determinada organização, constatou-se o superfaturamento mensal de 23 mil litros de gasolina. O agente responsável percebeu uma fragilidade nos controles do sistema de abastecimento e adquiriu mais de 40 mil litros por mês, enquanto a necessidade real da frota não ultrapassava 20 mil litros.

Em apenas dois meses, foram adquiridos 56 mil litros de gasolina para atender uma frota de sete veículos, o que equivaleria a um consumo diário de 266 litros por veículo, caso todos trafegassem diariamente e de forma ininterrupta (Processo nº 9407-96.2015.811.0042).

Para a quantificação do superfaturamento, foram obtidos, junto ao Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia (INMETRO) e outras fontes de consulta, os dados sobre o consumo médio de combustível por quilômetro percorrido e as capacidades dos tanques dos veículos da amostra verificada. Em seguida, calculou-se o valor do desvio multiplicando a quantidade desviada pelo valor unitário do combustível.

Nessa linha, outro método que pode ser adotado para quantificação de superfaturamento consiste em comparar as notas fiscais de saída com as notas fiscais de entrada de mercadorias no estoque da empresa contratada, por meio de diligência junto à Secretaria da Fazenda (Sefaz) do Estado correspondente.

Esse procedimento permite identificar discrepâncias no volume de itens efetivamente recebidos, facilitando a detecção de irregularidades como a aquisição fictícia de combustíveis.

Um exemplo dessa abordagem foi aplicada pela Controladoria-Geral da União (CGU), que utilizou o método de comparação entre entradas e saídas de mercadorias para comprovar fraude na compra de cadeiras escolares em uma prefeitura da Bahia. A CGU constatou uma inconsistência significativa entre os itens comprados e aqueles efetivamente entregues (Relatório nº 201604654).

5. RESPONSABILIZAÇÃO DECORRENTE DO SUPERFATURAMENTO

A prática de superfaturamento em compras públicas é uma conduta ilícita que pode acarretar responsabilização nas esferas administrativa, civil e criminal, tanto para pessoas físicas quanto jurídicas envolvidas[23].

Essa irregularidade não apenas viola a Lei de Licitações e Contratos Administrativos (Lei nº 14.133/2021) e o Código Penal, mas também abrange legislações específicas como a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013), a Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8.429/1992) e a Lei da Defesa da Concorrência (Lei nº 12.529/2011).

Nesse sentido, tais legislações fornecem um arcabouço jurídico robusto para a responsabilização e para a sanção de atos que lesem o erário, ampliando as frentes de atuação dos órgãos de controle no combate ao superfaturamento.

Em síntese, essa possibilidade punitiva visa: i) restaurar o equilíbrio no ordenamento jurídico; ii) desestimular atividades ilícitas; e iii) reforçar o cumprimento das disposições legais (CGU, 2017).

Assim, o superfaturamento na execução do contrato pode desencadear investigações e a aplicação de punições por diversas instâncias, desde o próprio órgão contratante, passando pelos órgãos de controle aos quais os recursos financeiros da contratação estão vinculados, até as autoridades de tutela criminal e os órgãos de defesa da concorrência.

As apurações e as punições podem ocorrer de modo independente e autônomo, embora seja desejável a cooperação, a coordenação de esforços e o compartilhamento de provas entre os que atuam sobre os mesmos fatos.

Dessa forma, a apuração de potenciais ilícitos administrativos não é uma faculdade ou opção do gestor, mas um poder-dever, conforme o estabelecido no Acórdão TCU nº 2077/2017-P. Ao tomar conhecimento de indícios de fraude, a Administração é obrigada a instaurar processo de responsabilização e, conforme o caso, aplicar as sanções cabíveis (TCU, 2020).

Há, ainda, a obrigação de comunicar denúncias de fraude ao Ministério Público, conforme o Decreto-Lei nº 3.688/1941 (art. 66, I) e o inciso II do § 3º do art. 169 da Lei nº 14.133/2021.

A doutrina majoritária enfatiza esse poder-dever disciplinar, destacando a figura da condescendência criminosa, tipificada no art. 320 do Código Penal. Ou seja, o gestor público não pode “deixar para lá” os indícios de ilícitos que eventualmente sejam identificados.

A seguir, apresentamos as principais hipóteses de responsabilização de agentes públicos e pessoas jurídicas decorrentes de superfaturamento na execução contratual:

23 Capítulo livremente inspirado em SANTOS, Franklin Brasil; SOUZA, Kleberson Roberto de. Como combater a corrupção em licitações: detecção e prevenção de fraudes Belo Horizonte: Fórum, 2016. 152 p. ISBN 978-85-450-0165-2.

5.1 - RESPONSABILIDADE DE AGENTE PÚBLICO

Os agentes responsáveis pela execução de contratos estão sujeitos a três esferas de responsabilização: civil, penal e administrativa, as quais, em princípio, funcionam de maneira autônoma e independente. Além disso, esses agentes também estão sujeitos ao controle externo.

Em síntese, agentes contratantes sujeitam-se à responsabilização:

a) administrativa (regime jurídico, ex.: Lei nº 8.112/90, na União);
b) civil (Código Civil, arts. 186 e 927 e art. 37, §5º, da CF);
c) penal (Código Penal, arts. 337-E a 337-P);
d) pelo Tribunal de Contas (Constituição Federal, arts. 70 e 71);
e) por improbidade (Lei nº 8.429/92).

Em regra, a possibilidade de punição decorre de um ato ilícito que é, em essência, um procedimento em desacordo com o ordenamento jurídico, ofensivo às leis e aos princípios jurídicos estabelecidos em uma sociedade, que existem justamente para permitir a boa ordem social.

O ato ilícito é, portanto, a violação de um dever jurídico. Se essa ofensa gera dano a alguém, surge um novo dever jurídico, que é o de reparar o prejuízo. Assim, a responsabilidade designa o dever de assumir consequências jurídicas pela violação de outro dever jurídico (TCU, 2013).

A responsabilidade dos administradores de recursos públicos é de natureza subjetiva, segundo o Tribunal de Contas da União (Acórdão nº 249/2010-P), fundamentada no parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal e alinhada à regra geral da responsabilidade civil.

Nesse mesmo sentido, há vasta e consolidada jurisprudência do TCU, como, por exemplo, os Acórdãos nºs 46/2001-P, 1.795/2003-P, 46/2006-P, 975/2006-P, 487/2008-P, 937/2020-P, 995/2020-P e 1.003/2020-P.

Dessa forma, a responsabilização nos processos dos Tribunais de Contas decorre de conduta comissiva ou omissiva do agente, seja dolosa ou culposa, que resulte na violação dos deveres estabelecidos pelo regime jurídico aplicável.

Além de ser subjetiva, a responsabilidade do agente público pelo superfaturamento não se presume e exige a existência de dano e de nexo causal entre o dano e a conduta dolosa ou culposa do agente (Acórdão nº 249/2010-Plenário).

Considerando a natureza subjetiva e o caráter peculiar exposto, sistematizam-se a seguir, a partir da jurisprudência do TCU, os requisitos para que um fato seja punível no âmbito dos Tribunais de Contas (Acórdãos nºs 2.420/2015-Plenário e 2.781/2016-Plenário):

a) ato ilícito e qualificação do agente;
b) resultado ilegítimo: dano ou infração legal;
c) nexo de causalidade entre a ação ou a omissão e o resultado;
d) dolo ou culpa como elemento subjetivo da conduta do agente.

Em relação ao elemento subjetivo da conduta (item “d”), é importante destacar a nova legislação que fornece suporte fundamental às instâncias punitivas, em especial o art. 28 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), com redação dada pela Lei nº 13.655/2018, que passou a exigir, em caso de culpa, um qualificativo crítico - o erro grosseiro - para a responsabilização.

Embora a aplicação ainda seja relativamente recente e haja posições divergentes, a jurisprudência mais recente do TCU vem se inclinando no sentido de equiparar o erro grosseiro à culpa grave, aquela decorrente de severa inobservância de um dever de cuidado (Acórdãos nºs 2.391/2018-P, 2.872/2019-P, 4.771/2019-Primeira Câmara, 918/2020-P, 2.577/2020-Segunda Câmara e 4.074/2020-Segunda Câmara).

Esse entendimento foi adotado no regulamento da LINDB, Decreto nº 9.830/2019, que considera erro grosseiro aquele erro manifesto, evidente e inescusável, praticado com culpa grave, com elevado grau de negligência, imprudência ou imperícia.

Observe-se uma convergência entre norma, doutrina e aplicação prática no sentido de que o parâmetro de responsabilização pela LINDB passou a ser uma culpa grave — um erro que extrapola a mera conduta culposa esperada do gestor médio, aproximando-se da negligência extrema, imperícia ou imprudência extraordinárias, tomando por referência uma pessoa descuidada com nível de atenção aquém do ordinário, considerando as características da situação.

Quanto ao dever de indenizar os prejuízos causados por superfaturamento, a jurisprudência tradicional do TCU considera suficiente a culpa simples, sem exigir conduta dolosa ou de má-fé (Acórdãos nºs 2.420/2015-Plenário, 2.781/2016-Plenário, 635/2017-Plenário, 9.004/2018-Primeira Câmara, 9.004/2018-Primeira Câmara e 2.872/2019-Plenário).

Para essa corrente, as alterações promovidas na LINDB não provocaram modificações nos requisitos necessários para a responsabilidade financeira por débito (Acórdão nº 5.547/2019-Primeira Câmara), entendimento reafirmado pela Segunda Câmara em 2025 (Acórdãos nºs 1.993/2025 e 5.284/2025-Segunda Câmara).

Nessa linha, a jurisprudência segregou dois tipos de responsabilização. Uma, punitiva, de sanção administrativa, que exige dolo ou erro grosseiro (culpa grave); e outra, reparatória, financeira, para indenizar prejuízo, para a qual basta o dolo ou a culpa simples, sem gradação (Acórdãos nº 11762/2018-Segunda Câmara, 1958/2022-P).

O Plenário do TCU, contudo, adotou orientação diversa no Acórdão nº 1.460/2025-Plenário, segundo o qual a regra do art. 28 da LINDB “também se aplica à responsabilidade financeira por dano ao erário”, e a responsabilização do agente público pelo débito “depende da comprovação de que sua conduta contribuiu para o prejuízo com, no mínimo, culpa grave”.

Esse entendimento foi seguido pela Primeira Câmara (Acórdãos nºs 8.007/2025 e 3.197/2026-Primeira Câmara) e consta do Roteiro de Auditoria de Obras Públicas do TCU, que indica como pressuposto da responsabilização o dolo ou a culpa grave (item 727, alínea “d”).

Diante da divergência, recomenda-se que a equipe de auditoria descreva, para cada agente, os elementos que caracterizam a culpa grave, como a negligência, a imprudência ou a imperícia em grau elevado, de modo que a proposta de responsabilização se sustente em qualquer das correntes.

Caso haja excessiva desproporção entre a gravidade da culpa de algum dos responsáveis solidários e o montante do dano, o TCU pode aplicar o art. 944, parágrafo único, do Código Civil para reduzir equitativamente o débito individualmente imputado, mantida a obrigação de reparação integral em face dos demais responsáveis (Acórdãos nºs 1.249/2025-Plenário e 723/2026-Plenário).

Diante dessas considerações, apresentamos a seguir as principais responsabilidades dos agentes em casos de superfaturamento na execução de contratos:

5.1.1 - Responsabilização do fiscal de contrato administrativo

A conduta dolosa ou culposa do fiscal da Administração na fiscalização de contratos de bens e serviços pode resultar em sua responsabilização pelos danos causados ao erário, bem como na aplicação das multas previstas nos artigos 57 e 58 da Lei nº 8.443/1992.

Em geral, o fiscal é responsável por prejuízos decorrentes de falhas na fiscalização, incluindo medição e atestado de execução de serviços não realizados (superfaturamento de quantidade) e execução de serviços em desconformidade com as especificações técnicas (superfaturamento de qualidade).

O atesto indevido ou a fiscalização deficiente bastam para caracterizar o vínculo causal entre a conduta do fiscal e o prejuízo, ainda que o pagamento seja formalmente autorizado por agente diverso (Acórdão nº 605/2026-Segunda Câmara).

Em contrato de obra, o TCU definiu que o débito decorrente do pagamento de serviços não executados recai sobre o fiscal e sobre a empresa contratada, beneficiária dos recebimentos a maior, e que o gestor que autoriza os pagamentos não responde quando a distorção é de difícil constatação por quem não detém conhecimento técnico específico (Acórdão nº 6.138/2025-Primeira Câmara).

5.1.2 - Responsabilidade do ordenador de despesa

É responsabilidade do ordenador de despesas, no âmbito do Direito Financeiro, demonstrar que não teve participação nas infrações relacionadas à aplicação de recursos públicos.

Nos casos de irregularidade material ou formal na liquidação da despesa, presume-se a sua responsabilidade, a menos que comprove que a irregularidade foi praticada exclusivamente por subordinado que excedeu as ordens recebidas, conforme disposto no parágrafo único do art. 39 do Decreto nº 93.872/1986.

Nessa linha de entendimento, existem diversos casos em que o Tribunal de Contas da União (TCU) responsabilizou ordenadores de despesas por irregularidades na aplicação de recursos públicos:

> *20. (...) no que se refere ao Sr. [responsável 2], então Diretor do Departamento de Compras da Secretaria de Finanças do município, citado por ser o responsável pelo saque dos recursos, deve ser mantida a sua responsabilização de forma solidária com o ex-prefeito, uma vez que foi o responsável pelo pagamento relativo aos materiais (Acórdão 7.311/2011-TCU-2ª Câmara).*

Como se vê nos trechos a seguir do parecer do MPTCU, expressamente incluído entre as razões de decidir deste relator, o embargante foi responsabilizado pelo débito em virtude da inadequada supervisão dos atos de seus subordinados e da ausência da conferência até mesmo de aspectos formais dos processos de pagamento, nos quais havia inconsistências cronológicas e ausências de assinaturas que seriam perceptíveis em um exame realizado com o rigor exigido pela matéria (Acórdão 1.651/2010-TCU-P).

(...)

A atuação do ordenador de despesas no processo de pagamento é fundamental e não meramente formal ou simbólica. Na Administração Pública, a exigência de sua assinatura tem como objetivo prevenir pagamentos irregulares e garantir que os desembolsos estejam em conformidade com a legalidade e a regularidade dos atos administrativos.

Conforme entendimentos assentes na jurisprudência predominante do TCU:

a) "a afirmação de que apenas deram sequência a ato já previamente constituído não pode ser acolhida. O poder/dever de diligência do ordenador de despesas impõe a ele a verificação da regularidade dos atos de gestão sob todos os aspectos, sobretudo da adequação do valor do contrato ao seu objeto. O exame da regularidade da despesa não se exaure na verificação da adequada formalização do processo. A demonstração da despesa realizada deve induzir à compreensão de que a observância das normas que regem a matéria proporcionou o máximo de benefício com o mínimo de dispêndio (Constituição Federal, art. 70, parágrafo único e DL 200/1967, arts. 90 e 93)" (voto condutor da Decisão 661/2002 - P, transcrito no voto que precede o Acórdão 918/2005-TCU-2ª Câmara);

b) "(...) a função de ordenador de despesa, à luz das disposições do Decreto-lei 200/1967 e do Decreto 93.872/1986, não está adstrita ao mero acatamento ou acolhimento das solicitações de outras instâncias administrativas, devendo exercer um verdadeiro controle quanto à regularidade e à legalidade da despesa pública" (Acórdão 985/2007 - P);

c) "a lei exige a assinatura nos documentos exatamente para delimitar responsabilidades. A participação de vários agentes na conformação do ato também é um método de controle, sendo que a assinatura é condição de eficácia e de vinculação de responsabilidade de seu autor. No caso dos responsáveis em questão, sem a assinatura deles, como ordenadores de despesa, não haveria o pagamento indevido" (Acórdão 343/2007 - P).

5.1.3 - Responsabilidade do Superior Hierárquico

Em última instância, cabe ao superior hierárquico a decisão sobre a prática de atos administrativos. A decisão fundamentada em parecer técnico ou jurídico não exime o gestor de responsabilidade, pois tais pareceres, em geral, não são vinculantes.

É dever do agente público verificar a adequação desses documentos quanto à legalidade, legitimidade e economicidade, além de avaliar a conveniência e oportunidade do ato administrativo.

5.1.4 - Responsabilidade do Orçamentista

A responsabilização pelo superfaturamento devido a preços excessivos recai sobre os servidores envolvidos na elaboração e na aprovação de orçamentos com sobrepreço, bem como sobre aqueles que autorizaram a contratação desses valores inadequados[24].

O Tribunal de Contas da União (TCU) observa que a prática de aprovação de orçamentos com sobrepreço compromete a imparcialidade e a integridade do processo licitatório, podendo configurar favorecimento indevido de determinados fornecedores.

Os membros de comissão de licitação, contudo, não devem ser responsabilizados por sobrepreço ou superfaturamento decorrente de orçamento estimativo com preços acima de mercado, salvo se houver prova de que tenham participado da elaboração do orçamento (Acórdão nº 1.844/2019-Plenário).

Cabe aos responsáveis pelo orçamento adotar referências de mercado consistentes e métodos de pesquisa transparentes, que assegurem a representatividade dos valores orçados.

O TCU admite afastar a condenação solidária em débito do agente que, tendo elaborado documentos preparatórios da licitação com graves deficiências que vieram a propiciar o prejuízo, sugeriu expressamente, ainda que sem sucesso, a revisão do planejamento e a suspensão da contratação.

Aplica-se, por analogia, a desistência voluntária prevista no art. 15 do Código Penal, sem prejuízo da multa prevista no art. 58, incisos I e II, da Lei nº 8.443/1992 (Acórdão nº 926/2026-Plenário).

5.1.5 - Responsabilidade da Alta Administração

O parágrafo único do art. 11 da Lei nº 14.133/2021 estabelece que:

> *Parágrafo único. A alta administração do órgão ou entidade é responsável pela governança das contratações e deve implementar processos e estruturas, inclusive de gestão de riscos e controles internos, para avaliar, direcionar e monitorar os processos licitatórios e os respectivos contratos, com o intuito de alcançar os objetivos estabelecidos no caput deste artigo, promover um ambiente íntegro e confiável, assegurar o alinhamento das contratações ao planejamento estratégico e às leis orçamentárias e promover eficiência, efetividade e eficácia em suas contratações. (Grifo nosso)*

Para Marçal (2021[25]), a Lei nº 14.133/2021 impôs um dever jurídico no parágrafo único do art. 11 de implantação de governança, gestão de riscos e controles internos em contratações. Não se trata de um conselho, de uma diretriz ou de uma orientação que possa ser adotada ou não segundo a conveniência discricionária da autoridade.

Esse entendimento foi reforçado pelo TCU no Acórdão nº 1.270/2023 – P, em que a Corte de Contas deu ciência ao jurisdicionado que "a não resolução das recorrentes fragilida-

24 TCU. Roteiro de Auditoria de Obras Públicas. Secretaria-Geral de Controle Externo. Brasília: TCU, set. 2026.

25 JUSTEN FILHO, Marçal. Comentários à Lei de Licitações e Contratações Administrativas, São Paulo: Thomson Reuters, 2021.

des constatadas ao longo de anos na governança das contratações (...) atrai diretamente para a alta administração do órgão a responsabilização pelas irregularidades e eventuais danos ao erário que vierem a ser constatados."

Dessa forma, em casos de superfaturamento, a ausência ou ineficácia dos controles internos na gestão das contratações pode caracterizar falha grave de governança, sujeitando a alta administração à responsabilização. A omissão no dever de estruturar mecanismos de prevenção e controle não apenas favorece a ocorrência de irregularidades, como também constitui fundamento para a atribuição de responsabilidade aos dirigentes máximos do órgão ou entidade, em consonância com o regime de governança pública exigido pela nova Lei de Licitações e Contratos.

5.1.6 - Responsabilidade da Autoridade Homologadora

Não é cabível imputar débito a gestor que homologou procedimento de contratação em que o sobrepreço era de difícil percepção na análise que compete à autoridade homologadora, como o decorrente da composição do BDI ou de encargos sociais.

Se houve prévio fluxo administrativo, com instâncias de controle e análise técnica dos setores competentes, o gestor não responde, salvo se houver elementos que indiquem que ele tinha condições de questionar a irregularidade ou que demonstrem conduta dolosa ou gravemente culposa na homologação (Acórdão nº 1.460/2025-Plenário).

5.2 RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA

Entidade privada ou pessoa física de fora do governo pode ser responsabilizada por causar dano na execução contratual (superfaturamento, por exemplo) ou agir de modo fraudulento em licitação, com ou sem agente público envolvido.

> *O agente particular que tenha dado causa a dano ao erário está sujeito à jurisdição do Tribunal de Contas da União, independentemente de ter atuado em conjunto com agente da Administração Pública, conforme o art. 71, inciso II, da Constituição Federal.*
>
> *(TCU, Acórdão nº 946/2013-P)*

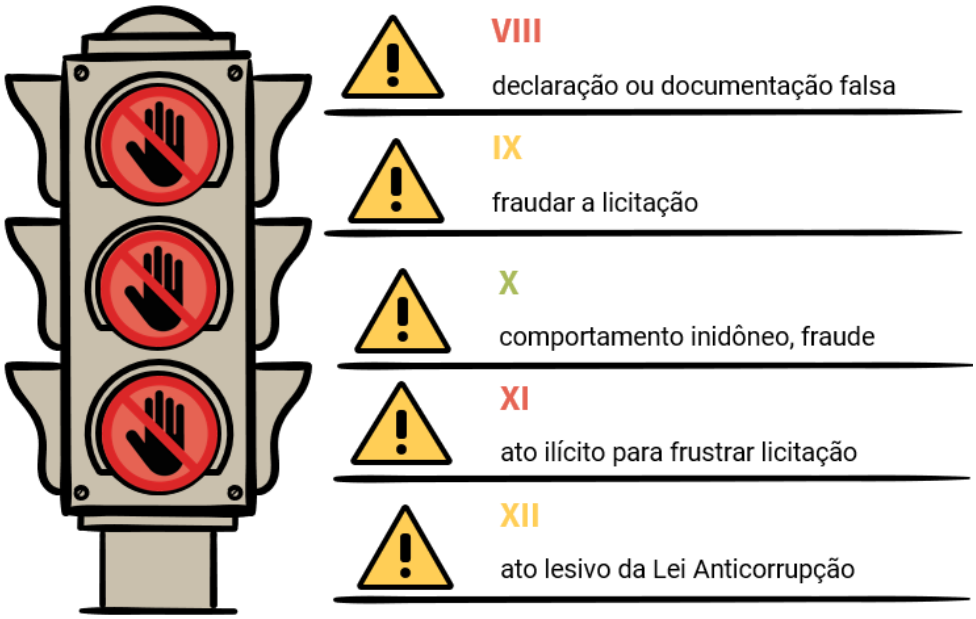
Focando nas sanções administrativas da própria Lei de Licitações e Contratos Administrativos, conforme art. 156 da Nova Lei de Licitações, um ato fraudulento pode ser punido com declaração de inidoneidade, combinada com multa. Embora a penalidade de impedimento decorra de infrações graves, não se confunde com a fraude, que possui enquadramento específico na NLL (art. 155, VIII a XII).

Dessa forma, a NLL prevê, para as infrações gravíssimas, punidas com a declaração de inidoneidade, o efeito de impedir que a pessoa jurídica inidônea participe de novas licitações ou contrate com o Poder Público por prazo mínimo de 3 e máximo de 6 anos.

Os fatos que se enquadram nessa punição, descritos no art. 155, são fortemente relacionados às tipologias de fraude: declaração ou documentação falsa (VIII); fraudar licitação (IX); comportar-se de modo inidôneo ou cometer fraude de qualquer natureza (X);

praticar atos ilícitos com vistas a frustrar os objetivos da licitação (XI); praticar ato lesivo previsto no art. 5º da Lei Anticorrupção (XII).

Figura 4: Infrações gravíssimas da Lei nº 14.133/2021



Fonte: Art. 155 da Lei nº 14.133/2021

A NLL ainda prevê a possibilidade de declarar inidoneidade quando o particular comete infração punível com impedimento (incisos II a VII do artigo 155) quando o caso justifica a penalidade mais grave.

A reabilitação perante a própria autoridade que aplicou a penalidade exige, cumulativamente, a reparação integral do dano, o pagamento da multa, o transcurso do prazo mínimo de três anos da aplicação da declaração de inidoneidade, ou de um ano no caso de impedimento, o cumprimento das condições definidas no ato punitivo e análise jurídica prévia (art. 163 da NLL).

Se a penalidade decorreu de declaração ou documentação falsa ou de ato lesivo previsto na Lei Anticorrupção, a reabilitação exige também a implantação ou o aperfeiçoamento de programa de integridade (art. 163, parágrafo único).

Para declarar inidoneidade é necessário instaurar processo de responsabilização, conduzido por comissão composta por dois ou mais servidores estáveis, que avalia fatos e circunstâncias e intima o licitante para, em quinze dias úteis, contados da intimação, se defender e especificar provas que pretenda produzir.

Além da punição prevista na NLL, existe, ainda, a declaração de inidoneidade aplicável pelo TCU, com base em sua Lei Orgânica (Lei nº 8443/92). Outros Tribunais de Contas subnacionais possuem competência similar, prevendo a possibilidade de declararem licitantes inidôneos. Embora tenha o mesmo nome, a sanção aplicada por órgão de controle externo não se confunde com aquela prevista na Lei de Licitações.

Há, ainda, a proibição de contratar com o Poder Público como punição aplicável pelo

Poder Judiciário no âmbito da Lei da Improbidade, que pode ser aplicada à pessoa física ou à jurídica direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócia majoritária.

Além das sanções restritivas ao direito de participar de licitações e celebrar contratos com a administração pública, mencionadas acima, o superfaturamento que decorrer de atuação fraudulenta da pessoa jurídica também poderá ensejar aplicação de sanções previstas na Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013).

Nesse sentido, é importante considerarmos os tipos administrativos da Lei Anticorrupção que configuram ilícitos administrativos, quando praticados por pessoas jurídicas contra a administração pública:

> *Art. 5º Constituem atos lesivos à administração pública, nacional ou estrangeira, para os fins desta Lei, todos aqueles praticados pelas pessoas jurídicas mencionadas no parágrafo único do art. 1º, que atentem contra o patrimônio público nacional ou estrangeiro, contra princípios da administração pública ou contra os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, assim definidos:*
>
> *I - prometer, oferecer ou dar, direta ou indiretamente, vantagem indevida a agente público, ou a terceira pessoa a ele relacionada;*
>
> *II - comprovadamente, financiar, custear, patrocinar ou de qualquer modo subvencionar a prática dos atos ilícitos previstos nesta Lei;*
>
> *III - comprovadamente, utilizar-se de interposta pessoa física ou jurídica para ocultar ou dissimular seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários dos atos praticados;*
>
> *IV - no tocante a licitações e contratos:*
>
> *a) frustrar ou fraudar, mediante ajuste, combinação ou qualquer outro expediente, o caráter competitivo de procedimento licitatório público;*
>
> *b) impedir, perturbar ou fraudar a realização de qualquer ato de procedimento licitatório público;*
>
> *c) afastar ou procurar afastar licitante, por meio de fraude ou oferecimento de vantagem de qualquer tipo;*
>
> *d) fraudar licitação pública ou contrato dela decorrente;*
>
> *e) criar, de modo fraudulento ou irregular, pessoa jurídica para participar de licitação pública ou celebrar contrato administrativo;*
>
> *f) obter vantagem ou benefício indevido, de modo fraudulento, de modificações ou prorrogações de contratos celebrados com a administração pública, sem autorização em lei, no ato convocatório da licitação pública ou nos respectivos instrumentos contratuais; ou*
>
> *g) manipular ou fraudar o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos celebrados com a administração pública;*
>
> *V - dificultar atividade de investigação ou fiscalização de órgãos, entidades ou agentes públicos, ou intervir em sua atuação, inclusive no âmbito das agências reguladoras e dos órgãos de fiscalização do sistema financeiro nacional.*

Se o superfaturamento resultar de ato imputável à pessoa jurídica, e esse ato for compatível com um dos tipos administrativos previstos tanto na NLL quanto na Lei Anticorrupção – por exemplo, a apresentação de documentos de habilitação falsos, o conluio entre licitantes e o oferecimento ou dação de vantagem indevida a fiscal de contratos, dentre outros que podem ser classificados como fraude a licitação e/ou contrato – a pessoa jurídica poderá ser sancionada, cumulativamente, com a declaração de inidoneidade – prevista na NLL – e com as obrigações de pagar multa e de realizar publicação extraordinária da decisão condenatória – estas últimas, previstas no art. 6º da Lei Anticorrupção.

Nesses casos, o art. 159 da NLL, bem como o art. 16 do Decreto nº 11.129/2022 – que regulamenta a Lei Anticorrupção – estabelecem que quando os atos praticados forem tipificados como atos ilícitos nas duas leis, a apuração e o julgamento ocorrerão conjuntamente, nos mesmos autos, observado o procedimento previsto na Lei Anticorrupção.

A dosimetria da multa da Lei Anticorrupção poderá variar entre 0,1% e 20% do faturamento bruto do último exercício anterior ao da instauração do processo administrativo de responsabilização, excluídos os tributos, jamais podendo ser inferior à vantagem auferida pela pessoa jurídica com a prática do ato ilícito – quando possível a estimativa dessa vantagem. Por isso, é importante que a equipe de auditoria busque, sempre que possível, quantificar a vantagem indevida e informá-la à unidade competente por conduzir o processo administrativo de responsabilização.

A quantificação da vantagem auferida também é útil para a ação judicial prevista no art. 19, inciso I, da Lei Anticorrupção, que visa ao perdimento dos bens, direitos ou valores que representem vantagem ou proveito obtidos da infração, e para a negociação de acordos de leniência, que exigem a reparação integral da parcela incontroversa do dano e a perda dos valores correspondentes ao acréscimo patrimonial indevido (Decreto nº 11.129/2022, art. 37, incisos VI e VII).

Por sua vez, a sanção de publicação extraordinária de decisão condenatória (PEDC), também prevista pela Lei Anticorrupção, deverá ser cumprida às expensas da própria pessoa jurídica condenada, e deverá ocorrer em meio de comunicação de grande circulação na área de atuação da pessoa jurídica, em edital afixado em seu estabelecimento e em seu sítio eletrônico, pelo prazo mínimo de 30 dias. Por ser uma sanção reputacional, essa publicação tem um grande efeito dissuasório, especialmente em empresas de grande porte e que precisam zelar por sua boa imagem perante o mercado.

CASO REAL

No Processo Administrativo de Responsabilização nº 00190.103468/2021-06, a CGU apurou que a pessoa jurídica simulou cotação de preços na Dispensa nº 014/2020/SEMSA/PMRB/AC e praticou sobrepreço no Contrato nº 102/2020/SEMSA/PMRB/AC, de fornecimento de álcool em gel e máscaras ao município de Rio Branco/AC.

A Decisão nº 259/2024 aplicou multa de R$ 320.532,87 (alíquota de 7% sobre a base de cálculo de R$ 4.579.041,03), publicação extraordinária da decisão condenatória e declaração de inidoneidade, com extensão dos efeitos da multa e da inidoneidade aos sócios, por desconsideração da personalidade jurídica (DOU de 15/08/2024, seção 1, p. 68). O pedido de reconsideração foi indeferido pela Decisão nº 409/2025.

Por fim, cabe mencionar que as sanções aplicadas deverão ser registradas no Cadastro Nacional de Empresas Inidôneas e Suspensas (Ceis) – quando se tratar de sanções restritivas do direito de participar de licitação ou de contratar – e no Cadastro Nacional de Empresas Punidas – quando se tratar das demais sanções.

A obrigação de realizar os registros e manter os cadastros atualizados deve ser cumprida por todos os órgãos e entidades da União, dos estados e dos municípios, de todos os Poderes. O Ceis e o Cnep são importantes ferramentas de transparência que fortalecem os controles institucional e social.

As sanções podem ser resumidas no quadro a seguir:

Figura 5: Sanções Administrativas

	Fundamento	Alcance	Prazo/Limites	Competência
Impedimento	NLL, Art. 156, III	Ente federativo sancionador	Até 3 anos	Unidade Contratante
Inidoneidade NLL	NLL, Art. 156, IV	Administração Pública direta e indireta de todos os entes federativos	3 a 6 anos	Ministro de Estado, secretário estadual ou municipal, ou autoridade máxima de autarquia ou fundação, após análise jurídica
Inidoneidade Trib. Contas	Lei Orgânica	Jurisdição do Tribunal de Contas Sancionador	Até 5 anos	Tribunal de Contas
Proibição de Contratar	LIA, Art. 12	Todos os entes federativos**	Até 14 anos	Judiciário
Multa da LAC	LAC, Art. 6°, I	-	0,1% a 20% do faturamento bruto, excluídos os tributos, nunca ficando abaixo do valor da vantagem auferida, quando possível sua estimação	Autoridade máxima do órgão* ou entidade lesado, podendo ser delegada, vedada a subdelegação.
Publicação Extraordinária da Decisão Condenatória - PEDC	LAC, Art. 6°, II	-	Mínimo 30 dias	Autoridade máxima do órgão* ou entidade lesado, podendo ser delegada, vedada a subdelegação.

Fonte: Leis n° 14.133/2021, n° 8.443/92, n° 8.429/92 e n° 12.846/2013.
** Se Poder Executivo Federal, CGU tem competência concorrente.*
*** No julgamento conjunto das ADIs 7156 e 7236, concluído em 01/07/2026, o STF afastou a limitação da proibição de contratar ao ente público lesado (art. 12, § 4°, da Lei n° 8.429/1992).*

Para esclarecer o alcance dos efeitos da declaração de inidoneidade aplicada por-Tribunais de Contas, destaca-se o entendimento do Tribunal de Contas da União (TCU). Conforme o Acórdão n° 918/2023-Plenário, a sanção prevista no art. 46 da Lei n° 8.443/1992 abrange não apenas as licitações realizadas no âmbito da Administração Pública Federal, mas também aquelas promovidas por estados, Distrito Federal e municípios, quando custeadas com recursos federais. Seus efeitos alcançam, ainda, as licitações promovidas por entidades do Sistema S-nas quais sejam aplicados recursos públicos de natureza parafiscal.

Além da abrangência da penalidade, outro aspecto relevante diz respeito à possibilidade de consideração de sanções anteriormente aplicadas por outros órgãos em decorrência dos mesmos fatos. Nesse contexto, destaca-se o instituto da **detração**, que consiste no abatimento do período de uma sanção já efetivamente cumprida no cômputo de outra penalidade de mesma natureza.

No Acórdão nº 977/2023-Plenário, o TCU reconheceu a possibilidade de descontar, do período de inidoneidade imposto pelo Tribunal, o tempo de cumprimento da sanção anteriormente aplicada pela Controladoria-Geral da União (CGU) à mesma empresa, uma vez que ambas decorreram dos mesmos fatos. O entendimento fundamenta-se no art. 22, § 3º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), que determina que sanções de mesma natureza e relativas ao mesmo fato sejam consideradas na dosimetria das demais sanções.

Embora sejam instâncias independentes, o TCU decidiu que o tempo da penalidade aplicada pela CGU deveria ser descontado da sanção aplicada pelo Tribunal, com base no §3º do art. 22 da LINDB, tendo em vista que, no caso concreto, as sanções da CGU abarcavam os mesmos fatos apurados pelo TCU.

Trata-se de solução adotada no caso concreto, com base no art. 22, § 3º, da LINDB, por se tratar de penalidades de igual natureza. A aplicação da detração em outras situações depende do exame do alcance de cada sanção, pois a inidoneidade declarada pelo TCU (art. 46 da Lei nº 8.443/1992) e a declaração de inidoneidade da Lei nº 14.133/2021, que abrange a Administração Pública direta e indireta de todos os entes federativos (art. 156, § 5º), têm alcances distintos.

Entre os efeitos da inidoneidade está a impossibilidade de prorrogar contrato em andamento, pois, antes de formalizar ou prorrogar o prazo de vigência do contrato, a Administração deve consultar o Ceis e o Cnep (art. 91, § 4º, da NLL).-

Caso a empresa punida tenha preço registrado em ata vigente, o registro do fornecedor será cancelado pelo órgão gerenciador. Se a penalidade não ultrapassar o prazo de vigência da ata, o gerenciador pode, em decisão fundamentada, manter o registro, vedadas novas contratações enquanto perdurarem os efeitos da sanção (Decreto nº 11.462/2023, art. 28, inciso IV e § 1º). No Acórdão nº 2.537/2020-Plenário, o TCU definiu que a penalidade acarreta o cancelamento do registro do fornecedor inidôneo.

Sobre os *efeitos da inidoneidade em contratos já firmados*, o STJ entende que não implica em automática rescisão. Os efeitos são da declaração em diante, sem interferir nos contratos já existentes e em andamento. Porém, a entidade pública pode promover medidas administrativas para rescindir os contratos nos casos autorizados (MS nº 13.964/DF, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 13/05/2009).

A questão merece considerar, como prevê o art. 20 da LINDB, as consequências práticas da decisão em cada caso concreto. Rescindir todo e qualquer contrato celebrado com empresa declarada inidônea não é necessariamente a solução mais vantajosa para a administração pública.

Por fim, vale citar o Parecer nº 00001/2023/CONSUNIAO/CGU/AGU, de 24 de março de 2023, adotado pelo Parecer nº JM-01, de 6 de abril de 2023, e aprovado pelo Presidente da República em 10 de abril de 2023, trazendo diversas orientações sobre a declaração de inidoneidade. Para a Advocacia-Geral da União - AGU, aplica-se a esse tipo de processo o prazo prescricional quinquenal estabelecido no §4º, do art. 158, da NLL, ou seja, a Administração Pública tem cinco anos, contados da ciência do fato, para instaurar processo de responsabilização. Instaurado o processo, fica interrompido o prazo prescricional.

5.3 RESTITUIÇÃO DOS LUCROS ILEGÍTIMOS (*DISGORGEMENT*)

Em alguns casos, mesmo sem a configuração de superfaturamento nas tipologias definidas neste Guia, é possível exigir a restituição de lucros ilegítimos em contratos administrativos. Em outras palavras, é cabível a devolução da receita obtida com o contrato, descontados os custos legítimos incorridos na sua execução (mecanismo conhecido nos países de tradição da common law como disgorgement).

A devolução dos lucros ilegítimos por uma empresa em razão de um contrato viciado pode decorrer tanto da anulação desse contrato, conforme previsto na Lei de Licitações e Contratos (art. 148 da Lei nº 14.133, de 2021; e art. 59 da Lei nº 8.666/1993), quanto da aplicação da Lei de Improbidade Administrativa (art. 12) e da Lei Anticorrupção (art. 19, inciso I). Casos típicos dessa prática envolvem contratos firmados mediante fraude, como a apresentação de documentos falsos, pagamento de vantagem indevida a servidores públicos, formação de cartel ou conluio entre licitantes.

Na Lei de Licitações e Contratos, a declaração de nulidade do contrato administrativo tem por consequência a desconstituição de todos os efeitos do contrato desde sua origem, o que significa a devolução pela contratada de toda a receita auferida (art. 148, caput). Entretanto, conforme previsto no art. 149 da Lei nº 14.133, de 2021, a nulidade do contrato administrativo não exonera a Administração de pagar ao contratado pelo que houver executado, de maneira que da devolução das receitas deverão ser deduzidos os custos daquilo que já foi executado[26].

No Acórdão nº 1.842/2022-Plenário, o TCU fundamentou a restituição dos lucros ilegítimos na vedação ao enriquecimento sem causa, no princípio de que ninguém pode se beneficiar da própria torpeza e nos efeitos retroativos da declaração de nulidade, com amparo no art. 884 do Código Civil, no art. 59 da Lei nº 8.666/1993 e nos arts. 148 e 149 da Lei nº 14.133/2021. Segundo o acórdão, a restituição não é, em regra, uma sanção, mas consequência jurídica de natureza predominantemente civil.

Nesse sentido, o TCU, com base no artigo 71, inciso IX, da Constituição Federal, reconheceu sua competência para determinar que a administração pública, ao indenizar contrato nulo em que a empresa tenha concorrido para a nulidade, limite o valor ao custo do serviço prestado, excluindo o lucro indevido.

No caso de a administração pública já ter realizado o pagamento de indenização indevida, o TCU, ainda com fundamento no artigo 71, inciso IX, da Constituição, pode determinar que a administração adote as medidas necessárias para obter a restituição dos lucros ilegítimos pagos à empresa contratada.

Segundo o sumário do Acórdão nº 1.842/2022-Plenário, o pagamento de lucros ilegítimos "não é, a rigor, um dano ao erário". O Roteiro de Auditoria de Obras Públicas do TCU, por sua vez, trata o lucro ilegítimo como parcela do dano decorrente da fraude (item 371). No Acórdão nº 1.835/2024-Plenário, o TCU determinou à Petrobras que adotasse as providên-

26 Nesse sentido, o STJ reconhece que, "ainda que ausente a boa-fé do contratado e que tenha ele concorrido para nulidade, é devida a indenização pelo custo básico do serviço, sem qualquer margem de lucro" (REsp 2.045.450/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 20/06/2023, DJe 28/06/2023; no mesmo sentido, REsp 1.153.337/AC, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 15/05/2012).

cias legais e administrativas cabíveis para obter a restituição dos lucros ilegítimos pagos em razão do contrato (item 9.16). No Acórdão nº 657/2026-Plenário, a unidade técnica estimou em R$ 4.157.293,52 os lucros ilegítimos de duas empresas, a partir dos custos comprovados por notas fiscais, e o relator remeteu o exame do débito a processo apartado.

Diferentemente, a devolução dos lucros ilegítimos prevista na Lei de Improbidade Administrativa e na Lei Anticorrupção consiste no confisco, pelo Estado, do produto do ilícito — o que nas licitações e contratos viciados é representado pela devolução dos lucros obtidos com o contrato - ideia amplamente estimulada pelas normas de direito internacional de fomento ao combate à corrupção de organismos dos quais o Brasil é parte[27]. Trata-se, portanto, de uma sanção, a ser aplicada por meio de processo administrativo de responsabilização, termo de compromisso, acordo de leniência, ou por processo judicial.

De acordo com a Lei nº 8.429/1992, tanto os atos ímprobos que importem em enriquecimento ilícito quanto os que causem prejuízo ao erário (artigos 9º e 10 da LIA) têm como consequência sancionatória o perdimento dos valores indevidamente auferidos:

> *Capítulo III – Das Penas*
>
> *Art. 12. Independentemente do ressarcimento integral do dano patrimonial, se efetivo, e das sanções penais comuns e de responsabilidade, civis e administrativas previstas na legislação específica, está o responsável pelo ato de improbidade sujeito às seguintes cominações, que podem ser aplicadas isolada ou cumulativamente, de acordo com a gravidade do fato:*
>
> *I – na hipótese do art. 9º desta Lei, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos até 14 (catorze) anos, pagamento de multa civil equivalente ao valor do acréscimo patrimonial e proibição de contratar com o poder público ou de receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo não superior a 14 (catorze) anos;*
>
> *II – na hipótese do art. 10 desta Lei, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, se concorrer esta circunstância, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos até 12 (doze) anos, pagamento de multa civil equivalente ao valor do dano e proibição de contratar com o poder público ou de receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo não superior a 12 (doze) anos;*

Da mesma forma, a Lei Anticorrupção também prevê a sanção de perdimento da vantagem obtida com a infração, em seu artigo 19, inciso I:

> *Art. 19. Em razão da prática de atos previstos no art. 5º desta Lei, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por meio das respectivas Advocacias*

27 Cita-se, por exemplo, a Convenção da OCDE sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais (Decreto nº 3.678/2000) e a Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção (Decreto nº 5.687/2006)

Públicas ou órgãos de representação judicial, ou equivalentes, e o Ministério Público, poderão ajuizar ação com vistas à aplicação das seguintes sanções às pessoas jurídicas infratoras:

I – perdimento dos bens, direitos ou valores que representem vantagem ou proveito direta ou indiretamente obtidos da infração, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé;

Por outro lado, o art. 26, § 1º, inciso I, do Decreto nº 11.129/2022, estabelece uma metodologia de como apurar os valores que devem ser devolvidos nesses casos. Em resumo, os lucros ilegítimos a serem devolvidos deverão ser estimados com base na receita total obtida pela pessoa jurídica nos contratos viciados, incluindo os aditivos.

Dessa receita, deverão ser subtraídos apenas os custos lícitos que a empresa conseguir comprovar como efetivamente relacionados à execução do objeto contratado. Assim, busca-se calcular o ganho indevido decorrente da conduta ilícita, isolando os proveitos reais obtidos em razão do ato lesivo, excluindo-se apenas os custos legítimos e comprovados.

5.4 CUIDADOS COM AS EVIDÊNCIAS

Durante o trabalho de apuração de superfaturamento na execução contratual, o auditor identifica, analisa e avalia documentos e informações a respeito do objeto auditado.

Nesse contexto, as evidências são a base das conclusões de auditoria, bem como das propostas de aprimoramento do processo de trabalho, da política pública e das organizações, a serem elaboradas a partir dos diagnósticos realizados.

Evidências são informações obtidas durante a auditoria e usadas para fundamentar os achados. O conjunto de achados irá respaldar as conclusões do trabalho. A qualidade das conclusões e das recomendações do auditor depende da capacidade da equipe de auditoria de reunir e de avaliar evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis (NAT, 108, I e MOT, 5.3).

A evidência de auditoria, portanto, deve ser persuasiva, ou seja, apoiar o auditor na formulação de achados, de conclusões e de recomendações, de forma a lhe garantir segurança razoável e a convencer o auditado e os demais destinatários do trabalho de que a sua opinião está correta.

Alguns indicativos podem auxiliar os auditores governamentais a obterem e registrarem evidências mais persuasivas, quais sejam[28]:

- **exame físico realizado pelo auditor fornece a evidência mais convincente;**
- **a observação direta realizada pelo auditor constitui o segundo tipo de técnica mais persuasiva;**
- **informações de terceiros são mais convincentes do que as enviadas pela Unidade Auditada; e**
- **documentos são mais convincentes do que testemunhas.**

28 GLEIM. 2. ed. São Paulo: Gleim IIA, 2014.

No mesmo sentido são as orientações para avaliar se as evidências são apropriadas (Guidance, International Standards of Supreme Audit Institutions - GUID 3920/75):

- documento é mais confiável que testemunha, mas depende da fonte do documento;
- testemunha corroborada por escrito é mais confiável do que testemunha sozinha;
- conjunto de muitas entrevistas é mais confiável que uma ou poucas entrevistas;
- testemunha que pode falar livremente é mais confiável que testemunha intimidada;
- terceiro bem-informado, credível e imparcial é mais confiável que entidade auditada;
- cálculo e inspeção do auditor são mais confiáveis que evidência obtida indiretamente; e
- documentos originais são mais confiáveis do que documentos copiados.

Além desses aspectos, é conveniente que o auditor identifique na descrição da situação encontrada dos achados de superfaturamento os responsáveis pelo ato, ou, em caso de sua impossibilidade, os agentes que praticaram alguma conduta na cadeia de formação do ato, de forma que se visualize mais perfeitamente o quadro subjetivo a ser tratado.

Em muitas situações, os auditores podem enfrentar dúvidas ou dificuldades na correta identificação do responsável, especialmente quando se deve analisar o elemento subjetivo (dolo ou culpa) de quem praticou o ato.

Nesses casos é conveniente que apenas cite os nomes de quem atuou na cadeia de elaboração da irregularidade de superfaturamento (fiscais e gestores de contratos, ordenadores de despesas, superior hierárquico, empresa contratada etc.).

Além disso, a equipe de auditoria deve quantificar adequadamente os valores objeto de superfaturamento nos diversos tipos, de forma a evitar retrabalho pelos demais órgãos e entidades que farão uso do relatório. Para isso, usar metodologia delineada no item 4.2 deste Guia.

Tanto a informação dos responsáveis pela prática dos atos quanto a quantificação de eventuais irregularidades são fundamentais para a formulação de recomendações adequadas, como apuração de responsabilidades ou reposição de bens e valores ao erário.

Destaca-se, ainda, como forma de tornar mais evidentes os relatos descritos no achado de auditoria, que a descrição da situação encontrada inclua imagens acerca dos eventos constatados, tais como fotos de vistoria, visitas técnicas, imagens digitalizadas de documentos, trechos de entrevistas etc.

Por fim, nos achados de superfaturamento, é relevante destacar situações que possam indicar a intencionalidade do agente, como: desconsideração de pareceres técnicos; inclusão ou exclusão de cláusulas específicas nos editais; e a adoção de ritos diferenciados no processo em benefício de grupos de empresas com histórico de irregularidades.

5.5 RESSARCIMENTO, TOMADA DE CONTAS ESPECIAL E PRESCRIÇÃO

Identificado o superfaturamento, a autoridade competente deve adotar, antes da instauração da tomada de contas especial, medidas administrativas para caracterização ou elisão do dano, a exemplo da compensação mencionada no item 4.2 deste Guia (IN-TCU nº 98/2024, art. 3º). A tomada de contas especial é instaurada quando esgotadas essas medidas sem a elisão do dano (art. 4º).

Antes de recomendar a instauração de tomada de contas especial, a equipe de auditoria deve verificar se o relatório reúne os elementos que a fundamentam: a descrição da situação que deu origem ao dano, lastreada em documentos; a quantificação do débito; a identificação dos responsáveis; a relação entre a conduta de cada responsável e o dano; e as medidas administrativas adotadas para obter o ressarcimento (IN-TCU nº 98/2024, arts. 2º, 3º e 5º, parágrafo único).

Deve também verificar as hipóteses de dispensa, como débito inferior a R$ 120.000,00 e transcurso de prazo superior a dez anos entre a data provável do dano e a primeira notificação dos responsáveis (art. 6º, incisos I e II). A dispensa por valor não se aplica quando o somatório dos débitos de um mesmo responsável atingir esse limite no âmbito do próprio repassador dos recursos ou, cumulativamente, em outros órgãos ou entidades da Administração Pública Federal. Para esse somatório, desconsideram-se os débitos inferiores a R$ 20.000,00 por responsável (art. 6º, §§ 1º e 2º). Na comparação com o limite, utiliza-se o valor original atualizado monetariamente até 01/01/2024, quando o fato gerador do dano for anterior ou coincidente com essa data, e o valor original sem atualização monetária, quando posterior (art. 6º, § 4º). A dispensa por valor não afasta o dever de buscar o ressarcimento por outras medidas administrativas ou judiciais (art. 6º, § 3º).

No processo de responsabilização da Lei Anticorrupção, a comissão pode propor cautelarmente à autoridade instauradora a suspensão dos efeitos do ato ou processo objeto da investigação (Lei nº 12.846/2013, art. 10, § 2º).

No TCU, as pretensões punitiva e de ressarcimento prescrevem em cinco anos (Resolução-TCU nº 344/2022, art. 2º). Quando a irregularidade for constatada em fiscalização, o prazo é contado da data do conhecimento da irregularidade ou do dano pelo Tribunal, pelo controle interno ou pelo próprio órgão ou entidade (art. 4º, inciso IV).

Na irregularidade permanente ou continuada, o prazo corre do dia em que cessar a permanência ou a continuidade (art. 4º, inciso V). Havendo recebimento de denúncia criminal sobre os mesmos fatos, aplica-se o prazo da lei penal (art. 3º).

A prescrição é interrompida, entre outras causas, por qualquer ato inequívoco de apuração do fato, inclusive por iniciativa do próprio órgão ou entidade (art. 5º, inciso II e § 4º), e incide a prescrição intercorrente se o processo ficar paralisado por mais de três anos (art. 8º). Por isso, o relatório de auditoria deve registrar as datas dos pagamentos e a data em que a irregularidade foi conhecida.

6. CONCLUSÃO

O Guia de Superfaturamento de Bens e Serviços representa um referencial técnico essencial para os trabalhos de avaliação e de apuração conduzidos pela Controladoria-Geral da União, oferecendo diretrizes detalhadas para a identificação, a quantificação e a mitigação de superfaturamento em contratos de bens e serviços.

A estrutura metodológica adotada abrange desde os fundamentos conceituais, como a distinção precisa entre sobrepreço e superfaturamento, até a aplicação de metodologias consagradas para apuração de danos ao erário, assegurando rigor na interpretação dos dados e integridade das evidências coletadas.

Cada tipologia de superfaturamento apresentada – por quantidade, qualidade, preço excessivo, pagamentos antecipados, reajuste irregular, prorrogação indevida e , "química" e jogo de planilha – é analisada em profundidade e apoiada em normativos legais, como a Lei nº 14.133/2021 e na jurisprudência consolidada do Tribunal de Contas da União (TCU).

Essa fundamentação não apenas orienta o processo de auditoria, mas também promove a consistência dos achados, fortalecendo a credibilidade dos relatórios de auditoria.

Além disso, o guia reforça a importância da análise crítica das metodologias de cálculo, especialmente em contextos onde o mercado apresenta alta heterogeneidade de preços e condições regionais que podem impactar os valores de referência.

Ao estabelecer parâmetros claros para a responsabilização de agentes públicos e privados, o guia se alinha às melhores práticas de governança e de auditoria interna, promovendo uma postura proativa no combate ao desperdício e ao desvio de recursos.

A aplicação rigorosa deste instrumento, portanto, contribui não apenas para a recuperação de valores indevidamente pagos, mas também para a preservação do patrimônio público e para a promoção de uma cultura de integridade na administração pública.

Em resumo, o guia se consolida como uma referência robusta e indispensável, sustentando uma auditoria técnica, fundamentada e transparente, que resguarda o interesse público e fortalece a confiança da sociedade nas instituições da administração pública.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 out. 1988.

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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 24 dez. 1986.

BRASIL. Lei n.º 8.429, de 2 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis em virtude da prática de atos de improbidade administrativa, de que trata o § 4º do art. 37 da Constituição Federal; e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 3 jun. 1992.

BRASIL. Lei n.º 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 jul. 1992.

BRASIL. Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 jun. 1993.

BRASIL. Lei n.º 10.742, de 6 de outubro de 2003. Define normas de regulação para o setor farmacêutico, cria a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED e altera a Lei nº 6.360, de 23 de setembro de 1976, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 7 out. 2003.

BRASIL. Lei n.º 12.529, de 30 de novembro de 2011. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1 dez. 2011.

BRASIL. Lei n.º 12.846, de 1º de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2 ago. 2013.

BRASIL. Lei n.º 14.133, de 1º de abril de 2021. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1 abr. 2021, edição extra-F.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria de Gestão. Instrução Normativa SEGES/ME nº 65, de 7 de julho de 2021. Dispõe sobre o procedimento administrativo para a realização de pesquisa de preços para aquisição de bens e contratação de serviços em geral no âmbito da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 8 jul. 2021.

CGU. Controladoria-Geral da União. Manual de Responsabilidade Administrativa de Pessoa Jurídica. Brasília: Controladoria-Geral da União, 2017.

CGU. Controladoria-Geral da União. Manual para Implementação de Programas de Integridade. Brasília: Controladoria-Geral da União, 2017b.

IBRAOP – Instituto Brasileiro de Auditoria de Obras Públicas. Orientação Técnica OT-IBR 005/2012: Apuração do sobrepreço e superfaturamento em obras públicas. Brasília: IBRAOP, 2012. 20 p. Disponível em: https://www.ibraop.org.br.

IIA – Instituto dos Auditores Internos. Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna. Tradução IIA Brasil. Rev. fora. 2010.

IIA – Instituto dos Auditores Internos. Orientação Suplementar: planejamento do trabalho: avaliando risco de fraude. [S.l.]: IIA, 2017.

JUSTEN FILHO, Marçal. Comentários à lei de licitações e contratos administrativos. 16. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

JUSTEN FILHO, Marçal. Comentários à Lei de Licitações e Contratações Administrativas. São Paulo: Thomson Reuters, 2021.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL; MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DA BAHIA; MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE PERNAMBUCO; MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Manual de quantificação de dano ao erário. Salvador: [s.n.], 2024. 137 p.

OCDE. Diretrizes para combater o conluio entre concorrentes em contratações públicas. Paris: OCDE, 2009.

OCDE. Despesas e políticas farmacêuticas: tendências passadas e desafios futuros. Paris: OCDE, 2016. (Documentos de Trabalho sobre Saúde da OCDE; nº 87). Disponível em: https://doi.org/10.1787/5jm0q1f4cdq7-en.

SANTOS, Franklin Brasil. Preço de referência em compras públicas: ênfase em medicamentos . Cuiabá: Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, Escola de Contas, 2016.

SANTOS, Franklin Brasil; SOUZA, Kleberson Roberto de. Como combater a corrupção em licitações: detecção e prevenção de fraudes. Belo Horizonte: Fórum, 2016. 152 p. ISBN 978-85-450-0165-2.

SOUZA, Kleberson Roberto de; SANTOS, Franklin Brasil. Como prevenir o desperdício no setor público: gestão de riscos na prática. 2. ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2022a.

SOUZA, Kleberson Roberto de; SANTOS, Franklin Brasil. Auditoria Baseada em Riscos. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2022b.

TCU. Curso auditorias governamentais: módulo 3: execução de auditorias. Brasília: TCU, 2011.

TCU. Glossário de Termos do Controle Externo. Brasília-DF: TCU, 2012.

TCU. Instrução Normativa nº 98, de 27 de novembro de 2024. Dispõe sobre a instauração, a organização e o encaminhamento ao Tribunal de Contas da União dos processos de tomada de contas especial. Brasília: TCU, 2024.

TCU. Responsabilidade de Agentes Segundo a Jurisprudência do TCU: uma abordagem a partir de Licitações e Contratos. Brasília: TCU, 2013.

TCU. Roteiro de Auditoria de Obras Públicas. Secretaria-Geral de Controle Externo. Brasília: TCU, set. 2026.

TCU. Manual de Sanções Administrativas. Brasília: TCU, 2020.

TCU. Portaria nº 121, de 12 de agosto de 2026. Dispõe sobre as regras de atualização e de parcelamento dos débitos e multas imputados pelo Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2026.

TCU. Resolução nº 344, de 11 de outubro de 2022. Regulamenta, no âmbito do Tribunal de Contas da União, a prescrição para o exercício das pretensões punitiva e de ressarcimento. Brasília: TCU, 2022.