



MINISTÉRIO DA DEFESA
EXÉRCITO BRASILEIRO
SECRETARIA DE ECONOMIA E FINANÇAS
3ª INSPETORIA DE CONTABILIDADE E FINANÇAS DO EXÉRCITO
(Sv de Fundos Reg/3ª RM/1934)

DIEx nº 189-S2/Ch/3ª ICFEx - CIRCULAR
EB: 64603.001124/2020-58

Porto Alegre, RS, 24 de março de 2020.

Do Chefe da 3ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército

Aos Srs Ordenadores de Despesas

Parecer de orientação sobre Danos ao erário; irregularidades nas despesas públicas;
Assunto: inexecução contratual; execução sem cobertura contratual; desvio de finalidade; desvio de objeto; competências; Tomada de Contas Especial; julgamento; penalidades. (CIRCULAR)

Anexo: [Parecer 002-2020 SAF-3ªICFEx](#)

1. Sobre o assunto, visando padronizar entendimento sobre o tema, em virtude de inconsistências verificadas nas Unidades Gestoras Vinculadas (UGV) quanto aos procedimentos adotados em face da condução dos trabalhos de apuração de irregularidades nas despesas públicas, especialmente no que concerne à correta caracterização dos fatos e à correta quantificação do dano quando se trata de desvio de finalidade, desvio de objeto, inexecução contratual, execução parcial e execução sem cobertura contratual, esta Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) encaminha anexo o PARECER nº 002/2020 SAF/3ªICFEx, para conhecimento e divulgação.

2. Caso persistam dúvidas, esta UAIG encontra-se à disposição para melhor esclarecimento, por meio do Tel (51) 3233-7899, ramal 203, com 2º Ten Quelen Lopes.

MARCO ANTONIO REIS FREITAS - Cel
Chefe da 3ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército

**"INTENDÊNCIA: SOLDADO DO ACANTO, UM SÉCULO DE EXCELÊNCIA NA LOGÍSTICA MILITAR
TERRESTRE"**

1. EMENTA – Danos ao erário; irregularidades nas despesas públicas; inexecução contratual; execução sem cobertura contratual; desvio de finalidade; desvio de objeto; competências; Tomada de Contas Especial; julgamento; penalidades.

2. OBJETO – Padronizar entendimento sobre o tema, em virtude de inconsistências verificadas nas Unidades Gestoras Vinculadas (UGV) quanto aos procedimentos adotados em face da condução dos trabalhos de apuração de irregularidades nas despesas públicas, especialmente no que concerne à correta caracterização dos fatos e à correta quantificação do dano quando se trata de desvio de finalidade, desvio de objeto, inexecução contratual, execução parcial e execução sem cobertura contratual.

3. LEGISLAÇÃO PERTINENTE

Constituição Federal/1988

Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993 – Licitações e contratos

Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 – Elaboração e controle dos orçamentos e balanços públicos

Lei nº 8.443, de 16 de junho de 1992 – Lei orgânica do Tribunal de Contas da União

Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 – Lei da improbidade administrativa

Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 – Regula o processo administrativo na Administração Pública Federal

Decreto nº 98.920 de 12 de janeiro de 1990 - Regulamento Administrativo do Exército (RAE)-(R-3).

Resolução TCU nº246, de 30 de novembro de 2011 – Regimento interno do Tribunal de Contas da União

Instrução Normativa - TCU nº 71, de 28 de novembro de 2012, alterada pela Instrução Normativa - TCU nº 76, de 23 de novembro de 2016, encaminhamento ao TCU dos processos de tomada de contas especial;

Decisão Normativa - TCU nº 155, de 23 de novembro de 2016, que regulamenta os inc.s I, III, IV, V e VI do Art. 17 da Instrução Normativa - TCU nº 71, de 28 de novembro de 2012;

Portaria nº 1.324-Cmt Ex, de 04 de outubro de 2017 – Regula as normas de apuração de irregularidades administrativas com indícios de dano ao erário.

Portaria nº 107, de 13 de fevereiro de 2012 – Regula as normas para realização de Sindicância

Portaria nº 424-Cmt Ex, de 27 de março de 2019 – Regula as normas para realização de Tomada de Contas Especial.

4. RELATÓRIO

Em cumprimento ao Art. 15 da Portaria 1.324 Cmt Ex de 04 de outubro de 2017, esta Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) tem observado que existe um tratamento heterogêneo com relação aos procedimentos adotados pelas UGV ao apurar e solucionar sindicâncias que tratam de irregularidades decorrentes de desvio de finalidade, desvio de objeto e inexecução contratual.

Após a análise de alguns processos verificou-se algumas falhas na condução das apurações, resultante de equivocada caracterização das irregularidades, implicando diretamente

em erro na quantificação do dano ao erário, em prejuízo da boa gestão, e ofensa aos princípios constitucionais da legalidade e da eficiência. As principais falhas processuais ora observadas são:

- a) Deixar de manifestar-se sobre a existência de desvio de finalidade na aplicação dos recursos investigados;
- b) Deixar de manifestar-se sobre a existência desvio de objeto no emprego dos recursos investigados;
- c) Deixar de caracterizar a irregularidade, independente de ter gerado ou não dano ao erário, com fundamentação legal, indicando quais as normas foram infringidas;
- d) Deixar de manifestar-se sobre a existência de comprovada má fé, ou de presunção de boa fé dos envolvidos;
- e) Quantificar o dano, de forma equivocada, considerando apenas a execução física verificada em perícia,
- f) Afastar ou reduzir o valor do dano, sem considerar a gravidade das irregularidades e suas circunstâncias, que podem ensejar Tomada de Contas Especial (TCE) ou Representação ao Tribunal de Contas da União (TCU) para julgamento das contas e aplicação de penalidades; e
- g) Deixar de instauração de Inquerito Policial Militar (IPM) quando restar apurado indícios de crime.

Ademais, traz-se à baila o questionamento quanto a legalidade do ato e a competência da Autoridade Administrativa de abater do valor do dano o valor correspondente aos materiais/serviços adquiridos/executados sem cobertura contratual em contrapartida de materiais/serviços contratados e não entregues/não executados, afastando ou reduzindo o dano. Com a finalidade de responder tal questionamento, e pacificar entendimento à ser disseminado às UGV, faz-se o presente estudo.

5. APRECIÇÃO

5.1. Do estrito cumprimento do dever legal nos procedimentos apuratórios.

Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de conformidade legal, interesse público, adequação entre meios e fins e indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão, devendo a administração pública obedecer aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.(Art. 2º. da Lei 9.784/99)

Na ocorrência de fatos ou atos de qualquer natureza que contenham indícios de dano ao erário, a autoridade administrativa competente, deve, imediatamente, adotar medidas administrativas para caracterização e/ou elisão do dano, apuração dos fatos, identificação dos responsáveis, quantificação do dano e obtenção do ressarcimento. A sindicância, deverá ser adotada como procedimento padrão para a apuração e ressarcimento, em situações específicas será instaurado o IPM, e em caráter excepcional, a TCE. (§1º,2º e 3º do Art. 3º da Portaria 1.324 Cmt Ex/2017)

Esgotadas as medidas administrativas para caracterização ou elisão do dano, observado o prazo de 180 dias, sem a elisão do dano, e subsistindo os pressupostos, as autoridades

administrativas competentes, deverão providenciar a imediata instauração de TCE. (Art. 6º da Portaria nº 424, Cmt Ex/2019).

Na hipótese de se constatar a ocorrência de graves irregularidades ou ilegalidades de que não resultem dano ao erário, as autoridades administrativas competentes deverão comunicar o fato à Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx) de vinculação para representação ao TCU, por intermédio do Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx). (§ 1º, Art. 5º da Portaria nº 424, Cmt Ex/2019).

5.2. Da verificação da execução contratual no procedimento apuratório

Durante o procedimento apuratório o sindicante deverá buscar a comprovação documental e física da execução contratual bem como verificar a legalidade na aplicação dos recursos empregados, utilizando-se de perícia técnica e/ou contábil, quando julgar necessário. Cabe destacar que a perícia é um **instrumento auxiliar da apuração**¹ que irá ajudar o sindicante na quantificação do dano.

A Lei nº 8.666, de 1993, traz em seus dispositivos o dever do administrador público de recusar o recebimento de material ou serviço em desacordo com o contratado, bem como o dever de aplicar as sanções decorrentes de comportamentos que violem a Lei ou o contrato.

“Art. 2º. As obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações, concessões, permissões e locações da Administração Pública, quando contratadas com terceiros, serão necessariamente precedidas de licitação, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Lei.”

“Art. 3º. A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos.”

“Art. 14. Nenhuma compra será feita sem a adequada caracterização de seu objeto e indicação dos recursos orçamentários para seu pagamento, sob pena de nulidade do ato e responsabilidade de quem lhe tiver dado causa.”

“Art. 66. O contrato deverá ser executado fielmente pelas partes, de acordo com as cláusulas avençadas e as normas desta Lei, respondendo cada uma pelas consequências de sua inexecução total ou parcial.”

“Art. 76. A Administração rejeitará, no todo ou em parte, obra, serviço ou fornecimento executado em desacordo com o Contrato;”

“Art. 87. Pela inexecução total ou parcial do contrato, a Administração poderá, garantida a prévia defesa, aplicar ao contrato as seguintes sanções:

Ainda, a Lei nº 4.320, de 1964, em seu Capítulo III é taxativa ao vedar o pagamento sem que se cumpra todos os estágios da despesa que o antecedem (empenho e liquidação)

“Art. 60. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho”

¹ §9º, Art. 3º da Portaria 1.324 Cmt Ex, de 04 de outubro de 2017.

“Art. 62. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.”

“Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

[...]

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

I - o contrato, ajuste ou acôrdo respectivo;

II - a nota de empenho;

III - os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.”

Ademais, em recente julgado, o tribunal de contas acolheu representação condenando os agentes ao pagamento de multa por realizar pagamentos por itens de materiais e serviços totalmente distintos daqueles presentes na planilha orçamentária do processo licitatório, e considerou que a referida prática constituiu burla ao processo licitatório, em ofensa direta ao Art. 37, inc. XXI, da Constituição Federal e Art. 41, caput, da Lei 8.666/1993. (Acórdão 980/2018 – Plenário).

Em outra ocasião Ministro-Relator Marcos Bemquerer Costa prolatou o Acórdão 645/2007 - Plenário expedindo a seguinte determinação:

“9.5.3. abstenha-se de realizar despesas sem cobertura contratual, procedendo à emissão de empenho anteriormente à prestação dos serviços, de forma a não contrariar o disposto nos arts. 60, parágrafo único, da Lei nº 8.666/1993, 60 da Lei nº 4.320/1964 e 24 do Decreto nº 93.872/1986”

É mister ressaltar que irregularidades dessa natureza podem ter tratamentos distintos, que irá depender das circunstâncias em que elas ocorreram, a saber:

5.2.1. Da inexecução ou execução parcial do contrato

Ocorre quando o objeto não for executado ou for executado parcialmente, tais ocorrências ficam evidenciadas em vistorias in loco. Tratando-se de não execução ou execução parcial **sem alcance do objetivo**, o débito original atribuído será igual ao montante destinado àquele fim. No caso de execução parcial, **com alcance de objetivos**, é necessário que se quantifique o percentual executado e as metas que não foram realizadas, aplicando-se o percentual não executado ou que não alcançou etapa útil sobre o valor destinado àquele fim para o cálculo do débito.²

5.2.2. Do desvio de finalidade

O desvio de finalidade ocorre quando os recursos são empregados à fins completamente distintos dos objetivos do repasse, representa alterar a destinação dos recursos orçamentários sem

² BRASIL. Controladoria Geral da União. Manual de Tomada de Contas Especial. Brasília: CGU, 2017. pag 12 disponível em: <https://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/tomadas-de-contas-especiais/arquivos/manual-2017-tce.pdf>

a devida autorização. Nesta situação, o valor original do débito será apurado a partir da quantia utilizada em desacordo com a finalidade prevista no repasse³.

A CF/88, em seu Art. 167, inc VI, veda a a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa.

A jurisprudência do TCU mostra que, em regra, o desvio de finalidade é condenado, sendo motivo suficiente para o julgamento das contas pela irregularidade e condenação do responsável e/ou ente beneficiado à restituição dos valores indevidamente utilizados.

“A aplicação dos recursos decorrentes da complementação da União ao Fundef e ao Fundeb fora da destinação legal (art. 21 da Lei 11.494/2007 e art. 60 do ADCT) implica a imediata necessidade de recomposição do erário, ensejando a responsabilidade pessoal do gestor que deu causa ao desvio.”(Acórdão 1824/2017-Plenário)

“O uso de recursos de convênio para o pagamento da folha de pessoal da prefeitura configura desvio de finalidade e gera para o município conveniente a obrigação de ressarcimento.”(Acórdão 3375/2006-Segunda Câmara)

“Caracterizado o desvio de finalidade na aplicação dos recursos da União, em benefício do ente federado, o débito é imputado individualmente ao ente beneficiado e a multa aplicada ao gestor responsável pelo ilícito. Além disso, as contas de ambos são julgadas irregulares” .(Acórdão 5735/2016-Primeira Câmara)

5.2.3. Desvio de Objeto

O desvio de objeto ocorre quando os recursos são empregados de modo distinto do pactuado, porém na mesma finalidade prevista no repasse, tornando as despesas realizadas sem cobertura contratual.

O desvio de objeto é visto muitas vezes como falha de natureza formal, tendo em vista que a finalidade foi atingida, **sem prejuízo do julgamento das contas pelo TCU**, há, no entanto, alguns julgados que, mesmo descaracterizando o débito, consideram ter havido conduta enquadrável no artigo 16, III, alínea “b”, da Lei nº 8.443/92, ou seja “ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial”, julgando-se as contas irregulares e aplicando ao gestor faltoso a multa do artigo 58, inc. II, da mesma Lei.⁴

“A realização de despesas sem cobertura contratual é irregularidade grave, que justifica a aplicação de multa aos responsáveis, bem como julgamento pela irregularidade de suas contas” (Acórdão 2515/2009-Plenário)

“O pagamento pela realização de serviços novos, não contidos no projeto originalmente lícito, utilizando-se para faturamento serviços constantes na planilha de preços original, sem a respectiva execução, é despesa sem cobertura contratual, a justificar aplicação de multa aos responsáveis envolvidos.” (Acórdão 4935/2012-Segunda Câmara)

³ BRASIL. Controladoria Geral da União. Manual de Tomada de Contas Especial. Brasília: CGU, 2017. pag 12 disponível em: <https://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/tomadas-de-contas-especiais/arquivos/manual-2017-tce.pdf>

⁴ BRASIL. TCU. Manual de Tomada de Contas Especial. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, pag 80 disponível em: <http://www2.ifsp.edu.br/index.php/arquivos/category/521-manuais.html?download=116%3Amanual-de-tomada-de-contas-especial-tcu>

“Aplica-se multa por grave infração à norma legal quando evidenciada situação corriqueira de execução de despesas sem cobertura contratual e sem licitação. Nessa situação, constata-se que o gestor age, no mínimo, com culpa in eligendo na escolha de seus subordinados.” (Acórdão 1181/2012-Plenário)

“O desvio de objeto, mas não de finalidade, na execução de despesas não enseja a restituição dos valores empregados, mas sujeita o responsável à pena prevista no art. 58, inciso II, da Lei 8.443/1992, por descumprimento do ajustado.” (Acórdão 4374/2014-Primeira Câmara)

“Nos casos de desvio de objeto, desde que mantida a finalidade do gasto, o débito pode ser afastado, sem prejuízo de manter-se o julgamento pela irregularidade das contas com aplicação de multa.”(Acórdão 1007/2014-Primeira Câmara)

Excepcionalmente o TCU, no exercício de sua competência, julga **regulares com ressalvas** as contas de responsáveis que comprovem a aplicação de recursos sem prejuízo ao erário, embora aplicado em objeto de natureza distinta, porém correlatos ao pactuado e em prol do interesse público com benefício à comunidade, desde que não haja graves irregularidades e indícios de locupletamento por parte do gestor ou desvio de recursos.

“Impende julgar regulares com ressalvas as contas de responsável que comprove a aplicação de recursos pactuados em convênio que, embora com desvio do objeto, mas não de finalidade, se deu na mesma natureza daquela inicialmente acertada, com benefício da comunidade.” (Acórdão 7830/2010-Primeira Câmara)

“Apesar de configurar desvio de finalidade a mudança de objeto de convênio sem a aprovação do concedente, a comprovação da execução do objeto alterado, com benefício à comunidade e sem prejuízo ao erário, permitem, excepcionalmente, a aprovação das contas.”(Acórdão 1532/2010-Plenário)

“Não existindo indícios de locupletamento ou desvio de recursos, julgam-se regulares com ressalva as contas de gestores que aplicam os recursos em objeto correlato ao ajustado e em prol do interesse do município e da comunidade, ainda que se perceba desvio de finalidade ou falha de natureza formal.”(Acórdão 1707/2012-Plenário)

5.3. Das Competências no curso do procedimento apuratório:

5.3.1. Ao Sindicante compete:

Apurar os fatos e **emitir parecer**, fazendo constar na parte conclusiva do relatório, contemplando, obrigatoriamente, manifestação específica se há ou não dano ao erário, com a descrição detalhada da situação que deu origem ao dano, lastreada em documentos, narrativas e outros elementos probatórios que deem suporte à comprovação de sua ocorrência, evidenciando, por intermédio da Matriz de Responsabilização, da relação entre a situação que deu origem ao dano e a conduta ilegal, ilegítima ou antieconômica da pessoa física ou jurídica a quem se imputa a obrigação de ressarcir os cofres públicos, dentre outras situações que devam ser relatadas a administração militar. (Art. 7º da Portaria nº 1.324, Cmt Ex/2017).

5.3.2. A Autoridade Administrativa Instauradora compete:

Emitir solução da sindicância que deverá ser explícita, clara, coerente e motivada, com a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, devendo manifestar-se, obrigatoriamente, quanto a responsabilidade pelos danos causados àqueles que, por suas ações ou omissões, deram-lhe causa. (Art. 8º da Portaria nº 1.324, Cmt Ex/2017)

Não havendo a elisão do dano nas formas da lei, a autoridade administrativa competente deverá determinar que sejam tomadas as medidas para instauração de TCE, se for o caso⁵, e ainda, na hipótese de se constatar a ocorrência de graves irregularidades ou ilegalidades de que não resultem dano ao erário, deverão comunicar o fato à ICFEx de vinculação para representação ao TCU. (§ 1º, Art. 5º e Art 6º da Portaria nº 424, Cmt Ex/2019)

5.3.3. Ao Controle Interno Compete:

Analisar os processos e **registrar manifestação** no SISADE, orientando a autoridade administrativa instauradora, se for o caso, para os ajustes necessários na sindicância, contemplando se os fatos estão adequadamente descritos e apurados; se foi demonstrada a ocorrência do dano ao erário; se o dano está corretamente quantificado; e se o responsável foi devidamente identificado e notificado. (Arts. 15 e 16 da Portaria 1.324 Cmt Ex/2017)

E, ainda, para valores iguais ou superiores à quantia fixada pelo TCU, caso não haja elisão do dano, deverá recomendar a instauração de TCE, caso ainda não tenha sido instaurada. (parágrafo único, Art. 17 da Portaria 1.324 Cmt Ex/2017)

5.3.4. Ao Controle Externo Compete:

Julgar as contas de administradores públicos e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos federais, bem como as contas de qualquer pessoa que der causa à perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário. É responsável pela fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades públicas do país quanto à legalidade, legitimidade e economicidade. Além das competências constitucionais e privativas do TCU que estão estabelecidas na Constituição Federal de 1988, outras leis específicas trazem em seu texto atribuições conferidas ao Tribunal.⁶

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

[...]

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

[...]

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;” (Constituição Federal/88)

“Art. 1º Ao Tribunal de Contas da União, órgão de controle externo, compete, nos termos da Constituição Federal e na forma estabelecida nesta Lei:

I - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos das unidades dos poderes da União e das entidades da administração indireta, incluídas

⁵ Fundamentar decisão com base nos Arts. 7º e 8º da Portaria 424 Cmt Ex, de 29 de março de 2019.

⁶ <https://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/competencias/>

as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao Erário;

[...]

Art. 8º Diante da omissão no dever de prestar contas, da não comprovação da aplicação dos recursos repassados pela União, na forma prevista no inciso VII do art. 5º desta Lei, da ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, ou, ainda, da prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao Erário, a autoridade administrativa competente, sob pena de responsabilidade solidária, deverá imediatamente adotar providências com vistas à instauração da tomada de contas especial para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano.”(Lei nº 8.443/1992)

“Art. 1º Ao Tribunal de Contas da União, órgão de controle externo, compete, nos termos da Constituição Federal e na forma da legislação vigente, em especial da Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992:

I –julgar as contas de qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária, bem como daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao erário;

[...]

XIV –processar e julgar as infrações administrativas contra as finanças públicas e a responsabilidade fiscal tipificadas na legislação vigente, com vistas à aplicação de penalidades;

[...]

XVII –aplicar aos responsáveis as sanções e adotar as medidas cautelares previstas neste Regimento;

[...]

§ 1º. No julgamento de contas e na fiscalização que lhe compete, o Tribunal decidirá sobre a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas.” (Resolução TCU nº246/2011)

6. CONCLUSÃO

Em vista do exposto, é imperioso afirmar que o contrato pactuado pela Administração deve ser cumprido tal como celebrado, e deve ser cumprido na forma em que foi licitado ou nos termos do ato que autorizou a dispensa ou inexigibilidade.

Alterações contratuais injustificadas e sem prévia autorização ganham contornos de irregularidades administrativas com indícios de dano ao erário, que devem ser apuradas por meio de sindicância, no rito da Portaria 1.324 Cmt Ex, de 17 de outubro de 2017.

O sindicante, por sua vez, deverá envidar todos os esforços a fim de chegar à verdade material, e buscar a comprovação documental e física da execução contratual bem como verificar a legalidade na aplicação dos recursos empregados. Para tal, a correta observação das circunstâncias que as alterações ocorrem e das normas que foram infringidas, torna-se essencial para caracterizar as irregularidades e definir a metodologia que será empregada na quantificação do dano, como se observa no quadro:

Ocorrências	Irregularidade	Normas infringidas	Metodologia à ser aplicada na quantificação do dano
Não execução do contrato, ou execução parcial	Inexecução Total ou parcial do contrato	Arts. 66, 76 e 87 da Lei 8.666/93; Arts. 60, 62 e 63 da Lei 4.320/64	1) Tratando-se de não execução ou execução parcial sem alcance do objetivo , o débito original atribuído será igual ao montante destinado àquele fim. 2) No caso de execução parcial, com alcance de objetivos , é necessário que se quantifique o percentual executado e as metas que não foram realizadas, aplicando-se o percentual não executado ou que não alcançou etapa útil sobre o valor destinado àquele fim.
Emprego do recurso em finalidade distinta ao objetivo do repasse	Desvio de Finalidade	Art. 167, inc. VI, CF/88 Art. 14 da Lei 8.666/93;	O valor original do débito será o montante utilizado em desacordo com a finalidade prevista no repasse
Emprego do recurso em objeto distinto do pactuado, porém na mesma finalidade do repasse.	Desvio de Objeto	Art. 37, Inc. XXI, da CF/88 Art. 2º, 3º, 66 e 76 da Lei 8.666/93; Arts. 60, 62 e 63 da Lei 4.320/64	1) Apurar o valor total pago sem cobertura contratual; 2) Identificar se o montante foi aplicado na finalidade ao qual se destinava o recurso e se atingiu os objetivos programados no orçamento em prol do interesse público. 3) Verificar se o montante pago corresponde ao valor de mercado, caso reste comprovado superfaturamento, quantificar o sobrepreço.

Além do dano, as situações ora apresentadas, caracterizam **graves irregularidades** que constituem burla ou processo licitatório e ofensa direta ao inc. XXI, Art. 37 e inc. VI, Art. 167 da CF/88 e ensejam encaminhamento ao TCU, órgão competente para promover o julgamento das contas e aplicação das penalidades, fato que, em tese, qualifica o TCU como única instância competente para abater do valor do dano o valor correspondente aos materiais/serviços adquiridos/executados sem cobertura contratual em contrapartida de materiais/serviços contratados e não entregues/não executados, afastando ou reduzindo o dano. O encaminhamento se fará:

- a) Por meio de instauração de TCE, quando subsistirem os pressupostos previstos no Art. 7º da Portaria nº 424, Cmt Ex, de 29 de março de 2019; ou
- b) Por meio de representação, conforme determina § 1º, do Art. 5º da Portaria nº 424, Cmt Ex, de 29 de março de 2019, quando enquadrável no inc. I do Art. 8º da referida portaria.

Por fim, é mister destacar que a autoridade competente, além de apurar os fatos, definir responsabilidades, e reparar eventuais efeitos do ilícito através da sindicância, deve também adotar medidas preventivas para evitar a sua reiteração.