

GRUPO I – CLASSE V – Plenário

TC 015.404/2024-2

Natureza: Relatório de Auditoria.

Órgãos/Entidades: Comando da Aeronáutica; Comando da Marinha; Comando do Exército; Ministério da Defesa; Secretaria de Gestão do Patrimônio da União.

Representação legal: não há.

SUMÁRIO: AUDITORIA FINANCEIRA INTEGRADA COM CONFORMIDADE. CONTAS CONTÁBEIS DO MINISTÉRIO DA DEFESA. EXERCÍCIO DE 2024. CICLOS CONTÁBEIS DE INVESTIMENTOS, DESPESAS COM PESSOAL E PASSIVOS ATUARIAIS. DISTORÇÕES DE VALOR. DISTORÇÕES DE CLASSIFICAÇÃO, APRESENTAÇÃO OU DIVULGAÇÃO. LIMITAÇÕES À OBTENÇÃO DE EVIDÊNCIAS SUFICIENTES E APROPRIADAS. DEFICIÊNCIAS SIGNIFICATIVAS DE CONTROLE INTERNO. ABSTENÇÃO DE OPINIÃO, RESSALVAS E OPINIÃO NÃO MODIFICADA. DETERMINAÇÕES. RECOMENDAÇÕES. CIÊNCIAS. MONITORAMENTO. APROVAÇÃO DE CERTIFICADO DE AUDITORIA. APENSAMENTO.

RELATÓRIO

Transcrevo a instrução da Unidade de Auditoria Especializada em Certificação de Contas – AudFinanceira (peça 297):

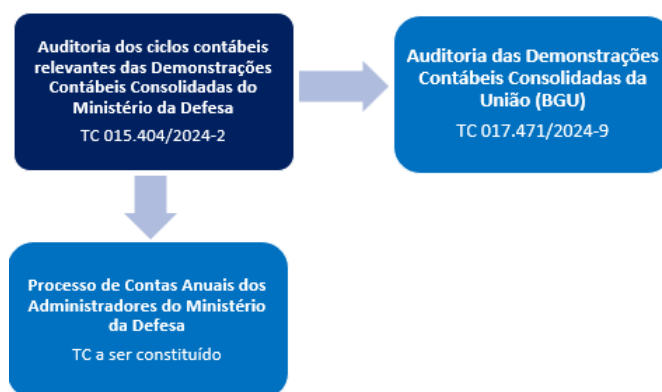
“1. APRESENTAÇÃO

1. A Constituição Federal de 1988 (CF) atribuiu ao Tribunal de Contas da União (TCU) a competência para apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio (art. 71, I), e julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração federal direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal (art. 71, II).

2. Adicionalmente, a CF estabelece que compete ao TCU realizar, por iniciativa própria, auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo, Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II (art. 71, IV).

3. Em razão dessas atribuições constitucionais, o Tribunal realizou auditoria financeira integrada com conformidade nos seguintes ciclos contábeis relevantes das Demonstrações Contábeis Consolidadas do Ministério da Defesa (MD) relativas ao exercício de 2024, que consolidam as demonstrações dos Comandos Militares da Marinha, da Aeronáutica e do Exército e do próprio MD: i) Imobilizado, abrangendo bens móveis, imóveis e intangíveis; ii) Provisões de curto e longo prazo relativas aos passivos atuariais do Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas (SPSMFA); e iii) Gastos com pessoal, relativas aos soldos de militares ativos, inativos e pensionistas.

4. Os resultados deste trabalho incluem o presente relatório e o certificado de auditoria, que subsidiarão, conforme previsto no art. 16, inciso II, da Decisão Normativa-TCU 198/2022, a formação da opinião de auditoria sobre as Demonstrações Contábeis Consolidadas da União (BGU), de 2024 ([TC 017.471/2024-9](#)), a qual fundamentará a emissão do parecer prévio sobre as Contas do Presidente da República, nos termos do art. 71, inc. I, da CF. Também comporão o processo de prestação de contas anuais dos responsáveis para fins de julgamento, nos termos do retromencionado art. 71, inc. II, da CF e do inc. III do art. 9º e do inc. II do art. 50, ambos da Lei 8.443/1992.



5. Além desta seção, o relatório está organizado como a seguir: a seção 2 contextualiza o trabalho e apresenta os elementos que ajudam na compreensão do relatório; a seção 3 apresenta os achados de auditoria com as respectivas conclusões e propostas de encaminhamento, por ciclo contábil auditado; a seção 4 descreve as deficiências significativas de controle interno identificadas; a seção 5 traz uma síntese do monitoramento das recomendações ou determinações feitas pelo TCU em auditorias anteriores, cujas análises detalhadas estão descritas no decorrer da seção 3 e no Apêndice B; a seção 6 aborda os assuntos que exigiram atenção significativa da auditoria; a seção 7 traz as conclusões da auditoria; a seção 8 sintetiza as propostas de encaminhamento da equipe, já contemplando os comentários de gestores analisados pela equipe de auditoria no Apêndice A. No Apêndice C constam as análises das Notas Explicativas à Demonstrações Contábeis. O Apêndice D fornece informações sobre a cobertura de auditoria do trabalho. Ao final, encontram-se as listas de siglas, figuras e tabelas contidas no relatório.

2. INTRODUÇÃO

6. Trata-se de auditoria financeira integrada com conformidade realizada nas contas do Ministério da Defesa relativas ao exercício de 2024, autorizada pelo Acórdão 2.524/2023-TCU-Plenário ([TC 037.770/2023-3](#)), sob a relatoria do Ministro Jhonatan De Jesus.

7. O art. 16, inciso II, da DN-TCU 198/2022 e a Portaria-TCU 52/2024 definem o Ministério da Defesa (MD) como uma das UPC significativas do BGU, atribuindo ao TCU, com fundamento no art. 14, § 3º, da Instrução Normativa-TCU 84/2020, a responsabilidade por certificar as suas contas.

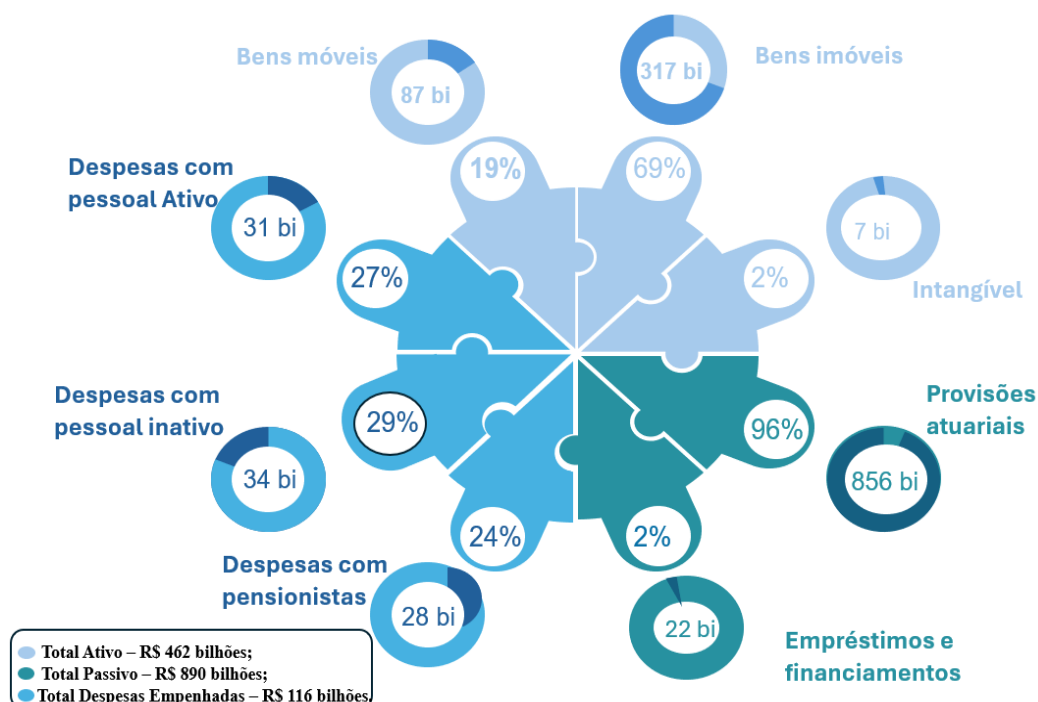
8. Assim, além de subsidiar a emissão do parecer prévio sobre as contas do Presidente da República, nos termos do art. 71, inciso I, da CF/88, o presente relatório e o respectivo certificado de auditoria comporão o processo de prestação de contas anuais dos responsáveis para fins de julgamento pelo Tribunal, nos termos do art. 71, inciso II, da CF/88 e do inc. III do art. 9º e do inc. II do art. 50, ambos da Lei 8.443/1992.

9. O exercício de 2024 é o terceiro em que o MD passa por auditoria financeira, desta vez, de forma mais abrangente do que nos trabalhos anteriores. Para o exercício de 2022 foi realizada auditoria-piloto ([TC 018.960/2022-7](#)) com o objetivo certificar um conjunto específico de transações contábeis do balanço patrimonial, relativo às contas contábeis de bens imóveis, dada a

importância desse ciclo, que representava 68% do total do Ativo do MD, bem como das contas que compõem o ciclo contábil dos passivos atuariais, também muito significativo em relação às demonstrações contábeis da UPC. Para o exercício de 2023 ([TC 018.199/2023-2](#)), foram acrescidas ao escopo da auditoria as contas de bens móveis e despesas com pessoal relativas aos soldos de militares ativos.

10. Na presente auditoria, foram adicionadas ao escopo as contas de ativos intangíveis e de empréstimos e financiamentos classificadas no passivo, as quais integraram a análise do ciclo de imobilizado. O escopo da auditoria foi ampliado também pela inclusão dos gastos com pessoal inativo e pensionistas. A Figura 1 mostra a relevância financeira das contas contábeis cobertas pela auditoria.

Figura 1 - Relevância Financeira da cobertura de auditoria no MD (Dezembro/2024, em R\$)

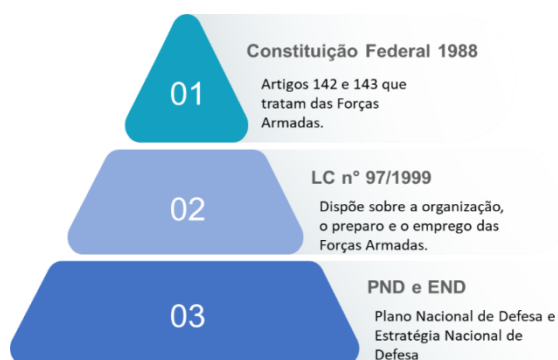


Fonte: Elaboração própria da equipe de auditoria, com base Demonstrações Contábeis do MD obtidas no SiafiWeb.

2.1. Visão geral do objeto

11. O Ministério da Defesa é o órgão do Governo Federal incumbido de coordenar o esforço integrado de defesa, visando contribuir para a garantia da soberania, em prol da sociedade brasileira, abrangendo o preparo e o emprego conjunto e singular das Forças Armadas - constituídas pela Marinha, pelo Exército e pela Aeronáutica - e a articulação entre elas e os demais órgãos do Estado. As principais diretrizes que orientam a atuação das Forças Armadas podem ser sintetizadas em três níveis, ilustrados na Figura 2:

Figura 2 - Principais diretrizes que orientam a geração de valor pelo MD



Fonte: Elaboração própria da equipe de auditoria, com base no Relatório de Gestão do MD/2023.

12. O PND e o END são os instrumentos de planejamento, submetidos ao Congresso Nacional, que definem os objetivos, a estratégia, os fundamentos e as ações de Defesa Nacional de longo prazo (2020 a 2031, com revisões quadrienais). Como desdobramento desses normativos, ainda existe o Livro Branco da Defesa Nacional, que visa conferir maior transparência às políticas de defesa apresentando uma série de temas internos à gestão das Forças Armadas ou relacionados ao seu ambiente externo com impacto estratégico na sua atuação.

13. A Estrutura organizacional do MD é bastante capilarizada, mas pode ser resumida em três grandes segmentos com as respectivas funções descritas a seguir:

Figura 3 - Estrutura sintética do MD



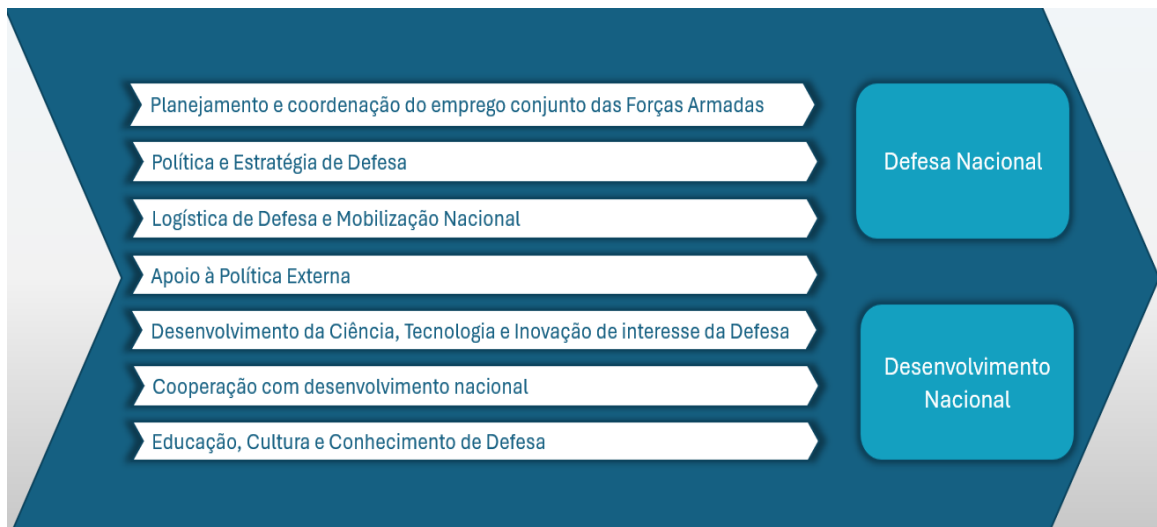
Fonte: Elaboração própria da equipe de auditoria, tendo por base o Decreto 11.337, de 1/1/2023.

14. Cada Força Armada, possui um comandante geral, que tem como atribuição gerir e dirigir o respectivo comando. Os Comandos das Forças Singulares dispõem de estruturas próprias, de efetivos de pessoal militar e civil, fixados em lei, e de autonomia para fazer a gestão, de forma individualizada, dos recursos orçamentários que lhes são destinados no orçamento do MD.

15. Ademais, vale destacar que cada uma das Forças Armadas possuem rotinas administrativas e de controles próprias, bem como sistemas gerencias próprios e que não interagem entre si ou com os demais sistemas do MD.

16. A cadeia de valor do MD (2024-2027) define as principais linhas finalísticas de atuação vinculadas aos seus dois principais objetivos finalísticos, que são a defesa e o desenvolvimento nacionais, conforme ilustra a Figura 4, adiante.

Figura 4 - Cadeia de Valor Finalística do MD 2024-2027



Fonte: Plano Estratégico Nacional do Ministério da Defesa 2024-2027.

17. No que se refere à programação orçamentária, a dotação deste exercício do MD atingiu o montante de R\$ 127 bilhões, sendo as principais linhas de atuação do Ministério distribuídas nos seguintes programas:

Tabela 1 - Resumo programático do MD em 2024

Programa	Descrição	Objetivo	Dotação 2024
0032	Programa de Gestão e Manutenção do Poder Executivo	Pagamento de espécies remuneratórias devidas aos militares, servidores e empregados civis.	R\$ 107 bilhões
6112	Defesa Nacional	Preparar as Forças Armadas, desenvolvendo as capacidades militares e as condições necessárias, para que possam ser prontamente empregadas na defesa do território, da soberania e dos interesses nacionais.	R\$ 13 bilhões
6111	Cooperação da Defesa para o Desenvolvimento Nacional	Contribuir para incrementar os resultados e o alcance de políticas públicas e ações governamentais, por meio da atuação sinérgica do Ministério da Defesa com outras instituições públicas, cooperando para o desenvolvimento nacional.	R\$ 2,5 bilhões
0906	Operações Especiais: Serviço da Dívida Externa (Juros e Amortizações)	Amortização e Encargos de Financiamento da Dívida Contratual Externa	R\$ 2,1 bilhões

Fonte: Painel do Orçamento Federal (Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento do Governo Federal – SIOP).

18. No exercício de 2024, a composição das despesas orçamentárias do Ministério da Defesa foi assim distribuída:

Tabela 2 - Composição da dotação com os principais gastos orçamentários do MD

Em R\$ milhões

DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	DESPESAS EMPENHADAS	%
DESPESAS CORRENTES	116.017	
Pessoal e Encargos Sociais	96.887	76,5%
Juros e Encargos da Dívida	658	0,5%
Outras Despesas Correntes	18.472	14,6%
DESPESAS DE CAPITAL	9.628	
Investimentos	9.355	7,4%
Inversões Financeiras	239	0,2%
Amortização da Dívida	34	0,0%
SUBTOTAL DAS DESPESAS	125.646	
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA / REFINANCIAMENTO	930	0,7%
TOTAL DESPESAS	126.576	100%

Fonte: Balanço Orçamentário – Ministério da Defesa (31/12/2024)

19. No exercício de 2024, conforme dados do SiafiWeb, foram administrados ativos da ordem de R\$ 462 bilhões e passivos da ordem de R\$ 890 bilhões no MD. Ademais, foram registradas variações patrimoniais aumentativas e diminutivas (VPA e VPD) de R\$ 852 bilhões e R\$ 899 bilhões, respectivamente. Note-se que, conforme pode ser verificado na Demonstração da Variação Patrimonial (DVP) do MD de dezembro de 2024, esses elevados montantes de variações patrimoniais são decorrentes de transações relacionadas às contas de Transferências e Delegações Concedidas e Recebidas, que tratam de movimentações intraorçamentárias, ou seja, são VPDs e VPAs que registram movimentações financeiras recebidas do Ministério da Fazenda e transferências de recursos entre unidades gestoras dentro do próprio órgão superior.

20. Ao excluir o efeito dessas transações intraorçamentárias, as VPAs atingem R\$ 36,4 bilhões, enquanto as VPDs somam R\$ 185,3 bilhões.

21. No que diz respeito aos ativos, o MD é o quinto Ministério com maior ativo sob gestão (5,81% do total do ativo da União, em 31/12/2024).

Figura 5 - Principais Capitais empregados na geração de valor do MD



Fonte: Elaboração própria da equipe de auditoria, com base Demonstrações Contábeis do MD obtidas no SiafiWeb.

22. Dentro dos valores reconhecidos como bens móveis em elaboração estão os gastos realizados com os grandes projetos de aquisição e elaboração de equipamentos militares das Forças

Armadas, tais como: os projetos FX-2 para compra de aeronaves de combate e Helicópteros TH-X pela FAB, o projeto KC-X e KC-390 para compra de aeronaves de transporte e desenvolvimento de versão de reabastecimento, o projeto Astros de sistema de mísseis e foguetes de longo alcance, o projeto de compra e desenvolvimento de viaturas blindadas pelo Exército Brasileiro (EB) e o Programa de Desenvolvimento de Submarinos (Prosub) para construção de estaleiro e de submarinos pela Marinha do Brasil.

23. Juntos, os bens imóveis e móveis do MD representam mais de 87% do ativo total do Ministério. Adicionalmente, compôs o escopo da auditoria do MD em 2024 os bens intangíveis das Forças Armadas, que montam R\$ 7,3 bilhões; desses, R\$ 6,2 bilhões se referem a gastos com transferência de tecnologia no âmbito do Prosub.

24. Em relação à importância dos gastos com pessoal ativo, inativo e pensionistas, o conjunto empenhado dessas despesas representa 76,5% do total das despesas empenhadas em 2024, chegando a R\$ 97 bilhões. Cabe registrar que, atendendo ao apontamento no relatório da auditoria financeira de 2023, corroborado pelo item 9.2.1 do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário (Rel. Min. Vital do Rêgo), no exercício em análise, o MD alterou a política contábil para reconhecimento dos pagamentos de inativos e pensionistas, os quais não são mais lançados como despesa na DVP, uma vez que a despesa já havia sido reconhecida no momento do reconhecimento das respectivas provisões. A baixa das provisões provenientes dos pagamentos de inativos e pensionistas no ano são agora realizadas contra a constituição das obrigações a pagar de tais benefícios, ou seja, entre contas do balanço e não do resultado (Caixa x Provisão). Dessa forma, a despesa de pessoal que consta na DVP se refere apenas ao grupo de militares e civis ativos, o que equivale a apenas 35% dos dispêndios totais com pessoal. Assim, para melhor representar a materialidade destes gastos, optou-se por usar como base as despesas empenhadas de pessoal e encargos sociais constantes no Balanço Orçamentário, que abrange os três grandes grupos.

25. Como reflexo da importância dos gastos com pessoal para o MD, os passivos atuariais desse Ministério também representam um importante ciclo de transações no seu balanço patrimonial. Na composição dos passivos do MD (no total de R\$ 890 bilhões), os passivos atuariais representam quase a totalidade da classe (96%), atingindo R\$ 856 bilhões.

26. O passivo atuarial é uma obrigação financeira que reflete a estimativa do valor presente de obrigações de pagamentos futuros (dívidas), buscando responder à pergunta ‘quanto custa hoje o pagamento dessa obrigação, tendo em vista o direito já acumulado pelo tempo de serviço prestado?’. Assim, tal obrigação tem como saldo o valor necessário para pagar todos os benefícios aos assistidos (benefícios concedidos) e aos participantes ativos (benefícios a conceder) na data-base das demonstrações contábeis em exame, em relação aos regimes descritos no item seguinte.

27. O Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas (SPSMFA) é a denominação dada pela Lei 13.954/2019 para ‘o conjunto integrado de direitos, serviços e ações, permanentes e interativas, de remuneração, pensão, saúde e assistência’. A União optou por fazer duas estimativas contábeis distintas para esse regime, uma para os benefícios devidos aos militares inativos e outra para as pensões militares. Nas demonstrações contábeis do MD são ainda registradas também as estimativas para pensões especiais de militares e reparações a anistiados militares, regidas por normativos específicos, cuja representatividade é expressivamente menor que o SPSMFA.

28. No que se refere às variações patrimoniais aumentativas (VPA) do MD, por não ser um órgão gerador ou arrecadador de receitas, a quase totalidade se refere a movimentações de recursos oriundas de programações financeiras recebidas do Ministério da Fazenda e de transferências intraorçamentárias entre unidades do mesmo órgão superior, mais de 95%.

29. Já as principais VPDs estão demonstradas na tabela abaixo, e estão relacionadas às transações dos ciclos contábeis que compõe o escopo desta auditoria:

Tabela 3 - Composição das VPDs do MD em 31/12/2024

Principais VPD's (excluídas as transações intraorçamentárias)	R\$ milhões	%	Ciclo Envolvido
Reavaliação de ativos, Redução a Valor Recuperável e Ajustes p/ Perdas	42.543	34%	Imobilizado
Desincorporação de Ativos	13.150		
Variações Monetárias e Cambiais	8.163		
Constituição de Provisões Atuariais	54.575	29%	Atuarial
Remuneração a Pessoal Ativo	34.103	18%	Despesas com Pessoal
Serviços	8.831	18%	Não escopo
Uso de Material de Consumo	6.262		
Incorporação de Passivos	5.177		
Demais VPD's	12.488		
Total VPD	185.291		

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria com dados do SiafiWeb.

30. Em síntese, os ciclos contábeis do imobilizado (bens imóveis, móveis e intangíveis), despesas com pessoal e as provisões relativas aos passivos atuariais são os aspectos relevantes nas demonstrações contábeis do Ministério da Defesa.

31. Vale destacar que cada uma das Forças possui rotinas administrativas e de controles próprias, bem como sistemas gerenciais próprios/individuais, que não interagem entre si ou com os demais sistemas do MD. De sorte que, na prática, a auditoria do MD representa três processos de trabalho de auditoria financeira, cada um levando em consideração especificidades existentes em cada Comando.

2.2. Objeto, objetivos e escopo da auditoria

32. O objeto da auditoria é a posição patrimonial, financeira, a execução orçamentária e outros elementos que são avaliados, mensurados, reconhecidos e apresentados nas Demonstrações Contábeis Consolidadas do Ministério da Defesa, compreendendo os Balanços Patrimonial e Orçamentário em 31 de dezembro de 2024 e a respectiva Demonstração das Variações Patrimoniais para o exercício findo nessa data, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis, relativamente aos ciclos contábeis examinados.

33. Considerando as regras de transição previstas nos arts. 27 a 29 da Decisão Normativa-TCU 198, de 23 de março de 2022, uma vez que ainda se encontra em implementação da estratégia de fortalecimento da auditoria financeira aprovada pelo Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário, foram selecionados para compor o escopo da auditoria, pelos critérios de materialidade, relevância e risco, os seguintes ciclos contábeis específicos, que integram as referidas demonstrações: i) imobilizado, abrangendo bens móveis, imóveis e intangíveis; ii) provisões de curto e longo prazo relativas aos passivos atuariais do Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas (SPSMFA); e iii) gastos com pessoal ativo, inativo e pensionista.

34. Cabe ressaltar que os ciclos contábeis auditados também envolvem transações que são reconhecidas em contas contábeis de classes distintas no balanço patrimonial e na DVP. Por exemplo, além das contas de bens móveis, imóveis e intangível do grupo do Ativo, foi inserido no escopo do ciclo do imobilizado a conta de Passivo de Empréstimos e Financiamentos de Curto e Longo Prazo, uma vez que estas registram contratos de financiamentos para aquisição e construção de bens móveis. Tais financiamentos geram juros e encargos que são reconhecidos como despesa na DVP.

35. A auditoria teve por objetivo, consoante ao estabelecido no § 4º, incisos I e II, do art. 14 da Instrução Normativa-TCU 84, de 2020, obter segurança razoável para expressar conclusões

sobre se os ciclos contábeis acima referidos estão apresentados adequadamente nas demonstrações contábeis supramencionadas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicadas ao setor público, e se as operações, transações ou atos de gestão relevantes subjacentes às contas contábeis abrangidas estão em conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis e com os princípios de administração pública que orientam a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos.

36. Importante destacar que as falhas apontadas na auditoria se referem a ativos pertencentes aos Comandos Militares, não atingindo o patrimônio imobiliário próprio do MD (Órgão UGE 52000). Todavia, dado que cabe ao MD responder pela logística de defesa e pelo patrimônio imobiliário administrado pelas Forças Armadas, nos termos do art. 24, incisos XVII e XXIII, da Lei 14.600/2023, as propostas de deliberação neste relatório serão direcionadas também ao Ministério supervisor, ou seja, serão sempre feitas ao Ministério da Defesa e à(s) Força(s) em que se identificou a distorção.

2.3. Não escopo

37. Não integraram o escopo da auditoria outros ciclos de transações contábeis, que não os acima mencionados.

2.4. Metodologia e limitações inerentes à auditoria

38. A auditoria foi conduzida de acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT), aprovadas pela Portaria-TCU 280/2010, que são consistentes com os Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (ISSAI 100), com os Princípios de Auditoria Financeira (ISSAI 200) e os Princípios de Auditoria de Conformidade (ISSAI 400) das Normas Internacionais emitidas pela Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle (Intosai), bem como com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Auditoria (NBC TASP), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), aplicáveis no contexto do trabalho. Contudo, ocorreram limitações significativas aos exames realizados. As condições específicas que limitaram os exames estão descritas no item 3.1.3, deste relatório.

39. Tais normas exigem o cumprimento de exigências éticas, o exercício de julgamento e ceticismo profissionais, a aplicação do conceito de materialidade e a identificação e a avaliação de riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis auditadas ou de não conformidade relevante nas transações subjacentes, independentemente se causados por erro ou fraude, bem como a definição e a execução de procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, a fim de se obter segurança razoável, mediante evidência de auditoria suficiente e apropriada, para suportar as conclusões em que se fundamenta a opinião de auditoria. A equipe de auditoria possui coletivamente a competência e as habilidades necessárias, conforme exigido pelas NAT, item 52; e ISA/NBCTASP 220/ISSAI 2220, item 14.

40. O trabalho observou ainda a DN-TCU 198/2022, os Termos do Trabalho de Auditoria (peças 24 e 25) e a Estratégia Global de Auditoria (peça 244). Os procedimentos de auditoria incluíram inspeção documental, confirmação externa de saldos e transações, recálculo, procedimentos analíticos, indagações, inclusive por escrito (ofícios de requisição), e o uso de técnicas assistidas por computador para examinar populações inteiras de transações e de amostragem estatística para testes de controle e de conformidade.

41. Conforme exigido pelo art. 22 da DN-TCU 198/2022, foram estabelecidos referenciais, percentuais e valores de materialidade adotados na auditoria. Todavia, considerando que este trabalho se enquadra no conceito de auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis, foram estabelecidos níveis de materialidade para cada ciclo auditado (vide NBC TASP 805, item A.15), conforme a tabela a seguir:

Tabela 4 - Níveis de Materialidade - MD – 31/12/2024

Ciclo Imobilizado		Valores em R\$
Referencial: Total de Ativo Imobilizado (bens móveis, imóveis e intangível)		410.981.270.458,15
Materialidade global (ou de planejamento) – MG	8.219.625.409,16	2% do referencial
Materialidade para execução da auditoria – ME	4.109.812.704,58	50% da MG
Limite para acumulação de distorções - LAD	246.588.762,27	3% da MG

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria com base no Balanço Patrimonial MD em 31/12/2024

Ciclo Passivos Atuariais		Valores em R\$
Referencial: Total das Provisões Atuariais (provisões no curto e longo prazo)		856.065.049.957,32
Materialidade global (ou de planejamento) – MG	17.121.300.999,15	2% do referencial
Materialidade para execução da auditoria – ME	8.560.650.499,57	50% da MG
Limite para acumulação de distorções - LAD	513.639.029,97	3% da MG

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria com base no Balanço Patrimonial MD em 31/12/2024

Ciclo Despesas com Pessoal		Valores em R\$
Referencial: Despesa com Pessoal e Encargos Sociais Empenhada		96.887.413.138,98
Materialidade global (ou de planejamento) – MG	1.937.748.262,78	2% do referencial
Materialidade para execução da auditoria – ME	968.874.131,39	50% da MG
Limite para acumulação de distorções - LAD	58.132.447,88	3% da MG

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria com base no Balanço Orçamentário MD em 31/12/2024

42. Normalmente, a Materialidade Global (**MG**) é utilizada como parâmetro quantitativo para avaliação da relevância das distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, em relação às demonstrações contábeis como um todo. Entretanto, no caso desta auditoria por quadros isolados, a MG de cada ciclo se aplica ao conjunto de saldos e transações que envolve cada ciclo individualmente. Assim, ela é o limite que, se ultrapassado, causará modificação (ressalva, adversa ou abstenção) na opinião de auditoria para cada ciclo.

43. A Materialidade para Execução (**ME**) foi o parâmetro utilizado para selecionar os saldos contábeis e as classes de transações significativas que compuseram o escopo do trabalho.

44. O Limite para Acumulação de Distorções (**LAD**) representa o valor abaixo do qual as distorções de valor foram consideradas claramente triviais; e não foram acumuladas para avaliação em conjunto, salvo se não consideradas claramente triviais quando julgadas com base em critério de natureza ou circunstâncias.

45. Além desses limiares de materialidade, foi determinado um limite de distorção tolerável (DT), conforme a regra $LAD \geq DT \leq ME$, para fins de determinação da extensão dos testes substantivos e como parâmetro quantitativo para avaliação da relevância das distorções, individualmente ou em conjunto, em relação a classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações.

46. Em virtude de limitações da capacidade operacional da equipe de auditoria do TCU, as distorções detectadas durante a auditoria não foram comunicadas e discutidas com a administração

do MD antes do encerramento do exercício financeiro no Siafi, conforme comunicado no Ofício 0205/2024-TCU/AudFinanceira, de 17/12/2024, ao Ministério (peça 150).

47. Todavia, em atendimento às normas de auditoria, em especial ao item 139 da ISSAI 200, bem como ao Manual de Auditoria Financeira do TCU (item 96), todos os apontamentos desta auditoria foram apresentados e discutidos com os Comandos Militares, com o MD e demais órgãos envolvidos antes do encerramento dos trabalhos de campo, de forma a possibilitar a realização de ajustes necessários no conteúdo dos achados, buscando, inclusive, a construção participativa das deliberações propostas com as unidades jurisdicionadas auditadas, de acordo com o art. 14 da Resolução TCU 315/2020.

48. As distorções identificadas foram comunicadas aos responsáveis pela governança nos respectivos órgãos auditados (peças 257 a 261). A administração confirmou o cumprimento de suas responsabilidades, consoante estabelecidas nos Termos do Trabalho de Auditoria (peças 24 e 25), por meio de Representação Formal (peças 252 e 295).

49. Devido às limitações inerentes a uma auditoria, juntamente com as limitações inerentes ao controle interno, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes não tenham sido detectadas, mesmo que o trabalho tenha sido adequadamente planejado e executado de acordo com as normas de auditoria mencionadas.

50. Cabe destacar que a auditoria financeira no MD em 2023 resultou em uma abstenção de opinião específica para o ciclo de bens imóveis em decorrência da inexistência de laudos de avaliação patrimonial referentes à parcela relevante dos imóveis, não havendo evidência suficiente e apropriada para dar suporte às informações que constam nos sistemas da Administração Pública Federal.

51. Como resposta, o MD apresentou plano de ação para solucionar o problema apontado, em longo prazo, que contém as análises detalhadas do monitoramento das deliberações proferidas pelo TCU ao apreciar o relatório daquela auditoria. Essa ressalva inicial é importante, pois a limitação que foi base para abstenção de opinião em 2023 só será completamente resolvida ao final do plano de ação apresentado (dez anos) e, até lá, ela poderá repercutir nas auditorias seguintes e seus impactos deverão ser analisados ano a ano.

52. Cabe destacar que a auditoria do ciclo do imobilizado em 2024 envolveu majoritariamente procedimentos substantivos que, por meio da seleção dos bens mais representativos ou, quando da sua impossibilidade, por meio de amostragem estatística, buscou-se validar os saldos e transações das contas mais relevantes do grupo.

53. No ciclo de despesa com pessoal, quanto ao pessoal ativo, cabe destacar a realização de testes de controle e substantivos nas folhas de pagamentos dos Comandos da Marinha, Exército e Aeronáutica, por meio de amostra estatística de 231 militares. Nesses testes, foram verificadas as documentações de suporte que justificassem a composição dos respectivos soldos dos militares selecionados, bem como se cálculos da apuração das folhas de pagamento estavam corretos. No que se refere às despesas de pessoal inativo e pensionistas, além de testes de controle e análise de conciliações dos saldos e transações com relatórios gerenciais, os procedimentos de auditoria realizados foram sobretudo procedimentos analíticos nas contas contábeis relativas aos soldos pagos.

54. Já no ciclo de passivos atuariais, realizou-se recálculo das estimativas, mapeamento e análise da razoabilidade das premissas, procedimentos analíticos, conciliações contábeis, avaliação das divulgações dos passivos atuariais, além do monitoramento das deliberações dos exercícios anteriores. Os procedimentos de auditoria foram realizados e supervisionados por equipe específica da Diretoria de Auditoria das Demonstrações Contábeis da Previdência Social (DAPREV/AudFinanceira - TCU), sendo incorporadas as suas conclusões neste relatório.

55. Assim, em 2024, em que pese a manutenção das limitações operacionais da equipe de auditoria, o escopo do trabalho foi ampliado, sendo a ele adicionadas – além saldos e transações mais significativos relacionados aos ciclos contábeis auditados em 2023 – as contas e transações do ativo intangível; dos passivos de empréstimos e financiamentos contratados para custear aquisição ou construção de bens do imobilizado; e as despesas de pessoal inativo e pensionista.

56. A ampliação do escopo garantiu um avanço significativo no nível de cobertura alcançado pela auditoria. Todavia, dada a limitação da capacidade operacional da equipe, os ciclos de transações contábeis materiais remanescentes, como o de Caixa e Equivalentes de Caixa, Estoques, Fornecedores e Demais Obrigações, ainda carecem de ampliação, até se chegar a uma cobertura significativa para suportar uma opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis como um todo.

2.5. Volume de recursos fiscalizados

57. O volume de recursos fiscalizados alcançou R\$ 375,9 bilhões de ativos, R\$ 815,4 bilhões de passivos, R\$ 87,8 bilhões de despesas empenhadas com pessoal e encargos sociais e R\$ 111,5 bilhões de variações patrimoniais diminutivas.

2.6. Benefícios da fiscalização

58. Entre os **benefícios potenciais** desta auditoria, citam-se o aprimoramento dos controles internos relacionados à gestão financeira e ao processo de elaboração das demonstrações contábeis do Ministério da Defesa, o que resulta em aumento da credibilidade e transparência das informações financeiras perante os usuários dessas informações e tomadores de decisões. Espera-se ainda que o conjunto de deliberações propostas possa aprimorar a convergência dos procedimentos contábeis aos padrões internacionais em implementação pela Secretaria do Tesouro Nacional.

59. Como **benefícios efetivos**, registram-se as correções tempestivas nos saldos dos seguintes registros ainda durante o transcorrer da auditoria e em consequência dela:

a) apropriação de VPD de Adicionais R\$ 223 milhões a menor e VPD de Gratificações R\$ 223 milhões a maior pela Aeronáutica;

b) divergência de R\$ 1,05 bilhão em Bens Imóveis pela Marinha devido ao registro contábil de imóveis por valores diferentes dos constantes nos respectivos laudos de reavaliação;

c) reconhecimento de R\$ 3,4 bilhões de ativos contingentes pela Marinha e Exército;

60. Adicionalmente, caso as recomendações e determinações propostas no presente relatório sejam implementadas, os benefícios efetivos com a melhoria das informações apresentadas nas demonstrações contábeis alcançarão o montante de R\$ 162 bilhões. Ganhos qualitativos significativos também ocorrerão com o aprimoramento das divulgações realizadas nas Notas Explicativas às referidas demonstrações, contribuindo para aumentar a transparência das informações financeiras do Ministério

3. ACHADOS DA AUDITORIA

3.1. Ciclo contábil do Imobilizado

3.1.1. Distorções de valor

3.1.1.1. R\$ 24 bilhões de reconhecimento indevido de reavaliação negativa de bens imóveis no Resultado do Patrimonial do Período (VPD), em vez de sua apropriação à conta de Reserva de Reavaliação no Patrimônio Líquido

61. Constatou-se que, em desacordo com as regras estabelecidas no MCASP e na NBC TSP 07, o reconhecimento de desvalorizações de bens imóveis, em decorrência de reavaliações, foi feito diretamente em conta de resultado do exercício, quando o correto seria em conta de reserva no

Patrimônio Líquido, o que gerou distorção no Balanço Patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais de 2024, conforme demonstrado na tabela a seguir:

Tabela 5 - Impacto da distorção nas contas nas contas de 2024 (Em R\$ milhões)

Comandos	Contas impactadas	Valor	Efeitos
Marinha	Demais Reservas (PL)	2.914	Superavaliação
	Resultado do Exercício (PL)	2.914	Subavaliação
	Variação Patrimonial Diminutiva (DVP)	2.914	Superavaliação
Aeronáutica	Demais Reservas (PL)	19.744	Superavaliação
	Resultado do Exercício (PL)	19.744	Subavaliação
	Variação Patrimonial Diminutiva (DVP)	19.744	Superavaliação
Exército	Demais Reservas (PL)	1.367	Superavaliação
	Resultado do Exercício (PL)	1.367	Subavaliação
	Variação Patrimonial Diminutiva (DVP)	1.367	Superavaliação
MD Consolidado	Demais Reservas (PL)	24.025	Superavaliação
	Resultado do Exercício (PL)	24.025	Subavaliação
	Variação Patrimonial Diminutiva (DVP)	24.025	Superavaliação

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com dados fornecidos pelo Tesouro Gerencial e pelos Comandos Militares. O detalhamento por classe de Ativos, peça 213.

62. O MCASP, 10ª edição, item 11.4.1, pág. 231-232, estabelece que, se o valor contábil da classe do ativo aumentar em virtude da reavaliação, esse aumento deverá ser creditado à conta de Reserva de Reavaliação, exceto quando se tratar da reversão de decréscimo por reavaliação da classe do ativo anteriormente reconhecido no resultado, situação em que o referido aumento deverá ser reconhecido no resultado do exercício.

63. Por outro lado, quando a reavaliação ocasionar a diminuição do saldo da classe do ativo, a contrapartida dessa diminuição deverá ser debitada em conta do resultado exercício, exceto se houver saldo na conta de Reserva de Reavaliação da respectiva classe, que deverá ser compensado até o seu limite, e o restante, se houver, irá à débito de conta de resultado do exercício.

64. Contudo, o MCASP, 10ª edição, item 11.4.1, p. 232, facultou o reconhecimento dos aumentos ou diminuições pertinentes à reavaliação de ativos diretamente no resultado até o exercício de 2020, para aqueles entes públicos que não possuíam controle patrimonial adaptado para o registro na Reserva de Reavaliação. A partir de 2021, no entanto, esse procedimento deixou de ser admitido.

65. Assim, as regras do MCASP sobre a reavaliação do ativo imobilizado vigentes a partir de 2021 foram as consideradas na aplicação dos procedimentos de auditoria das reavaliações de 2024.

66. Constatou-se que os lançamentos contábeis relativos às reavaliações realizadas em 2024 não atenderam a essas regras, uma vez que as adições e diminuições decorrentes de reavaliações positivas e negativas foram apuradas e contabilizadas em contrapartida a reserva vinculada à conta corrente de cada imóvel, com base em cada Registro Imobiliário Patrimonial (RIP) existente na contabilidade, ou seja, não no nível da classe de imóveis em que o RIP estava registrado, conforme prescrevem os itens 54 a 56 da NBC TSP 07. Assim, quando a reserva individual de cada imóvel não possuía saldo positivo, decorrente de reavaliações positivas anteriores, a reavaliação negativa foi lançada como despesa (VPD).

67. Destaca-se que esta impropriedade ocorreu devido às limitações existentes no Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi), que não registrava as reservas de reavaliação por classe, e sim, por RIP. Dessa forma, os roteiros de contabilização dos eventos no Siafi não estavam parametrizados de acordo com as orientações do MCASP (eventos 54.1.730 - reavaliação positiva e 54.3.730 - reavaliação negativa). Tal problema foi sanado pela Secretaria do Tesouro Nacional apenas no final de dezembro de 2024, em atendimento ao item 9.1.2 do Acórdão 1.424/2024-TCU-Plenário (rel. Min. Vital do Rêgo), resultante da apreciação do relatório da auditoria sobre as Demonstrações Contábeis Consolidadas da União referentes ao exercício de 2023.

68. Em consequência, todos os lançamentos de reavaliação positiva durante o exercício foram registrados nas contas de reserva vinculada a conta corrente do RIP. Já os lançamentos de reavaliação negativa foram compensados apenas pelas reservas anteriormente constituídas no nível do RIP, caso existissem. Ou seja, caso um RIP possuísse saldo de reserva de reavaliação (Conta 236110200) e tivesse uma reavaliação negativa no período, essa reavaliação seria compensada com o saldo da reserva até o seu limite, sendo a parte que a excedeu reconhecida como despesa na DVP (Conta 361110200). Caso o RIP não tivesse saldo de reserva de reavaliação, toda a reavaliação negativa foi considerada despesa.

69. Para determinar o valor da distorção, considerou-se cada classe de ativos separadamente, conforme item 56 da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado. De início, apurou-se o saldo inicial da Reserva de Reavaliação por classe, e, posteriormente, foi apurado o saldo líquido das transações de avaliação positiva deduzidas das transações de reavaliação negativa, também por classe. Quando as reavaliações negativas superaram as positivas, este foi agregado ao resultado do período, exceto na existência de saldo de reserva de reavaliação, situação em que a diminuição do ativo foi debitada diretamente dessa reserva até o limite do saldo referente àquela classe de ativo, conforme prevê o MCASP e a NBC TSP 07. Quando as reavaliações positivas superaram as negativas, havia o aumento no saldo da reserva.

70. No Comando da Aeronáutica, houve também uma série de desmembramentos de RIPs. O ajuste se deu devido ao Acórdão 1.760/2023-TCU-Plenário que abordou uma melhor especificação dos imóveis. Devido a uma limitação do sistema de gestão imobiliária do governo (SPIUnet), os desmembramentos ocorreram por meio de baixas de ativos ou reavaliações negativas, seguidas de incorporações dos ativos com novos RIPs. Esse processo gerou diversas distorções na reserva de reavaliação e nas receitas e despesas vinculadas à baixa e incorporação dos referidos imóveis. As distorções foram corrigidas por procedimentos sugeridos pela STN, utilizando eventos de inversão de saldo, recomposição de reservas e anulação de VPD e VPA. No caso do achado em comento, esses ajustes foram levados em consideração ao se calcular o saldo da reserva por classe.

71. Desse modo, após a realização desses procedimentos e o subsequente cotejo entre os saldos, constatou-se distorção de valor, no valor de R\$ 24 bilhões nas contas Demais Reservas e Resultado de Exercício. A memória de cálculo encontra-se detalhada na peça 213.

72. Destaca-se que idêntico procedimento foi realizado na auditoria do MD de 2023 para as reavaliações dos exercícios de 2022 e 2023, considerando, ainda, os saldos finais de 2021 (inicial de 2022), conforme regra do item 54 da NBC TSP 07. Segundo aquela apuração, as distorções até 2023 se referiram, majoritariamente, ao lançamento indevido da reavaliação positiva dos imóveis na conta de receita (VPA), em R\$ 27,2 bilhões, havendo, assim, uma subavaliação nas Demais Reservas do Patrimônio Líquido e uma superavaliação nos Resultados dos Exercícios Anteriores.

73. Por fim, conforme explicitado nos comentários do Ministério da Defesa (Apêndice A), a STN, como órgão central de contabilidade, neste caso, é responsável por orientar os demais órgãos na realização dos ajustes. Inclusive, foi comentado que a secretaria já está atuando junto aos órgãos da Defesa para a correção da situação.

74. Assim, considerando o exposto, propor-se-á a seguinte:

Proposta de encaminhamento

75. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e aos Comandos da Marinha, do Exército e da Aeronáutica que, com a orientação da Secretaria do Tesouro Nacional, realizem os devidos ajustes nas contas ‘Reserva de Reavaliação por Classe de Ativo’ e ‘Ajustes de Exercícios Anteriores’, relativos aos períodos de 2021 a 2024, com vistas à correção das distorções decorrentes da contabilização de reavaliações de imóveis em desacordo com as normas contábeis aplicáveis, em especial o item 11.4.1 da 10ª edição do MCASP, e itens 51 a 56 da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado.

3.1.1.2. R\$ 10,9 bilhões de imóveis indevidamente registrados nas demonstrações contábeis da Aeronáutica

76. Foram identificados 23 RIPs de Terrenos e Glebas registrados nas demonstrações contábeis da Aeronáutica, que não estão sob sua administração e não geram benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados para a Força, contrariando o item 14, alínea ‘a’, da NBC TSP 07. Os impactos nas demonstrações contábeis desta distorção estão listados na tabela abaixo:

Tabela 6 - Impacto da distorção nas contas em nível de apresentação (Em R\$ milhões)

Conta Impactada	Valor (R\$)	Efeitos
Bens Imóveis (Ativo)	10.858	Superavaliação
Resultado do Exercício (PL)	10.858	Superavaliação
Variação Patrimonial Diminutiva (DVP)	10.858	Subavaliação

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria.

77. Esses bens se referem a aeródromos civis públicos ou áreas civis de zoneamento civil/militar que estão sob a administração civil, por meio de convênios firmados via Secretaria Nacional de Aviação Civil (SAC), e estão listados na peça 269, p. 12.

78. Esses imóveis, segundo informações da própria Aeronáutica (peça 269, p. 8), encontram-se em processo de transferência definitiva para a SAC, que deve ser efetivado segundo os preceitos da Instrução Normativa Conjunta 1, de 11/5/2017, do então Ministério de Planejamento do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil. Segundo informações obtidas por meio de reunião realizada com a Aeronáutica em 02/4/2025, os processos de transferência desses imóveis não foram concluídos por pendências de ações da SAC, da Secretaria de Patrimônio da União (SPU) e, por fim, da Aeronáutica para a sua conclusão.

79. Ante o exposto, esses imóveis já deveriam ter sido baixados dos registros dos imóveis da Aeronáutica, tendo como contrapartida uma variação patrimonial diminutiva com desincorporação de ativos. Em consequência, o resultado do exercício no Patrimônio Líquido (PL) também está superavaliado no mesmo montante financeiro.

80. Dessa forma, será proposta a seguinte deliberação:

Proposta de Encaminhamento

81. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315, de 2020, à Secretaria de Patrimônio da União, à Secretaria de Aviação Civil, ao Ministério da Defesa e ao Comando da Aeronáutica que realizem ajustes no SPIUnet e nas respectivas demonstrações contábeis, para retirar da responsabilidade da Aeronáutica e do Ministério da Defesa os imóveis que não estão mais sob sua administração, devido à transferência para a Secretaria de Aviação Civil, em atendimento ao item 14, alínea ‘a’, da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado.

3.1.1.3. R\$ 4,79 bilhões reconhecidos a menor em bens imóveis devido a registros contábeis por valores divergentes dos apurados nos respectivos laudos de reavaliação

82. Foram identificados imóveis com valor contábil registrado no Siafi diferente do valor da avaliação consignado nos laudos técnicos de reavaliação. As contas impactadas e os respectivos efeitos estão na tabela a seguir:

Tabela 7 - Impacto da distorção nas contas em nível de apresentação (Em R\$ milhões)

Conta Impactada	Valor (R\$)	Efeitos
Bens Imóveis (Ativo)	4.790	Subavaliação
Demais Reservas (PL)	4.790	Subavaliação

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria.

83. A próxima tabela mostra a quantidade de distorções e as discrepâncias entre o valor contábil no Siafi e o valor do laudo técnico de reavaliação, bem como os valores das superavaliações e subavaliações segregados por Comando, cujo detalhamento encontra-se na peça 280.

Tabela 8 - Distorção de valores entre Siafi e laudos técnicos de reavaliação em 2024 (Em R\$ milhões)

Comando Militar	Distorção entre Siafi x Laudos (Qtd.)	Superavaliação entre Siafi x Laudos (Valor)	Subavaliação entre Siafi x Laudos (Valor)
Marinha	9	1.208	157
Aeronáutica	243	3.492	9.333
Total		4.700	9.490

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria com dados fornecidos pelas Forças. Detalhamento por RIP, peça 280.

84. O efeito líquido nas demonstrações consolidadas do MD resulta em uma subavaliação da conta de Bens Imóveis no montante de R\$ 4,79 bilhões, decorrente de registros a menor no total de R\$ 9,49 bilhões e a maior no total de R\$ 4,7 bilhões.

85. A NBC TSP 07, item 50, orienta que ‘quando o item do ativo imobilizado é reavaliado, o valor contábil do ativo deve ser ajustado para o valor reavaliado’.

86. De forma semelhante, o MCASP, 10ª ed. item 11.4, p. 231, e a Macrofunção Siafi 020335 – Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável, orientam que, quando os bens são reavaliados e, após a eliminação da depreciação acumulada contra o valor contábil bruto, deve-se atualizar o valor contábil líquido pelo valor reavaliado.

87. Essa situação também foi identificada na auditoria financeira do exercício de 2023, razão pela qual foi emitida a seguinte deliberação no âmbito do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário (rel. Min. Vital do Rêgo):

9.2. **recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315, de 2020:

...

9.2.6. ao Ministério da Defesa e aos Comandos da Marinha, do Exército e da Aeronáutica que adequem seus controles internos e sistemas de maneira a garantir que as reavaliações de bens realizadas no exercício sejam adequadas e tempestivamente refletidas nas demonstrações contábeis, em consonância com os itens 3.10 e 3.19 da NBC TSP Estrutura Conceitual, conferindo representação fidedigna aos bens imóveis;

88. À época, a Aeronáutica informou que, com a implementação do plano de ação elaborado para ajustar os registros e controles dos imóveis daquela Força, a base do relatório/laudo

de avaliação estaria alinhada com as estruturas do Siafi, evitando futuras distorções. Quando do monitoramento do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário, o Comando relatou que:

...atualizou a ICA 87-5 – ‘Parecer Técnico Para Avaliação de Imóveis sob a Administração do Comando da Aeronáutica para Fins Cadastrais ou Contábeis’ (Anexo ‘E’), com o objetivo de padronizar as atividades correlatas a essas atividades e minimizar as inconsistências contábeis, incluindo a proposição de atualizações para aprimorar os procedimentos de reavaliação cadastral de bens imóveis para fins contábeis ou cadastrais.

89. Por sua vez, a Marinha, por meio do Ofício 41/SGM-MB (TC 018.199/2023-2, peça 762), informou que os valores dos imóveis com distorção de valor foram corrigidos em fevereiro de 2024, o que de fato ocorreu. Quando do monitoramento do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário, o Comando comunicou que foi alocada em seu Regimento Interno a responsabilidade para o monitoramento periódico das contas contábeis relacionadas ao Patrimônio Imobiliário daquela Força a uma coordenadoria específica, e com isso, o problema seria sanado. Mas não foi o que ocorreu.

90. Não foram identificadas inconsistências dessa natureza no Exército, de modo que o item 9.2.6 do Acórdão supramencionado pode ser considerado implementado por esta Força.

91. Posteriormente, após ser comunicada sobre esta inconsistência, a Marinha informou que realizou, em 2025, os devidos ajustes em 8 dos 9 imóveis que apresentavam divergência (vide Apêndice A). O imóvel faltante não foi atualizado por problemas sistêmicos (imóvel no exterior), mas está em processo de ajuste. Diante disso, considera-se também cumprido o item 9.2.6 do Acórdão supramencionado pela Marinha. Todavia, cabe esclarecer que, como o ajuste ocorreu em 2025, a distorção de valor apontada permaneceu nas demonstrações contábeis do exercício de 2024.

92. Considerando que as medidas tomadas pelo Comando da Aeronáutica para implementar a recomendação feita no item 9.2.6 do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário não foram suficientes para prevenir novas ocorrências de distorção entre os valores dos laudos de avaliação de imóveis e os registrados no SPIUnet, propõem-se que esse item seja considerado não mais aplicável, uma vez que será feita a proposta de determinação a seguir, a ser monitorada no próximo ciclo de auditoria financeira, para que sejam ajustados os valores brutos dos bens imóveis reavaliados, listados na peça 280, de modo que sejam refletidos contabilmente no Siafi pelo valor reavaliado constante dos laudos de avaliação.

Proposta de encaminhamento

93. **Determinar**, com fundamento no art. 4º, inciso I, da Resolução-TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e ao Comando da Aeronáutica que, até o final do terceiro trimestre de 2025, para assegurar a correta elaboração das demonstrações contábeis, adotem as medidas necessárias para ajustar os valores brutos dos bens imóveis reavaliados, a fim de que estes estejam registrados no Siafi pelo valor exato aos que estão apresentados nos laudos de avaliação.

3.1.1.4. R\$ 4,37 bilhões de bens imóveis que se encontram em discussão judicial ou em processo administrativo (ativos contingentes), reconhecidos indevidamente como ativos

94. Constatou-se que bens imóveis que estão em discussão judicial acerca de sua propriedade, portanto, ativos contingentes, estão indevidamente reconhecidos nas demonstrações contábeis das Forças Armadas, repercutindo nas Demonstrações Contábeis Consolidadas do MD. As contas impactadas e os respectivos valores são expostos na tabela a seguir.

Tabela 9 - Impacto da distorção nas contas em nível de apresentação (Em R\$ milhões)

Conta Impactada	Valor	Efeitos
Bens Imóveis (Ativo)	4.366	Superavaliação

Resultados de Exercícios Anteriores (PL)*	4.366	Superavaliação
---	-------	----------------

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria.

95. A tabela a seguir apresenta a quantidade e os valores dos imóveis da amostra selecionada cuja titularidade está sob disputa judicial ou administrativa. Tais bens, por se enquadrarem como ativos contingentes, não deveriam ter sido reconhecidos como ativos nas demonstrações contábeis das Forças Armadas. A memória de cálculo que conduz à apuração das distorções apontadas, com base nas informações fornecidas pelas próprias Forças, se encontra detalhada na peça 216.

Tabela 10 - Imóveis em discussão judicial ou administrativa reconhecidos no Ativo (Em R\$ milhões)

Força	Imóveis em discussão judicial ou procedimento administrativo inconclusivo (Quantidade)	Imóveis em discussão judicial ou procedimento administrativo inconclusivo (em R\$ milhões)
Marinha	4	941
Aeronáutica	22	2.479
Exército	2	946
Total	28	4.366

Fonte: Elaborado pela equipe de auditoria. Detalhamento por RIP na peça 216.

96. A NBC TSP 07 orienta que um item de imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se, for provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade. Por sua vez, a NBC TSP 3 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, item 39, é categórica: **‘A entidade não deve reconhecer ativos contingentes’**.

97. Conforme o MCPASP, 10ª ed., Parte II, item 17.1, p.294, ‘Ativo contingente é um ativo possível resultante de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos que não estão totalmente sob o controle da entidade.’

98. Em consistência com essas normas, o item 5.1.4 da Macrofunção Siafi 020344 – Bens Imóveis é taxativo no sentido de que os bens imóveis, cuja demarcação, posse ou propriedade esteja sendo discutida administrativa ou judicialmente, não deverão ser reconhecidos como ativos. Em vez disso, esses imóveis devem mantidos em contas de controle e evidenciados como ativos contingentes, em notas explicativas às demonstrações contábeis.

99. Vale destacar que na auditoria do exercício de 2023 essa inconsistência também foi constatada. Naquela ocasião, a distorção identificada foi de aproximadamente R\$ 3,1 bilhões, tendo sido prolatada a seguinte deliberação dirigida à SPU, órgão responsável pela gestão do SPIUnet, sistema destinado ao registro dos bens imóveis de uso especial da União, em razão da inexistência da funcionalidade que permitisse destacar ativos sub judice ou em processo administrativo inconcluso:

9.1. determinar, com fundamento no art. 4º, incisos II e II, da Resolução-TCU 315, de 2020:

9.1.1. à Secretaria de Coordenação e Governança do Patrimônio da União - SPU, em coordenação com a Secretaria do Tesouro Nacional - STN, que, no prazo de 90 (noventa) dias, a contar da notificação deste acordo, implemente, para atender à correta elaboração das demonstrações contábeis de 31/12/2024, funcionalidade no sistema SPIUnet para apoiar o atendimento integral do disposto no item 5.1.4 e 5.1.4.1 da Macrofunção Siafi 020344 - Bens Imóveis e as orientações da NBC TSP 03, item 39, e do MCASP, 9ª ed., Parte II, itens 17.1 e 17.6.3, quanto ao tratamento de ativos contingentes;

100. Por meio do Despacho SEI 46452739 (peça 872 do TC 018.199/2023-2), a Coordenação-Geral de Contabilidade da União informou a criação de contas contábeis e eventos parametrizados no Siafi, que possibilitaram dar o tratamento apropriado às contingências apontadas pelo TCU.

101. Quanto à implementação de funcionalidade no sistema SPIUnet, a SPU, por meio do Ofício SEI 166647/2024/MGI (peça 138), de 22/11/2024, apresentou as ações realizadas para viabilizar registro específico destinado a imóveis cuja demarcação, posse ou propriedade esteja sendo discutida administrativa ou judicialmente, de modo a tratar adequadamente os ativos contingentes, ou seja, não os reconhecer, mas manter em contas de controle e evidenciar em notas explicativas às demonstrações contábeis.

102. Nesse sentido, considerando que o sistema SPIUnet possui a referida funcionalidade, considera-se cumprido o item 9.1.1 do julgado supramencionado. Entretanto, restou confirmada a necessidade de os Comandos da Marinha, do Exército e da Aeronáutica promoverem a atualização da situação contábil dos imóveis elencados na peça 216, uma vez que a manutenção deles na composição do saldo das contas de bens imóveis distorce as informações apresentadas no Balanço Patrimonial do MD em R\$ 4,4 bilhões.

103. Após serem comunicados sobre a impropriedade, os Comandos da Marinha e do Exército informam que realizaram as correções necessárias relativas a este achado no exercício de 2025, conforme apontado no Apêndice A, deste relatório. Contudo, as correções não afastam a distorção nas demonstrações contábeis de 2024. Todavia, como a correção já foi realizada, não há necessidade propor ajustes para os Comandos da Marinha e do Exército. Assim, será feita a proposta a seguir.

Proposta de encaminhamento

104. **Determinar**, com fundamento no art. 4º, inciso I, da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e ao Comando da Aeronáutica que, até o final do terceiro trimestre de 2025, para assegurar a correta elaboração das demonstrações contábeis, adequem os registros de ativos contingentes à funcionalidade do sistema SPIUnet para o adequado tratamento desses ativos, conforme previsto no item 5.1.4 e do subitem 5.1.4.1 da Macrofunção Siafi 020344 – Bens Imóveis, das orientações da NBC TSP 03, item 39, e do MCASP, 10ª edição, Parte II, itens 17.1 e 17.6.3.

3.1.1.5. R\$ 1 bilhão de bens móveis com ausência ou divergência da documentação de suporte comprobatório do saldo registrado no Siafi

105. Para verificar a precisão do saldo da conta de Bens Móveis dos três Comandos Militares, realizou-se exame dos saldos das subcontas mais materialmente relevantes, conforme tabela a seguir, na data base de 30 de setembro de 2024.

Tabela 11 - Escopo do teste de saldos das contas de Bens Móveis (Em R\$ milhões)

Comando	Conta Contábil	Descrição da Conta	Saldo em 30/9/2024	Saldo em 31/12/2024
Aeronáutica	123110701	Bens moveis em elaboração	15.896	15.463
	123110804	Bens moveis em reparo	4.825	5.563
	123110505	Aeronaves	5.017	5.189
Exército	123110503	Veiculos de tração mecânica	4.207	4.201
	123110504	Carros de combate	3.847	4.008
Marinha	123110701	Bens moveis em elaboração	10.242	10.646
	123110506	Embarcações	15.391	15.446
Total Escopo Bens Móveis			59.426	60.517
Total Bens Móveis MD			95.464	98.121

% Cobertura	62%	62%
-------------	-----	-----

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria.

106. Para os bens móveis em elaboração, foram analisados contratos, fluxo de pagamento anual e baixas por recebimento de bens, não sendo identificadas divergências significativas, à exceção do Comando da Marinha, em relação à transferência de saldo da conta contábil Marcas, patentes e inov. tecnol. em desenvolv. (124210206) do grupo de Ativo Intangível para a conta contábil Bens móveis em elaboração (123110701), conforme documento do Siafi 2024NS000170, da UG 740002 (Coordenadoria-Geral do Programa de Desenvolvimento de Submarino com Propulsão Nuclear - COGESN), no valor de R\$ 387 milhões, que será tratada em tópico específico deste relatório.

107. Para os bens móveis em utilização, foram selecionadas amostras de itens por Comando e solicitada a documentação que daria suporte ao valor registrado, podendo ser notas fiscais, contratos ou, na ausência desses, os documentos relacionados à liquidação ou pagamento no Siafi. Também foram solicitados elementos comprobatórios que atestassem a existência dos bens, assim como as suas capacidades operacionais, confirmando que os ativos estavam em funcionamento.

108. Na Marinha e na Aeronáutica, a amostra dos itens que foram verificados teve como objetivo obter a maior cobertura possível das contas de Embarcações, Bens Móveis em Reparo e Aeronaves. Ao todo, foram analisados 12 (doze) itens na Marinha, atingindo um percentual de 90% do saldo de embarcações; e 44 itens na Aeronáutica, com cobertura de 65,9% e 76,5% de aeronaves e bens em reparo respectivamente. Todos os itens da conta de bens em reparo eram aeronaves.

109. Vale destacar que, na Marinha, os bens patrimoniais 172776783 (S-BR Submarino Convencional S-41 Humaitá) e 171681452 (S-BR Submarino convencional S-40 Riachuelo), juntos, equivalem a 68% do saldo da conta de embarcações no encerramento do exercício. Referidos bens foram desenvolvidos no âmbito do Prosub e incorporam gastos realizados desde 2008, quando houve a parceria estabelecida entre o Brasil e a França para desenvolvimento dos submarinos.

110. Para esses bens, foram apresentados Relatórios de Apuração de Gastos (peças 245 e 246), referente ao rateio dos gastos realizados pela Coordenadoria-Geral do Programa de Desenvolvimento de Submarino com Propulsão Nuclear da Marinha do Brasil (COGESN-MB), que foram analisadas pela equipe de auditoria e consideradas adequadas para comprovação dos saldos registrados na conta contábil Embarcações (123110506), à exceção dos gastos referentes à transferência de tecnologia, os quais estão tratados em tópico específico deste relatório, como já mencionado anteriormente.

111. No Exército, devido à grande pulverização dos itens que compõem as contas de Veículos de Tração Mecânica e Carros de Combate, foi necessário realizar uma amostra estatística (clássica de variáveis) e, a partir dela, foi projetada a possível distorção para o saldo dessas contas.

112. Os resultados dos testes estão apresentados na sequência, por Comando.

Marinha

Tabela 12 - Resumo do resultado do teste de detalhe de bens móveis da Marinha (em R\$ milhões)

OM	Número patrimonial	Valor bruto	Documentos	Foto	Atestado de capacidade operacional	Valor Atestado - TCU	Valor não comprovado
91670	157481530	651	Inventário de depreciação por incumbência	Sim	Sim	563	88
91645	143433709	558	Nota de Movimentação de Bens	Sim	Sim	558	0,034
91534	138777624	450	Relatório de histórico de	Sim	Sim	28	421

			cadastro do navio				
91500	138777594	252	Inventário de depreciação por incumbência	Sim	Bem inservível	0	252
91500	138777586	222	Inventário de depreciação por incumbência	Sim	Bem inservível	0	222
91500	138777578	215	Inventário de depreciação por incumbência	Sim	Bem inservível	0	215
91530	138777608	164	Nota de movimentação de material	Sim	Sim	157	7
Totais		2.512				1.307	1.205

Fonte: Elaboração própria da equipe de auditoria, com base nos documentos fornecidos pela Marinha.

113. Foi constatada uma superavaliação da conta de Embarcações da Marinha em R\$ 1,2 bilhão. Dessa distorção, R\$ 689 milhões se referem aos cascos dos ex-submarinos ‘Tamoio’, ‘Timbira’ e ‘Tapajó’, considerados inservíveis, que permaneceram reconhecidos na conta contábil destinada ao registro de embarcações adquiridas e construídas, destinadas à navegação, tratando-se, portanto, de conta para registro de ativos em uso. Para esses bens, o valor atestado foi considerado zero, pois não deveria constar nessa conta de embarcações.

114. Para evidência da situação dos citados bens, foram obtidas as Portarias 37/MB/MD, de 17/2/2023, 195/MB/MD, de 10/8/2023 e 224/MB/MD, de 11/9/2023 (peça 197), que deram baixa do ‘Serviço Ativo da Armada’ para os ex-submarinos ‘Tamoio’, ‘Tapajó’ e ‘Timbira’, por considerá-los ‘inservíveis’, indicando que as embarcações deveriam ser colocadas em processo de alienação, nos termos da legislação em vigor.

115. Nesses casos, segundo o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e conforme o item 5.2.3.b Macrofunção Siafi 02.11.34 (Movimentação e alienação de Bens), deveria ter sido utilizada a conta Bens Móveis a Alienar (123119901) para registro dos valores dos bens, desde a publicação dos expedientes que indicaram que eles deveriam ser alienados, em 2023. Segundo a citada Macrofunção, a transferência de saldo entre a conta contábil do bem e a destinada à alienação deve ocorrer pelo valor líquido do ativo, ou seja, decrescida da sua depreciação acumulada.

116. Adicionalmente, segundo o item 6 da Macrofunção Siafi 20343 – Bens Móveis:

6.1 - O valor contábil de um bem móvel deve ser baixado:

- a) por ocasião de sua alienação; ou
- b) quando não há expectativa de geração de benefícios econômicos ou potencial de serviços com a sua utilização ou alienação.

6.1.1 - Ao baixar um bem móvel, eventuais ganhos ou perdas decorrentes desta baixa devem ser reconhecidos no resultado patrimonial.

117. Após ser comunicada sobre a inconsistência, a Marinha informou que realizou, em 2025, os devidos ajustes quanto aos bens inservíveis. Todavia, cabe esclarecer que, como o ajuste ocorreu em 2025, a distorção de valor apontada permaneceu no balanço do exercício de 2024.

118. No que tange às distorções no montante de R\$ 516 milhões, referentes à divergência entre a documentação hábil para atestar o valor bruto cadastrado no sistema de gestão patrimonial, estas não foram corrigidas até a data deste relatório. Dessa forma, será proposta a seguinte deliberação em relação à Marinha:

Proposta de encaminhamento

119. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e ao Comando da Marinha que promovam ajustes no valor das embarcações de número patrimonial 157481530, 143433709, 138777624 e 138777608 para que reflitam no

sistema SISBENS e SIAFI, e na conta contábil de Embarcações (123110506), o custo ou o valor justo dos itens, de acordo com a sua documentação de suporte, em conformidade com a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, item 14, b.

Exército

120. Para o Exército, foi selecionada uma amostra de 187 bens das contas 123110503 – Veículos de Tração Mecânica e 123110504 – Carros de Combate. Por meio do Ofício 168/2024-AudFinanceira, foram solicitados os documentos destes bens para comprovação dos seus valores registrados, suas existências e situação das suas capacidades operacionais.

121. O resultado do teste de detalhe desses itens está contido na peça 239. Foram observadas distorções de valor decorrentes da divergência em relação a documentações suporte enviada pelo Exército e de bens que estavam inservíveis e que deveriam ter sido baixados na contabilidade. Todavia, ao projetar essa distorção para a população das duas contas testadas, foi encontrada uma distorção projetada de R\$ 142 milhões (peça 240), valor que está dentro do intervalo de erro tolerável definido para o teste, e está abaixo da materialidade determinada para a presente auditoria. Dessa forma, não há distorção material para as contas de bens móveis analisadas no Exército.

122. Cabe destacar que a parte da distorção relacionada aos bens inservíveis indevidamente registradas na conta de bens em uso deverá ser baixada das suas respectivas contas segundo informações do próprio o Exército. Outra parte da distorção decorrente da divergência de valores se refere, majoritariamente, a bens que sofreram baixa da depreciação acumulada, devido a movimentação entre UGs. Este assunto está sendo tratado em item específico neste relatório. Desta forma, com relação a este teste, não será feita proposta de encaminhamento para o Exército.

Aeronáutica

123. O teste foi realizado com base na amostra de 44 aeronaves da FAB, cujas informações foram solicitadas por meio do Ofício 000.170/2024 - AudFinanceira (peça 132). A seleção se restringiu a itens das contas de ‘Aeronaves’ e de ‘Bens em Reparo’, tendo a equipe solicitado documentação de suporte para os itens de maior relevância. A documentação contou com fotos e atestados de capacidade operacional, não tendo sido identificado nenhum bem inservível, apenas indisponíveis por manutenção programada ou não.

124. Houve, porém, divergências nos valores registrados no sistema e na documentação de suporte. Por meio do Ofício 000.208/2024 - AudFinanceira (peça 157) foram solicitadas explicações adicionais. Entretanto, 8 dos itens elencados não possuíam documentação de suporte com o valor correspondente. A divergência resultou em uma subavaliação nos registros do sistema de gestão patrimonial (SILOMS) no valor de R\$ 110 milhões, conforme quadro abaixo. Dado o alto volume de movimentação de bens, principalmente aeronaves, entre as contas de uso e de manutenção, optou-se por apresentar o resultado unificando as duas contas.

Tabela 13 - Resumo do resultado do teste de detalhe de bens móveis da Aeronáutica (em R\$ milhões)

Número Patrimonial	Valores Registrados	Documentos	Foto	Atestado de Capacidade Operacional	Valor atestado TCU	Diferença de valor
2170113	298	Guia de Movimentação de Aeronave	Sim	Sim	307	-8
2024875	201	Guia de Movimentação de Aeronave	Sim	Sim	211	-10
6140	105	Guia de Movimentação de Aeronave	Sim	Sim	127	-22
5996	8	Invoice US\$ 714.400,00. Data 08/1/2003. Dólar estimado R\$ 3,47	Sim	Sim	2	5

5486	9	Invoice US\$ 714.400,00. Data 30/1/2001. Dólar estimado R\$ 2,00	Sim	Manutenção	1	8
1311646	72	Guia de Movimentação de Aeronave	Sim	Manutenção	167	-95
5997	8	Invoice US\$ 714.400,00. Data 10/5/2002. Dólar estimado R\$ 2,53	Sim	Manutenção	2	6
5995	8	Invoice US\$ 714.400,00. Data 15/7/2005. Dólar estimado R\$ 2,43	Sim	Manutenção	2	6
Totais	709				819	-110

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com base nos documentos fornecidos pela FAB.

125. Diante do resultado encontrado, será proposta a seguinte deliberação para o Comando da Aeronáutica e o Ministério supervisor:

Proposta de encaminhamento

126. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e ao Comando da Aeronáutica que promovam ajustes no valor das aeronaves de número patrimonial 2170113, 2024875, 6140, 5996, 5486, 1311646, 5997 e 5995, para que reflitam no sistema SILOMS e Siafi, e nas contas contábeis de Aeronaves (123110505) e Bens em Reparo (123110804), o custo ou o valor justo dos itens, de acordo com a sua documentação de suporte, em conformidade com a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, item 14, b.

3.1.1.6. R\$ 387 milhões de despesas reconhecidas indevidamente como ativo intangível, com posterior transferência do saldo para a conta Bens móveis em elaboração na Marinha

127. Verificou-se, no exercício de 2024, no Comando da Marinha, a transferência de parte do saldo da conta ‘Marcas, patentes e inovação tecnológica em desenvolvimento’ (124210206), integrante do grupo de Ativo Intangível, para a conta ‘Bens móveis em elaboração’ (123110701), do grupo de Ativo Imobilizado, conforme documento Siafi 2024NS000170, emitido pela UG 740002 (Coordenadoria-Geral do Programa de Desenvolvimento de Submarino com Propulsão Nuclear - COGESN), no montante de R\$ 387 milhões. Trata-se de uma transferência entre contas do Ativo não Circulante, envolvendo reclassificação de bens intangíveis para tangíveis.

128. O valor transferido se refere a despesas com treinamentos e assistência técnica previstos no Contrato nº 40000/2009-011/00, cujo objeto é tecnologia para construção de submarinos (SBRs) no âmbito do Programa de Desenvolvimento de Submarinos (Prosub). Tal informação foi confirmada pela Nota Técnica nº 74114-001/2025 do Comando da Marinha (peça 220). Gastos dessa natureza, entretanto, devem ser reconhecidas como despesa do exercício (VPD), não como Ativo Intangível nem como Ativo Imobilizado, conforme item 67, ‘a’ e ‘b’, da NBC TSP 08 e item 12.2, Parte II, do MCASP, 10ª edição.

129. As normas contábeis supramencionadas estabelecem que, para um ativo ser classificado como intangível, ele deve ser identificável, controlado pela entidade e capaz de produzir benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. No caso, os treinamentos e a assistência técnica fornecidos pela contratada não se configuram como recursos separáveis ou legalmente protegidos. Pelo contrário, a norma explicitamente ressalta que o conhecimento interno, o pessoal especializado e o treinamento *não* atendem à definição de ativo intangível, pois o controle de tais benefícios é insuficiente. Além disso a NBC TSP 08, item 67(b), prevê que gastos com treinamento não integram o custo de um ativo intangível gerado internamente e devem ser reconhecidos como despesa despesas, quando incorridos. Consequentemente, esses gastos não atendem aos critérios para reconhecimento como ativo intangível, devendo ser reconhecidos como despesas no período em que são incorridos.

130. A NBC TSP 07, item 30(b), estabelece que o custo de um item do ativo imobilizado inclui valores diretamente atribuíveis à aquisição ou produção do bem (como materiais, mão de obra de obra relacionados, instalações, testes etc.). Todavia, a norma também elenca exemplos de gastos excluídos do custo do ativo, entre eles destacam-se despesas de transferência de atividades e treinamento de pessoal (item 33(c)) – classificando-os como não integrantes do custo do imobilizado. Portanto, não há previsão normativa que permita capitalizar treinamentos ou assistência técnica como parte do custo de um equipamento em elaboração. Assim, tais gastos também não preenchem os requisitos para serem incorporados ao ativo imobilizado em elaboração.

131. Em síntese, nem pelos critérios de ativo intangível nem pelos de ativo imobilizado os gastos de treinamento e assistência técnica se qualificam como ativos patrimoniais reconhecíveis. Pelo contrário, devem ser tratados como despesas do período de competência.

132. O Comando da Marinha, por meio do Ofício 02-40/2024/EMA-MB, de 17/12/2024 (peça 219), esclareceu que o fundamento legal utilizado para a reclassificação foi o item 7 da NBC TSP 8, que aborda a ‘interdependência’ entre componentes tangíveis e intangíveis. Essa norma diz que, quando um item contém partes tangíveis e intangíveis integrados (por exemplo, software inerente a uma máquina), deve-se avaliar qual parte é mais significativa: se o intangível for parte integrante de um equipamento que sem ele não funciona, tratá-lo como imobilizado; caso contrário, tratar separadamente como intangível.

133. Esse preceito não se aplica ao caso em tela. Os treinamentos e a assistência técnica contratados são serviços prestados à Marinha (para capacitação de pessoal e suporte), e não elementos físicos incorporados a um equipamento. Não há um ‘componente intangível’ que seja parte inseparável de um bem específico; pelo contrário, trata-se de entregas de serviços cuja eficácia independe de um ativo físico singular.

134. A equipe da AudFinanceira, entendendo que os esclarecimentos prestados não foram suficientes, solicitou via mensagem eletrônica de 30/1/2025 (peça 221) o encaminhamento de nota técnica ou elemento equivalente que indique, formalmente, quais ativos intangíveis especificamente estão integrando o bem móvel em construção e compõem o valor transferido do intangível para a conta de imobilizado em elaboração (no caso, submarinos).

135. Em resposta, a Marinha apresentou a Nota Técnica nº 74114-001/2025, de 31/1/2025 (peça 220), que esclarece que as modalidades de transferência de tecnologia e assistência técnica previstas no Contrato nº 40000/2009-011/00 (Prosub) (Contrato 6) incluem a entrega de pacotes de informações técnicas, assistência técnica e treinamentos à Marinha, além de transferência de know-how e documentos. As cláusulas contratuais preveem que treinamento e assistência técnica fazem parte do escopo de transferência de tecnologia ao cliente. Em sua Nota Técnica, a Marinha argumenta que esses serviços são ‘parte indivisível do pacote de transferência de tecnologia’ e, portanto, deveriam integrar o custo do empreendimento (no caso, os submarinos do Prosub em construção).

136. Todavia, a existência de tais previsões contratuais não altera a aplicação das normas contábeis. Os gastos com treinamento e assistência técnica não preenchem os requisitos de ativo intangível (identificabilidade, controle e geração de benefícios econômicos futuros), e são explicitamente excluídos do custo de ativos tanto intangíveis quanto imobilizados. Dessa forma, esses valores devem ser reconhecidos como despesa, e não capitalizados.

137. A interpretação dada pelo Comando da Marinha (baseada no item 7 da NBC TSP 08) não se aplica à situação, pois tal item trata de ativos intangíveis integrados a componentes físicos específicos. No caso, não houve transferência de um ativo intangível intrínseco ao submarino, e sim serviços de capacitação e assistência técnica, que não configuram bem patrimonial.

138. Assim, o procedimento adotado – transferir R\$ 387 milhões para ativo em elaboração – contraria as NBC TSP 07 e 08, e o MCASP, devendo ser revisto conforme proposta de recomendação a seguir, de ajuste contábil para reconhecer esses gastos como despesa de exercícios anteriores, estornando-os do ativo.

Proposta de encaminhamento

139. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315/2020, ao Ministério da Defesa e ao Comando da Marinha que apurem os valores dos gastos com treinamento e assistência técnica objeto do Contrato nº 40000/2009-011/00 (Contrato 6 - Prosub), reconhecidos como ativo intangível ou ativo imobilizado, e promovam ajuste à conta de resultado de exercícios anteriores, estornando-os do ativo, uma vez que não preenchem os requisitos para reconhecimento nos referidos grupos patrimoniais, conforme a NBC TSP 08, itens 7, 23 e 67(a) e (b); a NBC TSP 7, item 30; e o MCASP, 10ª edição, Parte II, item 12.2.

3.1.1.7. R\$ 334 milhões de depreciação acumulada de bens móveis incorporados antes de 2010 não reconhecidos no Exército

140. Verificou-se que os bens móveis do Comando do Exército incorporados ao patrimônio antes de 2010 apresentam depreciação acumulada igual a zero e não tiveram depreciação reconhecida mensalmente. Tal procedimento contraria o MCASP, 10ª edição, Parte II, item 11.5, p. 232, que estabelece que todos os elementos do ativo imobilizado são sujeitos à depreciação sistemática durante o período de sua vida útil, a partir do momento em que o item do ativo se tornar disponível para uso.

141. As contas afetadas e os respectivos valores estão discriminados na tabela a seguir.

Tabela 14 - Impacto da distorção nas contas em nível de apresentação (em R\$ milhões)

Conta Impactada	Valor (R\$)	Efeitos
Depreciação/Amortização/Exaustão Acumulados de Bens Móveis	334	Subavaliação
Resultado do Exercício (PL)	14	Superavaliação
Resultados de Exercícios Anteriores (PL)	319	Superavaliação

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria.

142. A base de dados de bens móveis do Exército examinada no presente achado é a constante no SISCOFIS, enviada em resposta ao Ofício 203/2024-AudFinanceira (peça 152), excluídos os bens com valores irrisórios (peças 226 a 229). Ao analisar a composição das contas contábeis indicadas na tabela a seguir, identificou-se o registro de bens móveis com valor contábil bruto, mas sem registro de depreciação acumulada.

Tabela 15 - Distorção por ausência de registro de depreciação acumulada no Exército (em R\$ milhões)

Conta	Quantidade de bens	Estimativa de depreciação acumulada	Contrapartida no resultado do exercício de 2024	Contrapartida em resultado de exercícios anteriores
123110503	2.531	252	13	239
123110504	61	4	1	3
123110505	15	75	1	74
123110506	1.297	3	0	3
Total	3.904	334	14	319

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com base nos dados do SISCOFIS

143. Verifica-se, portanto, uma distorção estimada em R\$ 334 milhões devido à ausência de reconhecimento da depreciação de bens móveis que possuem valor bruto contábil registrado, com

data de incorporação anterior ao ano de 2010, sendo R\$ 14 milhões referentes à depreciação que deveria ter sido reconhecida no exercício de 2024, e R\$ 319 milhões em exercícios anteriores, com prejuízo à representação fidedigna das informações desses ativos nas demonstrações contábeis do Exército e, por conseguinte, nas demonstrações consolidadas do Ministério e da União (BGU).

144. Como mencionado, no cálculo dos valores acima, foram excluídos da base de dados os bens de valores irrisórios, que são tratados em outro achado. Foram filtrados os bens de maior materialidade de cada conta, de acordo com a descrição do bem, e não foram consideradas as contas de 123110115 – Equipamentos de TI e 123110201 – Equipamentos e Peças de Proteção ao Voo, pois estas duas contas têm grande quantidade de itens, sendo muitos deles de valores muito baixos.

145. É válido mencionar que, no passo-a-passo do esquema para implantação da prática de avaliação e depreciação de bens públicos indicado no MCASP, 10ª edição, Parte II, item 11.10, p. 240 a 242, orienta-se que os órgãos devem analisar a data de aquisição do bem e, para os bens adquiridos antes do ano da implantação, deve-se analisar se o valor contábil do bem está registrado acima ou abaixo do valor justo, realizando-se os ajustes necessários.

146. Essa situação também foi identificada na auditoria de 2023, ocasião em que foi proferida a seguinte deliberação no Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário:

9.1. determinar, com fundamento no art. 4º, incisos II e II, da Resolução-TCU 315, de 2020:

...

Item 9.1.2. ao Ministério da Defesa e ao Comando do Exército que, no prazo de 90 (noventa) dias, a contar da notificação deste acórdão, reconheçam, a fim de atender à correta elaboração das demonstrações contábeis de 31/12/2024, a depreciação acumulada dos bens móveis que já possuem registro de valor bruto contábil, com data de entrada anterior ao ano de 2010, em conformidade com as disposições do MCASP 9ª Edição, Parte II, item 11.10, e da NBC SP 07 – Ativo Imobilizado.

147. Indagado por meio do Ofício 172/2024-AudFinanceira (peça 133), o Exército informou que os bens móveis incluídos SISCOFIS antes do ano de 2010 não sofrem depreciação, tendo em vista a parametrização do sistema para iniciar a depreciação dos bens somente a partir de 2010.

148. Contudo, de acordo com a resposta dada ao Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário (peça 874, TC 018.199/2023-2), o Exército informou que foi publicada em 25/11/2024 a Nota Técnica 01/2024/SG1/DCont com a finalidade de regular os procedimentos técnicos para o ajuste no valor patrimonial dos itens com data de entrada anterior a 2010, e que está sendo realizada manutenção no SISCOFIS, visando à correção dos parâmetros de início da depreciação no âmbito do Exército e que o ano-base para o início da depreciação dos bens móveis deverá ser o ano de cadastro do bem mais antigo existente no patrimônio do Exército. Além disso, está em desenvolvimento um novo sistema de gestão patrimonial denominado de Sistema Integrado de Gestão Logística (SIGELOG) com previsão de conclusão em 2027.

Proposta de encaminhamento

149. Considerando que foram iniciados os procedimentos para a realização dos ajustes apontados no item 9.1.2 do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário, propõe-se considerar que a deliberação está em cumprimento, com prazo expirado. Dessa forma, propõe-se a continuidade do monitoramento da referida deliberação, conforme proposta formulada na seção 5, alínea b, deste relatório.

3.1.1.8. Bens móveis de valor significativo registrados por valores irrisórios no Exército e na Aeronáutica

150. Foram identificados 1.381 bens móveis registrados com valores irrisórios nos sistemas de gestão patrimonial do Exército e da Aeronáutica, conforme demonstrado na Tabela 27, contrariando os itens 26 e 27 da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, que orientam que o ativo deve ser mensurado pelo seu custo ou pelo valor justo na data da aquisição. Dada a natureza do achado e o número de itens registrados com valores irrisórios, a distorção foi identificada como de valor relevante, contudo a determinação de seus efeitos pela equipe de auditoria não foi praticável (NBC TASP 705, item 21).

Tabela 16 - Resumo do quantitativo de bens com valores irrisório registrados nos sistemas de gestão patrimonial da Aeronáutica e do Exército

Comando	Conta Bens Móveis	Quantidade
Aeronáutica	123110503 – Veículo de tração mecânica	249
	123110505 – Aeronaves	46
Exército	123110503 – Veículo de tração mecânica	312
	123110504 – Carros de combate	605
	123110505 – Aeronaves	3
	123110506 – Embarcações	166
Total		1.381

Fonte: Elaboração própria da equipe de auditoria.

151. Segundo a NBC TSP 07, item 14, o bem imobilizado apenas pode ser reconhecido para fins contábeis se for provável que o item possa gerar benefícios econômicos futuros para a entidade e se o seu custo ou o valor justo possa ser mensurado confiavelmente.

152. A mesma norma contábil, no item 26, orienta que os bens do imobilizado que atendam aos critérios para reconhecimento como ativo devem ser mensurados inicialmente pelo seu custo. O item 27 da mesma norma, orienta que ‘quando o ativo é adquirido por meio de transação sem contraprestação, seu custo deve ser mensurado pelo valor justo na data da aquisição’. Esta norma ilustra que, mesmo quando não há contraprestação, o bem deve ser registrado pelo valor justo (ou seja, o valor de mercado), não por valores simbólicos.

153. A Macrofunção Siafi 020335 - Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável, item 4.8, prevê que ‘na impossibilidade de se estabelecer o valor de mercado, o valor do ativo pode ser definido com base em parâmetros de referência que considerem características, circunstâncias e localizações assemelhadas’.

154. Por fim, a Macrofunção Siafi 020315, que trata da conformidade contábil, prescreve, no item 5.1.3.5, que ativos, passivos e itens do patrimônio líquido devem estar incluídos nas demonstrações contábeis nos valores apropriados e quaisquer ajustes resultantes de valorização e alocação devem estar adequadamente registrados em contas de resultado.

155. Entretanto, nos sistemas de gestão patrimonial do Exército (SISCOFIS) e da Aeronáutica (SILOMS) foram identificados diversos bens materialmente relevantes registrados com valores irrisórios ou muito abaixo do seu valor residual, conforme detalhado nas tabelas inseridas nas peças 238 e 241-242. Como exemplo, pode-se citar a existência de helicópteros, aviões, carros de combate e veículos de tração mecânica com valores abaixo de R\$ 3.000,00, chegando a até a valores simbólicos de R\$ 0,01.

156. Segundo o MCASP, 10ª ed. (item 11.10), em situações dessa natureza, cabe à entidade, inicialmente, fazer um inventário desses bens a fim de identificar os itens inservíveis e baixá-los como perda diretamente em conta de resultado. Para os demais bens remanescentes registrados abaixo do seu valor justo, o seu valor deve ser ajustado para, após isto, serem implantados os procedimentos de depreciação, amortização e exaustão. Para estes bens, os procedimentos de avaliação, depreciação, amortização e exaustão podem ser feitos por etapas, considerando as condições operacionais de cada órgão e entidade.

157. Tal situação também foi identificada na auditoria do MD de 2023. Por meio do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário, foram expedidas as seguintes deliberações a respeito:

9.1. determinar, com fundamento no art. 4º, incisos II e II, da Resolução-TCU 315, de 2020:

...

9.1.3. ao Ministério da Defesa e ao Comando da Aeronáutica e do Exército que, no prazo de 90 (noventa) dias, a contar da notificação deste acórdão, estabeleçam, para atender à correta elaboração das demonstrações contábeis de 31/12/2024, procedimentos e ações com a finalidade de:

...

9.1.3.3. determinar o valor real das distorções relacionadas a bens de valor significativo que estão registrados por valores líquidos irrisórios no Sistema Integrado de Logística de Material e Serviços (SILOMS) e realizar os ajustes apropriados nas demonstrações contábeis, conforme as disposições da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado e os procedimentos contábeis relativos ao ativo imobilizado estabelecidos no Capítulo 11, Parte II, do MCASP, 9ª edição, e na Macrofunção Siafi 020330 - Depreciação, Amortização e Exaustão;

...

9.1.4. ao Ministério da Defesa e ao Comando do Exército que, no prazo de 90 (noventa) dias, a contar da notificação deste acórdão, estabeleçam, para atender à correta elaboração das demonstrações contábeis de 31/12/2024, ações e procedimentos para determinar o valor real das distorções relacionadas a bens de valor significativo que estão registrados por valores líquidos irrisórios no Sistema de Controle Físico de Material do Exército (SISCOFIS) e realizar os ajustes apropriados nas demonstrações contábeis, conforme as disposições da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado e os procedimentos contábeis relativos ao ativo imobilizado estabelecidos no Capítulo 11, Parte II, do MCASP, 9ª edição, e na Macrofunção Siafi 020330 - Depreciação, Amortização e Exaustão.

158. Indagado, conforme as peças 875 e 874, p. 5 (TC 018.199/2023-2), o Exército confirmou a existência de milhares de bens registrados por valores irrisórios, que se encontram em diferentes unidades gestoras em todo território nacional. Ademais, esclareceu que os bens móveis que se encontram registrados no SISCOFIS com valores brutos irrisórios tiveram sua inclusão no sistema com a finalidade de controle de carga, tendo em vista não haver uma base monetária confiável para a atribuição de valor, fruto das conversões de moeda no início do plano Real. Também informou que foi emitida a Nota Técnica 1/2024 – SG1/D Cont - Regulação da Metodologia de Ajuste de Valor Patrimonial de Materiais Registrados a Valores Irrisórios nas Demonstrações Contábeis, a qual prevê, tanto o ajuste dos valores dos bens móveis que se encontram registrados com valores brutos irrisórios, bem como a depreciação de todos os bens, independente da data de sua inclusão. Por fim, alegou que devido ao volume de materiais e aos agentes envolvidos, a sua realização plena demandará mais tempo, porém não delimitou um prazo específico para a solução do problema.

159. Já a Aeronáutica, solicitou, por meio do Ofício 64/EG12/18772 (peça 179), que fosse autorizada a elaboração de Plano de Ação com a finalidade de tratar tais determinações, de forma a atender a correta elaboração das demonstrações contábeis de 31/12/2025.

160. Dessa forma, considerando que a situação encontrada ainda perdura e não houve evolução satisfatória para a solução do problema durante o exercício 2024, e que não é factível a implementação das providências imediatas necessárias para prevenir ou corrigir a deficiência, dado o quantitativo de bens com valores irrisórios que devem passar por procedimento de avaliação, inclusive mediante análises e pesquisas dos seus valores de mercado, será proposto considerar não mais aplicáveis os itens 9.1.3.3 e 9.1.4 do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário, nos termos e prazos estabelecidos. Alternativamente, será proposta a seguinte deliberação para o caso:

Proposta de encaminhamento

161. **Determinar**, com fundamento no art. 7º, § 3º, inciso I, da Resolução TCU 315/2020, ao Ministério da Defesa e aos Comandos do Exército e da Aeronáutica que elaborem, no prazo de 60 dias, plano de ação contendo, no mínimo, as ações a serem tomadas, os responsáveis pelas ações e os prazos para implementação, com o objetivo de ajustar ao valor de mercado os bens móveis de valor significativo que estão registrados por valores líquidos irrisórios ou muito abaixo dos valores residuais nos sistemas de gestão patrimonial dos respectivos Comandos e realizar os ajustes apropriados nas demonstrações contábeis, conforme as disposições da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado e os procedimentos contábeis relativos ao ativo imobilizado estabelecidos no item 11.10, Parte II, do MCASP, 10ª edição, e na Macrofunção Siafi 020330 - Depreciação, Amortização e Exaustão.

3.1.2. Distorções de classificação, apresentação ou divulgação

3.1.2.1. R\$ 2,55 bilhões de imóveis com benfeitorias classificados como Terrenos ou Glebas no sistema SPIUnet, levando à classificação contábil incorreta no Siafi

162. No Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União (SPIUnet), constam diversos imóveis com registro de benfeitorias classificados como terrenos ou glebas, o que contraria orientação do manual de utilização desse sistema, versão de novembro de 2019, p. 51, que prevê ‘se uma utilização não tem benfeitoria, deverá ser selecionada a conta terreno ou gleba. E, se tem benfeitoria, o Tipo de Destinação deverá estar de acordo com a mesma’.

163. Conforme a tabela da página 52 do referido manual, o Tipo de Destinação pode se referir, por exemplo, a um quartel, um aeródromo ou qualquer outra acessão. Esta última é definida no inciso I do art. 2º da Portaria Conjunta STN/SPU 703, de 10 de dezembro de 2014, como ‘tudo quanto se incorporar ao solo, como edificações e outras construções’.

164. A listagem dos imóveis em que se verificou tal situação consta nas tabelas da peça 248, totalizando um valor patrimonial de R\$ 2,55 bilhões, referente ao somatório do total de imóveis nessa situação nas três Forças, conforme detalhado na tabela 16, adiante.

165. A identificação dos terrenos que receberam benfeitorias foi realizada por meio da comparação entre os valores registrados nos campos ‘uti_va_terreno’ (valor do terreno) e ‘uti_va_utilizacao’ (valor de utilização), da base de dados do SPIUnet, na data-base de 31/12/2024. Sempre que o valor da utilização foi superior ao valor do terreno, concluiu-se que o imóvel recebeu benfeitorias. Nesses casos, sua classificação patrimonial deveria ser revista, uma vez que ele não deve mais permanecer registrado na conta de Terrenos/Glebas (1.2.3.2.1.01.03).

166. Segundo o manual do SPIUnet (novembro de 2019, p. 51-52), nos casos em que terrenos tenham recebido benfeitorias, o Tipo de Destinação do imóvel deverá ser atualizado de forma compatível com a nova realidade do bem de acordo com a benfeitoria.

167. Ainda segundo o Manual do SPIUnet (p. 49), o Registro Imobiliário Patrimonial (RIP) de Utilização representa a utilização de um imóvel – ou parte dele – por uma determinada Unidade Gestora. Esse Valor de Utilização reflete o valor do terreno da utilização mais o valor da benfeitoria da utilização, considerando o uso específico que está sendo feito, como por exemplo,

para fins residenciais, de hospedaria, como depósito, dentre outros. Os impactos estão detalhados a seguir.

Tabela 17 - Impacto da distorção nas contas de Bens Imóveis (Em R\$ milhões)

Contas impactadas	Comando	Valor	Efeitos
Terrenos e glebas - Bens imóveis	Marinha	2.465	Superavaliação
A identificar - Bens imóveis		2.465	Subavaliação
Terrenos e glebas - Bens imóveis	Exército	8	Superavaliação
A identificar - Bens imóveis		8	Subavaliação
Terrenos e glebas - Bens imóveis	Aeronáutica	79	Superavaliação
A identificar - Bens imóveis		79	Subavaliação
Terrenos e glebas - Bens imóveis	Consolidado MD	2.553	Superavaliação
A identificar - Bens imóveis		2.553	Subavaliação

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com dados fornecidos pelas Forças. Detalhamento por RIP está inserido na peça 248.

168. Cabe destacar que, no nível da apresentação das demonstrações contábeis, não se identifica distorção relevante, uma vez que tanto a conta Terrenos e Glebas quanto a conta que reflete o uso real dos imóveis estão inseridas na mesma linha do balanço patrimonial: Bens Imóveis. Contudo, a falha gera distorções na classificação analítica dos bens imóveis registrados no ativo imobilizado dos Comandos Militares e do Ministério da Defesa. Além disso, pode causar erros no cálculo da depreciação, uma vez que as benfeitorias são depreciables, enquanto os terrenos não o são.

169. A divulgação em notas explicativas, todavia, é afetada. Por exemplo, a tabela 18 das notas explicativas às demonstrações contábeis do Ministério (peça 194, p. 47), que detalha a composição do saldo dos bens imóveis, apresenta imprecisões na classificação dessas informações.

170. Situação semelhante foi relatada na auditoria do exercício de 2023, o que motivou, à época, a expedição de deliberação de ciência (item 9.3.2 do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário) direcionada aos Comandos do Exército e da Aeronáutica. Todavia, como a situação persiste e agora envolve também o Comando da Marinha, considera-se necessário propor recomendação com o objetivo de promover a reclassificação dos imóveis que receberam benfeitorias para as suas devidas classes. Essa medida permitirá o monitoramento das providências pelo TCU na próxima auditoria.

Proposta de encaminhamento

171. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e aos Comandos da Marinha, do Exército e da Aeronáutica que, até o término do terceiro trimestre de 2025, promovam a análise dos terrenos que receberam benfeitorias e permanecem classificados como ‘Terrenos e Glebas’, a fim de reclassificá-los nas categorias patrimoniais adequadas, conforme o Tipo de Destinação correspondente às benfeitorias existentes, adequando sua classificação patrimonial às disposições do Manual de Utilização Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União (SPIUnet), páginas 51 e 52.

3.1.2.2. R\$ 10,74 bilhões de Terrenos ou Glebas sem benfeitorias classificados no SPIUnet em outras classes de bens imóveis, levando à classificação contábil incorreta no Siafi

172. Essa situação é o contrário da mencionada no achado anterior. Aqui, constatou-se que diversos terrenos que não possuem registro de benfeitorias estão classificados em outras classes de contas contábeis como aquartelamentos, aeroportos e imóveis residenciais/comerciais entre outros.

173. A identificação dos terrenos que não receberam benfeitorias foi realizada por meio da comparação entre os valores registrados nos campos ‘uti_va_terreno’ (valor do terreno) e

‘uti_va_utilizacao’ (valor de utilização), da base de dados do SPIUnet, na data-base de 31/12/2024. Sempre que o valor da utilização do imóvel coincide com o valor do terreno, conclui-se que não haviam sido realizadas benfeitorias. Nesses casos, a classificação patrimonial adequada seria na conta Terrenos/Glebas (1.2.3.2.1.01.03), a qual, no entanto, apresenta-se subavaliada em R\$ 10,74 bilhões em razão de registros indevidamente classificados em outras contas.

174. Conforme o Manual do SPIUnet (novembro/2019, p. 49) o valor da utilização de um imóvel é encontrado por meio do seguinte cálculo:

$$Vu = (Vtu + Vbu) \times Fk, \text{ onde:}$$

Vu= Valor da utilização

Vtu = Valor do terreno da utilização

Vbu = Valor da benfeitoria da utilização

Fk = Fator corretivo (utilizado para correção de discrepância entre o custo de construção e o valor de comercialização da mesma - Default = 1,00).

175. Logo, se na composição do imóvel o seu valor de utilização está igual ao valor do terreno, trata-se, de fato, de um terreno que não recebeu benfeitorias e, portanto, deveria estar classificado na conta de Terreno/Glebas (1.2.3.2.1.01.03).

176. A listagem dos imóveis em que se verificou essa situação consta na tabela da peça 292, totalizando R\$ 10,74 bilhões.

177. As contas afetadas e os respectivos valores são expostos na tabela a seguir:

Tabela 18 - Impacto da distorção nas contas de Bens Imóveis (em R\$ milhões)

Superavaliação por classe	
Aeronáutica	6.054
AEROPORTOS/ESTACOES/AERODROMOS	4.990
AQUARTELAMENTO	782
COMPLEXOS/FABRICAS/USINAS	46
FAZENDAS, PARQUES E RESERVAS	70
IMOVEIS RESIDENCIAIS/COMERCIAIS	166
Exército	4.603
AQUARTELAMENTO	3.763
COMPLEXOS/FABRICAS/USINAS	2
FAZENDAS, PARQUES E RESERVAS	483
IMÓVEIS RESIDENCIAIS	355
Marinha	87
AQUARTELAMENTO	84
COMPLEXOS/FABRICAS/USINAS	3
Total Geral	10.744

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria a partir da base de dados do SPIUnet de 31/12/2024. Detalhamento por RIP está inserido na peça 292.

178. Não se identifica distorção no corpo das demonstrações contábeis, pois tanto a conta terrenos/glebas e a conta contábil que reflete o uso real do imóvel estão inseridas na mesma linha do balanço patrimonial: Bens Imóveis. Todavia, é de se destacar que a falha gera distorção de classificação analítica dos bens imóveis do ativo imobilizado dos Comandos Militares e, por isso, no consolidado do Ministério da Defesa. Além disso, gera distorção de divulgação nas notas explicativas das demonstrações contábeis consolidadas do Ministério, nas quais os saldos apresentados resultam distorcidos para as contas contábeis mencionadas.

179. Destaca-se que há mais 23 imóveis, no valor total de R\$ 10,8 bilhões, registrados na contabilidade da Aeronáutica nessa mesma situação, porém, como esses imóveis não mais estão sob a gestão do referido Comando, e sim da Secretaria de Aviação Civil (SAC), conforme apontado no achado 3.1.1.2, eles foram excluídos da listagem da peça 292.

180. Situação semelhante foi relatada na auditoria do exercício de 2023, o que motivou, à época, a expedição de deliberação de ciência (item 9.3.3 do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário) direcionada ao Ministério da Defesa e aos Comandos do Exército e da Aeronáutica, mas não ao Comando da Marinha, que regularizou os registros no SPIUnet, com efeitos contábeis no Siafi.

181. Nesta auditoria, após cientificada sobre a inconsistência, a Marinha corrigiu, em março de 2025, a classificação de três dos quatro imóveis constantes da peça 292, p. 4. Ademais, informou que o imóvel restante, no valor de R\$ 2,8 milhões, possui área construída, entretanto, não há informação atualizada quanto ao valor da benfeitoria (peça 264, p.3). Assim, permaneceu distorção na posição do balanço patrimonial de 31/12/2024, mas não será necessário formular proposta de encaminhamento para esta Força em relação a este assunto.

182. Nos Comandos da Aeronáutica e do Exército a situação persistiu, portanto, considera-se necessário formular proposta de recomendação a fim de que seja realizada a reclassificação dos imóveis sem benfeitorias para a devida classe de terrenos e glebas. A equipe de auditoria realizará o monitoramento da implementação das providências na próxima fiscalização.

Proposta de encaminhamento

183. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e aos Comandos do Exército e da Aeronáutica que, até o final do terceiro trimestre de 2025, promovam a análise nos Registros Imobiliários Patrimoniais (RIPs) de suas respectivas unidades, com o objetivo de identificar e reclassificar os terrenos e glebas sem benfeitorias registrados em outras classes de imóveis, adequando sua classificação patrimonial às disposições do Manual de Utilização Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União (SPIUnet), páginas 51 e 52.

3.1.2.3. Ausência de divulgações relevantes sobre o Imobilizado nas notas explicativas

184. As notas explicativas, de acordo com a NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, são componentes fundamentais dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral (RCPG) e possuem a função de fornecer informações detalhadas sobre as políticas contábeis e outros elementos que complementam os demonstrativos financeiros. Assim, a entidade deve divulgar quaisquer informações requeridas pelas normas de contabilidade, que não tenham sido apresentadas no corpo das demonstrações contábeis balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração das mutações do patrimônio líquido e demonstração dos fluxos de caixa.

185. Na análise das Notas Explicativas (NE) às demonstrações contábeis do Ministérios da Defesa, exercício de 2024, publicadas no *SiafiWeb* (peça 194), constatou-se um número significativo de não atendimento às normas contábeis previstas na NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado, na NBC TSP 08 – Ativo Intangível, no MCASP 10ª edição e nas MacroFunções Siafi 020344, 020318, 020345 e 020318, conforme detalhado na tabela no Apêndice C deste relatório.

Proposta de encaminhamento

186. **Dar ciência** ao Ministério da Defesa, com fundamento no art. 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315, de 2020, de que as Notas Explicativas às suas Demonstrações Contábeis Consolidadas referentes ao exercício de 2024 não atenderam integralmente aos requisitos das Normas Brasileiras de Contabilidade TSP 07 – Ativo Imobilizado e TSP 08 – Ativo Intangível, às disposições do MCASP, 10ª edição e às orientações das MacroFunções Siafi 020344, 020318,

020345 e 020318, requerendo aprimoramentos para o integral atendimento aos referidos normativos contábeis.

3.1.3. Limitações à obtenção de evidências suficientes e apropriadas

3.1.3.1. R\$ 101,2 bilhões relativos a bens imóveis apresentados nas demonstrações contábeis do Ministério da Defesa não passíveis de verificação

187. O resultado desta auditoria foi significativamente impactado pela inexistência de laudos de avaliação patrimonial, ou com prazos vencidos, referentes à parcela relevante dos imóveis objeto da análise, a respeito dos quais foi solicitada a documentação de suporte às informações registradas nos sistemas da Administração Pública Federal, em especial o SPIUnet, os sistemas de gestão patrimonial das Forças Armadas e o Siafi.

188. A indisponibilidade desses documentos – considerada a proporção e a materialidade dos valores envolvidos (conforme detalhado na Tabela 18) – configurou limitação ao alcance da auditoria nos termos da NBC TASP 260, itens 16(b) e A21, com possíveis efeitos relevantes sobre as demonstrações contábeis e generalizados em relação ao Ativo Imobilizado.

189. Essa limitação, nos moldes da NBC TASP 705, itens 2 e A1, justifica a modificação da opinião de auditoria. A limitação aqui tratada tem relação direta com a deficiência significativa de controle abordada na seção 4, no item 4.1.4, deste relatório.

Tabela 19 - Laudos Vencidos ou Inexistentes (Em R\$ milhões)

Comando/ Classe representativas de imóveis	Laudos inexistentes ou vencidos por Classe
Aeronáutica	3.455
AEROPORTOS/ESTACOES/AERODROMOS	3
AQUATERLAMENTO	963
COMPLEXOS/FABRICAS/USINAS	1.498
IMOVEIS RESIDENCIAIS/COMERCIAIS	991
Exército	73.049
AEROPORTOS/ESTACOES/AERODROMOS	10
AQUATERLAMENTO	50.578
COMPLEXOS/FABRICAS/USINAS	2
FAZENDAS, PARQUES E RESERVAS	8.966
IMÓVEIS RESIDENCIAIS	4.618
TERRENOS E GLEBAS	8.875
Marinha	24.732
AEROPORTOS/ESTACOES/AERODROMOS	52
AQUATERLAMENTOS	14.232
COMPLEXOS/FABRICAS/USINAS	1.322
FAZENDAS, PARQUES E RESERVAS	110
IMOVEIS RESIDENCIAIS / COMERCIAIS	1.784
TERRENOS/GLEBAS	7.233
Total laudos inexistentes ou vencidos	101.237
Saldo Imóveis MD Consolidado	316.928
% de laudos inexistentes ou vencidos	31,9%

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria com base na base de dados SPIUnet, em 31/12/2024.

190. O laudo de avaliação é o documento técnico que mensura o bem imóvel de acordo com seu valor de mercado ou outro valor compatível. Sendo assim, sua principal finalidade é reconhecer os valores reais dos bens que a entidade apresenta nas suas demonstrações contábeis.

191. No exame realizado, não foram considerados como laudo de avaliação telas extraídas do SPIUnet ou documentos por meio dos quais foram registradas atualizações monetárias de valores

cuja origem não foi informada, ou seja, quando não foi fornecido à equipe de auditoria laudo ou relatório por meio do qual se determinou o valor-base que estava sendo atualizado.

192. Cumpre destacar que essa situação é recorrente e vem sendo reportada desde o primeiro ciclo de auditoria financeira realizado no Ministério da Defesa, referente ao exercício de 2022. Os relatórios das auditorias dos exercícios de 2022 e 2023 apontaram essa mesma limitação, que resultou na abstenção de opinião de auditoria para o ciclo de bens imóveis.

193. Em atendimento ao item 9.5 do Acórdão 1.760/2023-TCU-Plenário (rel. Min. Jorge Oliveira) e 9.4.1 do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário (rel. Min. Vital do Rêgo), a equipe da auditoria tem monitorado a execução dos Planos de Ação do Exército, da Aeronáutica e da Marinha apresentados ao Tribunal, com o objetivo de sanar esta impropriedade. Destaca-se que o Ministério da Defesa apresentou plano de ação ao Tribunal para as avaliações de imóveis (peça 209), com um horizonte de médio e longo prazo para sua conclusão. No caso do Exército, o prazo conclusão previsto é em 2028 (peça 195). No caso da Marinha, o prazo se estende até 2033 (peça 176, p. 2-3).

194. Na presente auditoria, a equipe solicitou aos Comandos Militares os laudos de reavaliação dos bens imóveis mais representativos elaborados no exercício de 2024 e os agregou aos laudos analisados com os auditados em 2023, atingindo o valor auditado no exercício de R\$ 169,5 bilhões na Aeronáutica, R\$ 23,8 bilhões na Marinha e R\$ 5,1 bilhões no Exército. Somados, estes valores representam uma cobertura de auditoria de 92% dos valores dos imóveis reavaliados no período.

195. Dentre os comandos auditados, o Comando da Aeronáutica destacou-se como única Força que apresentou avanço significativo na avaliação de seus imóveis. Essa evolução decorreu da implementação do Plano para Regularização do Cadastro de Imóveis no SPIUnet (PCA 11-414), estabelecido pela Portaria DIRINFRA 108/PPDI, de 9 de outubro de 2023, em atendimento ao julgado desta Corte. Como resultado, ocorreu:

I) Aprimoramento cadastral: revisão e atualização dos registros de imóveis no sistema SPIUnet, abrangendo reclassificações e subdivisões de Registros Imobiliários Patrimoniais (RIPs), com base na destinação efetiva dos bens;

II) Avaliação patrimonial: conclusão da reavaliação de **1.700 imóveis**, correspondentes a 93% do saldo patrimonial da Força.

196. Tais iniciativas representam substancial melhoria na gestão patrimonial da Aeronáutica, com impacto positivo na fidedignidade das informações contábeis dessa Força.

197. Destaque-se que a reavaliação dos imóveis do Comando da Aeronáutica foi conduzida por sete unidades regionais responsáveis pela gestão dos imóveis, que constituíram comissões especiais para esse fim, compostas por dezenas de militares. Cada comissão elaborou um parecer com as reavaliações. O processo seguiu os seguintes parâmetros:

I) Base normativa:

- Instrução Normativa SPU/ME nº 67, de 20 de setembro de 2022;
- Portaria Conjunta STN/SPU nº 10, de 4 de julho de 2023; e
- ICA 87-5 - Parecer Técnico para Avaliação de Imóveis sob Jurisdição do Comando da Aeronáutica.

II) Produtos gerados:

- Pareceres técnicos individuais por comissão, contendo as reavaliações (vide peça 215).

III) Validação técnica:

- Os pareceres foram apresentados pela equipe de auditoria aos gestores do Departamento de Avaliação de Imóveis (DAI) da Secretaria do Patrimônio da União (SPU) em reunião realizada em 10 de janeiro de 2025; e
- O DAI/SPU reconheceu a consistência da metodologia aplicada pela Força Aérea Brasileira com os seus normativos.

198. Esse modelo organizacional demonstrou eficácia na condução do processo de reavaliação em larga escala, garantindo conformidade com os marcos regulatórios aplicáveis.

199. Destaca-se que o processo de reavaliação dos bens imóveis da Aeronáutica resultou em incremento de 58% (R\$ 65 bilhões) no valor contábil dos imóveis, demonstrando o quão defasado estava a mensuração desses bens e quão vantajosa é a reavaliação. Após a reavaliação, os imóveis da Aeronáutica no patrimônio total do Ministério da Defesa saltaram de 40%, em 2023, para 56%, em 2024, demonstrando impacto material nas demonstrações contábeis consolidadas.

200. Em relação ao Comando da Marinha e do Exército, estes não conseguiram evoluir na mesma proporção que a Aeronáutica. O Comando da Marinha reavaliou 82 Registros Imobiliários Patrimoniais (RIPs) entre 2023 e 2024, totalizando (RIPs), totalizando R\$ 22,3 bilhões, que representa aproximadamente 55% do valor do seu saldo de imóveis, no balanço patrimonial de 31/12/2024. Já no Exército, o quantitativo de imóveis reavaliados em 2024 foi de 231 RIPs, totalizando R\$ 3,9 bilhões, correspondendo a apenas 4,07% de seu saldo patrimonial de imóveis.

201. Como demonstrado na Tabela 18, A auditoria identificou que 31,9% do saldo da conta 'Bens Imóveis', equivalentes a R\$ 101,2 bilhões, nas demonstrações contábeis consolidadas do Ministério da Defesa em 2024 carecem de lastro documental válido. Para esse montante, não foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para certificar a precisão dos valores registrados. Ressalta-se que a mensuração desses ativos se encontra substancialmente subavaliada, com representação real potencial muito superior à contabilizada.

202. Considerando conjuntamente os laudos inexistentes e vencidos – classificados como inaptos para evidenciar os valores dos RIPs –, tem-se, 21,9% do ativo do Ministério da Defesa sem adequada documentação comprobatória de sua avaliação. Quantitativamente, verifica-se que 8.198 dos 11.428 imóveis (71,7%) dos três Comandos não possuem laudos de avaliação ou relatórios de valor de referência (RVRs) válidos, conforme detalhado na peça 232.

203. A análise dos resultados da auditoria demonstra que o problema possui natureza complexa e estrutural, demandando tempo e investimento para uma solução definitiva. A persistência das mesmas deficiências identificadas em exercícios anteriores indica que a regularização patrimonial transcenderá o ciclo de um único exercício financeiro.

204. As lacunas identificadas não apenas continuam a impedir a obtenção de evidência suficiente e apropriada quanto à exatidão das demonstrações contábeis analisadas, como também evidenciam deficiências significativas de controle interno na gestão do patrimônio imobiliário das Forças Armadas. Uma análise detalhada dessas deficiências encontra-se na seção 4, itens 4.1.1 a 4.1.9 deste relatório, acompanhado de respectivas propostas de encaminhamento para a sua correção.

205. Um controle patrimonial adequado requer cadastro permanentemente atualizado, com valores atualizados dos bens, registro das benfeitorias e acompanhamento do estado de conservação – elementos fundamentais para garantir representação fidedigna nas demonstrações contábeis. Tais deficiências no controle patrimonial impactam diretamente a qualidade das tomadas de decisão da gestão, prejudicando, por exemplo: (i) o planejamento de investimentos em manutenção, reformas, ampliação e conservação; (ii) a análise de oportunidade e conveniência de alienações ou

desfazimentos; e (iii) a prevenção e apuração de perdas, e a identificação, punição e recuperação de perdas e desvios por uso inadequado do patrimônio imobiliário público.

206. Assim, é necessário manter o monitoramento da implementação do plano de ação em curso, com vistas ao aprimoramento da gestão imobiliária no âmbito do MD. Esse acompanhamento é condição essencial para garantir a evolução dos processos de avaliação, registro e controle de ativos imobiliários reportados nas demonstrações contábeis das Forças Armadas e do Ministério da Defesa.

Proposta de encaminhamento

207. Considerando que o Ministério da Defesa, em conjunto com os Comandos Militares, vem implementando plano de ação para superação dessas limitações – conforme aprovado no Item 9.4.1 do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário –, cabe a esta Unidade Técnica manter o monitoramento do andamento deste plano de ação nas auditorias seguintes, assegurando a implementação do conjunto de medidas para o aperfeiçoamento dos processos de gestão do patrimônio imobiliário administrado pelas Forças Armadas, até sua completa regularização. Sendo assim, é dispensável, no momento, a formulação de proposta de encaminhamento pela equipe de auditoria.

3.2. Ciclo contábil da Despesa com Pessoal

3.2.1. Distorções de valor

3.2.1.1. R\$ 144 milhões registrados a menor na conta VPD - Vencimentos e Salários e na conta de passivo de Férias a Pagar pelo Comando da Marinha

208. Ao longo do exercício de 2024, o Comando da Marinha realizou baixa da VPD Vencimentos e Salários quando os militares usufruem férias em valor superior ao esperado para o exercício. A distorção é apresentada na tabela abaixo:

Tabela 20 - Distorção de valor no subgrupo de VPD Remuneração a Pessoal e subgrupo de Passivo Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo (Em R\$ milhões)

Subgrupo	Código Conta Contábil	Descrição Conta Contábil	Situação Encontrada	Valor
3.1.1 – Remuneração a Pessoal	311310100	Vencimentos e Salários (VPD)	Valor a menor	144
2.1.1 – Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a CP	211110103	Férias a Pagar (Passivo)	Valor a menor	144

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria.

209. O Comando da Marinha realiza o lançamento de reversão da VPD de remuneração com a apropriação de adiantamento de férias (LPA386) em valor superior ao adequado. Esse lançamento efetua uma diminuição na conta 311310100 - Vencimentos e Salários e um aumento na conta de ativo 113110102 - Adiantamento de Férias.

210. Após o lançamento da reversão, o lançamento mensal da situação CRD001 no Siafi efetua débito na conta de Férias a Pagar (Passivo) e crédito na conta de Adiantamento de Férias (Ativo) no valor do saldo do menor dos dois. Como o valor do lançamento na conta de ativo

Adiantamento de Férias foi maior do que o adequado, o valor da baixa na conta de passivo Férias a Pagar foi efetuado por valor superior ao esperado.

211. O Manual do Siafi, especificamente no item 5 do documento 021142 – Folha de Pagamento, destaca que essa remuneração não possui uma rubrica ou natureza específica, não podendo separar a remuneração dos servidores que estão em atividade daqueles que estão em gozo de férias. Por essa razão, é obrigatório que o montante da BRPF seja apresentado nos relatórios de despesa de pessoal, garantindo assim a transparência e a correta contabilização das despesas.

212. Sempre que houver funcionários usufruindo de férias, independentemente do período, é necessário que o valor da BRPF seja mencionado nos relatórios de despesas com pessoal e baixado da VPD de vencimentos e salários. Isso ocorre porque parte do valor registrado pelo órgão no mês nessa VPD refere-se, na verdade, à remuneração durante o período de férias. A VPD de Férias - Militar correspondente foi registrada mensalmente por competência.

213. A BRPF representa o valor correspondente ao montante do salário dos militares em gozo de férias, proporcional aos dias gozados. No caso dos militares, foi considerado o usufruto dos 30 dias de férias ao longo do exercício de 2024.

214. Lançamentos mensais a maior, pelo Comando da Marinha, de reversão de VPD quando do usufruto de férias acarretaram valor a menor registrado na VPD Vencimentos e Salários e valor a menor na conta de passivo Férias a Pagar no valor de R\$ 144 milhões no exercício financeiro de 2024. O valor estimado leva em conta as liquidações efetuadas pelo Comando da Marinha com abono constitucional de férias (1/3) na Natureza de Despesa (ND) 3.1.90.12.45 - Férias - Abono Constitucional. Multiplicando-se por três os valores mensais liquidados de abono constitucional (1/3) de férias, tem-se a remuneração no período de férias, conforme tabela seguinte:

Tabela 21 - Remuneração no período de férias em 2024 na Marinha (Em R\$ milhões)

Mês/Ano	1/3 de férias ND 3.1.90.12.45 Férias Abono Constitucional (A)	Remuneração no período de férias (B) ¹ (B) = (A) x 3	Valor baixado em 2024 (C)	Diferença (D) = (B) – (C)
JAN/2024	17	52	65	-13
FEV/2024	11	33	48	-15
MAR/2024	11	34	43	-10
ABR/2024	9	28	43	-15
MAI/2024	10	29	40	-11
JUN/2024	14	43	53	-9
JUL/2024	9	28	38	-10
AGO/2024	9	26	33	-7
SET/2024	7	22	32	-10
OUT/2024	9	27	33	-6
NOV/2024	47	141	154	-12
DEZ/2024	38	115	141	-26
Total	193	579	723	-144

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com base em dados fornecidos pelo Tesouro Gerencial até 31/12/2024.

¹A remuneração no período de férias leva em conta o mínimo de 30 dias de férias que os militares devem usufruir ao longo de 2024.

215. Considerando o que foi apresentado, propõe-se o seguinte encaminhamento:

Proposta de encaminhamento

216. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU-315/2020, ao Ministério da Defesa e ao Comando da Marinha que realize a Baixa da Remuneração no Período de Férias (BRPF) mensalmente, por meio da situação LPA386 do Siafi, pelo valor efetivamente pago mensalmente com a remuneração no período de férias, conforme Manual do Siafi, 021142 – Folha de Pagamento, itens 5.2 e 5.3.1.4.

3.2.2. Distorções de classificação, apresentação ou divulgação

3.2.2.1. R\$ 1,22 bilhão de erro de classificação entre a conta de VPD Vencimentos e Salários e a conta de VPD Férias Militar pelo Comando do Exército

217. O Comando do Exército não realizou o lançamento de reversão da VPD de remuneração com a apropriação de adiantamento de férias no exercício de 2024, o que gerou R\$ 1,22 bilhão de classificação a maior na conta VPD Vencimentos e Salários e a menor na conta VPD Férias-Militar.

218. Ao longo do exercício de 2024, o Comando do Exército apropriou na conta contábil de VPD Vencimentos e Salários o valor correspondente à remuneração dos militares no período de férias. Essa apropriação deixou de ser contabilizada corretamente pelo Exército na conta contábil específica de VPD Férias-Militar.

219. Os efeitos da distorção são apresentados na Tabela 21.

Tabela 22 - Distorção de classificação no subgrupo de VPD Remuneração a Pessoal (Em R\$ milhões)

Subgrupo	Código Conta Contábil	Descrição Conta Contábil	Situação Encontrada	Valor
3.1.1 – Remuneração a Pessoal	311310100	Vencimentos e Salários (VPD)	Superavaliação	1.220
	311310500	Férias - Militar (VPD)	Subavaliação	1.220

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria.

220. O Comando do Exército não realizou o cálculo da apropriação mensal de férias por competência considerando o valor mensal da remuneração de férias somado ao abono constitucional de férias (adicional de férias), conforme orienta a NBC TSP 15 - Benefícios a Empregados, itens 11 a 18, e o MCASP, 10ª Edição, itens 17.2 e 18.

221. O valor da apropriação mensal com férias foi calculado no início do ano pelo saldo da conta 211110103 - Férias a Pagar do ano anterior dividido por 12, e considera somente o valor do abono constitucional - 1/3 de férias, conforme resposta ao Ofício 141/2024 - AudFinanceira e reunião entre a equipe de auditoria e o Exército em 12/12/2024. Esse procedimento de apropriação mensal de férias ocasionou saldo a menor na conta de VPD Férias-Militar.

222. Em complemento, o Comando do Exército não realizou o lançamento de reversão da VPD de remuneração com a apropriação de adiantamento de férias no exercício de 2024. Esse lançamento deve ser realizado pela Situação Siafi LPA386, conforme Manual do Siafi, Outros Procedimentos, 021142 Folha de Pagamento. Situação Siafi é a indicação do fato que está sendo

registrado quando do cadastramento do documento. A Situação Siafi LPA386 realiza a reversão da VPD de remuneração com apropriação do adiantamento de férias. Esse lançamento efetua uma diminuição na conta 311310100 - Vencimentos e Salários (conta de VPD de pessoal com maior saldo). Dessa forma, a ausência do lançamento de reversão resultou em saldo a maior na conta de VPD Vencimentos e Salários.

223. Segundo a Lei 6.880/1980 – Estatuto dos Militares, férias são afastamentos totais do serviço, anual e obrigatoriamente concedidos aos militares para descanso, a partir do último mês do ano a que se referem e durante todo o ano seguinte. Os militares devem usufruir pelo menos os 30 dias a que têm direito no exercício corrente, apesar de poderem parcelar o período de férias, salvo exceções previstas em regulamento interno das Forças Armadas.

224. O Manual do Siafi, 021142 – Folha de Pagamento, item 5, menciona que a remuneração no período de férias não tem rubrica ou natureza específica, impossibilitando a separação da remuneração dos servidores em atividade daqueles em gozo de férias. Nesse sentido, é obrigatória a apresentação do montante da Baixa da Remuneração no Período de Férias (BRPF) nos relatórios de despesa de pessoal.

225. Portanto, sempre que houver funcionários usufruindo de férias, independentemente do período, ou seja, sempre que a BRPF for mencionada nos relatórios de despesas com pessoal, o valor apresentado deve ser baixado da VPD de vencimentos e salários. Isso ocorre porque parte do valor registrado pelo órgão no mês nessa VPD refere-se, na verdade, à remuneração durante o período de férias, cuja VPD de Férias - Militar correspondente deveria ter sido registrada mensalmente por competência.

226. A BRPF representa o valor correspondente ao montante do salário dos militares em gozo de férias, na proporção dos dias gozados. O valor da BRPF pode ser obtido conforme equação abaixo:

$$BRPF = \frac{(1/3) * 3 * (\text{número de dias de gozo})}{30}$$

227. Na equação, o valor de (1/3) representa o valor pago aos militares com abono constitucional (1/3) de férias. Multiplicando o valor por 3, tem-se a remuneração mensal dos militares em gozo de férias. No caso dos militares, foi considerado o usufruto dos 30 dias de férias ao longo do exercício de 2024.

228. O valor estimado de R\$ 1,22 bilhão de distorção de classificação entre as contas de VPD Vencimentos e Salários e Férias-Militar leva em conta as liquidações efetuadas pelo Comando do Exército com abono constitucional de férias (1/3) na Natureza de Despesa (ND) 3.1.90.12.45 - Férias - Abono Constitucional. Multiplicando-se por três os valores mensais liquidados de abono constitucional (1/3) de férias, tem-se a remuneração no período de férias, conforme tabela seguinte:

Tabela 23 - Remuneração no período de férias em 2024 no Exército (Em R\$ milhões)

Mês/Ano	1/3 de férias ND 3.1.90.12.45 Férias Abono Constitucional (A)	Remuneração no período de férias (B) ¹ B = (A) x 3
JAN/2024	48	143
FEV/2024	25	75
MAR/2024	26	79
ABR/2024	22	65
MAI/2024	22	67

JUN/2024	42	125
JUL/2024	19	58
AGO/2024	16	48
SET/2024	14	43
OUT/2024	17	51
NOV/2024	82	245
DEZ/2024	74	221
Total	407	1.220

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com base em dados fornecidos pelo Tesouro Gerencial até 31/12/2024.

¹A remuneração no período de férias leva em conta o mínimo de 30 dias de férias que os militares devem usufruir ao longo de 2024.

229. Diante do exposto, propõe-se o seguinte encaminhamento:

Proposta de encaminhamento

230. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU-315/2020, ao Ministério da Defesa e ao Comando do Exército que realizem a Baixa da Remuneração no Período de Férias (BRPF) mensalmente por meio da situação LPA386 do Siafi, conforme Manual do Siafi, 021142 – Folha de Pagamento, item 5.3.1.4.

3.2.2.2. R\$ 949,79 milhões de erro de classificação entre as contas de VPD dos subgrupos Remuneração a Pessoal, Benefícios a Pessoal e Outras VPD - Pessoal e Encargos

231. No exercício de 2024, ocorreu ausência de padronização entre os Comandos das Forças Armadas nas classificações contábeis de VPD com pessoal ativo militar. A distorção de classificação entre as contas de VPD de pessoal é sintetizada na tabela a seguir:

Tabela 24 - Distorção de classificação nas contas de VPD com Pessoal no MD em 2024 (Em R\$ milhões)

Conta Contábil	Comando	Valor a maior	Valor a menor	Distorção MD
311310100 - Vencimentos e Salários	Exército	41	-	41
311310300 - Adicionais	Marinha	49	-	49
311310400 - Gratificações	Aeronáutica	214	-	690
	Exército	362	41	
	Marinha	204	49	
311310800 - Indenizações - Militar	Aeronáutica	-	107	-186
	Marinha	-	79	
313310400 - Ajuda de Custo	Aeronáutica	-	108	-674
	Exército	-	362	
	Marinha	-	204	
319110100 - Indenizações e	Marinha	79	-	79
Total		950		

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com base em dados fornecidos pelo Tesouro Gerencial até 31/12/2024.

R\$ 41,1 milhões lançados em Vencimentos e Salários e R\$ 48,9 milhões lançados em Adicionais quando deveriam ter sido lançados em Gratificações

232. A distorção ocorreu devido à classificação contábil indevida das VPD de pessoal ativo militar no momento da liquidação da execução orçamentária no desdobramento do elemento de despesa 3.1.90.12.16 - Gratificação no Exterior por Tempo de Serviço - Militar. As despesas liquidadas em 2024 foram classificadas nas contas 311310100 - Vencimentos e Salários, pelo Exército, e 311310300 - Adicionais, pela Marinha, conforme tabela abaixo.

Tabela 25 - ND de Gratificação no Exterior por Tempo de Serviço Militar (Em R\$ milhões)

Código Conta Contábil	Conta Contábil Nome	ND Código	ND Nome	Despesa Liquidada em 2024		
				Comando		
				Aeronáutica	Exército	Marinha
311310100	Vencimentos e Salários	3.1.90.12.16	Gratificação no Exterior por Tempo de Serviço - Militar	-	41	-
311310300	Adicionais	3.1.90.12.16	Gratificação no Exterior por Tempo de Serviço - Militar	-	-	48

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com base em dados fornecidos pelo Tesouro Gerencial até 31/12/2024.

233. Conforme a MP 2.215-10/2001 e o Decreto 11.002/2022, a remuneração dos militares ativos das Forças Armadas é constituída por soldo, adicionais e gratificações. Entre as gratificações, os normativos elencam a gratificação de localidade especial e a gratificação de representação. A Lei 5.809/1972, que dispõe sobre a retribuição e direitos do pessoal militar no exterior, disciplina no art. 8º que a retribuição no exterior é constituída de retribuição básica, gratificação no exterior por tempo de serviço, indenizações, décimo terceiro salário e acréscimo de 1/3 (um terço) de férias.

234. Em consulta ao Siafi, pode-se obter a função de cada conta contábil do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). A conta de VPD 311310400 - Gratificações 'Registra as VPD com gratificação de localidade especial de militares, de representação, de função de natureza especial, de serviço voluntário, de exercício de cargos e outras'.

235. Nesse sentido, para efeito dos objetivos dessa auditoria sobre o ciclo de despesas de pessoal do MD, verifica-se nos normativos que os militares ativos das Forças Armadas têm direito, entre outras, a três tipos de gratificações: a gratificação de localidade especial, a gratificação de representação e a gratificação no exterior por tempo de serviço.

236. A classificação contábil das despesas ocorridas com essas gratificações deve refletir a realidade, devendo elas serem classificadas da mesma forma, na conta 311310400 - Gratificações.

R\$ 673,7 milhões lançados em Gratificações que deveriam ter sido lançados em Ajuda de Custo

237. A distorção ocorreu devido à classificação contábil indevida das VPD de pessoal ativo militar no momento da liquidação da execução orçamentária no desdobramento do elemento de despesa 3.1.90.17.02 - Ajuda de Custo Transf.Ativ.Mili. P/Inat Remune. As despesas liquidadas em 2024 foram classificadas na conta 311310400 - Gratificações, pelos três Comandos Militares, conforme tabela abaixo.

Tabela 26 - ND de Ajuda de Custo com Transferência para a Inatividade (Em R\$ milhões)

Código Conta Contábil	Conta Contábil Nome	ND Código	ND Nome	Despesa Liquidada em 2024		
				Comando		
				Aeronáutica	Exército	Marinha
311310400	Gratificações	3.1.90.17.02	Ajuda de Custo	108	362	204

			Tranf.Ativ.Mili. P/Inat Remune			
--	--	--	-----------------------------------	--	--	--

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com base em dados fornecidos pelo Tesouro Gerencial até 31/12/2024.

238. Conforme a MP 2.215-10/2001 e o Decreto 11.002/2022, a remuneração dos militares ativos das Forças Armadas é constituída por soldo, adicionais e gratificações.

239. Por outro lado, a MP 2.215-10/2001, art. 2º, dispõe que, além da remuneração, os militares têm direito à ajuda de custo. Conforme o art. 3º, a ajuda de custo é direito pecuniário devido ao militar, pago adiantadamente: a) para custeio das despesas de locomoção e instalação, exceto de transporte, nas movimentações com mudança de sede; e b) por ocasião da transferência para a inatividade remunerada. Ainda, o art. 9º da MP traz que o militar, ao ser transferido para a inatividade remunerada, faz jus à ajuda de custo.

240. Ademais, a Lei 13.954/2019, Anexo V, demonstra a Tabela de Ajuda de Custo, e elenca a situação da ajuda de custo por ocasião de transferência para a inatividade remunerada com seus respectivos valores.

241. Segundo o PCASP, a conta de VPD 313310400 - Ajuda de Custo 'Registra as VPD realizadas com ajuda de custo relativa ao direito remuneratório dos militares das forças armadas, conforme MP 2.215-10 de 31/8/2001'.

242. Destaca-se, portanto, que as normas de pessoal dos militares separam as gratificações, que fazem parte da remuneração dos militares ativos, das despesas com ajuda de custo, inclusive inserindo a despesa com ajuda de custo por ocasião de transferência para a inatividade remunerada em tabela única junto com as demais despesas de ajuda de custo. Essa separação deve ser evidenciada nos lançamentos contábeis das VPD e nas divulgações das demonstrações contábeis do Ministério da Defesa.

243. Logo, as despesas liquidadas com ajuda de custo com transferência para a inatividade devem ser classificadas na conta contábil 313310400 - Ajuda de Custo.

R\$ 106,6 milhões lançados em Gratificações e R\$ 79,2 milhões lançados em Indenizações e Restituições Trabalhistas que deveriam ter sido lançados em Indenizações - Militar

244. A distorção ocorreu devido à classificação contábil indevida das VPD de pessoal ativo militar no momento da liquidação da execução orçamentária no desdobramento do elemento de despesa 3.1.90.94.14 - Compensação Pecuniária - Lei 7.963/1989. As despesas liquidadas em 2024 foram classificadas na conta 311310400 - Gratificações, pela Aeronáutica, e na conta 319110100 - Indenizações e Restituições Trabalhistas, pela Marinha, conforme tabela abaixo.

Tabela 27 - ND de Compensação Pecuniária (Em R\$ milhões)

Código Conta Contábil	Conta Contábil Nome	ND Código	ND Nome	Despesa Liquidada em 2024		
				Comando		
				Aeronáutica	Exército	Marinha
311310400	Gratificações	3.1.90.94.14	Compensação Pecuniária - Lei 7.963/1989	107	-	-
319110100	Indenizações e Restituições Trabalhistas	3.1.90.94.14	Compensação Pecuniária - Lei 7.963/1989	-	-	79

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com base em dados fornecidos pelo Tesouro Gerencial até 31/12/2024.

245. A compensação pecuniária é trazida pela Lei 7.963/1989, que concede compensação pecuniária, a título de benefício, ao militar temporário das Forças Armadas, possui natureza indenizatória, não fazendo parte da remuneração do militar.

246. Em consulta ao Siafi, pode-se observar a função da conta contábil de VPD 311310800 - Indenizações - Militar 'Registra as VPD com indenizações devidas aos militares das forças armadas'.

247. Por outro lado, o título da conta de VPD 319100000 - Indenizações e Restituições Trabalhistas 'Compreende o valor total com VPD resultante do pagamento efetuado a servidores públicos civis e empregados de entidades integrantes da administração pública, inclusive férias e aviso prévio indenizados, multas e contribuições incidentes sobre os depósitos do fundo de garantia por tempo de serviço etc., em função da perda da condição de servidor ou empregado, podendo ser em decorrência da participação em programa de desligamento voluntário'.

248. Diante do exposto, as despesas com Compensação Pecuniária dos militares devem ser registradas na conta de VPD Indenizações - Militar, tendo em vista que a função do título da conta de VPD Indenizações e Restituições Trabalhistas refere-se apenas aos servidores públicos civis e empregados públicos, em função da perda da condição de servidor ou empregado.

249. Após ser comunicado, o Comando da Aeronáutica informou que a contabilização da Compensação Pecuniária foi regularizada no exercício de 2025, situação que foi comprovada pela Força conforme peça 274. Dessa forma, apesar de o achado existir nas demonstrações de 31/12/2024, não há necessidade de realizar proposta de encaminhamento para a FAB.

250. Ante o exposto, a equipe de auditoria propõe os encaminhamentos a seguir, uma vez que a divergência entre os Comandos das Forças Armadas na classificação contábil das VPD com pessoal ativo militar no momento da liquidação da despesa orçamentária das ND de pessoal correspondentes gerou inconsistências nas Demonstração de Variações Patrimoniais (DVP) do MD em 2024.

Proposta de encaminhamento

251. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315/2020, ao Ministério da Defesa e aos Comandos da Marinha e do Exército que ajustem os registros contábeis de VPD com pessoal ativo militar com o objetivo de padronizar e refletir as despesas com Gratificações na VPD de Gratificações e com Compensação Pecuniária na VPD de Indenização-Militar, conforme os normativos de remuneração de pessoal militar, a Medida Provisória 2.215-10/2001, o Decreto 11.002/2022, a Lei 5.809/1972, a Lei 13.954/2019, Anexo V, a Lei 7.963/1989, e a função das contas contábeis do PCASP no Siafi.

252. **Dar ciência**, com fundamento no art. 9º, I, da Resolução-TCU 315/2020, à Secretaria do Tesouro Nacional, de que a atual estrutura do sistema Siafi impossibilita que na conta contábil 313310400 – Ajuda de Custo sejam registrados lançamento dos valores empenhados na Natureza de Despesa 3.1.90.17.02 - Ajuda de Custo Transf. Ativ. Milit. P/ Inat Remuner, sendo utilizadas contas de naturezas diversas.

253. **Dar ciência**, com fundamento no art. 9º, I, da Resolução-TCU 315/2020, ao Ministério da Defesa que a ausência de padronização, entre os Comandos das Forças Armadas, na classificação contábil das VPD com pessoal ativo militar no momento da liquidação da despesa orçamentária das ND de pessoal acarreta divergências e inconsistências na consolidação da Demonstração de Variações Patrimoniais (DVP) do Ministério da Defesa.

3.2.2.3. Distorções de divulgação nas Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis

Divulgação parcial das despesas de benefícios a empregados

254. A NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, item 106, prescreve que quando os itens de despesas são materiais, sua natureza e valores devem ser divulgados separadamente. O item 109 define que a entidade deve apresentar a análise das despesas utilizando o detalhamento que proporcione informação fidedigna e relevante. Além disso, o item 111, estabelece que as despesas devem ser subclassificadas a fim de destacar os custos das atividades relevantes da entidade que é retratada nas demonstrações contábeis.

255. Isso significa que as despesas com pessoal, que são materialmente relevantes no caso do Ministério da Defesa e dos Comandos Militares, devem ser divulgadas de forma mais detalhada.

256. Contudo, conforme o item 21 das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis do Ministério referentes a 2024, a divulgação das com ‘Pessoal e Encargos’ limita-se aos valores globais por Comando Militar (Gráfico 7). Essa abordagem restringe a possibilidade de analisar, de forma segmentada por Força Singular os gastos específicos com pessoal ativo, veteranos e pensionistas. Embora a Tabela 61 apresente tais categorias, ela não oferece recorte por Comando, gerando uma lacuna informativa que dificulta a transparência e o conhecimento mais detalhado das alocações orçamentárias.

257. A vista disso, evidencia-se que a divulgação das despesas com pessoal pelo Ministério da Defesa necessita de maior granularidade, discriminando por Comando (Marinha, Exército e Aeronáutica) e categoria de pagamento (militar ativo, veterano, pensionista etc.). de acordo com o tipo de pagamento (militar ativo, veterano, beneficiário de pensão ou outro). Para aprimorar a transparência e a utilidade das informações contidas nas notas explicativas, propõe-se o seguinte encaminhamento:

Proposta de encaminhamento

258. **Dar ciência**, com fundamento no art. 9º, I, da Resolução-TCU 315/2020, ao Ministério da Defesa, de que as divulgações das despesas com ‘Pessoal e Encargos’ nas Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis requerem maior detalhamento por Comando e categoria de pagamento (militar ativo, veterano, pensionista etc.), em conformidade com a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, itens 106, 109 e 111, e com o MCASP, 10ª edição, parte V, item 4.3.

3.3. Ciclo contábil dos Passivos Atuariais

3.3.1. Distorções de classificação, apresentação ou divulgação

3.3.1.1. Ausência de informações relevantes nas notas explicativas sobre o passivo atuarial

259. As Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis do Ministério da Defesa, do exercício de 2024, publicadas no *SiafiWeb* (peça 194), apresentam lacunas de informação, detalhadas a seguir, sobre o passivo atuarial do Sistema de Proteção dos Militares das Forças Armadas (SPMFA), que impedem o atendimento satisfatório das normas contábeis relativas ao assunto.

Ausência de divulgação sobre benefícios com direito adquirido e benefícios acumulados, mas sem direito adquirido, natureza dos benefícios fornecidos, responsabilidades pela governança, e contribuições realizadas

260. Verificou-se que as notas explicativas sobre o passivo atuarial, com exceção do item que trata da análise de sensibilidade, não divulgam informações suficientes sobre a natureza, as características e os riscos das referidas obrigações, conforme previsto no item 139 (b) da NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados, para fazer a distinção entre os benefícios com direito adquirido e os benefícios acumulados, mas sem direito adquirido.

261. Nessa linha, o item 141 (a) (i) exige que sejam apresentadas informações adicionais sobre a natureza dos benefícios. Atualmente as notas explicativas apresentam apenas a legislação que embasa esses benefícios e informações esparsas sobre a natureza.

262. O item 141 (a) (iii), da mesma norma contábil, requer a descrição da responsabilidade pela governança do plano, como as responsabilidades de administradores e conselheiros, porém, não foram identificadas divulgações nesse teor.

263. Por sua vez, o item 143 (f) exige que sejam divulgadas as contribuições efetuadas para o plano, apresentando separadamente aquelas efetuadas pelo empregador e pelos participantes do plano. Na mesma linha, o item 149 (d) exige que sejam divulgadas as contribuições esperadas ao plano para o próximo período a que se referem as demonstrações contábeis.

264. Assim, é recomendável o atendimento aos requisitos acima para deixar mais transparente e compreensíveis as informações relevantes sobre os passivos atuariais, dada a significância dessas provisões nas demonstrações contábeis do Ministério.

Agregação de informações materiais no balanço patrimonial

265. Os itens 45 a 47 da NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis - exigem que a entidade apresente, separadamente, nas demonstrações contábeis, cada classe material de itens semelhantes ou itens de natureza ou função distinta, a menos que não sejam materiais.

266. Na mesma linha, o item 94 da referida norma define que o detalhamento proporcionado nas subclassificações depende da dimensão, natureza e função dos valores envolvidos. Inclusive, o subitem (e) desse mesmo item requer expressamente que devem ser segregadas as provisões para benefícios a empregados e outras provisões.

267. Entretanto, apesar de os lançamentos por grupo de benefícios serem lançados em contas sintéticas no Siafi, eles são agregados em apenas duas contas no Balanço Patrimonial (BP) da entidade, que são: Provisão a Curto Prazo e Provisões a Longo Prazo. Essa agregação, além de não permitir ao usuário da informação identificar, apenas pela leitura do BP, que se trata de benefícios pós-emprego, obscurece valores expressivos registrados nesses grupos, em especial, os de inativos e os de pensões. Desse modo, é recomendável a segregação da informação para proporcionar maior transparência aos valores desses passivos e atingir apresentação adequada da demonstração do BP.

Ausência de divulgação do plano de benefício e dos riscos associados

268. Conforme os itens 137 (a) e 141 (a) e (b) da NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados, a entidade deve divulgar informações que expliquem as características de seus planos de benefícios definidos e os riscos a eles associados.

269. Em relação ao plano de benefícios, com exceção das provisões para reparação a anistiados militares e para pensões especiais de militares, os quais são exceções ao Sistema de Proteção Social dos Militares, não está explícito, nas informações descritas nas notas explicativas, o plano adotado para os passivos atuariais dos militares.

270. Quanto aos riscos, as referidas notas fazem referência, de forma genérica aos benefícios avaliados, às incertezas sobre os valores estimados de sobrevivência dos militares e dos pensionistas e aos fatores que podem afetar as premissas biométricas.

271. No entanto, é preciso destacar que o passivo atuarial registrado no Ministério da Defesa é composto por quatro espécies: benefícios com militares inativos, pensões militares, pensões especiais e anistiados das forças armadas. Portanto, os riscos devem ser identificados e avaliados de forma individual para cada uma dessas espécies, haja vista as especificidades de cada uma.

272. Um exemplo dessa particularidade são os casos decorrentes da reparação a anistiados militares e das pensões especiais a militares, nos quais a elegibilidade depende de lei para o estabelecimento do plano de benefícios e a definição do valor de reparação ou da pensão, ou seja, há o risco de que, se uma lei for aprovada, ocorrerá um incremento no valor a ser provisionado

nestes casos, e, portanto, impactando o passivo, isso demonstra que, a depender da espécie de provisão, há riscos que precisam ser identificados, pois podem gerar impactos financeiros futuros.

273. Sendo assim, é fundamental identificar os riscos relacionados a cada uma das espécies de provisão que compõem o passivo atuarial dos militares.

274. O atendimento aos requisitos é um pressuposto para aprimorar a transparência e são fundamentais para a compreensão das informações que suportam os valores dos passivos atuariais.

Deficiência na divulgação dos testes de sensibilidade das premissas atuariais

275. A NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados, item 147, exige a divulgação da análise de sensibilidade para cada premissa atuarial significativa, demonstrando como a provisão teria sido afetada por mudanças nas premissas relevantes que eram razoavelmente possíveis na data das demonstrações, além dos métodos utilizados na elaboração desses testes e das limitações envolvidas.

276. Em complementação, o item 146 determina que a entidade deve divulgar as premissas atuariais significativas **utilizadas para determinar o valor presente da obrigação de benefício definido**.

277. De acordo com essas exigências normativas, as notas explicativas devem divulgar a análise de sensibilidade de todas as premissas significativas utilizadas para a elaboração dos cálculos atuariais. No entanto, as notas explicativas às demonstrações financeiras do MD de 2024, divulgaram apenas três testes de sensibilidade: taxa de juros, tábuas biométricas e concessões de pensões.

278. Não foram divulgados testes de sensibilidade relacionados ao crescimento salarial, ao diferimento de aposentadoria programada, à entrada em invalidez, ao percentual de concessão de pensão e à diferença etária entre militar e cônjuge, as quais estão sujeitas a possíveis mudanças, além das outras premissas utilizadas nos cálculos.

279. Além disso, os testes de sensibilidade divulgados não informam o método e as limitações desse método, em conformidade com o exigido no item 147 (b) da referida norma.

Ausência de detalhamento das incertezas envolvidas na estimativa

280. A NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, itens 140 e 144, requer que sejam divulgados nas notas explicativas os principais pressupostos e outras abordagens principais acerca da incerteza das estimativas na data das demonstrações contábeis, que tenham elevado risco de provocar ajuste material nos valores dos passivos durante o próximo período, de forma a ajudar os usuários das demonstrações contábeis a compreender os julgamentos que a administração fez acerca do futuro e sobre outras principais fontes de incerteza de estimativa. O detalhamento dessa divulgação depende da natureza dos pressupostos e outras circunstâncias envolvidos.

281. Apesar de o MD divulgar nas notas explicativas as principais fontes de incerteza, isso é feito de forma sintética. O item 144 da NBC TSP 11 apresenta exemplos de informações a serem detalhadas, como: natureza, análise de sensibilidade e respectivo método de cálculo, resolução esperada para as incertezas e variedade de desfechos possíveis.

282. É oportuno destacar que as deficiências de divulgação mencionadas comprometem tanto a qualidade quanto a utilidade das informações contábeis referentes ao passivo atuarial do SPMFA. Tais lacunas prejudicam a compreensão desse componente, que representa, por sua materialidade, o item mais relevante das demonstrações contábeis do Ministério. A omissão dessas informações e as deficiências na sua apresentação comprometem a avaliação da sustentabilidade financeira do Sistema de Proteção dos Militares, dada a materialidade do passivo atuarial correspondente.

283. Diante desse cenário, considera-se necessária a adoção das medidas propostas a seguir. Sua implementação garantirá que o Ministério da Defesa cumpra adequadamente o seu dever de prestação de contas, atuando em conformidade com as melhores práticas e proporcionando maior transparência e confiabilidade às demonstrações contábeis.

284. Com isso, os usuários dessas informações – órgãos de controle, parlamento e sociedade – poderão compreender melhor a estrutura e os riscos do passivo atuarial, os impactos financeiros de curto e longo prazo das obrigações e a responsabilidade fiscal associada à manutenção do Sistema de Proteção dos Militares. Tais medidas visam ainda a criação de condições mais favoráveis à tomada de decisões estratégicas, baseadas em dados completos e auditáveis, sobre as obrigações atuariais.

Proposta de encaminhamento

285. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315/2020, ao Ministério da Defesa que adote as medidas necessárias para aprimorar as notas explicativas às suas demonstrações contábeis, de forma que, a partir do exercício de 2025, haja divulgação completa e transparente das informações sobre o passivo atuarial do Sistema de Proteção dos Militares das Forças Armadas (SPMFA), em conformidade com a NBC TSP 15 - Benefícios a Empregados, no que for aplicável, incluindo, por exemplo:

- a) distinção entre benefícios com direito adquirido e benefícios acumulados, mas sem direito adquirido, conforme item 139(b);
- b) informações adicionais sobre a natureza dos benefícios, conforme item 141(a)(i);
- c) descrição da responsabilidade de qualquer outra entidade pela governança, conforme item 141(a)(iii);
- d) divulgação das contribuições efetuadas no exercício (separando patrocinador e beneficiários) e as contribuições projetadas para o próximo exercício, conforme itens 143(f) e 149(d);
- e) descrição dos riscos associados a cada uma das quatro espécies de provisão que compõem o passivo atuarial (benefícios de militares inativos, pensões militares, pensões especiais e anistiados das Forças Armadas), conforme itens 137(a) e 141 (a) e (b);
- f) divulgação de todas as premissas atuariais significativas utilizadas para determinar o valor presente da obrigação, observados os requisitos estabelecidos no item 146;
- g) divulgação ampliada da análise de sensibilidade, incluindo testes para premissas significativas não abordadas atualmente (crescimento salarial, diferimento de aposentadoria programada, entrada em invalidez, percentual de concessão de pensão, diferença etária entre militar e cônjuge), com informações dos métodos e premissas utilizadas no cálculo e das limitações desses métodos, bem como indicação se houve mudanças, em relação ao período anterior, nos métodos e nas premissas utilizados e as razões dessas mudanças, conforme item 147;

286. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315/2020, ao Ministério da Defesa que adote as medidas necessárias para, a partir do exercício de 2025, apresentar de forma segregada, nas demonstrações contábeis, as subclassificações das provisões atuariais segundo a espécie de benefício do Sistema de Proteção dos Militares das Forças Armadas (SPMFA), em conformidade com os itens 46 e 47 da NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, que exigem a apresentação separada de classes materiais de itens semelhantes ou de natureza ou função distinta, observando-se, ainda, a exigência de segregação obrigatória entre essas provisões e outras provisões de natureza diversa, conforme item 94(e) da mesma norma.

4. DEFICIÊNCIAS SIGNIFICATIVAS DE CONTROLE INTERNO

4.1. Ciclo contábil do Imobilizado

4.1.1. R\$ 3,46 bilhões, pelo menos, de divergências não justificadas entre os sistemas de gestão patrimonial do Exército e da Aeronáutica e os saldos do Siafi em contas de bens móveis

Exército

287. O saldo por conta contábil enviado pelo Exército a partir de consulta realizada no Sistema de Controle Físico de Material do Exército (SISCOFIS) diverge dos valores registrados no Siafi para as seguintes contas contábeis: 123110115 – Equipamentos, peças e acessórios de proteção ao voo, 123110201 – Equipamentos de tecnologia da informação e Comunicação/TIC, 123110503 – Veículos de tração mecânica, 123110504 – Carros de combate, 123110505 – Aeronaves e 123110506 – Embarcações. As contas impactadas e os respectivos valores são expostos na tabela abaixo.

Tabela 28 - Impacto da distorção nas contas em nível de apresentação (em R\$ milhões)

CONTA	Siafi	SISCOFIS	Diferença Absoluta	Diferença %
123110115	120	107	13	11,05
123110201	996	289	707	70,96
123110503	4.190	4.086	104	2,47
123110504	4.008	4.214	-206	-5,14
123110505	2.334	1.762	572	24,49
123110506	161	91	70	43,70
Total da Diferença em Módulo			1.260	

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, como resultado dos testes realizados

288. O saldo da conta de depreciação acumulada verificado no SISCOFIS e no Siafi também apresenta divergências, conforme demonstrado na tabela a seguir:

Tabela 29 - Impacto da distorção nas contas de depreciação acumulada (em R\$ milhões)

CONTA	Siafi	SISCOFIS	Diferença Absoluta	Diferença %
123110115	23	14	10	41,32
123110201	601	161	441	73,30
123110503	2.229	2.084	145	6,50
123110504	190	178	12	6,34
123110505	256	167	89	34,80
123110506	33	20	13	39,83
Total da Diferença em Módulo			710	

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, como resultado dos testes realizados.

289. Indagado sobre as divergências, por meio do Ofício 172/2024 – AudFinanceira, o Exército informou que ‘algumas divergências podem ocorrer por falhas de inserção dos operadores do SISCOFIS, no entanto, elas são monitoradas por órgão interno do EB.’

290. Por meio do Ofício 203/2024 – AudFinanceira, foram solicitados ao Exército os relatórios de conciliação, atualizados até 31/12/2024, das contas contábeis em exame. Em resposta, o Exército apresentou arquivos de conciliação das contas que apresentam o saldo de cada conta separado por UG, porém não identificam os bens individualizados.

291. Destaca-se que as divergências identificadas prejudicam a representação fidedigna da informação contábil, alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material; e a sua verificabilidade, haja vista que não assegurar aos usuários que a informação contida nas demonstrações contábeis representa fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar, conforme determina os itens 6.2.2 e 6.2.6 do MCASP, 10ª ed. (Parte Geral).

292. Além disso, as divergências encontradas nas contas 123110115 – Equipamentos, peças e acessórios de proteção ao voo, 123110201 – Equipamentos de tecnologia da informação e Comunicação/TIC, 123110505 – Aeronaves e 123110506 – Embarcações, que foram de altos valores percentuais, impediram a realização de testes adicionais de auditoria que buscavam validar o saldo destas contas.

Aeronáutica

293. Os testes de comparação entre sistemas Siafi e o Sistema Integrado de Logística de Material e Serviços a Aeronáutica (SILOMS) apresentaram inconsistências entre os valores registrados para as seguintes contas contábeis: 123110115 – Equipamentos, peças e acessórios de proteção ao voo, 123110201 – Equipamentos de tecnologia da informação e Comunicação/TIC, 123110503 – Veículos de tração mecânica, 123110505 – Aeronaves, 123110506 – Embarcações, 123110803 – Bens móveis a reparar e 123110804 – Bens móveis em reparo. Os valores divergentes encontrados, por conta contábil, são os apresentados na tabela a seguir.

Tabela 30 - Divergência no valor bruto contábil (Em R\$ milhões)

CONTA	Siafi	SILOMS	Diferença Absoluta	Diferença %
123110115	3.089	3.704	614	16,59%
123110201	404	696	292	41,98%
123110503	420	486	66	13,56%
123110505	5.245	5.207	-38	-0,72%
123110506	17	21	4	18,93%
123110803	882	1.219	336	27,60%
123110804	4.631	5.563	932	16,75%
Total da Diferença			2.207	13,06%

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, segundo dados do SILOMS e do Siafi

294. A soma das diferenças encontradas é de R\$ 2,2 bilhões, aproximadamente 13% do total das contas elencadas.

295. O saldo da conta de depreciação acumulada verificado no SILOMS e no Siafi também apresenta divergências, conforme demonstrado na Tabela 20 a seguir:

Tabela 31 - Impacto da distorção nas contas de depreciação acumulada (em R\$ milhões)

CONTA	Siafi	SISCOFIS	Diferença Absoluta	Diferença %
123110115	593	599	6	0,96643%
123110201	242	239	-2	-0,89206%
123110503	114	135	21	15,78247%
123110505	12	18	6	31,42573%
123110506	4	4	0	0,00641%
123110803	2	-	-2	-

123110804	2	-	-2	-
Total da Diferença em Módulo			26	2,65%

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, segundo dados do SILOMS e do Siafi

296. Indagada sobre a divergência entre sistemas pelo Ofício 000.208/2024 – AudFinanceira, a Aeronáutica apresentou uma série de informações, entre elas: uma das UGs responsáveis não atualizou os valores em 2020 e a distorção permanece não corrigida, a FAB também informou que diversos erros foram encontrados e corrigidos.

297. Ao todo são 57 UGs que prestaram esclarecimentos informando a origem da divergência, o motivo da não correção ou a impossibilidade de conciliar os saldos entre sistemas. Além disso, as UGs responsáveis estão analisando os casos para encontrar a fonte de outras divergências. Ressalta-se que o Siafi não permite o registro de bens móveis individualmente, de modo que a conciliação deve ser feita por saldo, o que dificulta a análise das distorções encontradas. Ademais, a capilaridade dos registros, a falta de informações consolidadas de todas as UGs e o volume de arquivos fornecidos na justificativa da não conciliação impediu uma análise mais aprofundada pela equipe de auditoria.

298. Esta situação também foi verificada na auditoria financeira do MD de 2023, sendo objeto da seguinte deliberação no Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário:

9.1. determinar, com fundamento no art. 4º, incisos II e II, da Resolução-TCU 315, de 2020:

9.1.5. ao Ministério da Defesa e aos Comandos do Exército e da Aeronáutica que, no prazo de 90 (noventa) dias, a contar da notificação deste acórdão, para atender à correta elaboração das demonstrações contábeis de 31/12/2024, adotem as medidas necessárias para conciliar e realizar os ajustes apropriados nas informações constantes do Sistema de Controle Físico de Material do Exército (SISCOFIS) e no Sistema Integrado de Logística de Material e Serviços a Aeronáutica (SILOMS) com os respectivos registros no Siafi, tornando efetiva e confiável a integração entre os referidos sistemas, consoante o disposto no item 5.1, alínea ‘a’, do Caderno de Orientação aos Agentes da Administração, Seção 1.1 - Gestão Patrimonial do Exército, e no item 7.1.4 do Módulo 7 - Execução Patrimonial da Aeronáutica, em conformidade com as disposições da NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado e com as definições e os procedimentos contábeis relativos ao ativo imobilizado estabelecidos no Capítulo 11, Parte II, do MCASP, 9ª edição;

299. Como resposta a esse item do Acórdão, o Exército informou, conforme peça 874, TC 018.199/2023-2, p. 6:

O Comando do Exército possui mecanismos de controle mensais para que ocorra a correta conciliação entre Siafi x SISCOFIS, chamado de convergência contábil. Esse controle é realizado por unidade gestora e por conta contábil e está previsto no Calendário de Obrigações/2024 dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx) da Secretaria de Economia e Finanças (SEF). Como forma de intensificar a conciliação, foi elaborado o DIEx nº 113-SSecPatm/2ª Seção/D Cont, de 21 de agosto de 2024, solicitando aos CGCFEx o atendimento do item 9.1.5 do Acórdão e/ou as justificativas para os casos com divergências, devido a problemas com a base de dados. Cabe destacar que o SISCOFIS é um sistema que fica restrito à organização militar que o utiliza; sendo assim, ao final do mês, a unidade gestora exporta sua base de dados para que seja realizada a conciliação. Devido a essa característica, por vezes ocorrem falhas que impedem a organização militar de exportar a base de dados em tempo hábil para o fechamento do mês. Tal situação pode gerar uma diferença no fechamento mensal. No entanto, essa diferença não é de caráter permanente e sim temporário, até que o problema de base de dados seja corrigido junto ao Centro de Desenvolvimento de Sistemas (CDS). Destaca-se que **no SIGELOG, sistema que está sendo desenvolvido pelo Exército para substituir o SISCOFIS, esse ponto será corrigido.** (grifos acrescidos)

300. Considerando que os órgãos iniciaram o processo de ajuste da referida inconsistência; a complexidade envolvida na sua resolução definitiva; e o fato de que não é factível a implementação das providências imediatas necessárias para prevenir ou corrigir a discrepância, por envolver solução tecnológica relacionada aos sistemas patrimoniais e contábeis, será proposto considerar não mais aplicável o item 9.1.5 do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário, nos termos e prazo estabelecidos. Alternativamente, será proposta a seguinte deliberação:

Proposta de encaminhamento

301. **Determinar**, com fundamento no art. 7º, § 3º, inciso I, da Resolução TCU 315/2020, ao Ministério da Defesa e aos Comandos do Exército e da Aeronáutica que elaborem, no prazo de 60 dias, plano de ação contendo, no mínimo, as ações a serem tomadas, os responsáveis pelas ações e os prazos para implementação, com o objetivo de conciliar as informações constantes do Sistema de Controle Físico de Material do Exército (SISCOFIS) e no Sistema Integrado de Logística de Material e Serviços a Aeronáutica (SILOMS) com os respectivos registros no Siafi e realizar os ajustes necessários, a fim de tornar a informação contábil dos bens móveis fidedigna e verificável, conforme os itens 6.2.2 e 6.2.6, Parte Geral, do MCASP, 10ª edição.

4.1.2. Erros no cálculo da depreciação de bens móveis da Aeronáutica pela utilização de período de vida útil do ativo superior ao estabelecido normativamente

302. Foi identificada no SILOMS uma quantidade de 36.709 bens móveis que apresentam vida útil superior ao estabelecido pela própria FAB, gerando um subdimensionamento na VPD anual de depreciação, e fazendo com que esses bens sejam depreciados além do seu valor que seria depreciável.

303. A NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado define que a vida útil de um ativo é o período durante o qual se espera que ele esteja disponível para a utilização pela entidade. Para os bens móveis, a STN define parâmetros de vida útil que não ultrapassem os 30 anos, consoante previsto na Macrofunção Siafi 020330, item 6.3. Contudo, o item 6.6. da mesma norma destaca que, em caráter excepcional, poderão ser utilizados parâmetros de vida útil e valor residual diferenciados para bens singulares, que possuam características peculiares e necessitem de critérios específicos para estipulação dos seus valores, devendo tal fato ser divulgado em nota explicativa.

304. Assim, a FAB, por meio do Módulo 7 – Execução Patrimonial, item 7.4.18.2, do Manual Eletrônico de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial (peça 218), estabelece os parâmetros apresentados na tabela a seguir, não superiores a 40 anos de vida útil, para os bens móveis indicados.

Tabela 32 - Vida útil de bens móveis da Aeronáutica

Bem móvel	Vida útil (meses)
123110115 - Equipamentos, Peças e Acessórios de Proteção ao Voo	360 meses
123110201 - Equipamentos de Processamento de Dados	60 meses
123110503 - Veículos de Tração Mecânica	180 meses
123110505 - Aeronaves (caça, ataque e instrução)	360 meses
123110505 - Aeronaves (demais aeronaves)	480 meses
123110506 - Embarcações	240 meses

Fonte: Macrofunção 020330 e Manual de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial da FAB |

305. Para a contabilidade, a vida útil é fator essencial para a realização do cálculo da depreciação, tendo em vista que a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado prescreve que o cálculo dessa variação patrimonial diminutiva (VPD) decorre da alocação sistemática do valor depreciável de um

ativo ao longo da sua vida útil. Sendo assim, alterações nesse parâmetro impactam a apuração da respectiva VPD, subestimando-a em relação ao real consumo do ativo, caso sua vida útil seja dimensionada em período maior do que o previsto em regulamento.

306. A Aeronáutica utiliza informações da vida útil na fórmula de cálculo da quota de depreciação mensal, regulamentada no item 7.4.18.1 do Módulo 7 do Manual de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial da FAB. Uma vez apuradas as quotas mensais de depreciação de seus bens móveis permanentes, as unidades gestoras do COMAER registram as VPD no SILOMS. Em seguida, os registros contábeis mensais de depreciação são realizados de forma automática, através da integração entre SILOMS e Siafi, sendo previsto, no item 7.4.18.3 do Módulo 7 do Manual de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial da FAB, que essa integração deverá ser evidenciada no primeiro dia de cada mês subsequente ao período a que se refere a quota depreciada.

307. A análise realizada pela equipe de auditoria identificou 36.709 registros de bens móveis permanentes cujo campo 'QT_MESES_VIDA_UTIL' do SILOMS apresenta vida útil superior ao estabelecido pela própria FAB, equivalente a 19,1% da população de bens móveis permanentes analisados pela auditoria na Aeronáutica, o que resulta no subdimensionamento da depreciação. Consequentemente, esses bens são depreciados a valores menores mensalmente, contrariando as disposições da NBC TSP 07 e os procedimentos contábeis relativos ao ativo imobilizado estabelecidos no Cap. 11, Parte II, do MCASP, 10ª edição. A relação desses bens está na peça 237.

308. Diante disso, constata-se que as VPD relativas à depreciação têm sido apuradas de modo impreciso pela FAB, que utilizar parâmetros de vida útil superiores aos definidos no regulamento, termina por subestimar os custos ou despesas de depreciação decorrentes do uso de bens móveis, comprometendo as informações patrimoniais e financeiras que serão posteriormente exportadas para o Siafi, superavaliando o resultado patrimonial da Aeronáutica.

309. Na prática, ao utilizar período de vida útil superior ao regulamentar, o cálculo da VPD de depreciação resulta em valor mensal menor, deixando-se de reconhecer com maior precisão os fatos ocorridos no patrimônio da FAB, comprometendo a fidedignidade das informações apresentadas nas demonstrações contábeis. As distorções decorrentes da utilização de parâmetros indevidos atingem tanto a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) quanto o Balanço Patrimonial (BP).

310. Além disso, foi observado na base de dados disponibilizada que há diversos bens móveis com valor líquido registrado no sistema inferior ao valor residual. Ou seja, esses bens continuaram a ser depreciados mesmo tendo atingido o período de suas vidas úteis e seu valor residual, conforme os exemplos na tabela abaixo:

Tabela 33 - Exemplos de bens móveis com valor líquido inferior ao seu valor residual (Em R\$)

Conta Contábil	Identificação do bem	Descrição do bem	Valor Bruto	Depreciação o Acumulada	Valor Líquido (A)	Valor Residual (B)	Diferença entre (A) e (B)
12311050	851542	Caminhão	155.000,0	145.500,00	9.500,00	31.000,00	- 21.500,00
12311050	851541	Caminhão VW	155.000,0	144.600,00	10.400,0	31.000,00	- 20.600,00
12311050 3	893217	Trator agrícola Valmet	84.018,00	75.616,20	8.401,80	16.803,60	- 8.401,80
12311050 3	937001	Varredeira Mec.Tennant	80.380,00	72.561,00	7.819,00	16.076,00	- 8.257,00
12311050	893227	Trator agrícola	49.826,30	44.843,67	4.982,63	9.965,26	- 4.982,63
12311050	893219	Trator agrícola	55.000,00	46.598,20	8.401,80	11.000,00	- 2.598,20
12311050	893202	Trator Valmet	23.800,00	21.420,00	2.380,00	4.760,00	- 2.380,00
12311020 1	64800	Computador desktop	16.584,60	16.539,60	45,00	1.658,46	- 1.613,46

12311050	954386	Empilhadeira	25.000,00	20.400,00	4.600,00	5.000,00	- 400,00
----------	--------	--------------	-----------	-----------	----------	----------	----------

Fonte: Elaboração próprio da equipe de auditoria, com base na base de dados do SILOMS.

311. O problema em questão foi abordado na auditoria de 2023 no item 4.13 do relatório de auditoria, gerando as seguintes deliberações no Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário:

9.1. determinar, com fundamento no art. 4º, incisos II e II, da Resolução-TCU 315, de 2020:

...

9.1.3. ao Ministério da Defesa e ao Comando da Aeronáutica e do Exército que, no prazo de 90 (noventa) dias, a contar da notificação deste acórdão, estabeleçam, para atender à correta elaboração das demonstrações contábeis de 31/12/2024, procedimentos e ações com a finalidade de:

9.1.3.1. impedir a depreciação de bens móveis além do valor depreciável, observadas as disposições da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado e os procedimentos contábeis relativos ao ativo imobilizado estabelecidos no Capítulo 11, Parte II, do MCASP, 9ª edição;

...

9.2. recomendar, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315, de 2020:

...

9.2.8. ao Ministério da Defesa e ao Comando da Aeronáutica que promovam a correção da falha no Sistema Integrado de Logística de Material e Serviços a Aeronáutica (SILOMS) relativa à vida útil dos bens móveis e realizem os ajustes das informações desse sistema e as constantes do Siafi acerca da depreciação desse bens, de acordo com os parâmetros estabelecidos no item 6.3 da Macrofunção Siafi 020330 – Depreciação, Amortização e Exaustão, e no item 7.4.18.2 do Módulo 7 do Manual de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial da Aeronáutica, bem como divulguem em nota explicativa as situações que se enquadrem no item 6.6, da mesma Macrofunção;

...

9.3. dar ciência, com fundamento no art. 9º, incisos I e II, da Resolução-TCU 315, de 2020:

...

9.3.15. ao Ministério da Defesa e ao Comando da Aeronáutica de que a apuração da depreciação de bens móveis permanentes se utilizando de parâmetros de vida útil superiores ao estabelecidos pelo item 6.3 da Macrofunção Siafi 020330 ou do item 7.4.18.2 do Módulo 7 do Manual de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial da Aeronáutica está causando erros no reconhecimento de custos e despesas de depreciação e, consequentemente, distorções nas informações do ativo imobilizado constantes do Balanço Patrimonial e na apuração do resultado na Demonstração das Variações Patrimoniais, superavaliando-os indevidamente;

312. Em que pese não ter sido determinado pelo TCU, o Ministério da Defesa elaborou um plano de ação para sanear parte dos problemas identificados sobre os bens móveis, conforme apresentado na peça 209. Nesse plano, é informado que o ajuste da vida útil dos bens móveis será realizado junto com o ajuste dos bens que estão com valores distorcidos. Nos esclarecimentos prestados na ocasião, a FAB informou que os valores de vida útil superiores ao normatizado são resultado de valores incorretos importados na carga do SISPAT, sistema de patrimônio da Aeronáutica antes do advento do SILOMS, e que parte dos valores de aquisição anteriores à migração não são confiáveis. Também informou que as inconsistências podem ser resultantes de erros manuais e destacou que não foi realizada qualquer reavaliação dos valores desses bens de forma sistemática.

313. A Aeronáutica informou que a correção desses problemas será iniciada em julho de 2025, sendo necessário para tanto a parametrização das rotinas de depreciação que possuem previsão de término ainda em 2025.

314. Não foi possível mensurar com precisão o valor da distorção contábil causada pelo problema ora relatado, uma vez que a depreciação acumulada registrada pela FAB apresenta falha ainda não corrigida, e que a cada envio do ativo para manutenção, reparo, distribuição ao estoque

de outra UG e disponibilização para alienação, é efetuada a baixa no seu saldo (conta 123810100 Depreciação Acumulada – Bens Móveis), conforme mencionado em item específico neste relatório.

315. Por fim, os problemas relatados neste achado não foram observados na base de dados do Exército. Assim, o item 9.1.3.1. do Acórdão supra, foi considerado cumprido para este Comando.

Proposta de encaminhamento

316. Observa-se que a situação encontrada ainda perdura, apesar de iniciadas as providências internas pelo Comando da Aeronáutica. Entretanto, dadas as iniciativas já tomadas e os comentários dos gestores, o atendimento aos itens supramencionados do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário mostraram-se factíveis de implementação e encontram-se em cumprimento com prazo expirado (item 9.1.3.1) e em implementação (9.2.8). Dessa forma, propôs-se a continuidade do monitoramento da referida deliberação, conforme proposta formulada na seção 5, alínea b, deste relatório.

4.1.3. Baixa indevida de depreciação acumulada de bens móveis no Exército e na Aeronáutica

317. Foi constatado que, devido às limitações do sistema SISCOFIS, os bens que são movimentados entre UGs do próprio Exército têm sua depreciação acumulada baixada e o novo valor do bem passa a ser o valor líquido contábil que o bem possuía antes da movimentação. Tais conclusões foram confirmadas pelo Exército, à peça 234, e são resumidas da seguinte maneira:

a) Quando ocorre movimentação de bens entre UGs: (i) a depreciação acumulada dos bens transferidos é baixada na UG de origem e sua vida útil é reiniciada no destino; (ii) o bem é registrado na UG de destino pelo seu valor líquido contábil, apurado na OM de origem; (iii) como consequência do item ‘ii’, a depreciação mensal passa a ser menor, no entanto é apurada por um maior período, tendo em vista o reinício de sua vida útil; e (iv) o valor residual do bem é recalculado novamente, devido ao registro do bem na UG de destino pelo seu valor líquido contábil, sendo, portanto, um valor residual menor que o original; e

b) Não há funcionalidade para rastrear todos os bens que foram movimentados.

318. Dessa forma, além de gerar uma subavaliação nas contas de bens móveis e na depreciação acumulada, a baixa incorreta da depreciação do bem causa dois efeitos: (i) a base de cálculo para a depreciação do bem passa a ser menor, gerando menor despesa de depreciação mensal; e (ii) a contagem da vida útil do bem é reiniciada, como se fosse de um bem novo, fazendo com que o item tenha uma vida útil maior do que a determinada originalmente.

319. Essa situação foi observada quando da realização do teste de detalhe dos bens móveis da conta 123110503 e 123110504. Como exemplo, pode-se demonstrar a evolução dos valores de três itens da conta de veículos de tração mecânica, os quais, após serem reconhecidos, passaram por processo de transferência entre unidades:

Tabela 34 - Exemplos de reinício de contagem da vida útil de Bens Móveis no Exército (Em R\$)

Conta 123110503 UG 160251 Item 100421800071402	Valor Bruto Inicial	Vida útil total	Depreciação mensal	Vida útil restante na data da transferência	Depreciação Acumulada até a data da transferência
	345.000,00	15 anos - Fim em 2029	1.725,00	11 anos e 5 meses	70.724,59
	Valor Bruto Pós Transferência	Reinício vida útil	Nova depreciação mensal	Vida útil total do bem	Depreciação Acumulada

	274.275,41	15 anos - Fim em 2033	1.371,38	19 anos	104.224,12
Conta 123110503 UG 160388 Item 107010200045969	Valor Bruto Inicial	Vida útil total	Depreciação mensal	Vida útil restante na data da transferência	Depreciação Acumulada até a data da transferência
	95.940,00	15 anos - Fim em 2029	479,70	7 anos e 4 meses	44.131,48
	Valor Bruto Pós Transferência	Reinício vida útil	Nova depreciação mensal	Vida útil total do bem	Depreciação Acumulada
	51.808,52	15 anos - Fim em 2036	259,04	22 anos	9.325,44
Conta 123110503 UG 160402 Item 100290700054833	Valor Bruto Inicial	Vida útil total	Depreciação mensal	Vida útil restante na data da transferência	Depreciação Acumulada até a data da transferência
	284.000,00	15 anos - Fim em 2026	1.420,00	8 anos	119.279,16
	Valor Bruto Pós Transferência	Reinício vida útil	Nova depreciação mensal	Vida útil total do bem	Depreciação Acumulada
	164.720,84	15 anos - Fim em 2034	823,60	23 anos	47.768,80

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com base nos testes realizados.

320. Conforme demonstrado na tabela acima, depois que foi transferido, o bem passou a registrar uma menor depreciação mensal, e passou a ter uma vida útil efetiva muito superior ao que fora inicialmente definida, sem justificativa plausível.

321. De acordo com o item 67 da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, o valor residual e a vida útil do ativo devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a mudança deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil.

322. Ainda, o item 72 da NBC TSP 07 orienta que devem ser considerados na determinação da vida útil do ativo: (i) o seu uso esperado; (ii) o desgaste físico esperado, o qual depende de fatores operacionais; (iii) a obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças; e (iv) os limites legais ou de natureza similar no uso do ativo.

323. Além disso, de acordo com o item 73 da mesma norma, a vida útil do ativo deve ser definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade e a estimativa da vida útil do ativo é uma questão de julgamento baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes.

324. Dessa forma, depreende-se da leitura da norma que, uma vez definidos os parâmetros de valor residual e de vida útil, estes podem e devem ser revisados pela entidade, porém apenas em

caso de mudanças das expectativas de acordo com os fatores que influenciam a definição da vida útil e do valor residual dos bens. Ou seja, a eventual mudança da vida útil ou do valor residual do bem deve ser justificada pela mudança de expectativa da entidade nestes parâmetros, baseado nos fatores que influenciam estes parâmetros.

325. Quanto aos efeitos financeiros nas demonstrações contábeis, foi levantado junto ao Exército o valor da baixa indevida da depreciação devido a transferência de bens entre UGs durante os exercícios de 2020 a 2024, para as contas contábeis que são objeto desta auditoria (123110115, 123110201, 123110503, 123110504, 123110505 e 123110506), conforme peças 235 e 236. Como resultado, o Comando do Exército apresentou o valor total de R\$ 576.236.245,21.

326. Como base nestas informações e considerando o efeito de redução na despesa de depreciação, calculou-se que houve uma distorção na despesa de depreciação total para esses anos de R\$ 119 milhões, nesse período. Entretanto, essa problemática trata-se de um erro decorrente do desenho do sistema SISCOFIS, que foi instituído pela Portaria 17-EME, de 8 de março de 2007. Portanto, a impropriedade é realizada desde a sua concepção, resultando em uma distorção muito maior do que a que foi levantada.

327. Ainda, cabe ressaltar que o sistema não guarda memória das transferências, o que gera uma análise equivocada do nível de sucateamento do Exército Brasileiro, uma vez que, com a vida útil reiniciada, os bens transferidos passam a aparentar ser novos, o que não condiz com a realidade. Também, não se verifica no SISCOFIS a data de aquisição original do bem, a qual é substituída pela data da última movimentação. Dessa forma, a análise do sucateamento da Força fica comprometida, o que pode impactar no seu nível de prontidão e de resposta daquela Força.

328. A mesma situação foi verificada na auditoria de 2023. O Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário abordou essa questão e proferiu as seguintes deliberações:

9.1. determinar, com fundamento no art. 4º, incisos II e II, da Resolução-TCU 315, de 2020:

...

9.1.3. ao Ministério da Defesa e ao Comando da Aeronáutica e do Exército que, no prazo de 90 (noventa) dias, a contar da notificação deste acórdão, estabeleçam, para atender à correta elaboração das demonstrações contábeis de 31/12/2024, procedimentos e ações com a finalidade de:

...

9.1.3.2. adequar a política contábil de realizar a baixa da depreciação acumulada e reiniciar a vida útil do bem com o consequente recálculo do valor residual toda vez que ele sofrer movimentação ou quando atingir o fim da vida útil, conforme as disposições da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado e os procedimentos contábeis relativos ao ativo imobilizado estabelecidos no Capítulo 11, Parte II, do MCASP, 9ª edição;

...

9.3. dar ciência, com fundamento no art. 9º, incisos I e II, da Resolução-TCU 315, de 2020:

9.3.1. ao Ministério da Defesa e ao Comando da Aeronáutica que os procedimentos contábeis relacionados à depreciação de bens do ativo imobilizado adotados pelo Comando não atendem aos requisitos da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, em especial os constantes dos itens 68 e 71, bem como os procedimentos de depreciação previstos no MCASP. 9ª ed., Parte II, item 11.5, o que resultou em distorções nas demonstrações contábeis de 2023, tanto da Força quanto do Ministério, e, por se tratar de erro de procedimento, inclusive envolvendo sistema de informação, poderá causar distorções potencialmente relevantes em exercícios futuros

329. Questionado sobre esse apontamento, o Exército informou que para a correção dessa impropriedade há necessidade da conclusão da manutenção do SISCOFIS, que se encontra em curso, pelo Comando Logístico (COLOG), conforme peça 874, p. 4, do TC 018.199/2023-2.

Aeronáutica

330. No caso da Aeronáutica, a depreciação também é baixada na movimentação do bem, de modo que o valor líquido passa a ser o novo valor bruto do item. Essa prática, como dito anteriormente, leva ao problema da vida útil tendente ao infinito e do valor residual a zero. Porém, diferentemente do que ocorre no Exército, na FAB a baixa ocorre sempre que o bem sofre qualquer movimentação, incluindo as contas de manutenção e transitórias, e não apenas para outras UGs.

331. Aeronáutica reconheceu a inconsistência do sistema de gestão patrimonial (SILOMS) e informou que iria alterar as políticas do referido sistema para atender às disposições do MCASP. A demanda foi atualizada no Ofício nº 45/SUCONT-4/1495 (peça 89) quando foi informado que a correção das políticas envolvendo baixa de depreciação e vida útil estavam em desenvolvimento com previsão de término até o fim de 2024. No plano de ação enviado para o atendimento aos acórdãos 1.760/2023-TCU-Plenário e 1.460/2024-TCU-Plenário (peça 209), a FAB informou que a regra já foi alterada, mas que as novas políticas ainda não haviam sido implementadas ou expandidas para todos os ativos.

332. Além disso, no referido plano de ação, a FAB levantou uma dificuldade operacional relacionada à movimentação dos bens móveis em relação às contas de manutenção. Dada a particularidade do funcionamento das aeronaves, há um volume elevado de manutenções realizadas pelo comando. Entre janeiro e setembro de 2024 a FAB realizou cerca de 700 mil movimentações entre as contas de bens em uso, bens a reparar e bens em reparo. A movimentação da conta depreciação acumulada de cada item em conjunto faria com que as movimentações realizadas no Siafi dobrassem, tornando ainda mais oneroso e demandante o processo de movimentação. Por esse motivo, a FAB solicitou à STN que não mais utilizasse as contas de manutenção, o pedido foi acatado pela STN, conforme informação fornecida no referido plano de ação. Não obstante, a regra contábil de baixa da depreciação na movimentação do bem permanece pendente de implementação e homologação no sistema.

333. As informações fornecidas não permitem à equipe calcular o valor de depreciação que foi baixado indevidamente na movimentação de bens. Porém, pode-se verificar a baixa de depreciação realizada no ano de 2024, considerando ainda que não houve reavaliações de bens móveis para o referido ano e a baixa de depreciação dos bens alienados desde sua última reavaliação, tem-se uma baixa indevida de depreciação de R\$ 237 milhões.

334. Considerando que os órgãos reconhecem a inconsistência e já iniciaram o processo de ajuste; a complexidade envolvida na sua resolução definitiva; e o fato de que não é factível a implementação das providências imediatas necessárias para sanar as inconsistências aqui relatadas, por envolver solução tecnológica dos sistemas patrimoniais das Forças, será proposto considerar não mais aplicável o item 9.1.3.2 e 9.3.1 do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário. Alternativamente, será proposta a seguinte deliberação:

Proposta de encaminhamento

335. **Determinar**, com fundamento no art. 7º, § 3º, inciso I, da Resolução TCU 315/2020, ao Ministério da Defesa e aos Comandos do Exército e da Aeronáutica que elaborem, no prazo de 60 dias, plano de ação contendo, no mínimo, as ações a serem tomadas, os responsáveis pelas ações e os prazos para implementação, com o objetivo de realizar ajustes nos seus sistemas patrimoniais de forma que a baixa da depreciação acumulada dos bens móveis e reinício da contagem da sua vida útil seja efetivada apenas nas situações previstas na NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, observados os procedimentos contábeis patrimoniais relativos ao ativo imobilizado estabelecidos no Capítulo 11, Parte II, do MCASP, 10ª edição.

4.1.4. Ausência de reavaliação simultânea e periódica de classes de bens imóveis

336. A Portaria Conjunta STN/SPU 10/2023, art. 6º, inciso IV, estabelece que os valores dos bens imóveis da União, suas autarquias e fundações, após lançamento no sistema corporativo da Secretaria do Patrimônio da União (SPUnet), deverão ser reavaliados, para fins contábeis, a cada 5 anos. Assim, a escolha feita pelos órgãos centrais de contabilidade e patrimônio da União para mensuração dos ativos imobilizados após o reconhecimento inicial pelo custo é o modelo de reavaliação, previsto no item 44 da NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado.

337. De acordo com os itens 51 e 53 dessa norma e o item 11.4 do MCASP, 10ª Edição, Parte II, ao escolher esse modelo, quando um item do ativo imobilizado for reavaliado, todos os demais itens pertencentes à mesma classe à qual pertence esse ativo deverão ser reavaliados simultaneamente.

338. Assim, a interpretação conjunta da portaria da STN/SPU e das normas contábeis é que toda a administração pública federal deve adotar, de forma uniforme, o modelo de reavaliação para a mensuração dos bens imóveis, de modo a assegurar consistência às informações apresentadas nas Demonstrações Contábeis Consolidadas da União (o BGU), ao evitar que sejam divulgados valores de ativos imobilizados mensurados por modelos distintos, o que fatalmente ocorreria se cada entidade contábil que compõe o BGU escolhesse, individualmente, o modelo de mensuração desses ativos.

339. A auditoria do exercício de 2023 constatou que o MD e as Forças Armadas não cumpriam integralmente essas normas, o que gerou distorção de valor nas contas de Bens Imóveis e Demais Reservas, levando o TCU a expedir as seguintes deliberações no Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário:

9.3. **dar ciência**, com fundamento no art. 9º, incisos I e II, da Resolução-TCU 315, de 2020: (...)

9.3.5. ao Ministério da Defesa e aos Comandos da Marinha, do Exército e da Aeronáutica que ao não reavaliar todos os itens de cada classe do ativo imobilizado simultaneamente e tampouco reavaliar toda a classe de forma rotativa em curto período, fere os requisitos previstos na NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado, itens 51 e 53 e os procedimentos contábeis do MCASP, item 11.4, uma vez que a reavaliação seletiva de ativos pode resultar em distorções relevantes causadas pela divulgação nas demonstrações contábeis de montantes que são uma combinação de custos e valores em datas diferentes;

9.3.6. ao Ministério da Defesa e aos Comandos da Marinha, do Exército e da Aeronáutica que a ausência de reavaliação de ativos que compõem o saldo da conta Bens Imóveis (1.2.3.2.X.XX.XX) nas condições previstas na NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, itens 44 e 49, nos procedimentos contábeis definidos no MCASP, 9ª ed., Parte II, item 11.4, e na Macrofunção Siafi 020335 – Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável, itens 4.1 e 4.2, pode levar à reavaliação seletiva de ativos e à divulgação de montantes nas demonstrações contábeis que são uma combinação de custos e valores em datas diferentes, em desconformidade com os requisitos previstos na NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, itens 51 e 53 e com os procedimentos contábeis do MCASP, item 11.4 .

9.3.12. ao Ministério da Defesa e ao Comando da Marinha que, ao não reavaliar todos os itens de cada classe do ativo imobilizado simultaneamente e tampouco reavaliar toda a classe de ativos de forma rotativa em curto período, contraria os requisitos previstos na NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, itens 51 e 53, e os prazos máximos de reavaliação previstos no MCASP, 9ª ed., Parte II, item 11.4, p. 230, e na Macrofunção Siafi 020335 – Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável, item 4.1, alíneas ‘a’ e ‘b’, e levam à divulgação de informação defasada e não fidedigna nas demonstrações contábeis, dado que se refere a montantes que são uma combinação de custos e valores em datas diferentes;

340. O problema já havia sido identificado em 2022, ocasião em que a impropriedade foi comunicada ao MD e aos Comandos Militares por meio do item 9.3.1 do Acórdão 1.760/2023-

TCU-Plenário (rel. Min. Jorge de Oliveira); na mesma decisão, o Plenário autorizou, pelo item 9.5, o monitoramento do compromisso assumido pelo Ministro da Defesa de apresentar plano de ação com medidas para aperfeiçoar a gestão dos bens imóveis, monitoramento esse que vem sendo realizado anualmente conforme autorizado pelo item 9.4.1 do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário (rel. Min. Vital do Rêgo); no curso desse monitoramento, o Comando da Marinha prestou os seguintes esclarecimentos, por meio do Ofício 142/SGM-MB, de 20/8/2024 (peça 190, p. 2):

Conforme apresentação realizada no dia 19 de agosto à equipe de auditoria do TCU, a reavaliação de todos os itens da mesma classe do Ativo Imobilizado de forma simultânea é inviável para uma Instituição que possui um universo de 3.285 imóveis, tanto por restrições de mão de obra capacitada e disponível, quanto pela disponibilidade orçamentária. A título de exemplo, ao efetuar uma obra em um imóvel residencial, caso essa obra ultrapasse 20% do valor líquido contábil do imóvel, é necessário a reavaliação do imóvel para posterior registro no SPIUnet/Siafi. Nesse caso, esta Força teria que reavaliar os demais imóveis residenciais, totalizando 2.401 reavaliações.

É importante ressaltar que muitos imóveis se encontram em locais isolados, que exigem planejamento logístico e custos para permitir a chegada dos Oficiais Avaliadores, já que os Oficiais do Corpo de Engenheiros da Marinha geralmente estão concentrados nas Organizações Militares localizadas nos grandes centros urbanos ou nas sedes dos Comandos dos Distritos Navais. Alguns imóveis jurisdicionados à MB são faróis e ilhas, distantes de qualquer comunidade e com acesso restrito, muitas vezes, realizado apenas por via marítima ou fluvial.

341. Ao analisar a evolução das medidas adotadas pelas Forças Armadas, o MD apresentou, por meio do Ofício 671 SG-MD, de 10/1/2025 (peça 176, p. 1), os seguintes comentários:

(...) a reavaliação pontual de itens da mesma classe do Ativo Imobilizado, de forma simultânea, é inviável em virtude de limitações de mão de obra especializada e recursos orçamentários. A terceirização de todo o serviço teria um custo estimado de R\$ 7,5 milhões, não comportado no orçamento atual. Além disso, há um passivo relevante na manutenção de imóveis, e novos custos impactariam significativamente a gestão patrimonial.

A localização de muitos imóveis em áreas remotas demanda planejamento logístico e custos adicionais para deslocamento de avaliadores. Ademais, não há profissionais com formação em Engenharia Florestal ou Agrônoma na Força de Trabalho da Marinha, e a Decisão Plenária nº 1306/2020 do Conselho Federal de Engenharia e Agronomia (CONFEA) exige esses profissionais para avaliações de imóveis rurais. A Marinha possui 248 imóveis rurais que abrangem cerca de 530 km e demandariam um custo estimado de R\$ 1,2 milhão para avaliação terceirizada.

342. De fato, ao analisar os valores dos bens imóveis das Forças Armadas, a equipe de auditoria constatou que nos Comandos da Marinha e do Exército existem diversos bens de uma mesma classe que não passaram por reavaliação, conforme já foi exposto no item 3.1.3 deste relatório, e o prazo previsto no plano de ação para isso na Marinha é de 10 anos, finalizando em 2033 (peça 175, p. 3). No Exército, a previsão de conclusão é em 2028 (peça 195, p. 7).

343. Em todo exercício de 2024, o Exército concluiu a avaliação de apenas 234 imóveis, e ainda há 3.229 bens registrados nas classes mais representativas que não possuem laudo ou estão com laudos emitidos a mais de 5 anos, portanto, vencidos. A Marinha, por sua vez, reavaliou o equivalente a apenas 13% dos imóveis das classes auditadas por essa equipe. Portanto, ambos devem ultrapassar o prazo de 5 anos previstos na portaria conjunta do STN/SPU para reavaliar os seus imóveis.

344. Como destacado no item 3.1.3, deste relatório, a Aeronáutica reavaliou em 2024 mais de 1.700 imóveis, correspondendo a 93% dos valores registrados na conta Bens Imóveis (peça 215). Entretanto, foram empregados na realização deste trabalho um total de 305 militares e 4 civis, que ficaram alocados por 7 meses na execução e registro das reavaliações, conforme demonstrado na planilha encaminhada pelo Comando da Aeronáutica na peça 217.

345. Considerando o soldo médio dos militares envolvidos nas comissões da Aeronáutica, caso eles dedicassem apenas metade do seu dia na execução dos trabalhos, o custo médio para a realização das avaliações pode ter girado em torno de R\$ 9 milhões. Além desse valor, devem ser considerados os custos com capacitação e infraestrutura, bem como o custo de oportunidade decorrente do afastamento de militares de suas atividades principais para se dedicarem à reavaliação.

346. Dessa forma, é razoável considerar que a realização da reavaliação de todos os imóveis das Forças Armadas, na frequência e volume exigidos, pode demandar períodos significativamente longos, e pode ser bastante custoso, uma vez que as Forças Armadas detêm o equivalente a 13% dos imóveis da União, em termos de valor.

347. Diante do grande volume de imóveis de uso especial sob responsabilidade do Ministério da Defesa e das Forças Armadas – cerca de 11.000 RIPs ativos distribuídos por todo o território nacional –, é necessário ponderar a viabilidade prática e os custos envolvidos na reavaliação simultânea ou em curto prazo de todos esses bens, especialmente diante dos benefícios de se obter, a cada cinco anos, informações contábeis atualizadas a valores de mercado; destaca-se, ainda, que quase a totalidade desses imóveis é voltada ao exercício da função de defesa ou à moradia, sem finalidade comercial, o que frequentemente dificulta a obtenção de evidências confiáveis para a determinação de seu valor de mercado.

348. As normas contábeis aplicadas ao setor público, como a NBC TSP 07, itens 44 a 48, o MCASP 10ª edição e a Macrofunção do Siafi 020335, estabelecem diretrizes para a avaliação e reavaliação de ativos, visando garantir que o valor contábil dos bens reflita seu valor justo, que é normalmente o seu valor de mercado ou é determinado a partir de evidências baseadas no mercado. Quando inexistentes essas referências, métodos alternativos precisarão ser utilizados para estimar.

349. De acordo com a NBC TSP 07, itens 26 a 28, os ativos imobilizados devem, inicialmente, ser mensurados e reconhecidos pelo seu custo, seja este de aquisição, produção ou construção. Se o método de reavaliação for o adotado, o item 44 prescreve que o ativo imobilizado, cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente, deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado. Este valor corresponde ao valor justo na data da reavaliação, deduzido da depreciação e perdas por redução ao valor recuperável acumuladas.

350. A reavaliação dos ativos deve ocorrer com regularidade suficiente para assegurar que o valor contábil não apresente divergências significativas em relação ao valor justo na data das demonstrações contábeis. A frequência ideal para a reavaliação é influenciada pelas mudanças no valor justo dos ativos, conforme estabelece o item 49 da NBC TSP 07.

351. O mesmo item 49, detalha que a frequência das reavaliações está intrinsecamente ligada às flutuações no valor justo dos ativos. Nesse sentido, ativos com variações frequentes e significativas no valor justo podem requerer reavaliações anuais. Por outro lado, ativos com variações menos expressivas podem ser reavaliados em intervalos maiores, podendo ser necessário reavaliar o item apenas a cada três ou cinco anos.

352. O MCASP, 10ª edição, Parte II, item 11.4, segue a mesma lógica, estabelecendo que a frequência das reavaliações é condicionada às mudanças nos valores justos dos ativos. Também prevê que a reavaliação, quando necessária, pode ser realizada por meio de laudo técnico elaborado por um perito ou entidade especializada, ou por meio de um relatório de avaliação conduzida por uma comissão de servidores. Frise-se que o MCASP aponta que as reavaliações devem ser realizadas somente se houver necessidade. Além disso, o MCASP destaca que:

A informação contábil impõe custos, e seus benefícios devem justificá-los. A aplicação da restrição custo-benefício envolve avaliar se os benefícios de divulgar a informação provavelmente justificam os custos incorridos para fornecê-la e utilizá-la. Ao fazer essa avaliação, é necessário considerar se

uma ou mais características qualitativas podem ser sacrificadas até certo ponto para reduzir o custo. (MCASP, 10ª edição, Parte Geral, item 6.2)

353. A Macrofunção Siafi 020335-Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável também segue o mesmo raciocínio, determinando que as reavaliações sejam feitas com base no valor justo ou no valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial. O item 4.1 dessa norma indica a frequência mínima anual para reavaliação de ativos registrados em contas ou grupos de contas com variações significativas, e de quatro anos para as demais contas ou grupos de contas. Logo em seguida, estabelece no item 4.2 que essa reavaliação somente será efetuada se o valor líquido contábil sofrer modificação significativa e que se deve sempre levar em conta a relação custo-benefício e a representatividade dos valores envolvidos.

354. É importante ressaltar que a análise aqui desenvolvida não minimiza a relevância das ciências supramencionadas, dadas pelos itens 9.3.5, 9.3.6 e 9.3.12 do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário, tampouco impacta a execução do Plano de Ação em curso Comandos Militares, incluindo as reavaliações de seus bens, e a continuidade do seu monitoramento pela equipe de auditoria. Ressalta-se, inclusive, que grande parte dos bens imóveis apresenta valores contábeis defasados em relação ao valor de mercado. Como evidência, destaca-se o aumento de R\$ 90 bilhões no saldo da conta ‘Demais Reservas’, no Patrimônio Líquido do Ministério da Defesa, resultado majoritário dos ganhos reconhecidos com reavaliação de imóveis realizada pela Aeronáutica, em 2024.

355. Entretanto, uma vez regularizada a situação, a aplicação literal da exigência de reavaliação quinquenal de todos os bens imóveis pode acarretar custos significativos à administração pública. Nesse contexto, é necessário buscar alternativas para alcançar um equilíbrio apropriado entre os custos envolvidos na obtenção de informação contábil com elevada precisão e atualidade e os seus benefícios para os usuários (os próprios gestores, os órgãos de controle, os provedores de recursos, os cidadãos, os usuários de serviços públicos, entre outros), no apoio aos seus processos de tomada de decisão, prestação de contas e responsabilização (*accountability*).

356. O inciso IV do art. 6º da Portaria Conjunta STN/SPU nº 10/2023 – ao estabelecer a exigência de reavaliação de imóveis sempre que a data do último valor justo cadastrado no sistema da SPU for igual ou superior a cinco anos, quando combinada com o requisito de reavaliação simultânea de todos os itens pertencentes à mesma classe de bens – resulta em exigências mais rigorosas do que aquelas previstas na NBC TSP 07, no MCASP e na Macrofunção Siafi 020335 mencionados anteriormente, extrapolando a intenção originalmente delineada em tais normativos.

357. A obrigatoriedade de reavaliação de imóveis, sempre que o último valor justo cadastrado no sistema da SPU ultrapassar cinco anos, apresenta riscos de gerar esforços desproporcionais, caso não seja precedida por uma análise prévia do equilíbrio entre os custos de obtenção e os objetivos da divulgação da informação contábil, bem como a sua utilidade e os seus benefícios para os usuários. A ausência desse critério técnico pode direcionar recursos humanos e financeiros para atividades onerosas e de baixo retorno, especialmente quando a atualização dessa informação contábil não traz ganhos significativos à gestão patrimonial e aos demais usuários dessa informação.

358. Ademais, a norma vigente, ao exigir a avaliação com base apenas na data do último valor justo cadastrado, deixa de considerar a possibilidade de que o valor contábil de um bem não apresente divergência significativa em relação ao seu valor justo, dentro de um limite de tolerância passível de regulamentação. Propõe-se, como alternativa eficiente, a adoção de um método simplificado de avaliação prévia, baseado nos dados cadastrais disponíveis no sistema da SPU. Esse mecanismo permitiria identificar, de modo ágil e técnico, casos em que: (a) as características do imóvel, como localização, tipologia, estado de conservação entre outras, não indicam variação relevante no valor de mercado; e (b) a divergência entre o valor contábil e o valor justo situa-se dentro de uma margem predefinida (ex.: $\pm 10\%$), dispensando reavaliações formais onerosas.

359. A imposição automática de reavaliações, sem essa triagem preliminar, pode prejudicar a racionalidade econômica inerente à administração pública. Em muitos casos, os custos operacionais (contratação de avaliadores, realocação de equipe, capacitação etc.) podem superar os benefícios obtidos com a precisão contábil, especialmente quando não há impacto materialmente relevante nas demonstrações contábeis ou nas decisões tomadas pelos usuários com base nessas demonstrações.

360. Ante o exposto, formula-se a proposta de recomendação a seguir.

Proposta de encaminhamento

361. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315/2020, à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e à Secretaria do Patrimônio da União (SPU) que avaliem a oportunidade e a conveniência de revisar a Portaria Conjunta STN/SPU 10/2023, com os seguintes objetivos: (i) avaliar a compatibilidade do inciso IV do art. 6º com as normas contábeis aplicáveis, em especial a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, itens 44 a 52, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, 10ª edição, Parte II, item 11.4, e a Macrofunção SIAFI 020335, item 4.2; e (ii) promover maior equilíbrio entre os custos de obtenção da informação contábil relativa à reavaliação de bens imóveis e os benefícios de sua divulgação. A revisão deve buscar o alinhamento entre o rigor contábil e os princípios da economicidade e da eficiência, podendo contemplar, entre outros, os seguintes elementos: (a) exigência de análise prévia de custo-benefício antes da realização de reavaliações; (b) definição de critérios técnicos de tolerância para divergências entre o valor contábil e o valor justo; e (c) adoção de metodologia simplificada de avaliação preliminar, com base em dados já disponíveis, para subsidiar a decisão quanto à necessidade de reavaliação formal completa.

4.1.5. Ausência de reavaliação periódica e sistemática de Bens Móveis da Marinha e da Aeronáutica

362. Em que pese optarem pelo método de reavaliação para mensurar seus bens móveis, os Comandos da Marinha e da Aeronáutica não realizam reavaliação sistemática para todos os bens que compõe uma mesma classe, contrariando a NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado, itens 51 e 53, e o MCASP, item 11.4, p. 233.

363. Segundo as normas supramencionadas, ao escolher o método de mensuração por reavaliação, se um item do ativo imobilizado for reavaliado, todos os bens pertencentes a classe à qual pertence esse ativo deve ser reavaliada simultaneamente, a fim de evitar a reavaliação seletiva de ativos e a divulgação de montantes nas demonstrações contábeis que sejam uma combinação de custos e valores em datas diferentes.

Marinha

364. No que se refere à avaliação de bens móveis do Comando da Marinha, cabe esclarecer, inicialmente, que o Manual de Procedimentos Contábeis da Diretoria de Finanças da Marinha (MAPCONT 2024) estabelece, no item 24, a seguinte orientação acerca da reavaliação e redução a valor recuperável de seus ativos:

I - Reavaliação

Será realizada utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, **pelo menos uma vez ao ano, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente** em relação aos valores anteriormente registrados, **e a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas**. (Grifou-se)

365. Partindo-se desse regramento, para o Comando da Marinha, realizou-se levantamento nos dados do SISBENS relativos ao exercício de 2024 encerrado, os quais foram fornecidos pelo Comando da Marinha por meio do Ofício 02-7/EMA-MB, de 31/1/2025.

366. Verificou-se, para os bens móveis classificados nas contas contábeis Equipamentos, Peças e Acessórios de Proteção ao Voo (123110115), Equipamentos de TI e Comunicação

(123110201), Veículos de Tração Mecânica (123110503), carros de combate (123110504), Aeronaves (123110505) e Embarcações (123110506), aqueles sem reavaliação nos últimos 5 anos.

367. Para tanto, selecionou-se nos dados do SISBENS todos os ativos daquelas contas cujo registro no campo 'Início_Depreciação' continham datas anteriores à do exercício de 2020. A escolha se justifica em razão do campo do sistema informar a data de depreciação do bem, que assume a data em que ocorreu o último procedimento de avaliação no ativo, consoante esclarece o Comando da Marinha, por meio do Anexo do Ofício 02-40/EMA-MB, de 17/12/2024.

368. O resultado do teste de auditoria apresentou as seguintes informações:

Tabela 35 - Bens móveis do Comando da Marinha sem reavaliação desde o exercício de 2020 (Em R\$ milhões)

Força	Conta contábil	Total de bens móveis (Quantidade)	Bem móveis com valores defasados (Quantidade)	Valor total líquido dos bens móveis	Valor líquido dos bens com valores defasados
Marinha	123110115	416	209	16	15
	123110201	163.595	77.664	127	11
	123110503	4.276	2.303	367	169
	123110504	137	82	507	144
	123110505	253	72	2.102	571
	123110506	2.157	1.338	14.872	601
Total		170.834	81.668	17.990	17.990

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com base nos dados do SISBENS.

369. De fato, se a regra contida no item 24 do MAPCONT 2024 estivesse sendo cumprida integralmente, não haveria ativo selecionado no teste de auditoria acima descrito, uma vez que todos teriam sido reavaliados no prazo estabelecido pelo Manual de Procedimentos Contábeis da Força. Entretanto, aproximadamente 48% dos bens móveis das contas auditadas não cumprem o previsto no item 24 do MAPCONT 2024, indicando que estão com valores defasados. Esse montante de bens alcança o valor de R\$ 1,5 bilhão, o que corresponde a aproximadamente 8% do saldo das contas objeto desta auditoria no Comando da Marinha.

Aeronáutica

370. Em relação à reavaliação dos bens móveis da Aeronáutica, a norma interna desta Força (item 7.4.16.1 do Módulo 7 do Manual G do RADA-e) prevê que as reavaliações no COMAER devem ser realizadas somente nos anos de finais '0' e '5'. Sendo assim, no SILOMS, a tela de reavaliação dos bens móveis encontra-se bloqueada no ano de 2024. Desse modo, não houve reavaliações de bens no referido exercício, as quais ocorrerão somente em 2025.

371. Não obstante, teste similar ao realizado no sistema da Marinha foi executado na FAB. Separou-se os bens adquiridos a mais de 5 anos e verificou-se por meio do campo 'VALOR_REAVALIADO' se já foi inserido alguma reavaliação para o bem. Destaca-se que a equipe não dispunha de informação de quando a reavaliação foi realizada, apenas se em algum momento da vida do bem ele foi reavaliado.

372. Conforme dados apresentados abaixo, aproximadamente 16% do saldo analisado de bens móveis da Aeronáutica nunca sofreram uma reavaliação.

Tabela 36 - Bens móveis da Aeronáutica sem reavaliação registrada a pelo menos 5 anos (Em R\$ milhões)

Força	Conta contábil	Total de bens móveis (Quantidade)	Bem móveis com valores defasados (Quantidade)	Valor total líquido dos bens móveis	Valor líquido dos bens com valores defasados
-------	----------------	-----------------------------------	---	-------------------------------------	--

Aeronáutica	123110115	4.765	500	2.497	73
	123110201	181.720	35.610	162	13
	123110503	4.980	1.273	354	82
	123110505	515	106	10.655	2.071
	123110506	83	5	13	0,05
Total		192.063	37.494	13.682	13.682

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com base nos dados do SILOMS.

373. É de se destacar que, no âmbito da auditoria financeira sobre as demonstrações contábeis consolidadas do Ministério da Defesa, o Tribunal prolatou o Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário, cujo item 9.3.13 deu a seguinte ciência aos órgãos destinatários:

9.3.13. ao Ministério da Defesa e aos Comandos da Aeronáutica e da Marinha que a falta de reavaliação simultânea e periódica de classes de bens móveis nos prazos máximos e condições previstos na NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado, itens 51 e 53, no MCASP, 9ª ed., Parte II, item 11.4, p. 230, e na Macrofunção Siafi 020335 - Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável, item 4.1, alíneas 'a' e 'b', levam à divulgação de informação defasada e não fidedigna nas demonstrações contábeis, dado que se refere a montantes que são uma combinação de custos e valores em datas diferentes;

374. Ressalta-se que, ao interpretar a regra no item 24 do MAPCONT 2024 (Marinha) e no item 7.4.16.1 do Módulo 7 do Manual G do RADA-e (Aeronáutica) em conjunto com os dispositivos NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado, itens 51 e 53, e o MCASP, item 11.4, p. 23, a cada ciclo de reavaliação, todos os bens móveis que compõem as respectivas classes de ativos devem ser reavaliados. Conforme já mencionado, a essência da norma visa combater a realização de reavaliação seletiva de ativos, ocasionando divulgação de informações nas demonstrações contábeis que são uma combinação de custos e valores em datas diferentes, comprometendo a consistência e representação fidedigna da informação contábil.

375. Assim, sendo essa a escolha de método de mensuração dos bens móveis do Comando da Marinha e da Aeronáutica, valem as regras específicas sobre reavaliação de imobilizado constantes do MCASP 10ª edição e da NBC TSP 07. Dessa forma, é de se constatar que a deliberação acima não foi atendida integralmente pelos Comandos da Marinha e da Aeronáutica no exercício de 2024.

376. Todavia, cabe mencionar que, conforme mencionado no item anterior, segundo o MCASP, ed. 10ª, em seu item 11.4 (Parte II), a frequência das reavaliações está condicionada às mudanças nos valores justos dos ativos. O MCASP também prevê que a reavaliação, quando necessária, pode ser realizada por meio de laudo técnico elaborado por um perito ou entidade especializada, ou por meio de um relatório de avaliação conduzido por uma comissão de servidores. Frise-se que o MCASP aponta que as reavaliações devem ser realizadas somente se houver necessidade. Ademais, o mesmo manual destaca que (item 6.2-Parte Geral):

A informação contábil impõe custos, e seus benefícios devem justificá-los. A aplicação da restrição custo-benefício envolve avaliar se os benefícios de divulgar a informação provavelmente justificam os custos incorridos para fornecê-la e utilizá-la. Ao fazer essa avaliação, é necessário considerar se uma ou mais características qualitativas podem ser sacrificadas até certo ponto para reduzir o custo.

377. Cabe aqui as mesmas considerações feitas no item acima quanto a reavaliação dos bens imóveis. Se em avaliação global preliminar dos bens móveis for identificado indícios de que o valor do ativo diverge significativamente do seu valor justo, a equipe responsável pela gestão de ativos deve recomendar a realização de uma reavaliação dos ativos que compõem a respectiva classe, consoante preconizado pela NBC TSP 07.

378. Isto posto, a determinação da reavaliação quadrienal ou quinquenal de todos os móveis pode acarretar custos para a administração, incluindo os custos de coleta, processamento,

verificação, apresentação e disseminação das informações, de modo que a administração pública deve ponderar se os benefícios da divulgação da informação justificam os custos incorridos. Além do alto quantitativo de itens, destaca-se, ainda, que no caso das Forças Armadas, os bens móveis materialmente mais relevantes, como submarinos, aeronaves, embarcações etc., são empregados em exercícios militares com o objetivo de segurança nacional e que, a paralização desses bens em um mesmo período para a realização de procedimento reavaliação pode se tornar inviável.

379. Por essa razão, entende-se oportuno propor ao Tribunal a seguinte deliberação:

Proposta de encaminhamento

380. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e aos Comando da Marinha e da Aeronáutica que avaliem a compatibilidade dos dispositivos no item 24 dos Procedimentos Contábeis da Diretoria de Finanças da Marinha (MAPCONT 2024) e item 7.4.16.1 do Módulo 7 do Manual G do RADA-e da Aeronáutica, com os normativos contábeis em vigor, notadamente a NBC TSP 07 (itens 44-52), o MCASP (item 11.4-Parte II) e a Macrofunção Siafi 020335 (item 4.2), bem como analisem a viabilidade prática e a relação custo-benefício da reavaliação quadrienal e/ou quinquenal obrigatória dos seus bens móveis que são mensurados pelo método de reavaliação, conforme os preceitos estabelecidos nos respectivos normativos internos.

4.1.6. Reinício indiscriminado do período de vida útil de imóveis de uso especial reavaliados, ocasionando um registro de depreciação que não reflete os benefícios econômicos gerados

381. Foi constatada a manutenção da prática do registro do reinício da contagem da vida útil dos imóveis a cada reavaliação, o que gera um desequilíbrio na apuração da depreciação seguindo o método da Parábola de Kuentzle, uma vez que essa metodologia tem por característica a aplicação de uma taxa de depreciação variável, sendo muito menor nos primeiros anos de vida útil do ativo, progredindo paulatinamente até chegar a valores mais elevados.

382. O método de Kuentzle produz uma depreciação irrisória nos primeiros anos de vida do imóvel, compensando em períodos futuros com o aumento da taxa. Esse é um método bastante utilizado em obras para a precificação de imóveis, pois estes em geral possuem baixa deterioração nos primeiros anos de uso, o que reflete em baixas taxas de depreciação nos primeiros anos, nos quais não há consideração de reavaliações de valor para fins de divulgação em demonstrações contábeis.

383. No entanto, sua aplicação no âmbito contábil da União atualmente é problemática, dada a natureza dos processos administrativos de reavaliação de imóveis exigidos a cada cinco anos (Portaria Conjunta STN/SPU 10/2023, art. 6º, inciso IV). A cada reavaliação é reiniciada a contagem da vida útil dos imóveis, tornando a taxa de depreciação muito aquém da efetiva perda de benefícios econômicos ou potencial de serviços dos imóveis, uma vez que as taxas de depreciação aplicada nunca evoluem com o tempo, conforme prevê o método de Kuentzle.

384. Acerca dessa constatação, cumpre destacar inicialmente o item 4.5 do relatório da auditoria do TCU nas demonstrações financeiras do MD do exercício de 2023, que apontou falha na política contábil referente à depreciação de bens imóveis de uso especial do MD, tendo destacado que:

331. Realizando-se uma estimativa bastante simplificada, consistente na divisão do total de depreciação acumulada pelo montante de valor contábil dos imóveis, chega-se a uma média de 500 anos de vida útil por imóvel. Isso porque, em todas as reavaliações realizadas, **o período de vida útil do imóvel é reiniciado indistintamente**. Em contraste com as classificações de vida útil de imóveis da Secretaria de Patrimônio da União (SPU), que variam entre 50 e 75 anos.

385. Tal apontamento, o qual se mantém para esse exercício, foi corroborado pelo Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário, o qual deliberou a seguinte ciência:

9.3.8. ao Ministério da Defesa, à Secretaria do Tesouro Nacional e à Secretaria do Patrimônio da União que o método de depreciação dos bens imóveis deve refletir o padrão esperado no qual os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo são consumidos, em consonância com os requisitos da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, item 76, levando em consideração o contexto de aplicação do método.

386. Sobre a mencionada renovação do tempo de uso do ativo, cumpre esclarecer que a realização de reavaliação de ativo, por si só, não é ato suficiente para gerar alteração automática da vida útil de bem em sistema informatizado, caso o conjunto de atos adotados para reavaliar o ativo não tenha considerado aspectos mínimos para a determinação do seu tempo de utilidade. Como destaca o item 67 da NBC TSP 07, o valor e a vida útil de ativo devem ser, cada um, revisados ao menos uma vez a cada exercício.

387. Na análise da determinação da vida útil do ativo, por sua vez, devem ser observados aspectos como uso esperado do ativo e o desgaste físico, por isso não é adequado renovar automaticamente a vida útil do ativo a cada reavaliação, sem que aspectos dessa natureza não estejam contidos na reavaliação do ativo.

388. De fato, o art. 11, § 6º, da Portaria Conjunta STN/SPU 10/2023, estabelece que, nos casos de bens reavaliados, independentemente do fundamento, a depreciação acumulada deve ser zerada e reiniciada a partir do novo valor, devendo o seu saldo acumulado anteriormente ser contabilmente baixado, em movimentação a ser acompanhado pelo órgão setorial responsável. Todavia, não há no citado normativo orientação no sentido de que a vida útil também deva ser reiniciada quando o bem imóvel de uso especial é reavaliado.

389. Sobre a vida útil de bens imóveis de uso especial da União, o art. 11, § 5º da Portaria estabelece que caberá à SPU definir o referido período. Para tanto, consta no endereço eletrônico <https://www.gov.br/gestao/pt-br/assuntos/patrimonio-da-uniao/transparencia/depreciacao-de-imoveis/2024/tabel-de-classificacao-de-vida-util.xlsx/view> a tabela de classificação de vida útil que apresenta, para 61 tipos de destinação de bens imóveis, apenas 3 períodos de vida útil, sendo eles de 50, 67 e 75 anos.

390. Ainda sobre a renovação da vida útil a cada reavaliação, apontada no Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário, merece destaque a modalidade de avaliação de imóveis da União denominada Relatório de Valor de Referência (RVR), estabelecida pelo art. 13, inc. II, da IN SPU/ME 67/2022. Esta se caracteriza como uma avaliação simplificada que pode se embasar tão somente em fotografias do imóvel, pesquisas de mercado, dados públicos e outras fontes, não sendo obrigatória a vistoria do imóvel avaliado, desde que adotada situação paradigma nos termos da NBR 14.653.

391. Ora, não havendo vistoria in loco, falta ao procedimento de reavaliação (RVR) elemento fundamental para se estabelecer com precisão o estado de conservação, fator necessário para se alterar a vida útil de um ativo a ponto de se reiniciar todo o seu período futuro de utilização. Destaca-se que a reavaliação de 93% do saldo dos imóveis da Aeronáutica utilizou como base a modalidade RVR.

392. O art. 18 da IN SPU/ME 67/2022 estabelece as informações mínimas que deverão constar da avaliação do imóvel, não havendo expressa previsão de avaliação da vida útil do imóvel. Ao se analisar os RVRs apresentados pela Aeronáutica e pela Marinha (peças 215, 222, 223 e 225), constata-se que os relatórios não apresentam avaliação acerca da vida útil dos imóveis, não havendo, de fato, amparo para alterar a vida útil original, que varia de 50 a 75 anos, conforme destacado anteriormente.

393. A ausência de embasamento para se reiniciar a vida útil de bens imóveis de uso especial foi apontada no Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário como uma das causas dos baixos valores de

depreciação acumulada desses bens. Naquela deliberação, foi destacado que ‘com o aprimoramento da gestão patrimonial da pasta, culminando em maior quantidade de reavaliações realizadas, as vidas úteis tendem a ser reiniciadas com maior frequência, agravando a problemática já encontrada’.

394. Por fim, cabe mencionar que, consoante informado pelos Comandos Militares, em reunião realizada em 19/3/2025, e confirmado por e-mail inserido na peça 255, o reinício da vida útil dos bens imóveis reavaliados ocorre devido a regra de sistema do SPIUnet.

395. Ante todo o exposto, considerando que a situação apontada na auditoria do MD de 2023 persiste no exercício ora auditado, propõe-se levar a consideração superior as seguintes propostas:

Proposta de encaminhamento

396. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315/2020, à Secretaria do Patrimônio da União (SPU) que avalie a conveniência e oportunidade de realizar adequações nas regras do sistema SPIUnet ou do sistema que o suceder, com o objetivo de restringir a alteração da vida útil dos imóveis de uso especial reavaliados, nos termos da IN SPU/ME 67/2022 e da Portaria Conjunta STN/SPU 10/2023, apenas aos casos em que o procedimento de reavaliação aponte, expressamente, alteração na estimativa desse período, em consonância com os requisitos da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, item 76; e

397. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315/2020, à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) em conjunto com a Secretaria de Patrimônio da União (SPU) que avaliem a necessidade de incluir, no texto da Portaria Conjunta STN/SPU 10/2023, ou daquela que porventura venha a substituí-la, orientação no sentido de que, nos procedimentos de reavaliação de bens de uso especial da União, a vida útil de imóvel somente deve ser alterada em relação ao seu período original se houver a devida comprovação do fato, mediante laudo de avaliação ou relatório de valor de referência (RVR) que tenha expressamente apontado o estado de conservação e a vida útil do ativo, em consonância com os requisitos da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, item 76.

4.1.7. Renovação integral da vida útil de bens móveis reavaliados pela Marinha do Brasil sem laudo que ateste a respectiva alteração do período de utilização do ativo, impactando o valor da depreciação acumulada

398. Foi verificado que os bens móveis reavaliados pela Marinha tiveram a contagem de suas vidas úteis reiniciadas, o que impacta o cálculo da depreciação acumulada, sem que os laudos de avaliação atestassem a extensão de suas vidas úteis, o que contraria o item 67 da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, c/c o item 11 do MCASP, 10ª edição.

399. Segundo estabelece o item 13, alínea ‘a’ da NBC TSP 07, a vida útil de um bem corresponde ao período durante o qual se espera que o ativo esteja disponível para a utilização por determinada entidade.

400. A referida norma dispõe ainda, no item 73, que a vida útil do ativo deve ser definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade, de modo que a estimativa quanto ao período de uso depende de fatores como o consumo dos seus benefícios econômicos presentes e futuros ou do potencial de serviços incorporados ao ativo.

401. De fato, fatores como a frequência de uso do ativo, seu desgaste e obsolescência técnica podem influenciar na sua vida útil, razão pela qual devem ser considerados na definição do período de expectativa de utilização do bem.

402. O item 6.2 da Macrofunção Siafi 020.330 busca padronizar procedimentos contábeis no âmbito da administração pública federal, razão pela qual estabelece que o administrador público deve seguir a tabela de vida útil e de valor residual constante da referida Macrofunção, que unifica

critérios de depreciação, de maneira a garantir dados comparáveis, viabilizando a divulgação de informações consistentes no Balanço Geral da União (BGU).

403. A citada Macrofunção não apresenta, todavia, os parâmetros de vida útil e valor residual para as contas contábeis Aeronaves (123110505) e Embarcações (123110506), deixando a cargo de órgãos como o Comando da Marinha a definição do período de utilização desses bem.

404. Segundo destacado no item 6.4 da Macrofunção 020.330, as mencionadas contas não possuem valores estipulados porque são bens muito específicos, deixando a definição da vida útil e o valor residual a critério dos órgãos que possuam tais ativos.

405. O item 6.6 da mesma Macrofunção, orienta ainda que, em caráter excepcional, poderão ser utilizados parâmetros de vida útil e valor residual diferenciados para bens singulares que possuam características peculiares e necessitem de critérios específicos para estipulação de seus valores, devendo tal fato ser divulgado em nota explicativa.

406. Diante dessas orientações, a Marinha do Brasil definiu, no Anexo T das Normas sobre Gestão Patrimonial, os parâmetros de vida útil e valor residual, apresentados na tabela 37, a seguir, para suas aeronaves e embarcações:

Tabela 37 - Vida útil e valor residual de aeronaves e embarcações da Marinha do Brasil

Conta	Título	Classe	Vida Útil (Anos)	Valor Residual
123110505	Aeronaves	02001 - Helicóptero anti-submarino	4	30%
		02002 - Helicóptero de emprego geral	12	30%
		02003 - Helicóptero de esclarecimento	16	10%
		02004 - Helicóptero de instrução	13	30%
		02005 - Avião de interceptação e	20	30%
123110506	Embarcações	20001 - Meios de superfície	30	10%
		20002 - Submarinos	35	10%
		20003 - Embarcações do Sistema de	30	10%

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria.

407. Ressalta-se que os procedimentos de reavaliação não provocam alteração da capacidade de geração de benefícios futuros de um ativo, por isso não causa modificação automática da sua vida útil. Conforme item 67 da NBC TSP 07, o valor residual e a vida útil do ativo devem ser, cada um, revisados ao menos uma vez a cada exercício.

408. Nesse sentido, em caso de melhoria ou adição complementar relevante decorrente de incorporação de novas peças, que aumente os benefícios presentes e futuros, deverá haver nova medição da vida útil, podendo ser registrada uma nova entrada do bem no sistema patrimonial, reiniciando assim o controle do período de vida útil. Alternativamente, as novas peças poderão ser controladas separadamente para registro individualizado da depreciação. E, por fim, caso a melhoria ou adição não seja significativa, não haverá alteração na vida útil.

409. Inversamente, alguns ativos podem sofrer manutenções precárias ou a manutenção pode ser diferida indefinidamente por restrições orçamentárias, por exemplo. Nesses casos, quando as políticas de gestão de ativos exageram no uso do ativo, a vida útil deve ser reavaliada e ajustada.

410. Em suma, segundo estabelecido pelas normas acima citadas, a reavaliação de ativo não interfere necessariamente na alteração da sua vida útil, que pode permanecer a mesma definida originalmente, caso não ocorra adição ou substituição de peças que aumente os benefícios futuros ou o potencial de serviços do ativo.

411. Partindo-se desses conceitos e dos parâmetros informados pela Marinha do Brasil, a equipe de auditoria realizou análise da base de dados do Sistema Integrado de Administração de Bens da Marinha (SISBENS), o qual contém informações dos valores bruto e líquido de bens móveis, a depreciação acumulada, as datas de início de utilização e de depreciação, o tempo de utilização e a vida útil, dentre outros parâmetros.

412. Destaca-se que a data de início da depreciação, segundo esclarecido pelo Estado Maior da Armada, por meio do item 'c' do Anexo do Ofício Externo 02-40/2024 (peça 160), permanece idêntica à data de início de utilização ao longo da vida útil do ativo, caso não ocorram alterações no seu valor, como ocorre quando há reavaliação decorrente de despesa de capital. Nesse sentido, havendo algum processo de reavaliação do bem, a informação contida no campo do SISBENS 'INICIO_DEPRECIACAO' passa a ter marco temporal concomitante ao do referido processo.

413. A partir dessa informação, selecionou-se os bens da Marinha cuja data contida no campo 'INICIO_DEPRECIACAO' equivale ao exercício de 2024 e, a partir do resultado, selecionou-se todos os bens cuja data contida no campo 'INICIO_UTILIZACAO' era anterior ao referido exercício. A seleção tinha por objetivo identificar todos os bens móveis que sofreram reavaliação no período auditado.

414. Em seguida, calculou-se o valor depreciado acumulado dos bens, considerando eventual renovação integral da vida útil original dos ativos. O resultado do teste de auditoria apresentou 4.197 bens contabilizados nas contas Equipamentos de Tecnologia da Informação e Comunicação - TIC (123110201), Veículos de Tração Mecânica (123110503), Aeronaves (123110505) e Embarcações (123110506) que tiveram depreciação considerando como base de cálculo o valor da vida útil original, evidenciando a renovação integral desse período na regra de cálculo utilizada no sistema SISBENS.

415. Ainda acerca dos bens reavaliados em 2024, verificou-se que os laudos de avaliação apresentados pelo Comando da Marinha, por meio do Ofício 02-25/EMA-MB, de 28/10/2024 (peças 222 e 223) e do Ofício 02-7/EMA-MB, de 31/1/2025 (peça 225) não apresentam análise acerca da vida útil dos bens, de modo que é indevida a renovação desse período na regra de cálculo do SISBENS, sem amparo em documentação de suporte que evidencie eventual aumento na expectativa de geração de benefícios futuros pela utilização do ativo.

416. A renovação indevida impacta o cálculo da depreciação mensal, tendo em vista que dilui a parcela depreciável em período maior que o devido, diminuindo o valor da variação patrimonial diminutiva referente à depreciação, o que impacta a Demonstração de Variações Patrimoniais (DVP) do Comando da Marinha, subavaliando o resultado patrimonial do exercício de 2024.

417. Diante da falha identificada, que não foi possível quantificar em razão do desconhecimento dos valores originais dos bens móveis em questão, tendo em vista que foram reavaliados pelo menos uma vez pelo Comando da Marinha, entende-se oportuno propor a seguinte deliberação:

Proposta de encaminhamento

418. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e ao Comando da Marinha que avaliem a conveniência e oportunidade de corrigir a regra de cálculo do SISBENS referente à depreciação mensal dos bens móveis que passem por processo de reavaliação, a fim de evitar que o referido sistema renove integralmente a vida útil original do ativo, a qual somente deve renovada mediante laudo de avaliação que ateste que houve alteração, consoante estabelece os itens 76 e 67 da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado c/c o item 11 do MCASP, 10ª edição.

4.1.8. Adoção de políticas contábeis distintas dentro de uma mesma classe de bens móveis

419. Foi observado que os bens móveis mais representativos da Marinha e da Aeronáutica são mensurados com a utilização de método de reavaliação, enquanto os bens móveis do Exército são mensurados pelo método de custo, métodos esses previstos na NBC TSP 07, itens 43 e 44. Dessa forma, classes como Aeronaves, Embarcações, Carros de Combate e Veículos de Tração Mecânica, comuns às três Forças são mensurados por métodos distintos, e essas classes são consolidadas nos demonstrativos contábeis do Ministério da Defesa sem que sejam realizados os devidos ajustes, o que contraria a NBC TSP 17 - Demonstrações Contábeis Consolidadas, item 41.

420. De acordo com a NBC TSP 17, item 38, as demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas pela controladora com a utilização de políticas contábeis uniformes para transações e eventos de mesma natureza em circunstâncias semelhantes. Ainda, segundo o item 41 dessa norma, se um dos membros da entidade econômica utiliza políticas contábeis diferentes das adotadas nas demonstrações contábeis consolidadas para transações e eventos de mesma natureza em circunstâncias semelhantes, devem ser feitos ajustes apropriados às demonstrações contábeis desse membro na elaboração das demonstrações contábeis consolidadas para garantir a conformidade com as políticas contábeis da entidade econômica.

421. Adicionalmente, a NBC TSP 07 estabelece que a entidade deve escolher o modelo do custo (item 43 da norma) ou o modelo da reavaliação (item 44 da norma) como sua política contábil e deve aplicar tal política para a classe inteira de ativos imobilizados. Já a NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, item 92, prescreve que a utilização de distintos critérios de mensuração de classes diferentes de ativos sugere que suas naturezas ou funções são distintas e, portanto, devem ser apresentadas em contas separadas. Por exemplo, diferentes classes de imobilizado podem ser reconhecidas ao custo ou pelo valor de reavaliação em conformidade com a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado.

422. Mesmo entendimento dispõe o item 8.9, Parte II do MCASP, 10ª edição, p. 206, o qual estabelece que deve-se assegurar que as demonstrações contábeis da entidade devem ser elaboradas com a utilização de políticas contábeis uniformes para transações e eventos de mesma natureza em circunstâncias semelhantes.

423. Ou seja, dentro de uma mesma classe de bens, com a mesma natureza ou função, as políticas contábeis devem ser consistentes. Isso significa que todos os bens que pertencem a uma mesma classe devem ser tratados de acordo com as mesmas políticas contábeis. Essa consistência é fundamental para garantir a comparabilidade e a transparência das demonstrações contábeis.

424. De acordo com o Manual de Procedimentos Contábeis (MAPCONT 2024), item 24, inciso I, p. 113, da Diretoria de Finanças da Marinha (peça 207), essa Força adota o Modelo de Reavaliação para mensuração dos seus bens móveis após o reconhecimento inicial. A Aeronáutica, por sua vez, conforme estabelecido item 7.4.16.1 do Módulo 7 do Manual G do RADA-e, estabelece que deverá ser feita a verificação da necessidade de atualização dos valores das contas elencadas nos anos de finais 0 (zero) e 5 (cinco), demonstrando que também adota o modelo de reavaliação.

425. Já o Exército, consoante Relatório Contábil de 2024 (peça 233, p. 45), adota como política contábil de mensuração dos seus bens móveis o método de custo. Tal divergência deveria ser objeto de ajuste quando da consolidação das demonstrações contábeis do Ministério da Defesa.

426. Vale destacar que não há menção sobre a adoção de políticas contábeis distintas para diferentes classes de bens móveis nas notas explicativas do Ministério da Defesa, o que dificulta aos usuários das demonstrações a compreensão das bases mensuração dos ativos e como isso afeta a avaliação da posição patrimonial e do resultado do período do Ministério.

427. Ante o exposto, será proposta a seguinte deliberação ao Ministério da Defesa:

Proposta de encaminhamento

428. **Dar ciência**, com fundamento no art. 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315/ 2020, ao Ministério da Defesa que as políticas contábeis do Comando do Exército aplicadas à mensuração de bens móveis, após o reconhecimento inicial pelo custo, são divergentes daquelas adotadas pelos Comandos da Marinha e da Aeronáutica e, por isso, as demonstrações contábeis daquele Comando deveriam ser ajustadas quando da consolidação das demonstrações contábeis da Defesa, de acordo com a NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas, itens 38 e 41.

4.1.9. Deficiências identificadas nos planos de ação estruturados para os Bens Imóveis

429. No que tange aos planos de ação das Forças Armadas contendo o conjunto de medidas que estão sendo adotadas para aperfeiçoamento dos processos referentes à gestão dos bens imóveis de uso especial, verificou-se ausência de indicação dos responsáveis pela implementação das ações, consoante estabelece o art. 7º, § 4º, inc. II, da Resolução TCU 315/2020.

430. Sobre esse aspecto, as informações contidas nos planos apresentados ao TCU pelo Ministério da Defesa, em cumprimento ao item 9.5 do Acórdão 1.760/2023-TCU-Plenário, acolhido pelo item 9.4.1 do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário, apresentam, tão somente, dado genérico acerca da responsabilidade pela execução de cada etapa, atribuindo-a ao respectivo Comando Militar como um todo.

431. Vale destacar que a ausência de informação específica sobre o gestor ou área que executa e implementa cada etapa dos planos de ação, além de não atender o citado dispositivo da Resolução TCU 315/2020, dificulta a identificação de eventual responsabilidade por inexecuções das atividades previstas, o que pode impactar o exercício da competência do Tribunal prevista no art. 1º, inciso I, da Lei 8.443/92 c/c o art. 1º, inciso I, do Regimento Interno do TCU.

432. Ademais, verificou-se, dentre as ações dos planos de trabalho apresentados por cada uma das Forças Armadas (peça 209), que o Exército Brasileiro estabeleceu o período de outubro de 2024 até janeiro de 2030 para implementação das ações que visam o aperfeiçoamento dos seus controles internos, de maneira a garantir que as reavaliações de bens imóveis de uso especial sejam tempestivamente refletidas nas suas demonstrações contábeis, conforme recomendado pelo item 9.2.6 do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário.

433. Para tanto, aquela Força destaca a execução de tarefas como a (a) identificação de oportunidades de aperfeiçoamento dos controles internos e operação dos sistemas, (b) atualização de processos de controle interno e das etapas da operação, e (c) divulgação aos envolvidos nos processos internos e de operação do sistema.

434. Acerca do prazo estabelecido pelo Exército Brasileiro, constatou-se que ele destoa significativamente dos marcos temporais fixados pelos Comandos da Marinha e da Aeronáutica, os quais foram definidos para conclusão ainda no exercício de 2024. Nesse sentido, o prazo estabelecido pelo EB para a implementação de ações similares para a estruturação de controles é superior em 6 (seis) anos àqueles adotados pelas demais Forças Armadas.

435. De fato, o que o item 9.2.6 do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário intenta é estimular as Forças Armadas a estruturarem atividades de controle de natureza preventiva e detectiva, de modo a garantir o fiel e tempestivo registro de informações relativas à alteração de valores dos bens imóveis de uso especial.

436. Nessa linha, para que as alterações nos valores dos ativos, bem como sua atualização nos sistemas ocorram no mesmo passo em que acontecem as reavaliações, é necessário que o prazo estabelecido pelo Comando do Exército seja revisto, de modo a antecipá-lo em relação ao previsto inicialmente no plano de trabalho (janeiro/2030).

437. Para se atingir o objetivo pretendido pela deliberação do Tribunal, isto é, conferir tempestividade na atualização de valores de ativos reavaliados, o Exército Brasileiro precisa

aperfeiçoar e implementar novos controles no menor prazo possível de modo a não colocar em risco a ocasião oportuna de manter e registrar seus ativos a valores fidedignos.

438. Nesse sentido, entende-se oportuno propor as seguintes propostas:

Proposta de encaminhamento

439. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e aos Comandos da Marinha, do Exército e da Aeronáutica que identifiquem de modo preciso o(s) responsável(is) ou unidade(s) responsável(is) pela implementação das etapas prevista nos planos de ação para aperfeiçoamento dos processos referentes à gestão dos bens imóveis de uso especial, consoante estabelece o art. 7º, § 4º, inc. II, da Resolução TCU 315/2020; e

440. **Recomendar** ao Ministério da Defesa e ao Comando do Exército, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315, de 2020, que reavaliem o prazo estabelecido em seu plano de trabalho para cumprimento do item 9.2.6 do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário, de modo a adequar seus controles internos e sistemas, no menor tempo possível, de maneira a garantir que as reavaliações de bens realizadas no exercício sejam adequadas e tempestivamente refletidas nas demonstrações contábeis, em consonância com os itens 3.10 e 3.19 da NBC TSP Estrutura Conceitual, conferindo representação fidedigna aos bens imóveis.

4.2. Ciclo contábil da Despesa com Pessoal

4.2.1. Falha nos procedimentos de apropriação de VPD e passivo com férias e décimo terceiro salário a pagar dos militares ativos nos Comandos da Aeronáutica e do Exército

441. Os Comandos da Aeronáutica e do Exército apropriaram as despesas com férias e décimo terceiro salário (adicional natalino) dos militares ativos em 2024 com base nos valores da despesa do exercício anterior. Esse procedimento trata as VPD de férias e décimo terceiro salário como provisões, que têm prazos ou valores incertos.

442. Esse tratamento contábil com as VPD de férias e décimo terceiro salário vai de encontro ao previsto nas normas contábeis e reflete de forma indevida o saldo de férias e décimo terceiro salário a pagar durante o exercício financeiro.

443. A impropriedade na apropriação de despesa com férias e décimo terceiro salário se deu graças ao procedimento adotado pela Aeronáutica e pelo Exército no início do ano. Os dois Comandos Militares fazem uma estimativa mensal de despesa com férias e adicional natalino com base no saldo de despesa do exercício anterior dividido por doze meses.

444. Esse mecanismo leva em consideração a despesa com férias e adicional natalino e o quantitativo de militares por posto e graduação do exercício anterior. Isso se caracteriza como uma estimativa de despesa e passivo com férias e décimo terceiro a pagar com valor incerto, ou seja, tem natureza de provisão.

445. A NBC TSP 15 - Benefícios a Empregados, item 11, pág. 6, dispõe que quando o empregado tiver prestado serviços à entidade durante o período contábil, a entidade deve reconhecer o valor não descontado dos benefícios de curto prazo a empregados, que se espera que sejam pagos em troca de serviço, como a licença anual remunerada (férias) e o décimo terceiro salário. O valor deve ser reconhecido como passivo e como despesa (VPD).

446. Ainda, conforme NBC TSP 15, itens 13 a 18, a entidade deve reconhecer o custo esperado das férias e décimo terceiro salário quando o serviço prestado pelos empregados aumentar o seu direito a ausências remuneradas futuras. As férias são licenças remuneradas cumulativas com direito adquirido. Em outras palavras, os militares têm direito ao pagamento em dinheiro pelas férias não gozadas quando se desligarem da entidade. Dessa forma, surge a obrigação à medida que os militares prestam serviços que aumentam o seu direito a férias e décimo terceiro salário futuros.

A entidade deve mensurar o custo esperado de férias e décimo terceiro salário como a quantia adicional que a entidade espera pagar, em consequência do direito não utilizado que tenha sido acumulado até a data a que se referem as demonstrações contábeis.

447. O MCASP, 10ª Edição, item 17.2, pág. 294, afirma que as provisões se distinguem dos demais passivos porque envolvem incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua extinção. As provisões não se confundem com os passivos derivados de valores devidos aos empregados, como valores relacionados ao pagamento de férias e décimo terceiro salário.

448. Nesse sentido, o MCASP, item 18, pág. 307, dispõe que o décimo terceiro salário (adicional natalino) e as férias são exemplos de obrigações consideradas passivos derivados de apropriações por competência, e não se confundem, portanto, com o termo provisões. A apropriação mensal por competência é o reconhecimento da obrigação do duodécimo de 13º salário para cada mês trabalhado. Já no caso de férias, a apropriação mensal por competência é reconhecida pela obrigação do duodécimo de abono constitucional (1/3) e o salário no período de férias.

449. Nesse contexto, o procedimento contábil a ser adotado é de apropriação de VPD e passivo com férias e décimo terceiro salário a pagar pelo valor exato da remuneração por mês de efetivo exercício dos militares ativos durante o ano, inclusive da obrigação exata a pagar quando os militares são desligados das Forças Armadas.

450. A apropriação de VPD de férias e décimo terceiro salário (adicional natalino) mensal em não conformidade com as normas contábeis resultou em lançamentos imprecisos e de valores constantes durante o ano de 2024, conforme tabela seguinte:

Tabela 38 - Apropriação de VPD com férias e décimo terceiro salário (adicional natalino) pelos Comandos da Aeronáutica e do Exército (Em R\$ milhões)

Mês/Ano	Aeronáutica		Exército	
	VPD Férias Militar	VPD Adicional Natalino	VPD Férias Militar	VPD Adicional Natalino
JAN/2024	79	44	50	110
FEV/2024	56	44	50	110
MAR/2024	56	44	50	110
ABR/2024	56	44	50	110
MAI/2024	56	44	50	110
JUN/2024	56	44	50	110
JUL/2024	56	44	50	110
AGO/2024	56	44	50	110
SET/2024	56	44	50	110
OUT/2024	56	44	50	110
NOV/2024	56	44	-155	105
DEZ/2024	68	-	30	-62
Total¹	702	483	375	1.143

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com base em dados fornecidos pelo Tesouro Gerencial até 31/12/2024.

¹Considerado apenas os lançamentos no evento 541026 - Provisão 13 salário e férias.

451. Após o envio dos achados preliminares para comentários dos gestores, a Aeronáutica informou que o cálculo para as apropriações de VPD e passivo com férias e 13 salário a pagar foi corrigido e as apropriações por competência vêm sendo realizadas desde janeiro/2025 de forma correta. Como a correção informada pela FAB foi realizada a partir de 2025, o achado referente ao exercício financeiro de 2024 do relatório permanece, porém não é necessário demais encaminhamentos para esta Força.

452. Diante do que foi apresentado, propõe-se o seguinte encaminhamento:

Proposta de encaminhamento

453. **Dar ciência**, com fundamento no art. 9º, I, da Resolução-TCU 315/2020, ao Comando do Exército que as apropriações de VPD e passivo com férias (abono constitucional e remuneração no período de férias) e décimo terceiro salário (adicional natalino) a pagar não são provisões e devem ser calculadas e apropriadas pelo valor exato que cada militar ativo tem direito de acordo com o valor da remuneração mensal, devendo ser lançadas mensalmente por competência, conforme NBC TSP 15 - Benefícios a Empregados, itens 11 a 18, e MCASP, 10ª Edição, itens 17.2 e 18.

4.2.2. Procedimento inadequado na composição da base de cálculo do IRRF sobre Férias e Adicional de Férias nas Folhas de Pagamento dos Comandos Militares

454. Os Comandos Militares registraram o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) em valores menores do que os devidos nos meses em que os militares fazem jus ao Adicional de Férias, ou 1/3 de Férias.

455. Essa situação foi encontrada ao se analisar as folhas individuais de militares selecionados por amostra aleatória. Com isso, nas folhas dos militares que haviam recebido o adicional de férias, constatou-se que o IR estava registrado a menor do que o devido, mediante recálculo com auxílio do simulador de IR da Receita Federal.

456. Há, ainda, uma diferença entre os três Comandos Militares. A tabela a seguir demonstra que, apesar de haver divergência entre o imposto de renda registrado e o devido, a Aeronáutica, proporcionalmente, contabiliza valores mais próximos do correto, quando comparado com as outras duas Forças. A tabela exemplifica a condição encontrada utilizando dados reais de militares.

Tabela 39 - IRRF em mês de Férias (Em R\$)

Comando	Aeronáutica	Exército	Marinha
Posto	Major-Brigadeiro	Capitão	Contra-Almirante
IR com 1/3 de Férias	10.738,43	5.640,25	10.381,45
IR Registrado	9.633,89	3.990,20	8.123,04
Divergência (IR com 1/3 - IR Registrado)	1.104,54	1.650,05	2.258,41

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria.

457. As Forças Armadas estão calculando o IRRF separando o Adicional de Férias da base de cálculo nos meses em que os militares fazem jus a esse benefício. Isso faz com que o valor registrado com IRRF na respectiva folha seja calculado a menor do que o correto.

458. Logo, no mês de férias de um militar, haverá dois cálculos de IR, um relativo ao salário do mês de férias, e outro apenas ao 1/3 de Férias.

459. A divergência entre os três Comandos, por sua vez, se deve ao fato de o Exército e a Marinha, além de separarem o 1/3 de férias da base de cálculo, considerarem as deduções em

duplicidade, reduzindo a base nos dois cálculos. A Aeronáutica, por sua vez, apenas realiza a separação dos rendimentos na base de cálculo, utilizando as deduções apenas na base ‘principal’. Com isso, os valores registrados pela Aeronáutica, ainda que incorretos, ficam mais próximos dos reais, quando em comparação às outras duas Forças.

460. Utilizando uma Folha de Pagamento por Comando, é possível exemplificar tal situação, ilustrada na tabela a seguir. Os Impostos de Renda (IR) são os mesmos da tabela anterior.

Tabela 40 - IRRF e Bases de Cálculo em mês de Férias (Em R\$)

Comando	Aeronáutica	Exército	Marinha
Posto	Major-Brigadeiro	Capitão	Contra-Almirante
Base de Cálculo sem 1/3 de Férias	36.377,88	20.005,65	34.472,40
IR sem 1/3 de Férias	7.403,80	3.806,40	7.221,48
Base de Cálculo com 1/3 de Férias	48.503,84	26.674,20	45.963,20
IR com 1/3 de Férias	10.738,43	5.640,25	10.381,45
Apenas 1/3 de Férias	12.125,96	6.668,55	11.490,80
IR apenas 1/3 de Férias	2.230,09	782,52	2.107,55
IR Registrado	9.633,89	3.990,20	8.123,04
Divergência (IR com 1/3 - IR Registrado)	1.104,54	1.650,05	2.258,41
IR Registrado - IR sem 1/3	2.230,09	183,80	901,56

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria.

461. Com isso, verifica-se que, de fato, as três Forças registraram valores de IR abaixo do devido (IR com 1/3 de Férias) nesses casos exemplificativos reais, conforme a linha que aponta a divergência entre os cálculos. Ainda, no caso da Aeronáutica, percebe-se que o valor registrado na última linha é igual ao IR apenas sobre o 1/3 de Férias, o que mostra que apenas essa Força não considera as deduções em duplicidade, o que reduz a divergência encontrada, apesar de não a eliminar.

462. Após discussões com os setores de pagamento de pessoal dos Comandos Militares, foi afirmado que o 1/3 de Férias era considerado como rendimento tributável, mas que deveria ser separado da base de cálculo mensal, devido à interpretação do § 1º, do artigo 29 da Instrução Normativa 1.500 da RFB, que estabelece o Regulamento do Imposto de Renda: ‘O cálculo do imposto deve ser efetuado em separado de qualquer outro rendimento pago no mês, inclusive no caso de férias indenizadas, ainda que proporcionais, pagas em rescisão de contrato de trabalho.’

463. O Decreto 9.580/2018, que regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), afirma, no art. 677, § 2º, que o imposto sobre a renda será retido por ocasião de cada pagamento e se, no mês, houver mais de um pagamento, a qualquer título, pela mesma fonte pagadora, será aplicada a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos à pessoa física, ressalvado o disposto sobre rendimentos de decisões judiciais, deduzido o imposto anteriormente retido no próprio mês.

464. De acordo com o Decreto, art. 681, ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte (IRRF) os rendimentos do trabalho assalariado pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas. O art. 682, regulamenta que o cálculo do IR na fonte relativo a férias será efetuado separadamente dos demais rendimentos pagos ao beneficiário, no mês, com base nas tabelas progressivas constantes na tabela do Decreto. Em seguida, no art. 682, § 1º, o Decreto afirma que a base de cálculo do IRRF corresponderá ao valor das férias pago ao empregado, acrescido do abono

constitucional de férias (adicional de férias). Adiante, o art. 682, § 2º, do Decreto disciplina que na determinação da base de cálculo, serão admitidas as deduções legais.

465. De forma semelhante, conforme a IN 1.500/2014 da RFB, que dispõe sobre normas gerais de tributação relativas ao IRPF, em seu art. 58, o imposto deve ser retido por ocasião de cada pagamento e, se houver mais de um pagamento pela mesma fonte pagadora, aplica-se a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos à pessoa física, no mês, a qualquer título, compensando-se o imposto retido anteriormente.

466. Ainda, a IN 1.500/2024, art. 29, afirma que no caso de pagamento de férias, inclusive as pagas em dobro, observada as isenções, a base de cálculo corresponde ao salário relativo ao mês de férias, acrescido, conforme o caso, de 1/3 (um terço) do seu valor. Em seguinte, conforme art. 29, § 1º, o cálculo do imposto deve ser efetuado em separado de qualquer outro rendimento pago no mês, inclusive no caso de férias indenizadas, ainda que proporcionais, pagas em rescisão de contrato de trabalho. De acordo com o § 3º, na determinação da base de cálculo podem ser efetuadas as deduções previstas, desde que correspondentes às férias.

467. Diante do exposto, percebe-se que o termo ‘outro rendimento’, utilizado pela IN 1.500/2024 em seu artigo 29, § 1º, não se refere ao adicional de 1/3 de Férias, mas sim a outros rendimentos recebidos pelo contribuinte naquele mês.

468. A separação do Adicional de Férias da base de cálculo mensal resulta em lançamentos mensais de IRRF a menor nas Forças Armadas. Esse lançamento a menor não implica em arrecadação final a menor por parte do Fisco, já que os rendimentos são considerados tributáveis no informe de rendimentos anual fornecido pelas Forças Armadas, o que leva aos ajustes necessários na Declaração Anual de Imposto de Renda. Entretanto, o procedimento adotado resulta em cálculo a menor do valor do IRRF quando do pagamento das férias e, por conseguinte, em menor antecipação do imposto que deve ser retido e recolhido pela fonte pagadora.

469. Contudo, para determinar os efeitos globais da adoção desse procedimento em cada Força seriam necessárias informações individuais mês a mês de todos os militares que compõem as folhas de pagamento das Forças Armadas, como mês de usufruto de férias, número de dependentes e valor de contribuição previdenciária, por exemplo. Não sendo praticável, portanto, realizar tal avaliação, sendo suficiente demonstrar a necessidade de revisão do procedimento de cálculo do IRRF, ou seja, da correta composição da base de cálculo para retenção do imposto no mês em que se realize o pagamento de férias dos militares.

470. Considerando o que foi apresentado, propõe-se o seguinte encaminhamento:

Proposta de encaminhamento

471. **Dar ciência**, com fundamento no art. 9º, I, da Resolução-TCU 315/2020, ao Ministério da Defesa e aos Comandos da Marinha, do Exército e da Aeronáutica de que o Adicional de Férias não deve ser separado do salário correspondente ao mês de férias quando do cálculo do IRRF, devendo a base de cálculo do imposto ser composta pela soma do salário bruto no mês de férias com o adicional de 1/3 constitucional, menos as deduções previstas em lei, conforme a Instrução Normativa 1.500/2014 da Receita Federal do Brasil e o Decreto Federal 9.580/2018.

5. MONITORAMENTO DE DETERMINAÇÕES E RECOMENDAÇÕES

472. A tabela a seguir sintetiza o andamento de cada deliberação contidas nos Acórdãos 1.464/2022–TCU–Plenário, 1.000/2023–TCU–Plenário; e 1.460/2024–TCU–Plenário:

Tabela 41 - Resumo do monitoramento das determinações e recomendações por Unidade Jurisdicionada

Acórdão	Item	Tipo de Deliberação	MD	Exército	Marinha	Aeronáutica	SPU/STN	Item no Relatório
---------	------	---------------------	----	----------	---------	-------------	---------	-------------------

1460/2024-PL	9.1.1	Determinação	-	-	-	-	Cumprida	3.1.1.4
1460/2024-PL	9.1.2	Determinação	Em cumprimento com prazo expirado	Em cumprimento com prazo expirado	-	-	-	3.1.1.7
1460/2024-PL	9.1.3.1	Determinação	Em cumprimento com prazo expirado	Cumprida	-	Insubistente	-	4.1.2
1460/2024-PL	9.1.3.2	Determinação	Não mais aplicável	Insubistente	-	Insubistente	-	4.1.3
1460/2024-PL	9.1.3.3	Determinação	Não mais aplicável	Insubistente	-	Insubistente	-	3.1.1.8
1460/2024-PL	9.1.4	Determinação	Não mais aplicável	Insubistente	-	Insubistente	-	3.1.1.8
1460/2024-PL	9.1.5	Determinação	Não mais aplicável	Insubistente	-	Insubistente	-	4.1.1
1460/2024-PL	9.1.6	Determinação	Em cumprimento com prazo expirado	-	-	-	-	Apêndice B
1460/2024-PL	9.1.7	Determinação	Cumprida	Cumprida	-	Cumprida	-	Apêndice B
1460/2024-PL	9.4.1	Determinação	Em cumprimento	Em cumprimento	Em cumprimento	Em cumprimento	-	3.1.3.1, 4.1.4 e 4.1.9
1460/2024-PL	9.2.1	Recomendação	Em implementação	-	-	-	Em implementação	Apêndice B
1460/2024-PL	9.2.2	Recomendação	Em implementação	-	-	-	-	Apêndice B
1460/2024-PL	9.2.3	Recomendação	Em implementação	-	-	-	-	Apêndice B
1460/2024-PL	9.2.4.1	Recomendação	Em implementação	-	-	-	-	Apêndice B
1460/2024-PL	9.2.4.2	Recomendação	Em implementação	-	-	-	-	Apêndice B
1460/2024-PL	9.2.5	Recomendação	Em implementação	-	-	-	-	Apêndice B
1460/2024-PL	9.2.6	Recomendação	Não mais aplicável	Implementada	Implementada	Insubistente	-	3.1.1.3
1460/2024-PL	9.2.7	Recomendação	Implementada	Implementada	Implementada	Implementada	Implementada	Apêndice B
1460/2024-PL	9.2.8	Recomendação	Em implementação	-	-	Em implementação	-	4.1.2
1460/2024-PL	9.2.9	Recomendação	Implementada	-	-	-	-	Apêndice B
1000/2023-PL	9.2.1	Recomendação	Implementada	-	-	-	-	Apêndice B
1464/2022-PL	9.3.1	Recomendação	Em implementação	-	-	-	-	Apêndice B

Fonte: Elaboração própria da equipe de auditoria.

473. Itens de deliberação considerados não cumpridos/implementados ou em cumprimento/implementação e que deram causa a ocorrência de distorções e/ou inconsistências reportados neste

relatório, os detalhes das medidas tomadas pelos gestores e as respectivas análises da equipe de auditoria quanto ao atendimento das deliberações estão descritos no próprio texto dos achados, nas seções 3 e 4, conforme detalhado na tabela acima. Já as análises quanto aos itens atendidos/cumpridos ou em cumprimento/implementação que não deram causa a novas ocorrências de distorções e/ou inconsistências estão dispostas no Apêndice B deste trabalho.

474. Cabe esclarecer que foram identificadas situações em que o atendimento às deliberações é mais complexo, pois se referem a grandes levantamentos de informações de diversos bens do imobilizado ou implantação de soluções em sistemas informatizados de gestão, o que impossibilitou o atendimento em curto espaço de tempo (itens 9.1.3.2, 9.1.3.3, 9.1.4 e 9.1.5 do Acórdão 1.460/2024-2-Plenário). Para esses casos, a equipe de auditoria propôs que os itens do Acórdão sejam considerados ‘não mais aplicáveis’ nos termos e prazos estabelecidos, sendo formuladas novas propostas para a que sejam determinadas aos Comandos a elaboração de planos de ação para os devidos ajustes, a fim de prevenir e corrigir as inconsistências.

475. Adicionalmente, foi identificado que a recomendação constante no item 9.2.6 do Acórdão 1.460/2024-Plenário não fora implementada pelo MD e pela Aeronáutica. Para este caso, também foi proposto que o item fosse considerado insubsistente, sendo a recomendação substituída por uma proposta de determinação (item 4.1.2, deste relatório) para as referidas unidades a ser monitorada no próximo ciclo de auditoria financeira.

476. No geral, percebe-se que o Ministério da Defesa e os Comandos Militares, em que pese não atenderem o prazo previamente previsto pelo TCU, vem fazendo esforços para dar o tratamento adequado às providências necessárias para atender às determinações e recomendações do Tribunal. Com as novas propostas, as resoluções dos achados de auditoria poderão evitar que os problemas encontrados nesse exercício não venham a se repetir:

Proposta de encaminhamento

477. Ante o exposto, propõe-se o seguinte em relação ao estoque de deliberações:

a) considerar cumpridos/implementados os itens 9.1.1, 9.1.3.1 (Exército), 9.1.7, 9.2.6 (Exército e Marinha), 9.2.7 e 9.2.9 do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário; e o item 9.2.1 do Acórdão 1.000/2023-TCU-Plenário;

b) considerar em cumprimento/implementação os itens 9.1.2, 9.1.3.1 (Ministério da Defesa e Aeronáutica), 9.1.6, 9.4.1, 9.2.1, 9.2.2, 9.2.3, 9.2.4.1, 9.2.4.2, 9.2.5 e 9.2.8 do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário e o item 9.3.1 do Acórdão 1.464/2022-TCU-Plenário, e autorizar a continuidade do monitoramento destes itens nas auditorias financeiras subsequentes no Ministério da Defesa;

c) considerar insubsistentes os itens 9.1.3.2, 9.1.3.3, 9.1.4, 9.1.5 e 9.2.6 (Ministério da Defesa e Aeronáutica) do Acórdão 1.464/2022-TCU-Plenário, tendo em vista que não são mais viáveis, nos termos e prazos estabelecidos, e as novas propostas de determinação formuladas para ajustá-los nos itens 3.1.1.3, 3.1.1.8, 4.1.1 e 4.1.3, deste relatório.

6. ASSUNTOS QUE EXIGIRAM ATENÇÃO SIGNIFICATIVA NA AUDITORIA

478. Assuntos que exigiram atenção significativa na auditoria não são achados, mas podem fornecer aos usuários uma base para obtenção de informações adicionais da administração e com os responsáveis pela governança sobre determinados assuntos relacionados à entidade, às demonstrações contábeis auditadas ou à auditoria realizada (ISA/NBC TASP 701, itens 3 e 9).

479. No decorrer deste trabalho, não foram identificados assuntos com essas características

7. CONCLUSÕES

480. Ao amparo das competências estabelecidas nos incisos I, II e IV do art. 71 da Constituição Federal, o Tribunal realizou auditoria financeira integrada com conformidade nos ciclos contábeis do ativo imobilizado, abrangendo bens móveis e imóveis, e parcela do ativo intangível; das provisões de curto e longo prazo relativas aos passivos atuariais do Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas (SPSMFA); e das despesas com pessoal relativas aos militares ativos, inativos e beneficiários pensionistas, cujas informações são apresentados nas Demonstrações Contábeis Consolidadas do Ministério da Defesa, e que integram a prestação de contas dos administradores e responsáveis pelo referido Ministério, relativas ao exercício de 2024.

481. Os ciclos contábeis foram selecionados com base na sua materialidade e relevância. Juntos, os bens imóveis, móveis e o intangível do Ministério representam quase 90% do seu ativo total. Em relação à importância dos gastos com pessoal ativo, inativo e pensionistas, o conjunto dessas despesas representou cerca de 75% do total das despesas orçamentárias empenhadas no exercício de 2024. Já as provisões atuariais alcançaram R\$ 856 bilhões e representam 96% do passivo exigível.

482. O objetivo da auditoria foi obter segurança razoável para concluir e emitir proposta de opinião sobre se os ciclos contábeis acima mencionados, estão apresentados adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicadas ao setor público, e se as transações subjacentes estão em conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis e com os princípios de administração pública que regem a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos.

7.1. Conclusão sobre os ciclos contábeis examinados

483. Assim como no ano anterior, em relação ao ciclo contábil do imobilizado, persistiram as limitações, abordadas no item 3.1.3 deste relatório, à obtenção de evidência apropriada e suficiente para fundamentar a opinião de auditoria, cujos possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis podem ser relevantes e generalizados para este ciclo contábil.

484. Adicionalmente, foram identificadas distorções relevantes e deficiências significativas de controle interno neste ciclo, para as quais são propostas a realização de medidas corretivas por parte dos Comandos Militares.

485. Concluiu-se que as distorções não corrigidas descritas nas seções 3.1.1 e 3.1.2, deste relatório, são relevantes, individualmente ou em conjunto, nos ciclos contábeis do ativo imobilizado, abrangendo bens móveis e imóveis, e parcela do ativo intangível.

486. Quanto ao ciclo contábil de despesas com pessoal relativas aos militares ativos, inativos e beneficiários pensionistas, não foram detectadas distorções relevantes ou deficiências significativas de controle, no escopo dos procedimentos executados, mas foram encontradas distorções relevantes de classificação, acima da materialidade definida para a execução da auditoria deste ciclo.

487. Nas provisões de curto e longo prazo relativas aos passivos atuariais do SPSMFA não foram identificadas distorções mediante os procedimentos realizados, apenas apontamentos quanto ao não atendimento pleno às regras relacionadas à apresentação das notas explicativas desse ciclo.

488. As distorções de valor identificadas e as limitações à obtenção de evidência, cujos efeitos são relevantes nas demonstrações contábeis, são as descritas a seguir:

a) No Ativo Imobilizado – houve uma limitação à obtenção de evidência apropriada e suficiente sobre o valor de R\$ 101,24 bilhões; no saldo em que foi possível executar

procedimentos de auditoria, houve distorção de valor que resultou em superavaliação de R\$ 17,04 bilhões e em subavaliação de R\$ 4,79 bilhões;

- b) No Passivo Circulante – subavaliação de R\$ 144 milhões;
- c) No Patrimônio Líquido – superavaliação de R\$ 41,22 bilhões e subavaliação de R\$ 28,82 bilhões;
- d) Nas contas de resultado, as variações patrimoniais diminutivas (VPD) apresentaram superavaliação de R\$ 24,03 bilhões e subavaliações de R\$ 16,87 bilhões.

489. As distorções foram consideradas relevantes para o ciclo de imobilizado em relação à materialidade estabelecida para a auditoria (tabela 4, subseção 2.4), podendo impactar a tomada de decisão por parte dos usuários das demonstrações contábeis.

490. Contudo, o principal fator que preponderou na conclusão da equipe de auditoria, assim como na auditoria anterior, foram as limitações encontradas em relação à documentação que lastreia os registros contábeis, principalmente no que se refere à existência de laudos válidos para os bens imóveis. Ao todo, 31,9% do saldo da conta contábil de bens imóveis nas demonstrações contábeis consolidadas do Ministério, no exercício examinado, não possui lastro documental válido, o que perfaz 25,1% do ativo imobilizado e 21,9% do ativo total. Para tal montante, não foi possível, no presente trabalho, obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para respaldar a certificação do ciclo contábil do imobilizado, sendo o fundamento para a abstenção de opinião sobre o Imobilizado.

491. Ademais, foi identificado que os bens móveis e imóveis de mesma classe não foram reavaliados simultaneamente pelos Comandos para este exercício; a existência de inconsistências relevantes no reconhecimento (e ausência de reconhecimento) e na baixa da depreciação dos bens móveis; e o reinício automático indevidos de bens imóveis e móveis reavaliados, que podem impactar a tomada de decisão por parte dos usuários das demonstrações contábeis, contrariando requisitos estabelecidos na NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado e no MCASP.

492. Quanto às distorções de classificação e divulgação, destaca-se que o Ativo Imobilizado contém registros no valor de R\$ 13,29 bilhões que estão classificados incorretamente; e as Variações Patrimoniais Diminutivas apresentam erros de classificação que montam R\$ 2,17 bilhões.

493. Em relação ao ciclo da despesa com pessoal, a distorção identificada na auditoria ficou abaixo da materialidade global, não sendo considerada relevante para impactar a tomada de decisão por parte dos usuários das demonstrações contábeis.

494. Quanto ao ciclo contábil dos passivos atuariais, concluiu-se que as provisões de curto e longo prazo relativas a esses passivos, no montante de R\$ 856 bilhões, estão adequadamente apresentadas nas demonstrações contábeis MD.

7.2. Conclusão sobre a conformidade das transações subjacentes

495. Assim como na auditoria anterior, foi identificada não conformidade relevante em relação às diretrizes de avaliação dos imóveis da União estabelecidas na Instrução Normativa SPU 67, de 2022, emitida pela Secretaria de Coordenação e Governança do Patrimônio da União (SPU), do então Ministério da Economia.

496. O art. 13 da referida norma exige que a avaliação dos imóveis seja feita por meio de laudo de avaliação ou relatório de valor de referência. Foi identificada a não conformidade de 8.198 dos 11.428 (71,7%) imóveis dos 3 Comandos Militares, que não possuem laudos de avaliação ou relatórios de valor de referência válidos, conforme detalhado na peça 232.

7.3. Impacto dos achados nas contas da unidade jurisdicionada

497. Conforme exigido pelas normas e padrões de auditoria do TCU (NAT, 162; PAC, 51), ressalta-se que, como relatado na seção intitulada ‘7.1. Conclusão sobre os ciclos contábeis examinados’, houve limitação ao alcance da auditoria nos termos previstos na NBC TASP 260, itens 16(b) e A21, impossibilitando a obtenção de evidência apropriada e suficiente para fundamentar uma opinião, uma vez que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, juntamente com os achados correspondentes às distorções de valor e de classificação, apresentação ou divulgação identificadas, podem ser relevantes e generalizados sobre o ciclo contábil do Ativo Imobilizado. Assim, tais distorções podem ou não ter impacto nas contas dos responsáveis relativas ao exercício de 2024, no aspecto da exatidão dos demonstrativos contábeis, uma vez que decorrem de situações não atribuíveis a esse exercício, mas formadas ao longo de tempo indeterminado; Quanto aos achados referidos na seção ‘7.2. Conclusão sobre a conformidade das transações subjacentes’, a não conformidade relatada origina-se de idênticas circunstâncias, não podendo suas causas serem atribuídas ao exercício de 2024, assim, igualmente, pode ou não ter impacto nas referidas contas no que diz respeito aos aspectos da legalidade, legitimidade e economicidade.

498. Tais aspectos são considerados para fins do julgamento das contas (art. 16, inciso I, da Lei 8.443/1992) e, embora as opiniões emitidas nos certificados de auditoria não vinculem o julgamento pelo TCU, os impactos dos achados foram considerados na formação das opiniões expressas nos certificados de auditoria, com base na materialidade quantitativa determinada para o trabalho, conforme apresentado no item 2.4 da Introdução deste relatório (Tabela 4, subseção 2.4), e na materialidade qualitativa, que envolve a natureza e as circunstâncias da ocorrência.

7.4. Apuração e eventual responsabilização de responsáveis

499. Nos termos do art. 41, § 1º, da Lei 8.443/1992, c/c arts. 237, inc. V, e 246, do RITCU, e com art. 32 da DN-TCU 198/2022, no curso de auditoria nas contas, se verificado procedimento que possa resultar dano ao erário ou irregularidade grave, a apuração de eventuais responsabilidades deve ser feita em processo de representação apartado, sem prejuízo da inclusão dos achados no relatório para fins de formação da conclusão ou opinião de auditoria. No decorrer da auditoria, não se verificou procedimento com tais características e, portanto, não houve representação da equipe de auditoria, nos termos do art. 32 da DN-TCU 198/2022.

8. PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO

500. Ante o exposto, submetem-se os autos à consideração superior e posteriormente ao gabinete do Ministro-Relator Jhonatan de Jesus, propondo:

500.1. **Determinar**, com fundamento no art. 7º, § 3º, inciso I, da Resolução TCU 315/2020, ao Ministério da Defesa e aos Comandos do Exército e da Aeronáutica que elaborem, no prazo de 60 dias, plano de ação contendo, no mínimo, as ações a serem tomadas, os responsáveis pelas ações e os prazos para implementação, com o objetivo de:

a) ajustar ao valor de mercado os bens móveis de valor significativo que estão registrados por valores líquidos irrisórios ou muito abaixo dos valores residuais nos sistemas de gestão patrimonial dos respectivos Comandos e realizar os ajustes apropriados nas demonstrações contábeis, conforme as disposições da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado e os procedimentos contábeis relativos ao ativo imobilizado estabelecidos no item 11.10, Parte II, do MCASP, 10ª edição, e na Macrofunção Siafi 020330 - Depreciação, Amortização e Exaustão; (item 3.1.1.8)

b) conciliar as informações constantes do Sistema de Controle Físico de Material do Exército (SISCOFIS) e no Sistema Integrado de Logística de Material e Serviços a Aeronáutica (SILOMS) com os respectivos registros no Siafi e realizar os ajustes necessários, a fim de tornar a informação contábil dos bens móveis fidedigna e verificável, conforme os itens 6.2.2 e 6.2.6, Parte Geral, do MCASP, 10ª edição; (item 4.1.1)

c) realizar ajustes nos seus sistemas patrimoniais de forma que a baixa da depreciação acumulada dos bens móveis e reinício da contagem da sua vida útil seja efetivada apenas nas situações previstas na NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, observados os procedimentos contábeis patrimoniais relativos ao ativo imobilizado estabelecidos no Capítulo 11, Parte II, do MCASP, 10ª edição. (item 4.1.3)

500.2. **Determinar**, com fundamento no art. 4º, inciso I, da Resolução-TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e ao Comando da Aeronáutica que, até o final do terceiro trimestre de 2025, para assegurar a correta elaboração das demonstrações contábeis:

a) adotem as medidas necessárias para ajustar os valores brutos dos bens imóveis reavaliados, a fim de que estes estejam registrados no Siafi pelo valor exato aos que estão apresentados nos laudos de avaliação; (item 3.1.1.3)

b) adequem os registros de ativos contingentes à funcionalidade do sistema SPIUnet para o adequado tratamento desses ativos, conforme previsto no item 5.1.4 e do subitem 5.1.4.1 da Macrofunção Siafi 020344 – Bens Imóveis, das orientações da NBC TSP 03, item 39, e do MCASP, 10ª edição, Parte II, itens 17.1 e 17.6.3. (item 3.1.1.4)

500.3. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e aos Comandos da Marinha, do Exército e da Aeronáutica que:

a) com a orientação da Secretaria do Tesouro Nacional, realizem os devidos ajustes nas contas ‘Reserva de Reavaliação por Classe de Ativo’ e ‘Ajustes de Exercícios Anteriores’, relativos aos períodos de 2021 a 2024, com vistas à correção das distorções decorrentes da contabilização de reavaliações de imóveis em desacordo com as normas contábeis aplicáveis, em especial o item 11.4.1 da 10ª edição do MCASP, e itens 51 a 56 da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado; (item 3.1.1.1)

b) até o término do terceiro trimestre de 2025, promovam a análise dos terrenos que receberam benfeitorias e permanecem classificados como ‘Terrenos e Glebas’, a fim de reclassificá-los nas categorias patrimoniais adequadas, conforme o Tipo de Destinação correspondente às benfeitorias existentes, adequando sua classificação patrimonial às disposições do Manual de Utilização Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União (SPIUnet), páginas 51 e 52; (item 3.1.2.1)

c) identifiquem de modo preciso o(s) responsável(is) ou unidade(s) responsável(is) pela implementação das etapas prevista nos planos de ação para aperfeiçoamento dos processos referentes à gestão dos bens imóveis de uso especial, consoante estabelece o art. 7º, § 4º, inc. II, da Resolução TCU 315/2020. (item 4.1.9)

500.4. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e aos Comandos do Exército e da Aeronáutica que, até o final do terceiro trimestre de 2025, promovam a análise nos Registros Imobiliários Patrimoniais (RIPs) de suas respectivas unidades, com o objetivo de identificar e reclassificar os terrenos e glebas sem benfeitorias registrados em outras classes de imóveis, adequando sua classificação patrimonial às disposições do Manual de Utilização Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União (SPIUnet), páginas 51 e 52; (item 3.1.2.2)

500.5. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315/2020, ao Ministério da Defesa e aos Comandos da Marinha e do Exército que ajustem os registros contábeis de VPD com pessoal ativo militar com o objetivo de padronizar e refletir as despesas com Gratificações na VPD de Gratificações e com Compensação Pecuniária na VPD de Indenização-Militar, conforme os normativos de remuneração de pessoal militar, a Medida Provisória 2.215-10/2001, o Decreto 11.002/2022, a Lei 5.809/1972, a Lei 13.954/2019, Anexo V, a Lei 7.963/1989, e a função das contas contábeis do PCASP no Siafi. (item 3.2.2.2)

500.6. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e aos Comando da Marinha e da Aeronáutica que avaliem a compatibilidade dos dispositivos no item 24 dos Procedimentos Contábeis da Diretoria de Finanças da Marinha (MAPCONT 2024) e item 7.4.16.1 do Módulo 7 do Manual G do RADA-e da Aeronáutica, com os normativos contábeis em vigor, notadamente a NBC TSP 07 (itens 44-52), o MCASP (item 11.4-Parte II) e a Macrofunção Siafi 020335 (item 4.2), bem como analisem a viabilidade prática e a relação custo-benefício da reavaliação quadrienal e/ou quinquenal obrigatória dos seus bens móveis que são mensurados pelo método de reavaliação, conforme os preceitos estabelecidos nos respectivos normativos internos. (item 4.1.5)

500.7. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e ao Comando da Marinha que:

a) promovam ajustes no valor das embarcações de número patrimonial 157481530, 143433709, 138777624 e 138777608 para que reflitam no sistema SISBENS e Siafi, e na conta contábil de Embarcações (123110506), o custo ou o valor justo dos itens, de acordo com a sua documentação de suporte, em conformidade com a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, item 14, b; (item 3.1.1.5)

b) apurem os valores dos gastos com treinamento e assistência técnica objeto do Contrato nº 40000/2009-011/00 (Contrato 6 - Prosub), reconhecidos como ativo intangível ou ativo imobilizado, e promovam ajuste à conta de resultado de exercícios anteriores, estornando-os do ativo, uma vez que não preenchem os requisitos para reconhecimento nos referidos grupos patrimoniais, conforme a NBC TSP 08, itens 7, 23 e 67(a) e (b); a NBC TSP 7, item 30; e o item 12 do MCASP, 10ª edição, Parte II; (item 3.1.1.6)

c) realizem a Baixa da Remuneração no Período de Férias (BRPF) mensalmente, por meio da situação LPA386 do Siafi, pelo valor efetivamente pago mensalmente com a remuneração no período de férias, conforme Manual do Siafi, 021142 – Folha de Pagamento, itens 5.2 e 5.3.1.4; (item 3.2.1.1)

d) avaliem a conveniência e oportunidade de corrigir a regra de cálculo do SISBENS referente à depreciação mensal dos bens móveis que passem por processo de reavaliação, a fim de evitar que o referido sistema renove integralmente a vida útil original do ativo, a qual somente deve renovada mediante laudo de avaliação que ateste que houve alteração, consoante estabelece os itens 76 e 67 da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado c/c o item 11 do MCASP, 10ª edição. (item 4.1.7)

500.8. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU-315/2020, ao Ministério da Defesa e ao Comando do Exército que:

a) realizem a Baixa da Remuneração no Período de Férias (BRPF) mensalmente por meio da situação LPA386 do Siafi, conforme o item 5.3.1.4 do Manual do Siafi, 021142 – Folha de Pagamento; (item 3.2.2.1)

b) reavaliem o prazo estabelecido em seu plano de trabalho para cumprimento do item 9.2.6 do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário, de modo a adequar seus controles internos e sistemas, no menor tempo possível, de maneira a garantir que as reavaliações de bens realizadas no exercício sejam adequadas e tempestivamente refletidas nas demonstrações contábeis, em consonância com os itens 3.10 e 3.19 da NBC TSP Estrutura Conceitual, conferindo representação fidedigna aos bens imóveis; (item 4.1.9)

500.9. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315/2020, ao Ministério da Defesa que e ao Comando da Aeronáutica que promovam ajustes no valor das aeronaves de número patrimonial 2170113, 2024875, 6140, 5996, 5486, 1311646, 5997 e 5995, para que reflitam no sistema SILOMS e Siafi, e nas contas contábeis de Aeronaves (123110505) e Bens em Reparo (123110804), o custo ou o valor justo dos itens, de acordo com a sua documentação de suporte, em conformidade com o item 14, b, da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado; (item 3.1.1.5)

500.10. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315/2020, ao Ministério da Defesa que:

a) adote as medidas necessárias para aprimorar as notas explicativas às suas demonstrações contábeis, de forma que, a partir do exercício de 2025, haja divulgação completa e transparente das informações sobre o passivo atuarial do Sistema de Proteção dos Militares das Forças Armadas (SPMFA), em conformidade com a NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados, no que for aplicável, incluindo, por exemplo: (item 3.3.1.1)

i. distinção entre benefícios com direito adquirido e benefícios acumulados, mas sem direito adquirido, conforme item 139(b);

ii. informações adicionais sobre a natureza dos benefícios, conforme item 141(a)(i);

iii. descrição da responsabilidade de qualquer outra entidade pela governança, conforme item 141(a)(iii);

iv. divulgação das contribuições efetuadas no exercício (separando patrocinador e beneficiários) e as contribuições projetadas para o próximo exercício, conforme itens 143(f) e 149(d);

v. descrição dos riscos associados a cada uma das quatro espécies de provisão que compõem o passivo atuarial (benefícios de militares inativos, pensões militares, pensões especiais e anistiados das Forças Armadas), conforme itens 137(a) e 141 (a) e (b);

vi. divulgação de todas as premissas atuariais significativas utilizadas para determinar o valor presente da obrigação, observados os requisitos estabelecidos no item 146;

vii. divulgação ampliada da análise de sensibilidade, incluindo testes para premissas significativas não abordadas atualmente (crescimento salarial, diferimento de aposentadoria programada, entrada em invalidez, percentual de concessão de pensão, diferença etária entre militar e cônjuge), com informações dos métodos e premissas utilizadas no cálculo e das limitações desses métodos, bem como indicação se houve mudanças, em relação ao período anterior, nos métodos e nas premissas utilizados e as razões dessas mudanças, conforme item 147; e

b) adote as medidas necessárias para, a partir do exercício de 2025, apresentar de forma segregada, nas demonstrações contábeis, as subclassificações das provisões atuariais segundo a espécie de benefício do Sistema de Proteção dos Militares das Forças Armadas (SPMFA), em conformidade com os itens 46 e 47 da NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, que exigem a apresentação separada de classes materiais de itens semelhantes ou de natureza ou função distinta, observando-se, ainda, a exigência de segregação obrigatória entre essas provisões e outras provisões de natureza diversa, conforme item 94(e) da mesma norma. (item 3.3.1.1)

500.11. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315, de 2020, à Secretaria de Patrimônio da União, à Secretaria de Aviação Civil, ao Ministério da Defesa e ao Comando da Aeronáutica que realizem ajustes no SPIUnet e nas respectivas demonstrações contábeis, para retirar da responsabilidade da Aeronáutica e do Ministério da Defesa os imóveis que não estão mais sob sua administração, devido à transferência para a Secretaria de Aviação Civil, em atendimento ao item 14, alínea ‘a’, da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado. (item 3.1.1.2)

500.12. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315/2020, à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e a Secretaria de Patrimônio da União (SPU) que:

a) avaliem a oportunidade e a conveniência de revisar a Portaria Conjunta STN/SPU 10/2023, com os seguintes objetivos: (i) avaliar a compatibilidade do inciso IV do art. 6º com as normas contábeis aplicáveis, em especial a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, itens 44 a 52, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, 10ª edição, Parte II, item 11.4, e a

Macrofunção SIAFI 020335, item 4.2; e (ii) promover maior equilíbrio entre os custos de obtenção da informação contábil relativa à reavaliação de bens imóveis e os benefícios de sua divulgação. A revisão deve buscar o alinhamento entre o rigor contábil e os princípios da economicidade e da eficiência, podendo contemplar, entre outros, os seguintes elementos: (a) exigência de análise prévia de custo-benefício antes da realização de reavaliações; (b) definição de critérios técnicos de tolerância para divergências entre o valor contábil e o valor justo; e (c) adoção de metodologia simplificada de avaliação preliminar, com base em dados já disponíveis, para subsidiar a decisão quanto à necessidade de reavaliação formal completa; (item 4.1.4)

b) avaliem a necessidade de incluir, no texto da Portaria Conjunta STN/SPU 10/2023, ou daquela que porventura venha a substituí-la, orientação no sentido de que, nos procedimentos de reavaliação de bens de uso especial da União, a vida útil de imóvel somente deve ser alterada em relação ao seu período original se houver a devida comprovação do fato, mediante laudo de avaliação ou relatório de valor de referência (RVR) que tenha expressamente apontado o estado de conservação e a vida útil do ativo, em consonância com os requisitos do item 76 da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado. (item 4.1.6)

500.13. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315/2020, à Secretaria do Patrimônio da União (SPU) que avalie a conveniência e oportunidade de realizar adequações nas regras do sistema SPIUnet ou do sistema que o suceder, com o objetivo de restringir a alteração da vida útil dos imóveis de uso especial reavaliados, nos termos da IN SPU/ME 67/2022 e da Portaria Conjunta STN/SPU 10/2023, apenas aos casos em que o procedimento de reavaliação aponte, expressamente, alteração na estimativa desse período, em consonância com os requisitos da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, item 76. (item 4.1.6)

500.14. **Dar ciência**, com fundamento no art. 9º, I, da Resolução-TCU 315/2020, ao Ministério da Defesa e aos Comandos da Marinha, do Exército e da Aeronáutica de que o Adicional de Férias não deve ser separado do salário correspondente ao mês de férias quando do cálculo do IRRF, devendo a base de cálculo do imposto ser composta pela soma do salário bruto no mês de férias com o adicional de 1/3 constitucional, menos as deduções previstas em lei, conforme a Instrução Normativa 1.500/2014 da Receita Federal do Brasil e o Decreto Federal 9.580/2018. (item 4.2.2)

500.15. **Dar ciência**, com fundamento no art. 9º, I, da Resolução-TCU 315/2020, ao Comando do Exército que as apropriações de VPD e passivo com férias (abono constitucional e remuneração no período de férias) e décimo terceiro salário (adicional natalino) a pagar não são provisões e devem ser calculadas e apropriadas pelo valor exato que cada militar ativo tem direito de acordo com o valor da remuneração mensal, devendo ser lançadas mensalmente por competência, conforme NBC TSP 15 - Benefícios a Empregados, itens 11 a 18, e MCASP, 10ª Edição, itens 17.2 e 18. (item 4.2.1)

500.16. **Dar ciência**, com fundamento no art. 9º, I, da Resolução-TCU 315/2020, ao Ministério da Defesa de que:

a) a ausência de padronização, entre os Comandos das Forças Armadas, na classificação contábil das VPD com pessoal ativo militar no momento da liquidação da despesa orçamentária das ND de pessoal acarreta divergências e inconsistências na consolidação da Demonstração de Variações Patrimoniais (DVP) do Ministério da Defesa; (item 3.2.2.2)

b) as divulgações das despesas com ‘Pessoal e Encargos’ nas Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis requerem maior detalhamento por Comando e categoria de pagamento (militar ativo, veterano, pensionista etc.), em conformidade com a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, itens 106, 109 e 111, com o MCASP, 10ª edição, parte V, item 4.3; (item 3.2.2.3)

c) as políticas contábeis do Comando do Exército aplicadas à mensuração de bens móveis, após o reconhecimento inicial pelo custo, são divergentes daquelas adotadas pelos

Comandos da Marinha e da Aeronáutica e, por isso, as demonstrações contábeis daquele Comando deveriam ser ajustadas quando da consolidação das demonstrações contábeis da Defesa, de acordo com a NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas, itens 38 e 41; (item 4.1.8)

d) as Notas Explicativas às suas Demonstrações Contábeis Consolidadas referentes ao exercício de 2024 não atenderam integralmente aos requisitos das Normas Brasileiras de Contabilidade TSP 07 – Ativo Imobilizado e TSP 08 – Ativo Intangível, às disposições do MCASP, 10ª edição e às orientações das MacroFunções Siafi 020344, 020318, 020345 e 020318, requerendo aprimoramentos para o integral atendimento aos referidos normativos contábeis; (item 3.1.2.3)

500.17. **Dar ciência**, com fundamento no art. 9º, I, da Resolução-TCU 315/2020, à Secretaria do Tesouro Nacional, de que a atual estrutura do sistema Siafi impossibilita que na conta contábil 313310400 – Ajuda de Custo sejam registrados lançamento dos valores empenhados na Natureza de Despesa 3.1.90.17.02 - Ajuda de Custo Transf. Ativ. Milit. P/ Inat Remuner, sendo utilizadas contas de naturezas diversas. (item 3.2.2.2)

500.18. **Autorizar**, com fundamento na Resolução TCU 315/2020, art. 17, § 2º, o monitoramento das deliberações que vierem a ser prolatadas no Acórdão que apreciar o presente relatório, nas auditorias de contas anuais do Ministério dos exercícios subsequentes.

500.19. **Considerar** cumpridos/implementados os itens 9.1.1, 9.1.3.1 (Exército), 9.1.7, 9.2.6 (Exército e Marinha), 9.2.7 e 9.2.9 do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário; e o item 9.2.1 do Acórdão 1.000/2023-TCU-Plenário; (Seção 5, item ‘a’); em cumprimento/implementação os itens 9.1.2, 9.1.3.1 (Ministério da Defesa e Aeronáutica), 9.1.6, 9.4.1, 9.2.1, 9.2.2, 9.2.3, 9.2.4.1, 9.2.4.2, 9.2.5 e 9.2.8 do Acórdão 1.460/2024-TCU-Plenário e o item 9.3.1 do Acórdão 1.464/2022-TCU-Plenário, e autorizar a continuidade do monitoramento destes itens nas auditorias financeiras subsequentes no Ministério da Defesa (Seção 5, item ‘b’); e insubsistentes os itens 9.1.3.2, 9.1.3.3, 9.1.4, 9.1.5 e 9.2.6 (Ministério da Defesa e Aeronáutica) do Acórdão 1.464/2022-TCU-Plenário (Seção 5, item ‘c’).

500.20. **Aprovar**, com fundamento no art. 249, inciso I, do RITCU, o Certificado de Auditoria, peça 296 destes autos.

500.21. **Juntar** o Certificado de Auditoria e o correspondente Relatório de Auditoria ao processo de contas anuais do Ministério da Defesa ([TC 005.191/2025-4](#)), para os fins previstos no art. 16 da Lei 8.443/1992.

500.22. **Encaminhar** o certificado e o relatório de auditoria ao Ministro da Defesa, para fins de emissão do pronunciamento previsto no art. 9º, inciso IV c/c art. 52 da Lei 8.443/1992.

500.23. **Encaminhar** ao Ministério da Defesa o Certificado de Auditoria para a publicação prevista no § 2º, art. 8º, da IN-TCU 84/2020, observado o disposto no art. 7º da DN-TCU 198/2022.

500.24. **Apensar**, com fundamento no art. 250, inciso I, do Regimento Interno do TCU, os presentes autos ao processo de contas anuais do Ministério da Defesa ([TC 005.191/2025-4](#)), relativo ao exercício de 2024”

2. De forma padrão para esse tipo de processo, acompanham o relatório os Apêndices A, que contém comentários dos gestores e análises da equipe de auditoria, B, com análises detalhadas sobre o monitoramento das deliberações do Tribunal, C, que trata da análise das notas explicativas do ciclo do imobilizado, e D, que se refere à cobertura do trabalho; embora não transcritos aqui, não alteram as conclusões.

É o relatório.

