

GRUPO I – CLASSE V – Plenário

TC 018.199/2023-2.

Natureza: Relatório de Auditoria.

Órgãos: Comando da Aeronáutica; Comando da Marinha; Comando do Exército; Ministério da Defesa.

Interessadas: Secretaria de Gestão do Patrimônio da União (00.489.828/0009-02); Secretaria-Geral do Ministério da Defesa.

Representação legal: não há.

**SUMÁRIO: RELATÓRIO DE AUDITORIA
FINANCEIRA INTEGRADA COM
CONFORMIDADE SOBRE AS
DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS DO
MINISTÉRIO DA DEFESA. EXERCÍCIO DE
2023. DETERMINAÇÃO.
RECOMENDAÇÃO. CIÊNCIA.
APROVAÇÃO DO CERTIFICADO DE
AUDITORIA. APENSAMENTO.**

RELATÓRIO

Trata-se de auditoria financeira realizada com o objetivo de subsidiar o julgamento das contas relativas ao exercício de 2023 do Ministério da Defesa (MD) e de obter uma segurança razoável para poder expressar conclusões sobre se as demonstrações contábeis apresentam de forma adequada a posição patrimonial, financeira e orçamentária daquele órgão ministerial em 31/12/2023, de acordo com as leis e os regulamentos aplicáveis, as normas contábeis aplicadas ao setor público e os princípios de administração pública que orientam a gestão financeira responsável.

2. O trabalho foi autorizado, nos termos do Acórdão 20/2023-TCU-Plenário (TC 030.530/2022-9), que aprovou as diretrizes para elaboração do relatório e parecer prévio sobre as Contas de 2023 do Presidente da República, conforme previsto no art. 71, inciso I, da Constituição Federal.

3. Transcrevo a seguir, com ajustes pertinentes, o relatório de auditoria produzido pela equipe da Unidade de Auditoria Especializada em Certificação de Contas (AudFinanceira), cujas análises e conclusões contaram com a concordância das instâncias superiores daquela unidade técnica (peças 845-847).

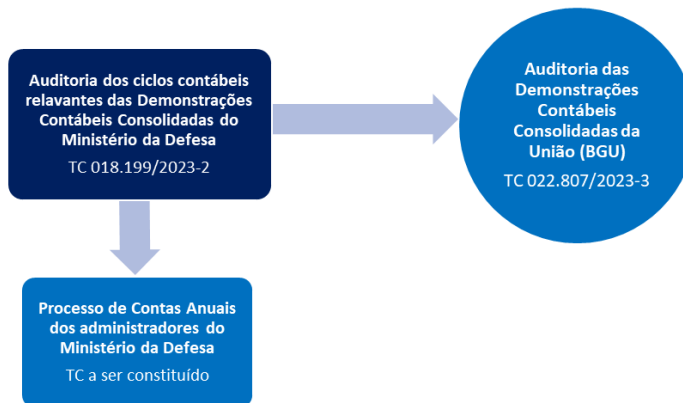
1. APRESENTAÇÃO

1. A Constituição Federal de 1988 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 (art. 71, II).

2. O art. 16, inciso II, da Decisão Normativa-TCU 198/2022, estabelece que o Tribunal deve certificar anualmente as contas do Ministério da Defesa (MD), uma vez que é Unidade Prestadora de Contas (UPC) significativa do Balanço Geral da União (BGU).

3. Em razão dessas atribuições, o Tribunal realizou auditoria financeira integrada com conformidade em ciclos contábeis relevantes das Demonstrações Contábeis Consolidadas do Ministério da Defesa, relativas ao exercício de 2023, a saber: imobilizado, abrangendo bens móveis e imóveis, provisões de curto e longo prazo relativas aos passivos atuariais do Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas (SPSMFA), e de despesas com pessoal relativas aos soldos de militares ativos, cujos resultados são apresentados no presente relatório.

4. Os resultados do trabalho incluem o presente relatório e o certificado de auditoria, que comporão o processo de prestação de contas anuais dos responsáveis para fins de julgamento, nos termos do art. 71, inc. II, da CF/88 e do inc. III do art. 9º e do inc. II do art. 50, ambos da Lei 8.443/1992. Também 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 2023 (TC 022.807/2023-3), a qual fundamentará a emissão do parecer prévio sobre as Contas do Presidente da República, nos termos do art. 71, inc. I, da CF/88.



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; a seção 4 descreve as deficiências significativas de controle interno identificadas; a seção 5 traz uma síntese do monitoramento das recomendações ou determinações feitas em auditorias anteriores, cujas análises detalhadas estão 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 B. O Apêndice A fornece informações sobre a cobertura do trabalho e os Apêndices C e D detalham as listas de tabelas e figuras 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 2023, autorizada pelo Acórdão 20/2023-TCU-Plenário (TC 030.530/2022-9), sob a relatoria do Ministro-Substituto Marcos Bemquerer, em substituição ao Ministro Vital do Rêgo.

7. O art. 16, inciso II, da DN-TCU 198/2022 e a Portaria-TCU 75/2023 definem o Ministério da Defesa 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. 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.

8. O exercício de 2023 é o segundo em que o MD passa por auditoria financeira, desta vez, de forma mais abrangente do que no trabalho anterior. No exercício anterior, 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 representa mais de 67,7% do total do Ativo do Ministério, bem como das contas que compõem o ciclo contábil dos passivos atuariais, também muito significativo em relação às demonstrações contábeis da UPC. Neste exercício, foram acrescidas ao escopo da auditoria as contas de bens móveis e despesas com pessoal relativas aos soldos de militares ativos.

2.1. Visão geral do objeto

9. 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 1:

Figura 1– Principais diretrizes que orientam a geração de valor pelo MD



10. 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.

11. No exercício de 2023, a composição da dotação orçamentária do Ministério da Defesa para seus três principais gastos foi assim distribuída:

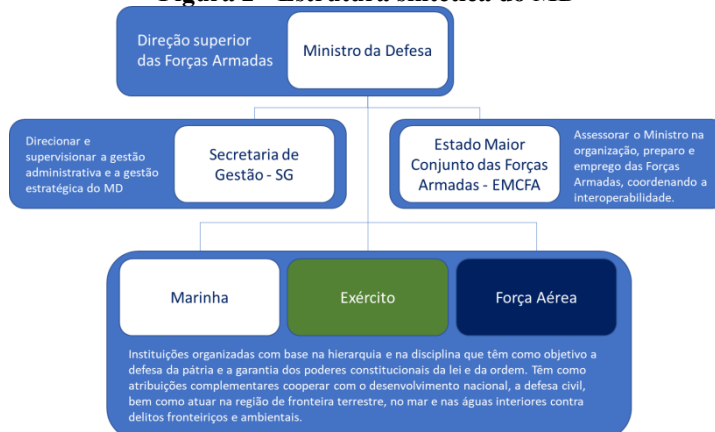
Tabela 1 - Composição da dotação com os principais gastos orçamentários do MD

Rubrica	Dotação (R\$)	%
Pessoal	R\$ 95,79 bilhões	78%
Custeio	R\$ 15,77 bilhões	12,8%
Investimento	R\$ 8,12 bilhões	6,6%

Fonte: Relatório de Gestão MD 2023

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

Figura 2 - Estrutura sintética do MD



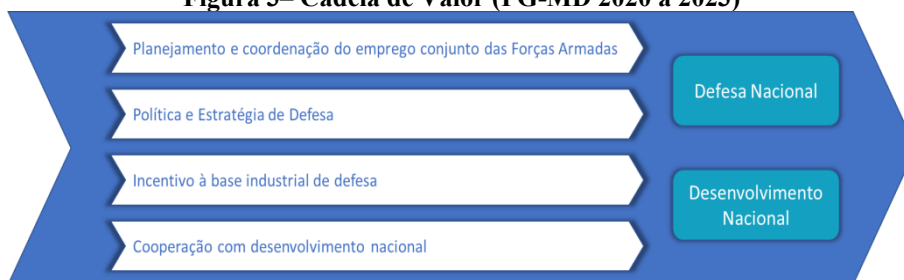
13. No que se refere à programação orçamentária, as linhas de atuação do MD são enquadradas em três principais programas:

Tabela 2 - Resumo programático do MD no PPA 2020-2023

Programa	Descrição	Objetivo
6012	Defesa Nacional	Prepara adequadamente as Forças Armadas para a defesa do país contra ameaças, a proteção da ordem institucional e das suas riquezas
6011	Cooperação com o Desenvolvimento Nacional	Realizar ações de cooperação com desenvolvimento nacional, a defesa civil e as ações governamentais em benefício da sociedade.
6013	Oceanos, Zona Costeira e Antártica	Promover o conhecimento científico e tecnológico, a conservação da biodiversidade, o uso sustentável dos recursos naturais, a gestão efetiva dos espaços costeiros e marinhos e os interesses do país nos oceanos e na Antártica.

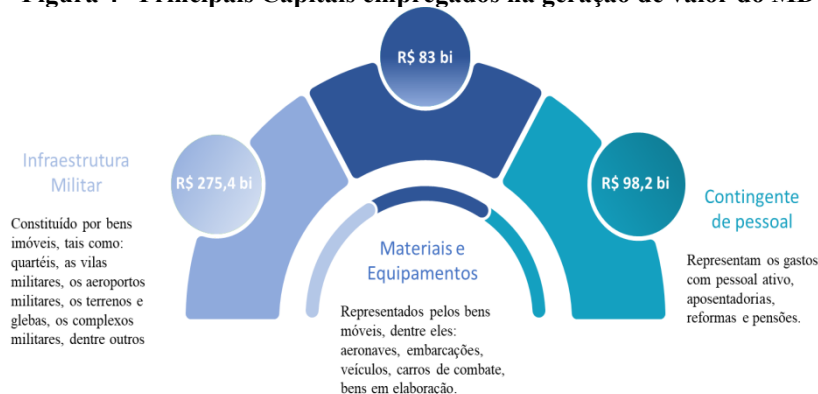
Fonte: Relatório de Gestão MD 2023.

14.A cadeia de valor do MD (2020-2023) define quatro linhas de atuação vinculadas aos seus dois principais objetivos finalísticos que são a defesa e o desenvolvimento nacional, conforme a Figura 3, adiante.

Figura 3– Cadeia de Valor (PG-MD 2020 a 2023)


15.No exercício de 2023, conforme dados do SIAFI em 31/12/2023, foram administrados ativos da ordem de R\$ 410,8 bilhões e passivos da ordem de R\$ 886,1 bilhões no MD. Ademais, foram registradas variações patrimoniais aumentativas e diminutivas de R\$ 491,9 bilhões e R\$ 481,4 bilhões, respectivamente. No que diz respeito aos ativos, a Defesa representa o quinto Ministério com maior ativo sob gestão (5,14% do total do ativo da União, em 31/12/2023).

16.As políticas de Defesa Nacional podem ser sintetizadas em três grandes grupos de capitais empregados no processo de geração de valor do MD: infraestrutura militar, equipamentos e materiais militares e contingente militar e eles estão refletidos na magnitude dos saldos das contas de ativo e de variações patrimoniais diminutivas, conforme ilustração a seguir:

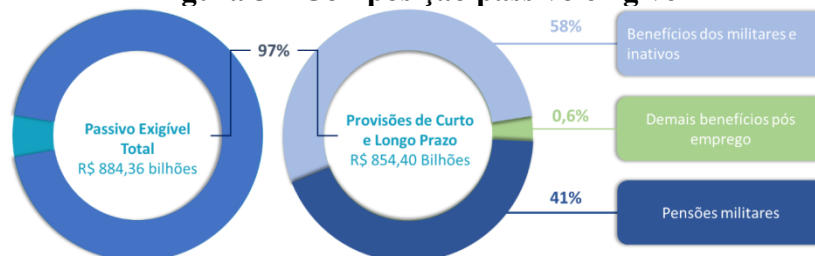
Figura 4– Principais Capitais empregados na geração de valor do MD


17.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: o projeto FX-2 para compra de aeronaves de combate pela FAB, o projeto KC-X e KC-390 para compra de aeronaves de transporte e desenvolvimento de versão de reabastecimento, o projeto de compra e desenvolvimento de viaturas blindadas pelo EB e o Prosub para construção de submarinos pela Marinha do Brasil.

18.Juntos, os bens imóveis e móveis do MD representam mais de 80% do ativo total do Ministério. Em relação à importância dos gastos com pessoal ativo, inativo e pensionistas, o conjunto dessas despesas representa mais de 70% do total das despesas registradas nas contas de Variações Patrimoniais Diminutivas (desconsiderando transferências e delegações concedidas) do MD.

19. 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, os passivos atuariais representam quase a totalidade da classe, conforme se percebe na figura a seguir.

Figura 5 – Composição passivo exigível



20. 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 ralação aos regimes descritos no item seguinte.

21. 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.

22. 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, mais de 80%.

23. Em síntese, os ciclos contábeis do Imobilizado (bens imóveis, móveis), gastos de pessoal e as provisões relativas aos passivos atuariais são os aspectos relevantes nas demonstrações contábeis do Ministério da Defesa.

2.2. Objeto, objetivos e escopo da auditoria

24. 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 2023 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.

25. 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 e imóveis; ii) provisões de curto e longo prazo relativas aos passivos atuariais do Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas (SPSMFA); e iii) despesas com pessoal relativas aos soldos de militares ativos.

26. 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 mesmas demonstrações contábeis 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.

27. 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

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

2.3. Metodologia e limitações inerentes à auditoria

29. 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 algumas limitações significativas à realização dos exames. As condições específicas que limitaram os exames estão descritas na subseção 3.3, deste relatório.

30. 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.

31. 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.

32. Conforme exigido pelo art. 22 da DN-TCU 198/2022, a tabela a seguir apresenta os referenciais, percentuais e valores de materialidade adotados na auditoria.

Tabela 3 - Níveis de Materialidade - MD – 2023

		Valores em R\$
Referencial: Ativo Total 31/12/2023		410.839.521.014,73
Materialidade global (ou de planejamento) – MG	8.216.790.420,29	2% do referencial
Materialidade para execução da auditoria – ME	4.108.395.210,15	50% da MG
Limite para acumulação de distorções - LAD	246.503.712,61	3% da MG

Fonte: Tesouro Gerencial (extração em 20/3/2024)

33. 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. É o limite que, se ultrapassado, causará modificação (ressalva, adversa ou abstenção) na opinião de auditoria. 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. 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.

34. 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.

35. Conforme exigido pelas normas de auditoria, as distorções detectadas durante a auditoria foram comunicadas e discutidas com a administração do MD (peças 320, 814 e 815) antes do encerramento do exercício no Siafi, de forma a possibilitar a realização de ajustes necessários para evitar que as demonstrações contábeis fossem encerradas com distorções e a equipe de auditoria fosse obrigada a emitir uma opinião modificada. As distorções não corrigidas foram comunicadas aos responsáveis pela governança (peça 814 e 815). A administração confirmou o cumprimento de suas responsabilidades, consoante estabelecidas nos Termos do Trabalho de Auditoria (peça 14), por meio de Representação Formal (peça 839).

36. O trabalho foi conduzido conforme os Termos do Trabalho de Auditoria (peça 14) e com a Estratégia Global de Auditoria (peça 840). Conforme exigido pelas normas de auditoria (NAT, 52; ISA/NBC TASP 220, 14; ISSAI 2220, 14), a equipe de trabalho possui coletivamente a competência e as habilidades necessárias. A opinião sobre as demonstrações expressa no Certificado de Auditoria levou em consideração as conclusões registradas na Formação de Opinião.

37. 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.

38. Cabe destacar que a primeira auditoria financeira de contas realizada no MD, em 2022, envolveu testes de auditoria apenas sobre as contas de bens imóveis e das provisões de curto e longo prazo relacionadas aos passivos atuariais, dado o caráter piloto da auditoria, a materialidade dessas contas e as limitações operacionais da equipe de auditoria.

39. Essa auditoria resultou em uma abstenção de opinião específica para o ciclo de bens imóveis em decorrência: i) da ausência de documentação de suporte de parcela significativa das informações contidas nas demonstrações contábeis; ii) da ausência de inventário completo e atualizado dos itens do imobilizado, incluindo dados sobre as reavaliações de imóveis; iv) pela falta de confiabilidade e completude dessas informações, muitas vezes desatualizadas; e v) por dificuldades significativas à obtenção tempestiva de documentos e informações.

40. Como resposta, o MD apresentou plano de ação para solucionar o problema apontado, em longo prazo, conforme discorrido no Apêndice B do presente relatório, 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 2022 só será completamente resolvida ao final do plano de ação apresentado (dez anos) e, até lá, ela repercutirá nas auditorias seguintes e seus impactos deverão ser analisados ano a ano.

41. Em 2023, ainda houve limitações operacionais da equipe de auditoria. Sendo assim, o escopo do trabalho limitou-se aos ciclos contábeis mais significativos para as contas do MD, que incluem: o imobilizado (bens imóveis, bens móveis), parte das despesas de pessoal e as provisões de curto e longo prazo relativas aos passivos atuariais do Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas (SPSMFA). No que se refere às despesas de pessoal, os procedimentos de auditoria realizados foram sobretudo procedimentos analíticos nas contas contábeis pertinentes aos saldos pagos aos militares (parte fixa da remuneração).

42. Essa escolha de escopo garantiu um avanço significativo no nível de cobertura alcançado na auditoria, conforme apresentado no Apêndice A, que detalha as contas auditadas e a cobertura geral do trabalho. Todavia, dada a capacidade operacional da equipe, que somente durante a fase de execução da auditoria ganhou ampliação, os ciclos de transações contábeis materiais remanescentes, como o de despesas de pessoal (parte não fixa), ainda carecem de ampliação, até se chegar a uma

cobertura significativa para suportar uma opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis como um todo.

2.4. Volume de recursos fiscalizados

43.O volume de recursos fiscalizados no ativo foi de R\$ 331 bilhões. No passivo, de R\$ 844 bilhões. Nas receitas (VPD), a auditoria cobriu o montante de R\$ 21,8 bilhões e nas despesas R\$ 22,7 bilhões. Mais detalhes sobre o VRF podem ser obtidos nas Figuras 1 e 2 do Apêndice A.

2.5. Benefícios da fiscalização

44.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.

45.Como **benefício efetivo**, registra-se a correção tempestiva nos saldos dos passivos atuariais, ainda durante a auditoria, no total de **R\$ 1,6 bilhão**, relacionado às estimativas de inativos e de pensões militares, em resposta aos apontamentos da equipe de auditoria, ainda durante a fase de execução da auditoria, acerca de erro na determinação da taxa de desconto utilizada como premissa financeira para aqueles grupos de beneficiários, bem como de erro na fórmula da planilha que consolida os passivos a serem contabilizados, em especial no passivo dos inativos do Exército.

3. ACHADOS DA AUDITORIA

3.1. Distorções de valor

3.1.1. R\$ 20,9 bilhões de superavaliação na conta Bens Imóveis devido ao registro contábil de imóveis por valores divergentes dos constantes nos respectivos laudos de reavaliação

46.Foram identificados imóveis com valor contábil registrado no SIAFI diferente do valor de avaliação consignado em laudo técnico de reavaliação. As contas impactadas e os respectivos efeitos estão na tabela a seguir:

Tabela 4 - Impacto da distorção nas contas em nível de apresentação

Conta Impactada	Valor (R\$)	Efeitos
Bens Imóveis (Ativo)	5.941.763.086,79	Subavaliação
Demais Reservas (PL)	5.941.763.086,79	Subavaliação
Bens imóveis (Ativo)	26.820.458.101,36	Superavaliação
Demais Reservas (PL)	26.820.458.101,36	Superavaliação

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria.

47.A próxima tabela detalha 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.

Tabela 5 - Distorção de valores entre SIAFI e laudos técnicos de reavaliação no exercício de 2023

Valores em R\$			
Força	Distorção entre SIAFI x Laudos (Qtd.)	Superavaliação entre SIAFI x Laudos (Valor)	Subavaliação entre SIAFI x Laudos (Valor)
Marinha	23	14.531.957.948,07	(731.047.536,53)
Aeronáutica	35	12.085.747.466,87	(5.168.207.545,07)
Exército	17	202.752.686,42	(42.508.005,19)
Total	75	26.820.458.101,36	(5.941.763.086,79)

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria com dados fornecidos pelas Forças. Detalhamento por RIP no anexo IX, peça 841.

48.O efeito líquido nas demonstrações consolidadas do MD resulta em uma superavaliação da conta de Bens Imóveis no montante de R\$ 20.878.695.014,57, decorrente de registros de valores a maior, que totalizam R\$ 26.820.458.101,36, e a menor no total de R\$ 5.941.763.086,79.

49.A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) nº 7, que trata do Ativo Imobilizado, item 50, orienta que “quando o item do ativo imobilizado é reavaliado, o valor contábil do ativo deve ser ajustado para o valor reavaliado.”

50.De forma semelhante, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 9ª ed. item 11.4, p. 233, bem como 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.

51.Ressalta-se que, com a implementação do plano de ação elaborado pela Aeronáutica e conforme informações prestadas (peça 744), a base do relatório/laudo de avaliação estará alinhada com as estruturas do Siafi, evitando futuras distorções entre o valor reavaliado e o valor registrado no referido sistema de informação. Com a avaliação sendo individualizada por RIP de Utilização, conforme prevê o referido plano de ação, tal distorção tende a não mais se repetir.

52.A Marinha, por meio do Ofício 41/SGM-MB (peça 762), informou que os valores dos imóveis com distorção de valor foram corrigidos, com exceção do imóvel de RIP de utilização 9701004305002, que está em processo de homologação pela Força. Assim, feita a homologação, a atualização também será realizada no SIAFI. Em consulta ao SIAFI, constatou-se que o valor contábil desses imóveis foi regularizado em fevereiro de 2024. Porém, como as regularizações só impactarão as demonstrações contábeis de 2024, a distorção contábil subsistiu em 31/12/2023.

53.Quanto ao Exército, a Força não chegou a se manifestar preliminarmente neste achado, dado que a situação somente foi constatada em solicitação de informações complementar, muito próxima a data da entrega do relatório preliminar, inviabilizando manifestação dessa Força em tempo hábil.

Proposta de encaminhamento

54.Considerando que houve correção das distorções no exercício de 2024 e que há medidas em andamento para prevenir novas ocorrências, conforme relatado acima em relação à Aeronáutica e à Marinha, e que as distorções no Exército situam-se dentro do limite no qual as distorções de valor são consideradas claramente triviais (LAD), conforme definido na Tabela 3, subseção 2.3 deste relatório, a equipe de auditoria não formulou proposta de encaminhamento para este achado, uma vez que a situação se enquadra nas hipóteses previstas nos incisos I e II do parágrafo único do art. 16 da Resolução-TCU 315/2020, nas quais o Tribunal poderá dispensar a formulação de deliberações.

3.1.2. R\$ 11,7 bilhões reconhecidos a maior no passivo e no resultado do exercício por ajuste inadequado de provisões relativas a ajustes nos passivos de benefícios pós-emprego

55.Conforme a NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, e o item 17.2.2.2 – Mudanças nas Provisões da Parte II do MCASP, 9ª ed. p. 300 e 301, a contabilidade deve evidenciar as movimentações entre as provisões e as obrigações a pagar, observando que uma obrigação a pagar deve ser reconhecida concomitantemente com a baixa da provisão anteriormente constituída, quando não houver mais incertezas a respeito do valor e do prazo, de modo que eventual diferença entre a obrigação efetiva e o valor provisionado deve ser reconhecido no resultado do exercício; e ainda a baixa da obrigação a pagar em contrapartida às disponibilidades, quando ocorrer o pagamento; bem como as transferências entre passivo circulante e não circulante, quando houver mudança no prazo para vencimento.

56.A inobservância dessas regras na contabilização de ajustes das provisões relacionadas aos passivos atuariais do MD resultou em superavaliação de R\$ 11.671.403.515,44 em despesas (VPD) e na superavaliação do mesmo valor nas receitas (VPA) do órgão.

Tabela 6 - Falhas na mensuração do passivo atuarial do SPSMFA

Conta Impactada	Valor (R\$)	Efeitos
Reversão de Provisões e Ajuste para Perdas (VPA)	11.671.403.515,44	Superavaliação
Benefícios Previdenciários e Assistenciais (VPD)	11.671.403.515,44	Superavaliação

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria.

57.O fato decorreu de lançamento inadequado de VPD relativa a Benefícios Previdenciários e Assistenciais e da ausência de baixa da provisão constituída para tais benefícios, em contrapartida da conta de obrigações para seu pagamento, no valor de R\$ 57.377.184.084,58, conforme divulgado nas notas explicativas do órgão (tabelas 29, 35, 40 e 45, “pagamentos realizados no exercício de 2023”).

58.Portanto, as movimentações permutativas entre as provisões do circulante e não circulante, que não impactam o passivo, devem observar as regras supramencionadas. Assim, diferentemente do observado no exercício corrente, a falta ou a sobra de provisão no curto prazo não deveria afetar contas de resultado (VPD e VPA), com constituição ou reversão dessas provisões, mas deveria apenas ocorrer permutação entre contas de provisão de curto e de longo prazos.

59.Em consulta ao Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), contatou-se que, em relação à rotina de pagamento de benefícios, as Forças Armadas não registram os lançamentos permutativos entre as contas de provisão dos benefícios de inatividade, pensão, pensão especial e anistiados e a conta 2.1.1.1.1.01.01 – Salários Remunerações e Benefícios (salários a pagar), correspondente às obrigações efetivamente devidas, e a subsequente baixa dessa obrigação em contrapartida das disponibilidades, quando do seu pagamento.

60.O lançamento do evento que deveria ser permutativo, isto é, entre as contas de provisões anteriormente constituídas contra despesas (VPD) e de salários a pagar, na ordem de R\$ 57,4 bilhões, foi, em vez disso, outra vez reconhecido como VPD de Benefícios Previdenciários e Assistenciais ao longo do exercício (contas contábeis 3.2.x.x.x.xx.xx), gerando duplicidades no reconhecimento das despesas (VPD).

61.Identificou-se que a rotina de apropriação da folha de pagamento cria variações patrimoniais de forma isolada, sem refletir na provisão constituída para o pagamento de benefícios, que permanece, assim, com saldo a maior do que o efetivamente deveria existir no decorrer do exercício. Dessa forma, ao final do período de apuração, as contas de provisões possuíam saldos maiores do que deveriam ter, caso os lançamentos permutativos tivessem ocorrido de forma adequada. Assim, quando da reavaliação, as provisões receberam ajustes em seus saldos com contrapartidas em VPD menores do que o correto, e, em alguns casos, tiveram seus saldos revertidos com contrapartidas em VPA.

62.Adicionalmente, devido à falta de baixa da provisão pelo pagamento, o valor a ser permutado entre o passivo circulante e o não circulante não condiz com a realidade e o torna inadequado.

63.Em reunião realizada em 11/3/2024, entre a equipe de auditoria, representantes do MD e da STN, estes reforçaram que a forma de contabilização defendida pela equipe de auditoria é a correta, de acordo com as normas contábeis. Contudo, alegaram que a implementação de um roteiro contábil conforme propugnado não seria compatível com os procedimentos atuais no Siafi, devido a problemas operacionais.

64.Para apurar a distorção nas contas de resultado, a soma dos lançamentos realizados pelo MD foi subtraída dos valores considerados corretos, segundo as normas contábeis (peça 809, item não digitalizável). A diferença é demonstrada na tabela 7.

Tabela 7 - Distorções nas contrapartidas do registro de provisões atuariais
Valores em R\$

Conta contábil	Descrição	Saldo 31/12/2023	Saldo Correto ²	Distorção de Valor	Distorção de Classificação ³
3.9.7.9.1.01.00	VPD DE OUTRAS PROVISÕES	478.333.703,16	46.184.114.272,30	-	45.705.780.569,14
3.2.0.0.0.00.00	VPD DE BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS	57.377.184.084,58 ₁	-	11.671.403.515,44	45.705.780.569,14
4.9.7.1.1.01.00	REVERSÃO DE PROVISÕES	11.671.403.515,44	-	11.671.403.515,44	-

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria com base nos lançamentos contábeis do Siafi e na conciliação contábil realizada.

¹O saldo da referida conta, em 31/12/2023, é R\$ 60.858.508.625,42, entretanto foi considerado o valor utilizado pelo órgão na conciliação entre os saldos de abertura e de fechamento divulgado nas notas explicativas, tabelas 29, 35, 40 e 45, denominados pelo MD como “pagamentos realizados no exercício de 2023”.

²Somatório do custo do serviço corrente e das despesas de juros dos quatro grupos de benefícios (veteranos, pensionistas, anistiados e pensionistas especiais), que de fato devem ser reconhecidos no resultado.

³tratado no achado 3.2.2.

65. Verifica-se, na Tabela 7, que as VPD deveriam ter sido debitadas por R\$ 46,2 bilhões, mas o foram por R\$ 57,8 bilhões, resultando em uma superavaliação de R\$ 11,7 bilhões. Ademais, R\$ 45,8 bilhões foram reconhecidos em VPD de forma inadequada, gerando também distorção de classificação (tratada no achado 3.2.2, deste relatório).

66. Quanto à VPA, ela não deveria ter sido creditada, no entanto, o MD registrou R\$ 11,7 bilhões referentes à reversão de provisões, causando indevidamente uma superavaliação (impacto positivo) no saldo dessa conta de receita.

67. Houve, portanto, uma superavaliação de R\$ 11.671.403.515,44 na conta 3.2.0.0.0.00.00 – VPD de Benefícios Previdenciários e Assistenciais e uma superavaliação equivalente na conta 4.9.7.1.1.01.00 – Reversão de Provisões, devido à inadequada contabilização dos ajustes nos passivos referentes a benefícios pós-emprego do MD no exercício de 2023. Embora esses valores se anulem quando considerados em conjunto no resultado do exercício, quando analisadas individualmente as informações financeiras das contas e classes do resultado, elas estarão relevantemente distorcidas.

68. Destaca-se que saldo da conta de VPD de Benefícios Previdenciários (3.2.0.0.0.00.00), em 31/12/2023, era de R\$ 60.858.508.625,42, mas a equipe utilizou, para estimativa de distorção, o valor de R\$ 57.377.184.084,58, correspondente ao montante pago no exercício, obtido a partir das despesas liquidadas. Entretanto, a baixa da provisão deve ser realizada em contrapartida à conta de obrigações de benefícios a pagar, de natureza patrimonial. Dessa forma, o valor da distorção pode ainda ser maior se considerado no contexto do valor total do saldo da mencionada conta, de R\$ 60,9 bilhões.

69. Salienta-se que, apesar da conciliação entre o saldo de abertura e de fechamento das provisões para os benefícios pós-emprego ser divulgada em notas explicativas, os lançamentos contábeis no Siafi ainda não representam essas informações individualmente. Assim, é essencial a correta evidência dos valores nos registros contábeis, de modo que as contas de resultado e de patrimônio líquido sejam impactadas segregadamente pelos respectivos ajustes nas contas do passivo, refletindo de forma fidedigna os eventos e transações econômicos.

70. Por fim, não obstante a alegação de que a implementação de um roteiro contábil conforme defendido pela equipe de auditoria não seria compatível com os procedimentos atuais no Siafi, devido a problemas operacionais, o método atualmente utilizado não está alinhado com as normas contábeis, conforme reconhecido na reunião de 11/3/2024, acima relatada. Assim, é necessário de que sejam realizados ajustes para que haja representação fidedigna dos eventos e transações econômicos, em conformidade com o exigido pelas normas contábeis e pelo próprio MCASP.

Proposta de encaminhamento

71. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa, em conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional, que ajustem a rotina contábil de constituição, permutação e reversão de provisões relativas aos passivos atuariais, de modo a refletir de maneira fidedigna e tempestiva os fatos contábeis ocorridos, conforme exigido pela norma NBC TSP 03 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, e pelo MCASP, 9ª ed., Parte II, item 17.2.2.2. Mudanças nas Provisões.

72. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa que registre os ajustes nas provisões de passivos atuariais conforme as orientações da norma NBC TSP 15- Benefícios a Empregados, e do MCASP, 9ª ed., itens 6.2.2 e 6.2.6 da Parte Geral; 2.4 da Parte II; e 5 da Parte V, de forma que cada lançamento contábil represente um evento distinto, evitando o reconhecimento de ajustes na provisão pelo valor líquido desses fatores.

3.1.3. R\$ 3,097 bilhões de bens imóveis em discussão judicial ou em processo administrativo (ativos contingentes) indevidamente reconhecidos nas demonstrações contábeis

73. Constatou-se que bens imóveis que estão em discussão judicial acerca de sua propriedade, foram 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 8, a seguir.

Tabela 8 - Impacto da distorção nas contas em nível de apresentação

Conta Impactada	Valor (R\$)	Efeitos
Bens Imóveis (Ativo)	3.097.372.704,92	Subavaliação
Resultados de Exercícios Anteriores (PL)*	3.097.372.704,92	Superavaliação

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria.

74. A Tabela 9 apresenta a quantidade e os valores dos imóveis da amostra selecionada, cuja propriedade está em discussão judicial ou administrativa e mesmo assim foram reconhecidos como ativo nas demonstrações contábeis das Forças Armadas. A memória de cálculo que conduz à apuração das distorções apontadas se encontra detalhada nas Tabelas 56, 57 e 58 do Anexo II da peça 841, com base em informações fornecidas pelas próprias Forças.

Tabela 9 - Imóveis em discussão judicial ou administrativa reconhecidos no Ativo

Valores em R\$

Força	Imóveis em discussão judicial ou procedimento administrativo inconclusivo (Quantidade)	Imóveis em discussão judicial ou procedimento administrativo inconclusivo (Valor monetário)
Marinha	13	20.772.202,21
Aeronáutica	12	551.632.451,57
Exército	16	2.526.797.746,33
Total	41	3.097.372.704,92

Fonte: Elaborado pela equipe de auditoria. Detalhamento por RIP no Anexo II, peça 841.

75. 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 dispõe que “A entidade não deve reconhecer ativos contingentes”.

76. Conforme conceitua o MCPASP, 9ª 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.”

77. 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 em notas explicativas às demonstrações contábeis como ativos contingentes.

78. Em resposta ao apontamento da auditoria (peças 313, 398 e 415), as Forças informaram que não efetuaram a correção das distorções identificadas pela auditoria, uma vez que um ativo registrado no

SPIUnet é automaticamente refletido no SIAFI, não havendo naquele sistema funcionalidade que impeça o reconhecimento de imóveis que estejam em discussão judicial, ensejando, assim, a formulação de proposta de encaminhamento para o adequado tratamento dos ativos contingentes.

Proposta de encaminhamento

79. **Determinar**, com fundamento no art. 4º, inciso I da Resolução TCU 315, de 2020, à Secretaria de Coordenação e Governança do Patrimônio da União – SPU que, em coordenação com a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, e no prazo adequado para atender a correta elaboração das demonstrações contábeis de 31/12/2024, implemente 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.

3.1.4. R\$ 436 milhões não reconhecidos de depreciação acumulada de bens móveis adquiridos antes de 2010 no Exército

80. Verificou-se que os bens móveis do Comando do Exército com data de entrada no patrimônio anterior a 2010 possuem registro de depreciação acumulada igual a zero e não sofreram depreciação mensal. As contas impactadas e os respectivos valores estão discriminados na Tabela 10.

Tabela 10 - Impacto da distorção nas contas em nível de apresentação

Conta Impactada	Valor (R\$)	Efeitos
(Depreciação/Amortização/Exaustão Acumulados de Bens Móveis)	436.405.697,15	Subavaliação
Depreciação, Amortização e Exaustão (DVP)	29.645.268,85	Subavaliação
Resultados de Exercícios Anteriores	406.760.428,30	Superavaliação

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria

81. Na base de dados de bens móveis do Exército registrados no SISCOFIS, enviada em resposta ao Ofício 62/2023-AudFinanceira, identificou-se diversos bens móveis com registro de depreciação acumulada igual a zero e valores líquidos iguais ou próximos a zero (peça 806).

82. Indagado por meio do Ofício 4/2024-AudFinanceira (peça 806), o Exército esclareceu que a 3ª edição do MCASP estabeleceu que o registro das despesas com depreciação fosse facultativo até o exercício de 2010 e obrigatório a partir de 2011. Por esse motivo, o registro da depreciação de bens móveis no SISCOFIS foi implementado apenas para os bens com data de entrada a partir de 2010.

83. Entretanto, o MCASP 3ª Edição, Parte II, item 11.10, p. 104 a 106, cita explicitamente que todos os bens devem sofrer depreciação. No passo-a-passo do esquema para implantação da avaliação e depreciação de bens públicos, 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. Essas mesmas instruções para a implementação da avaliação e reconhecimento da depreciação são mantidas na atual edição do MCASP, 9ª ed., Parte II, item 11.10, p. 243 a 245.

84. O conjunto de bens com registro de depreciação acumulada igual a zero foi dividido em dois grupos com base no valor bruto contábil: um com valores brutos irrisórios, tratado em outro achado, outro com valores brutos não irrisórios, tratado neste achado.

85. Os bens aqui examinados possuem registro do valor bruto contábil, porém ainda não sofrem depreciação mensal, a depreciação acumulada é zero. Assim calculou-se o valor da depreciação que o bem deveria ter acumulada, de acordo com data de sua inclusão na carga.

Tabela 11 - Distorção por ausência de registro de depreciação acumulada

Valores em R\$

Conta	Quantidade de bens	Estimativa de depreciação acumulada	Contrapartida no resultado do exercício	Contrapartida em resultado de exercícios anteriores
1.2.3.1.1.01.15	331	904.337,93	39.440,02	864.897,91

1.2.3.1.1.02.01	5.912	9.250.157,57	374.414,85	8.875.742,72
1.2.3.1.1.05.03	3.331	329.173.765,49	24.076.779,29	305.096.986,20
1.2.3.1.1.05.04	51	17.500.638,06	4.008.437,41	13.492.200,65
1.2.3.1.1.05.05	18	74.706.208,89	874.987,19	73.831.221,70
1.2.3.1.1.05.06	935	4.870.589,21	271.210,09	4.599.379,12
Total	10.578	436.405.697,15	29.645.268,85	406.760.428,30

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

86. Verifica-se, portanto, uma distorção estimada em R\$ 436.405.697,15 devido à ausência de reconhecimento da depreciação de bens móveis que possuem valor bruto contábil registrado, com data de entrada anterior ao ano de 2010, sendo R\$ 29.645.268,85 referentes à depreciação que deveria ter sido reconhecida no exercício de 2023, e R\$ 406.760.428,30 de exercícios anteriores. Esse tipo de distorção evidencia deficiência na mensuração dos ativos imobilizados que prejudica a representação fidedigna das informações correspondentes a esses ativos nas demonstrações contábeis do Exército e, por conseguinte, nas demonstrações consolidadas do Ministério e da União (BGU), ensejando, assim, a seguinte proposta de encaminhamento.

Proposta de encaminhamento

87. **Determinar**, com fundamento no art. 4º, inciso I, da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e ao Comando do Exército que, no prazo adequado para atender a correta elaboração das demonstrações contábeis de 31/12/2024, reconheçam 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 TSP 07 – Ativo Imobilizado.

3.1.5. R\$ 431,8 milhões, pelo menos, de bens móveis reconhecidos a menor por valores líquidos irrisórios na Aeronáutica e no Exército

A) Aeronáutica

88. Na base de dados disponibilizada pela Aeronáutica identifica-se que há 8.057 bens móveis com valor líquido registrado no sistema interno igual ou inferior a 1% do valor de aquisição, portanto inferior ao valor residual definido em norma interna de 10%. Entre esses, 2.770 itens possuem valor líquido igual ou inferior a R\$ 1,00. Estimou-se, em uma amostragem dos 41 itens mais significativos, cujo valor líquido registrado é irrisório e com itens similares na base de dados, uma distorção de R\$ 119.675.669,04, na conta contábil 1.2.3.1.1.05.05 – Aeronaves, do grupo Bens Móveis.

Tabela 12 - Impacto da distorção nas contas em nível de apresentação - Aeronáutica

Conta Impactada	Valor (R\$)	Efeitos
Bens Móveis (Ativo) – Conta 1.2.3.1.1.05.05 – Aeronaves	119.675.669,04	Subavaliação

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria.

89. Foram ainda identificados 1.526 registros de bens móveis cujo valor líquido é inferior ao valor residual. Essa divergência alcança o montante de R\$ 44.305.407,13.

90. A Macrofunção Siafi 020330 – Depreciação, Amortização e Exaustão, item 6.5, orienta que os bem permanentes devem ser depreciados até que seu valor líquido contábil (diferença entre o valor bruto e a depreciação acumulada) atinja o valor residual do bem. Por sua vez, o Manual de Execução Patrimonial da FAB, Módulo 7, item 7.4.18.2, estabelece o valor residual em 10% do valor de aquisição para as seguintes contas contábeis de Bens Móveis: 1.2.3.1.1.01.15 - Equipamentos, peças e acessórios de proteção ao voo; 1.2.3.1.1.02.01 - Equipamento de TI e Comunicação; 1.2.3.1.1.05.03 - Veículos de tração mecânica; 1.2.3.1.1.05.05 - Aeronaves; e 1.2.3.1.1.05.06 - Embarcações. Assim, deveria existir uma limitação no sistema interno que impedisse a depreciação além do percentual residual definido naquele Manual.

91. A alteração do valor residual e da vida útil dos bens do ativo imobilizado é permitida pelas normas contábeis, porém, a referida Macrofunção Siafi estabelece que a simples reavaliação do bem não causa modificação na tabela de vida útil e no valor residual. Essa revisão, de acordo com a NBC TSP 7 – Ativo Imobilizado, item 67, deve ser feita 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 e deve ser evidenciada em notas explicativas às demonstrações contábeis.

Tabela 13 - Registros com valor líquido menor ou igual a 1% do valor de aquisição

Conta Contábil	Quantidade
1.2.3.1.1.01.15 - Equipamentos, Peças e Acessórios de Proteção ao Voo	37
1.2.3.1.1.02.01 - Equipamentos de Processamento de Dados	7.816
1.2.3.1.1.05.03 - Veículos de Tração Mecânica	157
1.2.3.1.1.05.05 - Aeronaves (caça, ataque e instrução)	47
1.2.3.1.1.05.06 - Embarcações	0
Total	8.057

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

Tabela 14 - Aeronaves com valores irrisórios da Aeronáutica

Valores em R\$

Descrição do item	Quantidade com valor não irrisório	Valor Líquido Médio por item	Quantidade com valor irrisório	Distorção estimada
AERONAVE C- 295	11	36.397.160,82	1	36.397.160,82
AERONAVE F-5 e F-5F	42	6.854.113,00	4	27.416.452,00
AERONAVE T-27 TUCANO	61	1.125.151,67	28	31.504.246,76
BANDEIRANTE	47	1.899.419,35	4	7.597.677,40
CARAVAN	27	4.622.077,17	3	13.866.231,51
SUPER TUCANO	89	2.893.900,55	1	(2.893.900,55)
Total	277	-	41	119.675.669,04

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

92. Indagada acerca dessas questões, a FAB informou, por meio do Ofício 4/SALOG/506 (peça 753) e do Ofício 7/SALOG/561 (peça 748), que houve problemas na migração do antigo sistema de controle patrimonial da FAB em 2011 para o SILOMS (Sistema Integrado de Logística de Material e Serviços) e que os 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.

93. Em relação aos valores irrisórios, informou que havia uma política 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 sofresse movimentação ou quando atingia o fim da vida útil. Essas rotinas têm como consequência a vida útil do bem tender ao infinito e o valor residual à zero, levando à utilização de taxas inadequadas na depreciação dos bens móveis. Na sua resposta, a FAB informou ainda que realizou a remoção dessas rotinas. Essa ação irá prevenir a continuidade do erro, mas a distorção identificada nas demonstrações contábeis de 2023 remanesceu. No que se refere aos esclarecimentos sobre a vida útil, no sentido de implementar rotina automatizada que evite a ocorrência de falhas relacionadas ao reinício do parâmetro contábil, a solução proposta não surtirá efeitos corretivos para o exercício de 2023.

94. A equipe de auditoria apurou o valor de R\$ 163.981.076,17, sendo R\$ 44.305.407,13 referentes à diferença a menor do valor líquido em relação ao valor residual, e R\$ 119.675.669,04 relativos à amostra de 41 aeronaves com valor líquido irrisório. A apuração do valor dos outros mais de 8 mil itens com valores irrisórios não comporta no objetivo e no escopo do trabalho, de modo que o valor apresentado representa uma fração da possível distorção.

95. Nessas circunstâncias, a NBC TASP 450(R1) – Avaliação das Distorções Identificadas Durante a Auditoria, item A29, orienta que:

O auditor pode solicitar à administração que examine uma classe de transações, saldos contábeis ou divulgação para que a administração entenda a causa de distorção identificada pelo auditor, execute procedimentos para determinar o valor real da distorção nessa classe, e faça os ajustes apropriados nas demonstrações contábeis.

96. Assim, a equipe de auditoria também formulará proposta de encaminhamento nesse sentido.

B) Exército

97. Na base de dados do Sistema de Controle Físico de Material do Exército (SISCOFIS), disponibilizada para atender solicitação do Ofício 62/2023-AudFinanceira (peça 805), também foram identificados bens móveis registrados com valores líquidos irrisórios, iguais ou próximos a zero ou simbólicos. As contas impactadas e os valores das distorções estão expostos na tabela a seguir.

Tabela 15 - Impacto da distorção nas contas em nível de apresentação - Exército

Conta Impactada	Valor (R\$)	Efeitos
Bens Móveis	312.104.626,94	Subavaliação
Resultados de Exercícios Anteriores	312.104.626,94	Subavaliação

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria.

98. A esse respeito, a NBC TSP 7 – Ativo Imobilizado, item 27, 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.

99. 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.

100. Por fim, 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”.

101. No sistema SISCOFIS foram identificados diversos bens com a depreciação acumulada igual a zero e os valores líquidos iguais ou próximos a zero. Já o valor bruto contábil desses bens se dividia em dois grupos, um com valores também irrisórios outro com valores não irrisórios.

102. Indagado por meio do Ofício 4/2024-AudFinanceira (peça 806), o Exército esclareceu que a 3ª edição do MCASP estabeleceu que o registro das despesas com depreciação fosse facultativo até o exercício de 2010 e obrigatório a partir de 2011. Sendo assim, o registro da depreciação dos bens no SISCOFIS foi iniciado apenas para os bens com data de entrada a partir de 2010.

103. Além disso, informou que muitos dos bens de anos anteriores a 2010 foram registrados a R\$ 0,01 e estes bens não sofrem depreciação. Também citou que alguns bens possuem depreciação acumulada com valor R\$ 0,00 e data de inclusão posterior ao ano de 2010, pois, apesar de terem sido incorporados antes de 2010, foram transferidos para outra Organização Militar (OM), onde foram registrados com a nova data.

104. Essa última informação revela uma limitação do SISCOFIS, pois caso haja uma transferência entre OM, o sistema não guarda a data de entrada do bem no patrimônio do Exército, mas somente a data da última transferência.

105. Dentre os bens com registro de depreciação acumulada igual a zero, foram selecionados aqueles com valores brutos irrisórios, de acordo com critérios específicos para cada conta, descritos após a Tabela 16, a seguir, que apresenta a quantidade de bens por conta, de cada um dos grupos (valor irrisório e valor não irrisório) e o percentual de bens com valor bruto irrisório, que será usado para estimativa da distorção do valor líquido.

Tabela 16 - Quantidade de bens por conta

Conta	Qtde. bens	Qtde. com valor irrisório	Qtde. com valor não irrisório	% bens com valor irrisório
1.2.3.1.1.01.15	912	243	331	26,64%
1.2.3.1.1.02.01	40.351	133	5.912	0,33%
1.2.3.1.1.05.03	23.227	380	3.331	1,64%
1.2.3.1.1.05.04	2.003	551	51	27,51%
1.2.3.1.1.05.05	195	1	18	0,51%
1.2.3.1.1.05.06	2.312	441	935	19,07%

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com base nos arquivos do Siscofis

Critérios utilizados para a seleção

- a) conta 1.2.3.1.1.01.15 - Equipamentos, peças e acessórios de proteção ao voo: foram selecionados os itens com valor bruto contábil de até R\$ 10,00, pois existem 138 bens com diferentes descrições listados a R\$ 10,00, dentre outros abaixo deste valor;
- b) conta 1.2.3.1.1.02.01 - Equipamentos de tecnologia da informação e Comunicação/TIC: foram selecionados os itens com valor bruto contábil de até R\$ 4,25, correspondente a um microcomputador listado com esse valor;
- c) conta 1.2.3.1.1.05.03 - Veículos de tração mecânica: foram selecionados os itens com valor bruto contábil de até R\$ 528,00, correspondente a uma Viatura do ano de 2001. A partir deste item, os próximos são listados acima de R\$ 1.000,00;
- d) conta 1.2.3.1.1.05.04 - Carros de combate: foram selecionados os itens com valor bruto contábil de até R\$ 2,15, correspondente a uma Viatura do ano de 1975. A partir deste item, os próximos são listados acima de R\$ 2.000,00.
- e) conta 1.2.3.1.1.05.05 - Aeronaves: um único item, correspondente a um helicóptero ano 2004, com valor bruto contábil de R\$ 44,63; e
- f) conta 1.2.3.1.1.05.06 - Embarcações: foram selecionados os itens com valor bruto contábil de até R\$ 53,81, correspondente a uma embarcação do ano de 1995, excluídos o total de 276 remos, com valores de R\$ 32,00 e R\$ 35,00.

106. Para fazer uma estimativa da distorção, buscou-se um valor de referência dentro dos próprios bens do Exército, listados no SISCOFIS. Dessa forma, optou-se por calcular o valor do primeiro quartil (Qi) do valor líquido dos bens que possuem registro de depreciação, pois segundo o Exército, esses bens possuem uma base monetária confiável. O primeiro quartil é o valor que indica, na lista ordenada, que há 25% dos dados abaixo deste valor. Sendo assim, sua utilização proporciona um valor menor que a média e a mediana para os itens com valor irrisório, que são mais antigos e tendem a ter um valor menor. Em seguida, multiplicou-se o percentual de bens com valor irrisório de cada conta pelo valor do primeiro quartil.

107. Conforme apresentado na Tabela 17, chegou-se a distorção estimada em R\$ 312.104.626,94 no valor líquido das contas, devido ao registro de bens a valores irrisórios e à ausência de depreciação de bens com data de entrada anterior ao ano de 2010, em desacordo com as orientações previstas na NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, com os procedimentos contábeis estabelecidos no Capítulo 11, Parte II, do MCASP, 9ª edição, na Macrofunção Siafi 020315, e mesmo com o art. 85 da Lei 4.320, de 1964, que estabelece que os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem, entre outros objetivos, o conhecimento da composição patrimonial, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Tabela 17 - estimativa de distorção dos valores líquidos
Valores em R\$

Conta	Qtd bens com valor irrisório	Quartil inferior do valor líquido dos bens com registro de depreciação acumulada	Distorção
1.2.3.1.1.01.15	243	16,00	3.888,00
1.2.3.1.1.02.01	133	50,39	6.701,87
1.2.3.1.1.05.03	380	35.062,63	13.323.799,40
1.2.3.1.1.05.04	551	529.101,14	291.534.728,14
1.2.3.1.1.05.05	1	5.431.431,45	5.431.431,45
1.2.3.1.1.05.06	441	4.090,88	1.804.078,08
Total	1.749	-	312.104.626,94

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

108. Assim, com a finalidade de melhorar a mensuração dos ativos imobilizados e a representação fidedigna dos seus valores nas demonstrações contábeis, bem como inibir a ocorrência de distorções relevantes nessas demonstrações, de modo a atender os propósitos estabelecidos no art. 85 da Lei 4.320, de 1964, a equipe de auditoria formula as seguintes propostas.

Proposta de encaminhamento

109. Com fundamento no art. 4º, I, da Resolução TCU 315, de 2020, propõe-se:

I) **Determinar** ao Ministério da Defesa e ao Comando da Aeronáutica Exército que, no prazo adequado para atender a correta elaboração das demonstrações contábeis de 31/12/2024, estabeleçam procedimentos e ações com a finalidade de:

a) 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;

b) 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; e

c) 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.

II) **Determinar** ao Ministério da Defesa e ao Comando da Exército que, Exército que, no prazo adequado para atender a correta elaboração das demonstrações contábeis de 31/12/2024, estabeleçam 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.

3.1.6. R\$ 220,8 milhões, pelo menos, de bens móveis reconhecidos a maior em razão de falhas nos sistemas de controle patrimonial da Aeronáutica e do Exército

A) Aeronáutica

110. A análise da base de dados de bens móveis fornecida pela FAB apontou que cerca de 22 mil itens não possuem coerência entre os valores brutos e líquidos + depreciação registrados no sistema interno, o SILOMS. Além disso, os saldos entre esse sistema e o SIAFI também não são compatíveis. Em uma das contas analisadas, a diferença chegou a 41,34% (ver Tabela 18).

111. As informações foram apresentadas por meio dos Ofícios 3/AACE1/12086 (peça 221), 4/AACE1/12123 (peça 234) e 10/AACE1/12413 (peça 315). Nesse exame, foram analisadas as contas contábeis 1.2.3.1.1.01.15 - Equipamentos, peças e acessórios de proteção ao voo; 1.2.3.1.1.02.01 - Equipamento de TI e Comunicação; 1.2.3.1.1.05.03 - Veículos de tração mecânica; 1.2.3.1.1.05.05 - Aeronaves; e 1.2.3.1.1.05.06 – Embarcações.

112. Ao analisar os dados, notou-se a falta do campo correspondente ao valor bruto, fundamental na análise contábil. Assim, foi necessário a utilização de informação aproximada dos dados constantes na base fornecida. A comparação foi então realizada com o valor de reavaliação ou, na sua falta, com o valor de aquisição do bem. Nessa análise inicial, encontrou-se cerca de 22 mil itens que não possuem coerência entre o valor líquido mais a depreciação acumulada e o valor reavaliado ou de aquisição, todos do sistema SILOMS.

113. Os testes de comparação entre sistemas SIAFI e SILOMS apresentaram inconsistências entre os valores registrados. As distorções foram analisadas pelo seu valor absoluto, de modo que uma distorção a maior não compensasse uma distorção a menor. Os valores divergentes encontrados, por conta contábil, são os apresentados na tabela a seguir.

Tabela 18 - Divergência no valor bruto contábil

CONTA	SIAFI	SILOMS	Diferença Absoluta	Valores em R\$
				Diferença %
1.2.3.1.1.01.15	2.995.396.572,93	2.761.063.301,42	234.333.271,51	-7,82%
1.2.3.1.1.02.01	432.096.262,28	433.247.298,78	1.151.036,50	0,27%
1.2.3.1.1.05.03	329.526.972,91	465.754.227,35	136.227.254,44	41,34%
1.2.3.1.1.05.05	6.836.563.003,08	5.894.643.205,01	941.919.798,07	-13,78%
1.2.3.1.1.05.06	16.608.474,47	16.644.395,40	35.920,93	0,22%
Total da Diferença em Módulo			1.313.667.281,45	

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

114. A soma das diferenças encontradas é de R\$ 1.313.667.281,45. A conta de Aeronaves (1.2.3.1.1.05.05) apresenta a maior distorção, no valor de R\$ 941.919.798,07. Na conta de Veículos de Tração Mecânica (1.2.3.1.1.05.03) a diferença a mais no SILOMS é de 41,34% do que no SIAFI.

115. Por meio do Ofício nº 14/SUCONT-4/330 (peça 764), a FAB informou que vem desde 2020 implementando melhorias para otimizar o procedimento de registro contábil. Hoje, nem todos os lançamentos são realizados de forma automática. Em alguns casos é feito um arquivo de prestação de contas pela UG que é utilizado para atualização do SIAFI em mês posterior à competência. Além disso, a FAB pretende em 2024 realizar um projeto para automatizar a carga entre sistemas.

116. Ainda no mesmo Ofício, a FAB esclareceu que foi encaminhado o Ofício nº 9/SUCONT-4/263 (peça 772) para que as Unidades Gestoras do COMAER informem o motivo das divergências. Complementou informando que a hipótese mais provável é a de realização do registro contábil em mês de competência diverso.

B) Exército

117. 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: 1.2.3.1.1.01.15 – Equipamentos, peças e acessórios de proteção ao voo, 1.2.3.1.1.02.01 – Equipamentos de tecnologia da informação e Comunicação/TIC, 1.2.3.1.1.05.03 – Veículos de tração mecânica, 1.2.3.1.1.05.04 – Carros de combate, 1.2.3.1.1.05.05 – Aeronaves, 1.2.3.1.1.05.06 – Embarcações, 1.2.3.1.1.08.03 – Bens móveis a reparar, 1.2.3.1.1.08.04 – Bens móveis em reparo. As contas impactadas e os respectivos valores são expostos na Tabela 19.

Tabela 19 - Impacto da distorção nas contas em nível de apresentação

Conta Impactada	Valor (R\$)	Efeitos
Bens Móveis	220.788.358,94	Superavaliação

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria.

118. O item 5.1(a) do Caderno de Orientação aos Agentes da Administração 1.1 – Gestão Patrimonial, de dez./2023, trata da convergência SISCOFIS x SIAFI, como a seguir (peça 807, p. 10):

A convergência contábil tem como objetivo **equacionar o saldo das contas contábeis patrimoniais** do Relatório de Movimentação de Almoxarifado (RMA), do Relatório de Movimentação de Bens Móveis e Intangíveis (RMBMI) e do Relatório Sintético de Depreciação Acumulada (RSD), **com os valores registrados no SIAFI (SISCOFIS = SIAFI)**. (destacou-se)

119. Disso se conclui que o SIAFI deve retratar o que está registrado no sistema SISCOFIS. Dessa forma, solicitou-se, por meio do Ofício 62/2023–AudFinanceira (peça 805), o relatório de controle por conta contábil extraído do SISCOFIS, relativo a dezembro de 2023.

120. Considerando-se que as possíveis variações ocorridas nos primeiros dias de janeiro não tenham sido significativas a ponto de impactar os objetivos da auditoria, utilizou-se a base referente ao dia 11/1/2024, para comparação com os valores do SIAFI referentes ao encerramento do exercício.

121. Isso ocorreu porque o SISCOFIS só permite obter dados do dia em que a consulta é realizada, ou seja, ele não guarda histórico. Essa é uma limitação grave, pois a ausência de registros históricos prejudicou uma série de testes de auditoria, por falta de rastreabilidade dos lançamentos.

122. O resultado da comparação entre os valores brutos contábeis registrados no SISCOFIS e no SIAFI é apresentado na Tabela 20, a seguir.

Tabela 20 - Divergência no valor de aquisição dos bens

CONTA	SIAFI	SISCOFIS	Valores em R\$	
			Diferença	Diferença (%)
1.2.3.1.1.01.15	65.389.291,61	39.619.360,40	25.769.931,21	39,41%
1.2.3.1.1.02.01	943.504.916,10	234.356.509,70	709.148.406,40	75,16%
1.2.3.1.1.05.03	4.118.345.023,15	4.030.750.307,06	87.594.716,09	2,13%
1.2.3.1.1.05.04	3.071.641.246,02	2.925.727.792,95	145.913.453,07	4,75%
1.2.3.1.1.05.05	2.372.696.979,90	1.774.368.482,42	598.328.497,48	25,22%
1.2.3.1.1.05.06	143.749.352,21	81.000.401,28	62.748.950,93	43,65%
1.2.3.1.1.08.03	161.798.969,49	158.493.977,08	3.304.992,41	2,04%
1.2.3.1.1.08.04	151.010.178,42	118.865.728,24	32.144.450,18	21,29%
TOTAL	11.028.135.956,90	9.363.182.559,13	1.664.953.397,77	-

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

123. Percebe-se pela tabela acima que foram encontradas divergências em todas as contas, a maioria em percentuais elevados, sendo as maiores na conta 1.2.3.1.1.02.01 - Equipamentos de Tecnologia da Informação e Comunicação/TIC, cerca de R\$ 709 milhões, e na conta 1.2.3.1.1.05.05 - Aeronaves, cerca de R\$ 598 milhões.

124. Indagado sobre as divergências observadas, por meio do Ofício 4/2024 – AudFinanceira, o Exército informou que as divergências encontradas podem ter sido causadas por falha no sistema interno de controle patrimonial (peça 808) e que, diante disso, foram tomadas providências internas visando a confirmar a existência das divergências nas contas contábeis mencionadas e a apresentar a solução dos casos em que a divergência se confirme. Posteriormente, foram enviadas planilhas em Excel contendo as divergências apuradas pelo Exército por conta contábil e por UG.

125. A apuração das divergências pelo Exército fora feita utilizando os documentos RMA (Relatório de Movimentação de Almoxarifado) e RMB (Relatório de Movimentação de Bens Móveis e Intangíveis), ambos extraídos do SISCOFIS. Entretanto, os resultados apontaram divergências significativamente inferiores às identificadas pela auditoria, o que não deveria ocorrer, visto que os relatórios extraídos desse sistema deveriam apresentar os mesmos valores que as tabelas utilizadas pela equipe de auditoria, que também foram extraídas da mesma base de dados.

126. Embora as divergências levantadas pelo Exército sejam inferiores às apontadas pela equipe de auditoria, as conferências realizadas pela própria força e sistematizada pela equipe de auditoria já indicam uma superavaliação de bens móveis de R\$ 220.788.358,94, conforme ilustrado na Tabela 21.

Tabela 21 - Divergências no valor de registro apuradas pelo Exército

CONTA	SIAFI	RMB / RMA	Valores em R\$	
			Diferença	Diferença (%)
1.2.3.1.1.01.15	R\$ 65.389.291,61	R\$ 58.764.525,39	R\$ 6.624.766,22	10,13%
1.2.3.1.1.02.01	R\$ 942.297.923,90	R\$ 928.245.182,59	R\$ 14.318.541,25	1,52%
1.2.3.1.1.05.03	R\$ 4.117.899.379,95	R\$ 4.011.848.059,29	R\$ 107.677.983,58	2,61%
1.2.3.1.1.05.04	R\$ 3.072.900.695,04	R\$ 2.983.929.547,78	R\$ 88.971.147,26	2,90%
1.2.3.1.1.05.05	R\$ 2.372.696.979,90	R\$ 2.372.676.341,47	R\$ 20.638,43	0,00%
1.2.3.1.1.05.06	R\$ 143.749.352,21	R\$ 143.745.352,21	R\$ 4.000,00	0,00%
1.2.3.1.1.08.03	R\$ 162.136.476,70	R\$ 161.663.880,98	R\$ 477.395,72	0,29%
1.2.3.1.1.08.04	R\$ 46.900.509,34	R\$ 44.213.148,86	R\$ 2.693.886,48	5,74%
Geral	R\$ 10.923.970.608,65	R\$ 10.705.086.038,57	R\$ 220.788.358,94	-

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com base nos relatórios RMA e RMB do Exército

127. Destaca-se, mais uma vez, que os saldos do SIAFI, apontados pelo Exército na Tabela 21, não são iguais aos mesmos saldos do SIAFI que constam na Tabela 20, extraídos pela equipe de auditoria, havendo uma diferença na conta 1.2.3.1.1.08.04 (cerca de R\$ 46 milhões para o Exército e R\$ 151 milhões no SIAFI, conforme a Tabela 20).

128. Verifica-se que os relatórios RMA e RMB extraídos do SISCOFIS estão mais próximos dos valores registrados no SIAFI, entretanto, apresentam divergências significativas em relação à lista de bens por conta contábil extraídas do mesmo sistema interno. Ou seja, os dados do próprio sistema não são convergentes e há incerteza por parte do Comando do Exército sobre qual o número correto a ser utilizado para valorar os ativos, evidenciando fragilidade nos controles internos patrimoniais.

129. Ante o exposto, a equipe de auditoria propõe o seguinte encaminhamento, a fim de conferir representação fidedigna às informações correspondentes aos bens do ativo imobilizado nas demonstrações contábeis do Exército da Aeronáutica e, conseqüentemente, nas demonstrações consolidadas do Ministério e da União (BGU).

Proposta de encaminhamento

130. **Determinar**, com fundamento no art. 4º, I, da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e aos Comandos do Exército e da Aeronáutica que, no prazo adequado para atender a 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.

3.1.7. R\$ 78 milhões de baixa indevida de depreciação acumulada de bens móveis

131. Verificou-se a baixa indevida de depreciação acumulada em contrapartida à conta de bens móveis em situações em que a norma contábil não respalda tal registro. As contas impactadas e os respectivos valores são expostos na Tabela 22, a seguir.

Tabela 22 - Impacto da distorção nas contas em nível de apresentação

Conta Impactada	Valor (R\$)	Efeitos
Bens Móveis	78.300.214,99	Subavaliação
(Depreciação/Amortização/Exaustão Acum. de Bens Móveis)	78.300.214,99	Subavaliação

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria.

132. O item 71 da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado orienta que a depreciação de um ativo se inicia quando esse está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento, na forma pretendida pela administração. Estabelece, ainda, que a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado de uso e mantido à disposição, a menos que ele esteja totalmente depreciado. Nesse sentido, a depreciação de um ativo imobilizado cessa somente quando ele é desconhecido. Além disso, o item 68 dispõe que o reparo e a manutenção de um ativo imobilizado não afastam a necessidade de depreciá-lo.

133. Não obstante, o Centro de Computação da Aeronáutica, por meio do Ofício 4/SALOG/506 (peça 769), informou que, segundo as regras para depreciação de bens móveis permanentes (BMP) implementadas no SILOMS, o sistema de gestão de bens móveis da Aeronáutica, essa providência é efetivada: i) somente a partir do mês seguinte ao de início de utilização; ii) apenas quando o BMP se encontra na situação “em uso” e com valor líquido superior ao valor residual durante a execução da rotina de depreciação; e iii) dez dias antes ao encerramento de cada competência.

134. A equipe de auditoria identificou no SILOMS, 306 ativos que apresentavam valores de depreciação zerados, dentre aqueles que possuíam valor líquido superior ao valor residual, e, portanto, depreciáveis. Procurou-se então estimar o impacto disso no SIAFI, na posição de dez/2023, tendo-se atingido, inicialmente, o montante de R\$ 263 milhões de depreciação acumulada não registrada.

135. Por meio do Ofício 8/SUCONT-4/262 (peça 767), a FAB informou iniciativas no sentido de que sejam implementadas novas regras de cálculo e de registro da depreciação de bens móveis no SILOMS, alinhadas com a NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado. Tais regras permitirão que o saldo da

depreciação acumulada de um bem somente seja baixada contra a conta de uso quando ocorrer reavaliação, redução ao valor recuperável ou desincorporação. Além disso, após a colocação do bem em uso, o registro mensal da depreciação acumulada cessará apenas quando ocorrer o término da vida útil, atingindo o valor residual, e não será suspenso quando o bem for colocado em contas transitórias, tais como em trânsito, a reparar, em reparo, em estoque, a alienar entre outras.

136. Por último, a fim de evidenciar o histórico de operações de baixa por depreciação e o efeito de tais operações na obtenção do valor líquido registrado no sistema, foram incluídas pela FAB três colunas adicionais no SILOMS, revelando que houve depreciação total de R\$ 78.300.214,99, apesar de indevidamente baixada do sistema financeiro.

137. Acerca do esclarecimento sobre o início da depreciação de bens móveis permanentes pela Aeronáutica, isto é, somente a partir do mês seguinte ao de início da sua utilização e apenas quando o ativo se encontra na situação “em uso”, o procedimento com os requisitos previstos na NBC TSP 07, em especial nos itens 68 e 71, que orientam que a depreciação do ativo se inicia quando ele se encontra disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento, na forma pretendida pela administração, ainda que não iniciada sua utilização. De fato, o bem não precisa estar efetivamente em utilização para que ocorra sua deterioração ou obsolescência. Do mesmo modo, a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado de uso e mantido à disposição, a menos que esteja totalmente depreciado.

138. Apesar das providências mencionadas pela FAB, não houve esclarecimentos acerca dos ajustes que deverão ser realizados pelo Comando da Aeronáutica para corrigir os registros de depreciação acumulada baixados indevidamente no SIAFI. Para essa situação, faltou indicação das providências que visem devolver à conta contábil 1.2.3.8.1.01.00 (Depreciação Acumulada – Bens Móveis) a cifra de pelo menos R\$ 78.300.214,99, segundo o apurado pela própria Força.

139. Conclui-se, assim, que há, subavaliação no saldo da conta de depreciação acumulada de bens móveis, pela quantia acima, nas demonstrações contábeis do exercício objeto desta auditoria. Embora a distorção tenha valor inferior ao limite para acumulação de distorções adotado nesta auditoria, definido na Tabela 3, subseção 2.3 deste relatório, ela não é claramente trivial quando julgada com base em critério de natureza ou circunstâncias, pois como se trata de erro de procedimento, inclusive envolvendo sistema de informação, há o risco de dar causa a distorções potencialmente relevantes.

140. Diante do exposto, verifica-se as condições previstas no art. 9º, inciso I, da Resolução TCU 315, de 2020, de necessidade de reorientar a atuação administrativa do jurisdicionado no tocante aos procedimentos contábeis relativos à depreciação de bens do ativo imobilizado, bem como de induzir a prevenção de situações futuras análogas, portanto a equipe de auditoria formula a seguinte proposta.

Proposta de encaminhamento

141. **Dar ciência**, com fundamento no art. 9º, inciso I, da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e ao Comando da Aeronáutica que os procedimentos contábeis relacionados à depreciação de bens do ativo imobilizado adotada pelo Comando não atende os 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.

3.1.8. Distorção não estimada no passivo atuarial de inativos militares, devido a ajuste manual no fluxo atuarial utilizado para determinação da duração do passivo e da taxa de juros

142. Verificou-se que o auditado realizou ajuste manual na elaboração do fluxo de benefícios dos veteranos das Forças Armadas, por meio da utilização de um benefício médio, calculado pela divisão da despesa projetada para 2024 pelo número de beneficiários do mesmo ano. Nos exercícios subsequentes, utilizou o número de beneficiários projetados, por meio de premissas atuariais, multiplicado pelo benefício médio de 2024.

143. Assim, a equipe de auditoria identificou que o fluxo de despesas, utilizado para determinar a duração do passivo e a respectiva taxa de juros parâmetro de inativos, não é o mesmo obtido no processamento do software atuarial do MD.

144. Em consequência, o valor efetivamente utilizado, exceto no que diz respeito ao número de inativos, não possui fundamentação na ciência atuarial. Portanto, há distorção, em valor não praticável de ser calculado, devido à utilização de fluxo atuarial inadequado para a determinação da taxa de juros dos benefícios de inativos militares. A tabela a seguir indica as contas contábeis impactadas:

Tabela 23 - Impacto da distorção nas contas em nível de apresentação

Contas impactadas
Provisões a Longo Prazo
Provisões a Curto Prazo
Constituição de Provisões (VPD)

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria.

145. A determinação da taxa de juros utilizada no cálculo atuarial do MD tem como base teórica a Portaria do Ministério do Trabalho e Previdência (MTP) 1.467/2022 que, no art. 29, estabelece:

A duração do passivo do RPPS corresponde à média dos prazos dos fluxos de pagamentos de benefícios do RPPS, líquidos das contribuições dos beneficiários, ponderada pelos valores presentes desses fluxos.

146. Nota-se que o parágrafo aponta que o cálculo da duração do passivo deverá ser efetuado nos fluxos atuariais, observada a metodologia prevista no Anexo VI da referida Portaria. Tal anexo traz a seguinte definição para fluxo atuarial:

Discriminação dos fluxos de recursos, direitos, receitas e encargos do plano de benefícios do RPPS, benefício a benefício, período a período, que **se trazidos a valor presente** pela taxa atuarial de juros adotada no plano, convergem para os resultados do **Valor Atual dos Benefícios Futuros** e do Valor Atual das Contribuições Futuras que deram origem aos montantes dos fundos de natureza atuarial, **às provisões matemáticas** (reservas) a contabilizar e ao eventual déficit ou superavit apurados na avaliação atuarial. (destacou-se)

147. Ainda segundo a mencionada Portaria, o art. 28 estabelece que:

Os fluxos atuariais, parte integrante da avaliação atuarial, deverão possibilitar o acompanhamento do nível de constituição das reservas e ser base matemática para o cálculo do valor presente atuarial das obrigações e direitos do plano de benefícios.

148. Finalmente, o Anexo VII da Portaria estipula, no art. 2º, a Taxa de Juros Parâmetro correspondente à duração do passivo calculada, utilizada pelo Casnav para determinar tal premissa.

149. Aplicando-se por analogia a referida norma, a duração do passivo referente a inativos militares seria a média dos prazos dos fluxos de pagamentos dos citados benefícios, ponderada pelos valores presentes desses fluxos. O cálculo deveria ser efetuado nos fluxos atuariais, que são a base matemática para o cálculo do valor presente atuarial das obrigações e direitos do plano de benefícios. Além disso, os fluxos atuariais, se trazidos a valor presente pela taxa de juros, deveriam convergir para o valor presente atuarial que dá origem às provisões matemáticas a contabilizar.

150. Ressalta-se que o mesmo problema já foi apontado na auditoria anterior e resultou na recomendação de item 9.2.1 do Acórdão 1000/2023-TCU-Plenário, Relator Ministro Jorge Oliveira (TC 020.726/2022-8), cujo monitoramento consta em seção específica deste relatório. Entretanto, em reunião realizada no dia 7/2/2024, o Ministério informou que, apesar de ter instituído mecanismos de controle, não foi possível identificar a causa do problema em tempo hábil.

151. Nessa linha, conforme a conciliação do próprio MD (peça 810) para o passivo de veteranos (inativos militares), não há convergência entre o Valor Presente Atuarial proveniente de saída do *software* de cálculo, referente aos benefícios futuros brutos, no montante de R\$ 573.632.900.422,68, e o Valor Presente Líquido (VPL) do fluxo de despesas, ano a ano, ajustado manualmente, no valor de R\$ 532.918.098.984,82.

152. Há, portanto, divergência de valor entre números que deveriam convergir. Ademais, quando se considera o fluxo de despesas ano a ano, obtido através do sistema e sem ajustes manuais, obtém-se o valor de R\$ 758.588.780.024,93. Esperava-se que, ao trazer a valor presente o fluxo atuarial referente a determinado passivo, seu valor convergisse para o saldo do próprio passivo, conforme racional apresentado nos parágrafos anteriores, que no período auditado foi de R\$ 494,7 bilhões.

153. Durante a etapa de comentários do gestor, o MD apresentou argumento (peça 829) de que a utilização dos fluxos proporcionalizados, trazidos ao valor presente, convergindo com o saldo da provisão, violaria os princípios estabelecidos no item 87 da NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados. Segundo a compreensão do Ministério acerca da norma, dever-se-ia convergir o fluxo de pagamentos com o valor presente integral da obrigação.

154. 87. A taxa de desconto deve refletir os prazos estimados dos pagamentos de benefícios. Na prática, a entidade frequentemente consegue isso, aplicando uma única taxa de desconto média ponderada que reflita os prazos estimados e o montante dos pagamentos de benefícios e a moeda em que os benefícios vão ser pagos.

155. Contudo, entende-se importante interpretar a NBC TSP 15 em um contexto mais amplo, considerando todos os seus itens, e não apenas um isoladamente. Dessa forma, e fazendo referência à lógica discorrida no achado, pode-se perceber que o fluxo referido no item citado deve representar o passivo que, segundo a NBC TSP Estrutura Conceitual, refere-se a obrigações decorrentes de eventos passados. Portanto, não pode ser entendida como benefícios integrais, não proporcionalizados pelo tempo de serviço prestado nos períodos corrente e passados, a serem pagos aos participantes do plano e que decorrerão de eventos futuros, como o exercício do serviço militar nos anos vindouros, os quais promoverão o acúmulo do direito para o militar (e da obrigação para o órgão).

156. Além disso, ressalta-se que a metodologia empregada atualmente pelo MD não converge com nenhum dos fluxos, seja o passivo já contabilizado (valor proporcionalizado) ou o valor integral da obrigação (sem a aplicação da proporcionalização). Esse fato evidencia a necessidade de correções, conforme apontado na auditoria anterior, mas que ainda não resultou em ações efetivas do Ministério.

157. Conclui-se que o fluxo atuarial utilizado pelo MD na determinação da taxa de juros não possui relação verificável com o passivo a que se propôs a definir a duração. Logo, há risco de distorção relevante por erro no cálculo das referidas provisões de benefícios para inativos militares (contas 2.2.7.9.1.07.00 e 2.1.7.9.1.07.00, e respectiva VPD 3.9.7.9.1.01.00), tendo em vista que pode haver inadequação na determinação da taxa de juros.

158. Contudo, não foi praticável estimar o valor da distorção, dadas as limitações inerentes à auditoria anual de contas, para que a equipe pudesse elaborar o fluxo atuarial considerado mais adequado, a fim de que, então, fosse determinada a taxa de juros (que, ressalta-se, poderia não sofrer qualquer alteração, caso a mudança no fluxo atuarial não impactasse a duração do passivo) e, por fim, recalculasse a provisão de acordo com essa nova taxa de juros.

159. Ante o exposto e a fim de garantir a verificabilidade e a auditabilidade da estimativa atuarial, bem como fornecer maior segurança na determinação da taxa de juros a ser utilizada como premissa financeira do seu cálculo, e dada ineficácia da recomendação realizada anteriormente recomendação no item 9.2.1 do Acórdão 1000/2023-TCU-Plenário, Rel. Min. Jorge Oliveira (TC 020.726/2022-8), a equipe de auditoria considerou pertinente formular as seguintes propostas de encaminhamento.

Proposta de encaminhamento

160. **Determinar**, com fundamento no art. 4º, incisos I e II, da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa que, até a elaboração do novo cálculo atuarial que irá compor o passivo da entidade nas demonstrações contábeis de 31/12/2024, identifique e corrija as causas da divergência relevante entre o saldo do fluxo atuarial trazido a valor presente pela taxa de juros parâmetro e o saldo da provisão calculada por comutações atuariais, reconhecida contabilmente, referente aos militares inativos, e determine com maior nível de segurança a taxa de juros a ser utilizada como premissa financeira do cálculo atuarial, em consistência com as características qualitativas da

informação indicadas no MCASP, 9ª ed., Parte Geral, item 6.2, em especial a representação fidedigna (item 6.2.2) e a verificabilidade (item 6.2.6) e na NBC TSP Estrutura Conceitual, Capítulo 3; e

161. **Recomendar**, com fundamento no art. 11, da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa que, até a elaboração do novo cálculo atuarial que irá compor o passivo da entidade nas demonstrações contábeis de 31/12/2024, avalie a viabilidade de calcular o fluxo atuarial ano a ano por indivíduo envolvido na estimativa, de forma a incrementar os controles existentes para garantir a precisão dos cálculos realizados e a sua verificabilidade, em atendimento ao previsto no MCASP, 9ª ed., Parte Geral, item 6.2.6, e na NBC TSP Estrutura Conceitual, itens 3.26 a 3.31.

3.2. Distorções de classificação, apresentação ou divulgação

3.2.1. R\$ 73,8 bilhões classificados indevidamente como Ajustes de Avaliação Patrimonial de Passivos em vez de Ajustes de Exercícios Anteriores

162. Conforme notas explicativas às demonstrações contábeis referentes ao 4º trimestre de 2023, divulgadas pelo MD, item 11, tabelas 29, 35, 40 e 45, o órgão reconheceu ganhos e perdas atuariais devido a mudanças em premissas demográficas, conforme a Tabela 24, a seguir:

Tabela 24 - Ganhos e perdas atuariais por espécie de benefício

Passivo Atuarial	Ganho e perdas atuariais (R\$) – Mudança nas premissas demográficas
Inatividade militar	49.727.937.077,72
Pensões militares	24.201.773.605,26
Anistiados militares	527.908.322,95
Pensões especiais	- 652.707.895,83

Fonte: Nota Explicativa órgão 52000 do 4º Trimestre de 2023

163. A tabela a seguir indica as contas contábeis impactadas:

Tabela 25 - Impacto da distorção nas contas em nível de apresentação

Contas impactadas	Valor (R\$)	Efeitos
Ajustes de Exercícios Anteriores (PL)	73.804.911.110,10	Superavaliação
Ajustes de Avaliação Patrimonial de Passivos (PL)	73.804.911.110,10	Subavaliação

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria.

164. Os valores, quando positivos, indicam que o passivo aumentou (perda atuarial) devido a uma alteração de premissa demográfica, e quando negativos indicam que o passivo diminuiu (ganho atuarial) por esse mesmo fator. Tais ajustes no saldo do passivo são reconhecidos diretamente no patrimônio líquido, conforme preconiza o item 59 (d), bem como os itens 130 e 131, da NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados. Transcreve-se abaixo o teor dos últimos:

130. Ganhos e perdas atuariais resultam de aumentos ou reduções no valor presente da obrigação de benefício definido em razão de mudanças em premissas atuariais e os ajustes pela experiência. As causas de ganhos e de perdas atuariais incluem, por exemplo:

- (a) aumentos e reduções inesperadas nas taxas de mortalidade e rotatividade de empregados, antecipação de aposentadoria ou aumento nos salários, benefícios (se os termos formais ou construtivos do plano estabelecerem aumentos de benefícios inflacionários) ou custos médicos;
- (b) o efeito de mudanças nas premissas em relação às opções de pagamento de benefícios;
- (c) o efeito de mudanças nas estimativas de rotatividade futura de empregados, aposentadoria antecipada ou mortalidade, ou de aumentos nos salários, benefícios (se os termos formais ou construtivos do plano estabelecerem aumentos de benefícios inflacionários) ou custos médicos; e
- (d) o efeito de mudanças na taxa de desconto.

131. Os ganhos e as perdas atuariais não devem incluir as alterações no valor presente da obrigação de benefício definido ocorrido em razão da introdução, alteração, encurtamento ou liquidação do plano de benefício definido ou alterações nos benefícios devidos, de acordo com o plano de benefício definido. Referidas alterações resultam em custo do serviço passado ou em ganhos ou perdas na liquidação.

165. Ocorre que, segundo divulgado pelo próprio órgão nas notas explicativas (item 11.1, 11.2, 11.3 e 11.4), não ocorreram quaisquer mudanças nas premissas demográficas. A equipe verificou

também, pelos arquivos recebidos do órgão, que as premissas demográficas utilizadas no cálculo não tiveram alterações entre 2022 e 2023. Dessa forma, não há justificativa para considerar valores de tão elevada magnitude como um ganho ou perda atuarial decorrente de mudanças nessas premissas, visto que, na perspectiva da equipe, os valores dessas mudanças deveriam ser nulos.

166. A equipe de auditoria buscou esclarecimentos junto ao MD por meio de indagações (peças 799 e 803 e reunião de 7/2/2024 com a área responsável pelo cálculo). Nessas oportunidades, obteve informação de que possivelmente a causa seria o aumento na população de inativos em cerca de 2.700 militares e que o tempo exíguo impediu novas avaliações. Também foi informada que a linha da tabela de conciliação entre os saldos de abertura e de fechamento do passivo, que representa os ganhos e perdas atuariais de mudanças nas premissas demográficas, não é calculada considerando o que de fato foi impactado por alterações (que, no caso, não ocorreram), mas como uma “conta de chegada”: subtrai-se do saldo de fechamento as demais linhas que foram efetivamente calculadas de acordo com a respectiva definição (custo do serviço corrente, custo do serviço passado, receita/despesa com juros, alterações em premissas financeiras, pagamentos realizados) e o saldo de abertura. Assim, o valor residual dessa “conta de chegada” foi considerado como alteração nas premissas demográficas.

Tabela 26 - Conciliação entre saldo de abertura e fechamento do passivo relacionado a benefícios com inativos militares (Forças Armadas)

Saldo de Abertura - Provisão no início do ano	456.426.113.563,43	452.660.918.387,32
Receitas ou Despesas de Juros	21.725.883.005,62	21.365.595.347,90
Custo do Serviço Corrente	5.618.213.312,19	6.274.365.199,18
Custo do Serviço Passado	0,00	0,00
Ganhos e perdas atuariais decorrentes de mudanças nas premissas demográficas	-4.447.490.606,60	49.727.937.077,72
Ganhos e perdas atuariais decorrentes de mudanças nas premissas financeiras	2.196.218.876,90	-2.630.965.243,40
Pagamentos realizados no exercício	-28.858.019.764,22	-31.134.241.062,80
Saldo de fechamento - Provisão no fim do ano	452.660.918.387,32	496.263.609.705,93

Fonte: Ministério da Defesa, peça 811

Obs.: houve alteração nos valores publicados para correção de erro, redução em R\$ 1,57 bilhão no valor de fechamento.

167. Entretanto, tal procedimento não é apropriado, em face da definição acima da NBC TSP 15, que “Ganhos e perdas atuariais resultam de aumentos ou reduções no valor presente da obrigação de benefício definido em razão de mudanças em premissas atuariais e os ajustes pela experiência”.

168. A implementação das regras previstas na NBC TSP 15 pode ocorrer, por exemplo, a partir do recálculo do passivo de determinado ano utilizando as premissas demográficas estabelecidas no ano anterior, mantendo as demais variáveis constantes. A diferença entre tal valor e o passivo apurado utilizando as premissas estabelecidas para o ano corrente seria o ganho ou perda atuarial decorrente de mudanças nas premissas demográficas, conforme a avaliação atuarial realizada pelo Fundo de Previdência Social do Município de Três Lagoas (RS), ilustrada na Figura 6, a título de exemplo.

Figura 6 – Avaliação atuarial – Fundo de Previdência Social do Município de Três Lagoas
TABELA 51. IMPACTOS DAS PRINCIPAIS MUDANÇAS DE PREMISSAS

Principais Fatores – Evolução do Passivo*	2020	2021	Valor
Alteração da tábua biométrica	IBGE 2019 - M / IBGE 2019 - F	IBGE 2020 - M / IBGE 2020 - F	-R\$ 643.088,74
Alteração da hipótese de juros	5,42%	4,89%	-R\$ 20.110.940,34

* As análises são elaboradas isolando-se os fatores (ceteris paribus). Por esse motivo, o resqúio de ganhos / (perdas) atuariais não identificados estão relacionados aos impactos conjuntos das diversas variáveis. Exemplo: Ao alterar isoladamente uma tábua de mortalidade, tem-se um impacto restrito a esta hipótese, relacionado à probabilidade e prazo de recebimento de um benefício. Ao alterar a taxa de juros, isoladamente, tem-se o impacto restrito a esta hipótese, relacionado à expectativa de rentabilidade no período. A alteração das duas variáveis gera, contudo, um impacto diferente da soma dos impactos isolados, visto que será influenciado por juros (rentabilidade) em um prazo de pagamento (longevidade) diferente.

Fonte: <https://www.trescoroas.rs.gov.br/wp-content/uploads/2022/07/Calculo-atuarial-2022.pdf>, p. 99, acessado em 6/3/2024.

169. A fim de identificar possível justificativa para as expressivas alterações nos passivos, principalmente a relativa à inatividade militar, que chegou a aproximadamente 10% do valor do passivo registrado no exercício anterior, de 2022, conforme se depara da Tabela 24, a equipe de auditoria realizou os seguintes procedimentos e identificou as seguintes situações:

- a) a partir das fórmulas manuais de cálculo do passivo enviadas pelo MD (peça 820, item não digitalizável), que concilia com o passivo calculado pelo sistema para um indivíduo selecionado, buscou-se calcular o passivo de inatividade do ano anterior para esse mesmo indivíduo, alterando-se apenas a premissa da taxa de juros. O resultado foi comparado com o passivo calculado pelo sistema no ano anterior (peça 804, item não digitalizável), com essa mesma taxa, e foi encontrada uma diferença de 10,4%. Há indícios, portanto, de que o método atual (fórmulas, parâmetros, software, entre outros) possa ser diferente do utilizado em 2022;
- b) foi realizado recálculo dos demais itens da conciliação entre saldo de abertura e fechamento, sem divergências encontradas (custo do serviço corrente, custo de juros, ganho ou perda atuarial decorrente alteração em premissa financeira e pagamentos realizados no exercício). Dessa forma, o valor de ganho e perda atuarial decorrente de alteração em premissa demográfica não deveria ser incorporado em nenhuma dessas outras linhas; e
- c) foram comparados os valores dos passivos de inatividade individuais da população abrangida pela avaliação atuarial realizada pelo MD, e identificou-se que aproximadamente 222 mil indivíduos tiveram o valor de seus passivos aumentados em mais de 15% entre os exercícios de 2022 e 2023, sendo que 211 mil indivíduos são ativos que se mantiveram ativos (peça 812). Considerando que (i) para esse grupo ocorreu um ganho atuarial por premissa financeira (redução do passivo); (ii) não houve alterações em premissas demográficas; (iii) o custo do serviço corrente acresce apenas 1/35 sobre o valor do passivo do ano anterior (2,9%); e (iv) a despesa de juros é de 4,72% sobre o valor do passivo do ano anterior, um aumento dessa magnitude indica outro fator como causa, sendo possível, portanto, que tenha ocorrido alteração no método de cálculo (fórmulas, parâmetros, software, entre outros) ou alteração significativa nos dados cadastrais e/ou de remuneração de um exercício para o outro.

170. Conclui-se, assim, que há razoável segurança para afirmar que o valor referente a ganhos e perdas atuariais decorrente de alterações nas premissas demográficas trata-se, na realidade, de alterações em outros componentes do cálculo, não sendo atribuível a nenhum outro fator de ajuste (custo de serviço corrente, custo de juros, ganhos e perdas atuariais decorrentes de mudanças em premissas financeiras ou pagamentos realizados). Nos comentários de gestores, o órgão indicou como possível causa a variação nas remunerações atribuídas a ativos, inativos e pensionistas (peça 829).

171. Considera-se, dessa forma, que tal valor pode ser atribuível a um ajuste não identificado na metodologia de cálculo ou a problemas de qualidade nos dados referentes à remuneração da população abrangida pelos sistemas de benefícios, ou seja, pode tratar-se de retificação de erros, cujo tratamento contábil deveria observar as orientações da NBC TSP 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, itens 46 e 47, e do MCASP, 9ª ed., Parte II, item 22.4, segundo as quais, em se tratando de retificação de erros, deve-se ajustar o saldo de abertura e impactar a conta de Ajustes de Exercícios Anteriores (PL), e não a conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial de Passivos (PL), que embora não integre a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), mas sim o Patrimônio Líquido (PL), é considerada como parte do resultado abrangente do exercício corrente.

172. Tem-se, portanto, uma distorção de classificação em 31/12/2023 entre as contas de Ajustes de Exercícios Anteriores (2.3.7.1.1.03.00) e de Ajuste de Avaliação Patrimonial de Passivos (2.3.4.2.1.00.00), essa última por ter recebido o lançamento de R\$ 73.804.911.110,10 (somatória dos valores da Tabela 24) que àquela caberia.

173. Ressalte-se que não foi possível à equipe de auditoria determinar a causa do crescimento expressivo no valor da estimativa resultante da avaliação atuarial de 2023, tampouco ao gestor, não se descartando, assim, a possibilidade de potencial distorção de valor nas contas de passivos atuariais, cujo montante não foi praticável estimar, em razão de problemas nos dados referentes a remunerações dos militares consideradas no cálculo anterior ou de alterações não identificadas na metodologia de cálculo. Isso, inclusive, revela deficiências relacionadas à qualidade das informações repassadas ao Casnav e ao histórico de alterações e versões do programa de cálculo, com prejuízo para a verificabilidade e, portanto, para auditabilidade das estimativas atuariais.

174. Com o intuito de assegurar a qualidade dos dados utilizados e implementar controles para reduzir ocorrência de inconsistências e permitir a verificabilidade e a auditabilidade das estimativas atuariais, a equipe de auditoria formula a seguinte proposta de encaminhamento.

Proposta de encaminhamento

175. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa que, até a elaboração do novo cálculo atuarial que irá compor o passivo da entidade nas demonstrações contábeis de 31/12/2024, adote as medidas necessárias para assegurar a qualidade das informações utilizadas nas estimativas atuariais e reduzir ocorrência de inconsistências, incluindo:

- a) a avaliação da qualidade das informações de militares ativos, inativos e pensionistas, de forma periódica, principalmente quanto aos dados cadastrais e de remuneração produzidos pelas Forças Armadas e utilizados pela equipe responsável pelo cálculo atuarial do SPSMFA, para garantir precisão e consistência ao valor contabilizado ao longo dos exercícios, em consistência com o previsto no MCASP, 9ª ed., Parte Geral, item 6.2.6, e na NBC TSP Estrutura Conceitual, itens 3.26 a 3.31; e
- b) a consideração do previsto na NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados, itens 130 e 131, no cálculo de ganhos e perdas atuariais em função de alterações em premissas demográficas, bem assim que os ajustes não atribuíveis a estes ganhos e perdas sejam detectados, analisados e atribuídos as suas devidas causas, de forma que seu reconhecimento ocorra nas contas de resultado do próprio exercício, de exercícios anteriores ou de ajustes de avaliação patrimonial, conforme apropriado, segundo as regras contábeis aplicáveis.

3.2.2. R\$ 45,7 bilhões reconhecidos a maior na despesa VPD de Benefícios Previdenciários e Assistenciais e a menor na despesa VPD de Outras Provisões

176. A equipe de auditoria identificou que, ao longo do exercício, foram reconhecidas despesas com VPD de Benefícios Previdenciários e Assistenciais para constituição da obrigação a pagar de benefícios pós-emprego aos participantes do SPSMFA, quando os valores para o pagamento desses benefícios já tinham sido anteriormente provisionados, em contrapartida à conta de despesa VPD de Outras Provisões (3.9.7.9.1.01.00), que é a conta destinada a esse fim.

177. Conforme o MCASP, 9ª edição, Parte II, item 17.2.2.2, o procedimento correto, quando a provisão já está constituída, é a reclassificação dos valores anteriormente provisionados para a conta da obrigação a pagar, uma vez que já não há incerteza do prazo e do valor a ser pago. Portanto, o reconhecimento da obrigação de pagamento pela apropriação da folha de pagamento de benefícios não deveria ser feito em contrapartida à conta 3.2.0.0.0.00.00 - VPD de Benefícios Previdenciários e Assistenciais, como vem ocorrendo, mas sim em contrapartida à provisão anteriormente constituída para esse propósito.

178. Como consequência desse procedimento contábil, houve o reconhecimento indevido de R\$ 45.705.780.569,14 na VPD de Benefícios Previdenciários e Assistenciais (conta 3.2.0.0.0.00.00), em vez da utilização da provisão anteriormente constituída. Por outro lado, a não utilização da provisão constituída no passivo para o pagamento dos benefícios levou a uma menor necessidade de

ajuste do seu saldo no final do exercício de 2023, ocasionando um reconhecimento a menor de R\$ 45.705.780.569,14 na VPD de Outras Provisões (conta 3.9.7.9.1.01.00).

179. Ressalta-se que o valor total reconhecido indevidamente foi de R\$ 57.377.184.084,58 na VPD de Benefícios Previdenciários, mas a equipe identificou que R\$ 11,7 bilhões desse montante consiste em distorção de valor, como relatado no item 3.1.2 deste relatório. O restante é uma distorção de classificação, dado que a falta da baixa do referido valor da provisão gerou um reconhecimento a menor na VPD de Constituição de Provisões.

180. Embora tal procedimento contábil não impacte o valor total das VPD no resultado do exercício, acarreta distorções por linha de despesa, conforme demonstrado na Tabela 27, a seguir.

Tabela 27 - Impacto da distorção nas contas em nível de apresentação

Contas impactadas	Valor (R\$)	Efeitos
Benefícios Previdenciários e Assistenciais (VPD)	45.705.780.569,14	Superavaliação
VPD de Constituição de Provisões	45.705.780.569,14	Subavaliação

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria.

181. Conforme detalhado no achado 3.1.2, o saldo da conta de VPD de Benefícios Previdenciários (3.2.0.0.0.00.00) em 31/12/2023 era de R\$ 60.858.508.625,42, mas a equipe considerou, para estimativa de distorção apenas o valor de R\$ 57.377.184.084,58, que foi considerado pelo MD como valores pagos no exercício de acordo com as despesas liquidadas e conforme consulta realizada pelo órgão nos lançamentos realizados em contas orçamentárias. Entretanto, como se considera que a baixa da provisão deve ser realizada contra a constituição das obrigações a pagar de tais benefícios, ou seja, entre contas do balanço e não do resultado, o valor da distorção pode ser ainda maior, quando considerado o valor total de R\$ 60,8 bilhões do saldo da conta mencionada.

Proposta de encaminhamento

182. Deixa-se de formular proposta de encaminhamento para o presente achado, uma vez que a proposta de encaminhamento para o achado 3.1.2, no sentido de que seja ajustada a rotina contábil de constituição, permutação e reversão de provisões relativas aos passivos atuariais, resultará também na correção do problema aqui apontado.

3.2.3. R\$ 27,2 bilhões reconhecidos em contas de resultados de exercícios anteriores, quando deveriam ser reconhecidos em Reserva de Reavaliação

183. Constatou-se que, em desacordo com as regras estabelecidas no MCASP, o reconhecimento de aumentos ou diminuições decorrentes de reavaliações de ativos foi feito diretamente em contas da Demonstração das Variações Patrimoniais, quando o correto seria em conta do Patrimônio Líquido, apurado nos exercícios de 2021 e 2022, levando a distorções nos saldos iniciais do exercício de 2023, conforme demonstrado na Tabela 28, a seguir.

Tabela 28 - Impacto da distorção nas contas em nível de apresentação

Contas impactadas	Valor (R\$)	Efeitos
Demais Reservas (PL)	27.239.179.158,20	Subavaliação
Resultados de Exercícios Anteriores (PL)	27.239.179.158,20	Superavaliação

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com dados fornecidos pelas Forças. Detalhamento por classe de Ativos no Anexo I, peça 841.

184. O MCASP, 9ª edição, item 11.4.1, pág. 234, 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 período.

185. Por sua vez, quando a reavaliação ocasionar a diminuição do saldo da classe do ativo, a contrapartida dessa diminuição deverá ser registrada nas contas de resultado, exceto se houver saldo na conta de Reserva de Reavaliação, que deverá ser compensado até o seu limite, e o restante, se houver, irá à conta de resultado do exercício.

186. Não obstante, o MCASP, 9ª edição, item 11.4.1, p. 234, facultou o reconhecimento dos aumentos ou diminuições pertinentes à reavaliação de ativos diretamente no resultado do período até

o exercício de 2020, para aqueles entes públicos que não possuíam controle patrimonial adaptado para o registro da reserva de reavaliação. A partir de 2021, esse procedimento deixou de ser admitido.

187. Assim, a aplicação das regras relativas à reavaliação do ativo imobilizado trazidas pelo MCASP, para fins da auditoria em curso, foi considerada a partir do exercício 2021. Nesse sentido, os procedimentos de auditoria foram aplicados às reavaliações realizadas em 2021 e 2022, uma vez que seus resultados compõem os saldos iniciais de 2023.

188. A conclusão dos testes de auditoria indicaram que os lançamentos contábeis relativos às reavaliações realizadas em 2021 e 2022 não atenderam àquelas regras do MCASP, uma vez que os aumentos e/ou diminuições decorrentes de reavaliações nesses anos foram levados diretamente às contas de resultado, distorcendo, por subavaliação, o saldo inicial de 2023 da conta de Reserva de Reavaliação, em R\$ 27,2 bilhões (Coluna H, Tabela 55, do Anexo I, peça 841).

189. Essa distorção ocorreu pois os roteiros de contabilização dos eventos 54.1.730 (reavaliação positiva) e 54.3.730 (reavaliação negativa) no Sistema de Administração Financeira (SIAFI) não estavam parametrizados de acordo com as orientações do MCASP.

190. Os testes de auditoria consideraram cada classe de ativos separadamente, conforme item 56 da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado. De início, apurou-se o saldo da conta Reserva de Reavaliação em 31/12/2021, a partir das transações de avaliação positiva deduzidas das transações de reavaliação negativa. As reavaliações negativas foram lançadas no 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 esta norma e o MCASP.

191. Idêntico procedimento foi realizado para as reavaliações do exercício de 2022, considerando, ainda, os saldos finais de 2021 (inicial de 2022), conforme regra do item 54 da NBC TSP 07.

192. Desse modo, após a realização desses procedimentos e o subsequente cotejo entre os saldos, os testes de auditoria indicaram distorção de classificação, no valor de R\$ 27,2 bilhões, nos saldos de abertura do exercício de 2023, nas contas Demais Reservas e Resultados de Exercícios Anteriores. A memória de cálculo encontra-se detalhada nas tabelas 54 e 55 do Anexo I da peça 841.

193. Distorções semelhantes foram identificadas na auditoria do BGU referente ao exercício de 2022, que levou à seguinte deliberação no Acórdão 1.415/2023-TCU-Plenário:

9.2. dar ciência à Secretaria do Tesouro Nacional e à Secretaria de Coordenação e Governança do Patrimônio da União que a inadequação dos roteiros de contabilização das operações de valorização e desvalorização de bens imóveis em relação ao previsto nos itens 54 a 56 da NBC TSP 07 causou distorções relevantes em saldos e elementos dos demonstrativos contábeis de órgãos e de entidades da administração pública federal e dos demonstrativos contábeis consolidados da União;

194. Comunicadas desta distorção por meio do relatório preliminar de auditoria (peça 320), as Forças alegaram que as ações destinadas a regularizar o roteiro de contabilização das reavaliações dependiam da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central de contabilidade da União.

195. Na peça 20 do TC 022.807/2023-3, relativo à auditoria das Demonstrações Consolidadas da União, a STN informou que as apurações e registros foram efetuados no nível de imóvel, com base em cada Registro Imobiliário Patrimonial (RIP) registrado na contabilidade, isto é, em nível mais analítico que a classe de ativo, que é o nível a que se refere a norma contábil NBC TSP 07.

196. Assim, o ajuste foi efetuado em nível diverso do estipulado na norma (RIP x classe contábil). Entende-se que tal abordagem sana apenas parcialmente a questão, uma vez que, ao definir que a avaliação seja feita em nível de classe contábil, há uma tendência maior de compensações entre Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) derivadas de reavaliações negativas e Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) provenientes de reavaliações positivas. Essa maior flexibilidade de compensação por classe pode não ocorrer se ela for realizada em nível de RIP, como proposto pela STN. É mais provável que haja compensações entre reavaliações positivas e negativas se adotarmos como referencial a classe contábil, e não o RIP, que é um nível mais analítico.

Proposta de encaminhamento

197. Entretanto, não será proposto encaminhamento específico para essa distorção neste relatório, uma vez que no TC 022.807/2023-2, relativo à auditoria das Demonstrações Contábeis Consolidadas da União, foi formulada proposta de encaminhamento à STN, já que o assunto impacta as reavaliações realizadas por todos os órgãos integrantes do BGU.

3.2.4. R\$ 17,1 bilhões de imóveis com benfeitorias classificados como ‘Terrenos e Glebas’

198. 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, de novembro de 2019, p. 52, que prevê:

Entende-se que, 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.

199. A listagem dos imóveis em que se verificou tal situação consta nas tabelas 59, 60 e 61 do Anexo III da peça 841, totalizando um valor patrimonial de R\$ 17.121.449.416,46 bilhões, referente ao somatório do total de imóveis nessa situação nas três Forças.

200. Nesse sentido, conforme prevê o Manual do SPIUnet, o RIP de Utilização corresponde à utilização de um imóvel ou parte dele por uma determinada Unidade Gestora.

201. As contas impactadas e os respectivos valores são expostos na tabela a seguir:

Tabela 29 - Impacto da distorção nas contas de Bens Imóveis

Contas impactadas	Valor (R\$)	Efeitos
Terrenos e glebas - Bens imóveis	17.121.449.416,46	Superavaliação
Outros - Bens imóveis	17.121.449.416,46	Subavaliação

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com dados fornecidos pelas Forças.
Detalhamento por RIP no anexo III, peça 841.

202. Cabe destacar que no nível da divulgação das demonstrações contábeis, não há distorção, pois ambas as contas contábeis (terrenos e glebas e a conta contábil que reflete o uso real do imóvel) pertencem à mesma linha do balanço patrimonial (Bens Imóveis). Há, nesse caso, distorção de divulgação, pois, nas notas explicativas às demonstrações contábeis do MD, os saldos das contas contábeis mencionadas acima foram divulgados com distorção.

203. É possível que, em razão dessa distorção de divulgação, também exista distorção relacionada à depreciação contábil desses bens, haja vista que a realização de depreciação não incide sobre os terrenos, mas tão somente sobre o valor da benfeitoria registrada, conforme previsto no art. 11 da Portaria Conjunta STN/SPU nº 10/2023. Entretanto, neste trabalho não foram realizados procedimentos para confirmar e mensurar a ocorrência desse tipo de distorção.

Art. 11. O valor depreciado dos bens imóveis da União, autarquias e fundações públicas federais será apurado mensal e automaticamente pelo sistema sobre o valor depreciável da benfeitoria, utilizando-se para tanto o Método da Parábola de Kuentzle, expressa na seguinte equação (...)
(destacou-se)

204. Após comunicação da distorção, a Marinha regularizou os registros com efeitos contábeis em 2024 (R\$ 14.198.297.657,71 bilhões - peça 415), a Aeronáutica ainda não readequou as classificações contábeis (R\$ 23.471.059,40 milhões – peça 398) e o Exército fez ajustes parciais, mas também com efeitos somente em 2024 (R\$ 2.899.680.696,35 bilhões – peças 312 e 314).

205. Considerando que a Marinha já promoveu a regularização dos registros, que o Exército já o fez parcialmente, e que a Aeronáutica ainda não o fez, verifica-se as condições previstas no art. 9º, inciso I, da Resolução TCU 315, de 2020, de necessidade de reorientar a atuação administrativa dos demais jurisdicionados no tocante à classificação de bens com benfeitorias, bem como de induzir a prevenção de situações futuras análogas, portanto a equipe de auditoria formula a proposta a seguir.

Proposta de encaminhamento

206. **Dar ciência**, com fundamento no art. 9º, inciso I, da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e aos Comandos da Aeronáutica e do Exército que é inapropriado, conforme previsão contida no Manual de Utilização Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União (SPIUnet), p. 52, o registro de benfeitorias em imóveis classificados como terrenos e glebas,

levando a distorções na divulgação de informações desses bens nas notas explicativas às demonstrações contábeis, podendo, inclusive, causar distorção relacionada à depreciação contábil desses bens.

3.2.5. R\$ 9,1 bilhões de ‘terrenos e glebas’ sem benfeitorias classificados em outras classes

207. Essa situação é o contrário da mencionada no achado anterior, em que imóveis com benfeitorias eram classificados na conta de terrenos e glebas. Aqui, constatou-se que diversos imóveis que não possuem registro de benfeitorias estão classificados como aquartelamentos, aeroportos e imóveis residenciais/comerciais, entre outros.

208. A listagem dos imóveis em que se verificou essa situação consta nas tabelas 62, 63 e 64 do Anexo IV da peça 841, totalizando R\$ 9,1 bilhões.

209. As contas impactadas e os respectivos valores são expostos na tabela a seguir:

Tabela 30 - Impacto da distorção 4.5 nas contas de Bens Imóveis

Contas impactadas	Valor (R\$)	Efeitos
Outros - Bens imóveis	9.125.475.926,06	Superavaliação
Terrenos e glebas - Bens Imóveis	9.125.475.926,06	Subavaliação

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com dados fornecidos pelas Forças. Detalhamento por RIP no anexo IV, peça 841.

210. Não há distorção no corpo das demonstrações contábeis, pois ambas as contas contábeis (terrenos e glebas e a conta contábil que reflete o real uso do imóvel) pertencem à mesma linha do balanço patrimonial (Bens Imóveis). Há, todavia, distorção de divulgação, pois, nas notas explicativas das demonstrações contábeis do MD, foram informados os saldos distorcidos para as contas contábeis mencionadas acima.

211. Cabe destacar que, em função dessa distorção de divulgação, é possível que também exista distorção relacionada à depreciação contábil desses bens, haja vista que a realização de depreciação não incide nos valores de terrenos, mas tão somente no valor da benfeitoria registrado, conforme previsto no art. 11 da Portaria Conjunta STN/SPU nº 10/2023. Nesta etapa deste trabalho, não foram realizados procedimentos para confirmar e mensurar a ocorrência desse tipo distorção.

212. Após comunicação da distorção, a Marinha efetuou a regularização de R\$ 25,479 milhões (peça 415), com efeitos a partir de 2024, restando pendentes apenas os imóveis representados pelos RIP de utilização 1761002955000 e 1761002635005, que possuem área construída, mas sem atribuição de valor de referência. Para as demais Forças, não foram identificadas, até o momento, regularizações.

213. Considerando que a Marinha já promoveu a regularização parcial dos registros apontados e que a comunicação às demais Forças no tocante à classificação de bens sem benfeitorias, espera-se suficiente para induzir a correção e a prevenção de situações futuras análogas, verifica-se as condições previstas no art. 9º, inciso I, da Resolução TCU 315, de 2020, para a formulação de ciência.

Proposta de encaminhamento

214. **Dar ciência**, com fundamento no art. 9º, inciso I, da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e aos Comandos da Aeronáutica e do Exército que é inapropriado, conforme previsão contida no Manual de Utilização do Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União (SPIUnet), p. 52, a classificação de terrenos e glebas sem benfeitorias em outras classes de ativos, levando a distorções na divulgação de informações desses bens nas notas explicativas às demonstrações contábeis, podendo, inclusive, causar distorção relacionada à depreciação contábil desses bens.

3.2.6. R\$ 1,6 bilhão classificados indevidamente como receita (VPA) e demais reservas (PL) na regularização de registro de fracionamento de bens imóveis preexistentes

215. Constatou-se, em lançamentos no SIAFI, a utilização inapropriada das contas Ganhos com Incorporações de Ativo (VPA) e Demais Reservas (PL), para promover a regularização de fracionamento de imóveis sob controle da Aeronáutica, que é quando um imóvel com Registro

Imobiliário Patrimonial (RIP) já reconhecido no patrimônio da referida Força é fracionado e, portanto, há a necessidade desdobrá-lo em dois ou mais RIP.

216. O procedimento, que contabilmente se configura mero fato permutativo qualitativo nos registros de bens do imobilizado, uma vez que não há aumento ou diminuição do patrimônio público, termina por movimentar inapropriadamente contas do resultado do exercício e do patrimônio líquido, produzindo informações não fidedignas desses elementos das demonstrações contábeis.

Tabela 31 - Impacto da distorção nas contas de resultado e patrimônio líquido

Contas impactadas	Valor (R\$)	Efeitos
Ganhos com Incorporações de Ativo (VPA)	1.666.884.887,11	Superavaliação
Demais Reservas (PL)	1.666.884.887,11	Subavaliação

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com dados extraídos do SIAFI. Detalhamento por RIP no Anexo X – peça 841.

217. Ao analisar o saldo de VPAs da Aeronáutica, observou-se diversos lançamentos na conta “Outros ganhos com incorporação de ativo” (4.6.3.9.1.01.00), que é contrapartida da incorporação de outros novos ativos no registro de imóveis no SPIUnet (Anexo X, peça 841).

218. O MCASP, 9ª edição, item 2.4.1, pág. 164, define que Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) correspondem a aumentos na situação patrimonial líquida da entidade, que não sejam oriundos de contribuições dos proprietários. O referido manual elenca ainda os tipos de transações que dão ensejo ao reconhecimento de uma VPA. No caso de transações envolvendo bens imóveis, as hipóteses são: i) doação ou transferência de imóvel à Força sem encargo; ii) incorporação de imóvel com custo inferior ao valor de mercado, sendo registrada VPA somente em relação ao ágio inerente à transação.

219. Observa-se, portanto, que o fracionamento de imóveis já existentes e a criação de novos RIP não está entre as hipóteses para registro de VPA, visto que se trata de mero fato contábil permutativo, não havendo qualquer aumento do patrimônio público, mas tão somente desdobramento do valor do bem preexistente nos novos RIP criados. Não há aumento do valor de mensuração dos imóveis nesse tipo de evento, mas tão somente um rearranjo (subdivisão de um RIP - situação anterior – em dois ou mais RIP - situação posterior) de classificação dos imóveis preexistentes.

220. No entanto, no processo de subdivisão de RIP, o registro que vem sendo produzido é a incorporação de RIP novo e a desvalorização de RIP antigo, o que não está de acordo com a melhor prática contábil para refletir o fato administrativo em questão.

221. Indagada (Ofício 42/2023, peça 79), a Aeronáutica esclareceu (peça 200) que tais registros não se referem a novas incorporações, mas sim a fracionamento de imóveis preexistentes, em alinhamento com o plano de ação estipulado pela Força.

222. Desse modo, conclui-se que os lançamentos realizados a partir da criação dos novos RIP geraram superavaliação de receitas nas VPA e subavaliação de reserva no Patrimônio Líquido (PL). No que se refere à conta de PL debitada, o efeito foi a diminuição do valor da reserva de reavaliação do imóvel fracionado, o que também não reflete uma lógica contábil adequada, uma vez que o fracionamento do imóvel não enseja a sua reavaliação, mas tão somente a sua divisão em partes.

223. No seu esclarecimento, a Aeronáutica também reconheceu que os registros, que são gerados no SIAFI automaticamente pelo SPIUnet, estão equivocados. Por isso, foi realizada consulta ao Órgão Central de Contabilidade (STN) sobre o caso e se obteve resposta na MSG SIAFI 2024/3181371.

224. Nessa resposta, além de concordar com a posição da equipe de auditoria, a STN apontou a existência de procedimento de simples mudança de classificação de imóveis, acionado pelo evento 54.1.733 do SIAFI. Em vista desse esclarecimento da STN, a equipe de auditoria considera suficiente formular proposta de ciência para reorientar a atuação administrativa do jurisdicionado.

Proposta de encaminhamento

225. **Dar ciência**, com fundamento no art. 9º, inciso I, da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e ao Comando da Aeronáutica que é inadequado movimentar

inapropriadamente contas do resultado do exercício e do patrimônio líquido com o fito registrar fato permutativo de fracionamento de bens imóveis, dado que não há aumento ou diminuição do patrimônio público, e termina por produzir informações não fidedignas desses elementos das demonstrações contábeis.

3.2.7. R\$ 341,18 milhões classificados como ‘obras em andamento’ não reclassificados à conta final do imóvel após a conclusão da obra

226. Constatou-se no SIAFI que diversos imóveis das Forças classificados como obras em andamento não foram reclassificados após a conclusão da obra. As contas impactadas e os respectivos valores estão expostos na tabela a seguir:

Tabela 32 - Impacto da distorção nas contas de Bens Imóveis

Contas impactadas	Valor (R\$)	Efeitos
Bens Imóveis	341.180.532,76	Subavaliação
Obras em andamento - Bens Imóveis	341.180.532,76	Superavaliação

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria.

227. Por meio dos Ofícios 040-2023, 042-2023 e 043-2023 (peças 77, 79 e 90), indagou-se acerca da falta de movimentação da conta contábil 1.2.3.2.1.06.01 – Obras em andamento, que apresentava obras paralisadas há três anos e sem reclassificação à conta final do imóvel, conforme lista anexada àqueles ofícios de requisição.

228. Em resposta (peças 198, 609 e 635), as Forças confirmaram que, em geral, as obras haviam sido concluídas ou tiveram seus contratos rescindidos. Em nova verificação, constatou-se, conforme Tabela 33, a seguir, que a grande maioria dos saldos não foram movimentados para as contas devidas, mesmo depois de os Comandos terem confirmado a existência da distorção.

Tabela 33 - Obras em andamento sem movimentação para as contas de bens imóveis específicas após o término da obra
Valores em R\$

Força	Obras em andamento sem movimentação (Qtd.)	Obras em andamento sem movimentação (Valor)
Aeronáutica	3	53.028.930,78
Exército	36	288.151.602,98
Total	39	341.180.532,76

Fonte: Elaborado pela equipe de auditoria. Detalhamento no Anexo V – peça 841.

229. Identifica-se um montante total de R\$ 341.180.532,76 referente à classificação incorreta na conta contábil 1.2.3.2.1.06.01 – Obras em andamento, nas demonstrações consolidadas do MD, decorrente da não reclassificação para as contas de imóveis apropriadas, após a conclusão da obra.

230. Acerca do assunto, o MCASP, item 11.2.1, p. 227, e a Macrofunção Siafi 020344 – Bens Imóveis, item 5.2.1, orientam que o bem imóvel é mensurado com base no seu valor de aquisição, produção ou construção. De forma mais detalhada, o MCASP, item 11.1, p. 222, classifica os bens imóveis da seguinte forma: de uso especial, dominiais/dominicais, de uso comum do povo, bens imóveis em andamento e demais bens imóveis. Para melhor entendimento, transcreve-se a definição do item destacado:

Bens imóveis em andamento: compreendem os valores de bens imóveis em andamento, ainda não concluídos. Exemplos: obras em andamento, estudos e projetos (que englobem limpeza do terreno, serviços topográficos etc.), benfeitoria em propriedade de terceiros, dentre outros. (destacou-se)

231. Nesse sentido, a Macrofunção Siafi 020344 – Bens Imóveis, item 5.3.3(d3), exemplifica como deve ser realizado o lançamento contábil quando da conclusão de uma obra:

Lançamento Contábil:

D – 1.2.3.2.1.XX.XX - BENS IMÓVEIS

C – 1.2.3.2.1.06.01 - OBRAS EM ANDAMENTO

232. Portanto, percebe-se que, após a apropriação de todos os custos da construção na conta contábil específica de obras em andamento e o consequente término da obra, a administração deve realizar a reclassificação do saldo para a conta contábil de bens imóveis apropriada.

233. No nível da apresentação das demonstrações contábeis, não há distorção, pois ambas as contas (obras em andamento e a que reflete o real uso do imóvel) pertencem à mesma linha do balanço patrimonial (bens imóveis). Há, nesse caso, distorção de divulgação, pois, nas notas explicativas do MD, foram divulgados saldos distorcidos para as contas contábeis mencionadas.

234. Ao se manifestar sobre o tema, a Aeronáutica apresentou (peça 744) orientações da setorial contábil as quais sugeriam a baixa ou transferência dos montantes referentes às obras citadas (Ofício 103/SUCONT-2/2512 – peça 742). No entanto, ao realizar nova verificação no SIAFI, observou-se que os saldos em questão permaneciam classificados na conta de obras em andamento.

235. Já o Exército, por meio do Ofício 242-Asse Gov Gest/VCh EME/EME (peça 773, pág. 3), salientou que somente após o fim do contrato e a respectiva entrega final é que será elaborado Termo de Exame, Recebimento e Entrega de Obra (TEREO). Assim, apenas após esse processo, será feito o lançamento de reclassificação no SPIUnet/SIAFI.

236. Ante o exposto, considerando a magnitude dos valores envolvidos nessas rubricas e a fim de conferir representação fidedigna às informações acerca de bens do ativo imobilizado apresentadas nas demonstrações contábeis, a equipe de auditoria faz a proposta a seguir ao Tribunal.

Proposta de encaminhamento

237. **Determinar**, com fundamento no art. 4º, I, da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e aos Comandos do Exército e da Aeronáutica que, no prazo adequado para atender a correta elaboração das demonstrações contábeis de 31/12/2024, adotem as medidas necessárias para estabelecer rotina de procedimento contábil permanente que permita a reclassificação tempestiva de valores de obras concluídas da conta 1.2.3.2.1.06.01 – Obras em andamento para a conta contábil de bens imóveis apropriada, conforme as orientações da Macrofunção 020344 – Bens Imóveis, item 5.3.3(d3), e a representação fidedigna da informação prevista no MCASP, 9ª ed., Parte Geral, item 6.2.2, e na NBC TSP Estrutura Conceitual, itens 3.10 a 3.16.

3.2.8. Distorções de divulgação nas Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis

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.

238. Inicialmente, é importante destacar que o passivo atuarial do SPSMFA, apesar de não ter natureza previdenciária em sentido estrito, é caracterizado como um benefício pós-emprego, conforme estabelecido pela NBC TSP 15 - Benefícios a Empregados. Portanto, os requisitos e as recomendações dessa norma são aplicáveis, com as adaptações que forem pertinentes, aos benefícios do SPSMFA reconhecidos nas demonstrações contábeis do Ministério da Defesa.

239. As notas explicativas a essas demonstrações, exceto no tocante à análise de sensibilidade, não divulgam informações suficientes sobre a natureza e a característica das obrigações. A NBC TSP 15, item 139, (b), requer a divulgação de informações que diferenciem os benefícios entre aqueles em que há direito adquirido e os benefícios acumulados, mas sem direito adquirido. Assim, a divulgação dessas informações é relevante para alcançar os objetivos de transparência.

240. O item 141 (a)(i) da mesma norma, requer 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 sua natureza.

241. O item 141 (a)(iii) requer a descrição da responsabilidade de qualquer outra entidade pela governança do plano, como as responsabilidades de administradores e conselheiros, porém, não foram identificadas divulgações nesse teor.

242. Ainda, o item 143(f) requer que sejam divulgadas as contribuições efetuadas para o plano, segregadas entre as provenientes dos empregados e dos participantes. Na mesma linha, o item 149 exige que sejam divulgadas as contribuições esperadas para o próximo período. Entretanto, nenhum dos dois itens é divulgado expressamente.

Ausência de divulgação de testes de sensibilidade das premissas atuariais significativas

243. A NBC TSP 15, no item 147, requer 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 limitações envolvidas.

244. Identificou-se que nas notas explicativas foram divulgadas apenas duas análises de sensibilidade, quais sejam: taxa de juros e tábuas biométricas. Entende-se que é viável e pertinente a divulgação da análise de sensibilidade para outras premissas relevantes sujeitas a mudanças razoavelmente possíveis, como: crescimento salarial, diferimento de aposentadoria programada, entrada em invalidez, percentual de concessão de pensão e diferença etária entre militar e cônjuge.

245. Ademais, cabe ressaltar que os resultados obtidos nas análises devem ser devidamente avaliados quanto à precisão e coerência. Por exemplo, o teste realizado pelo MD de agravamento e desagravamento das tábuas biométricas de militares inativos com benefício acumulado obteve um resultado de diminuição do passivo em ambos os casos, o que parece incoerente. Espera-se que ao reduzir a probabilidade de mortalidade, ainda que com mesma redução na probabilidade de invalidez, o passivo aumente, tendo em vista que, por viverem mais, a obrigação com os beneficiários deve aumentar, o que não ocorreu para o Benefício Acumulado em Militares Inativos (Tabela 53 das notas explicativas do órgão). Tal fato foi confirmado pelo gestor quando apontado pela equipe (Peça 829).

Falta de apresentação separada de informações materiais no balanço patrimonial

246. 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.

247. O item 94 da mesma norma orienta que o detalhamento proporcionado nas subclassificações depende da dimensão, natureza e função dos valores envolvidos. Inclusive, a alínea (e) desse mesmo item menciona expressamente a necessidade de segregação entre provisões para benefícios a empregados e outras provisões.

248. Portanto, 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.

249. É importante ressaltar que alterações na forma de apresentação das demonstrações contábeis podem requerer a interveniência da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central do sistema de contabilidade. Entretanto, cabe ao MD solicitar que a STN viabilize as mudanças necessárias.

250. Entende-se que, além de não permitirem ao usuário da informação identificar que se trata de benefícios pós-emprego apenas pela leitura do Balanço Patrimonial, existem valores expressivos nos grupos apresentados, em especial os de inativos e os de pensões. Assim, a apresentação segregada nessa demonstração contábil esclareceria e detalharia o que está apresentado, além de adequadamente atender ao requisito normativo de segregação acima mencionado.

Ausência de detalhamento das incertezas envolvidas na estimativa

251. A NBC TSP 11, itens 140 e 144, estabelece que devem ser divulgadas em notas explicativas os principais julgamentos que a administração fez acerca do futuro, além das principais fontes de incerteza das estimativas. O detalhamento dessa divulgação varia de acordo com a natureza dos pressupostos relativos ao futuro e outras circunstâncias.

252. O item 144 supramencionado fornece exemplos dessas divulgações, como: a natureza das premissas e outras incertezas nas estimativas, análise de sensibilidade e respectivo método de cálculo, resolução esperada para as incertezas e variedade de desfechos possíveis.

253. Apesar de o MD divulgar em notas explicativas as principais fontes de incerteza, isso é feito de forma sintética, não suficiente para ajudar os usuários das demonstrações contábeis a compreender os julgamentos que a administração fez.

Ausência de divulgação de ajuste realizado após apontamento da auditoria

254. Durante a fase de execução da presente auditoria, a equipe de auditoria identificou uma divergência de R\$ 1.573.297.535,96 no passivo atuarial de inativos do Exército. Consequentemente, o MD realizou lançamento de ajuste ainda dentro do período contábil de 2023. Porém, tal ajuste não está refletido nas notas explicativas do órgão superior 52000 - Ministério da Defesa, que continuam divulgando o passivo anterior ao ajuste realizado.

255. Na fase de manifestação do órgão quanto à essa distorção, o Ministério informou que uma nova versão das notas explicativas, contemplando o ajuste realizado, fora submetida à CCONT/SUCON, com vistas à sua republicação no âmbito do SiafiWeb. Tal republicação não foi realizada até o momento da elaboração deste relatório.

256. Não obstante, em vista da declaração da gestão sobre o andamento das medidas corretivas que seriam objeto de determinação, nos termos do art. 16, parágrafo único, inciso I, da Resolução TCU 315, de 2020, o Tribunal poderá dispensar a formulação de deliberações. Assim, a equipe de auditoria deixa de formular proposta de encaminhamento para esta distorção.

257. No entanto, as demais distorções de divulgação relatadas neste tópico afetam o cumprimento dos objetivos de elaboração e da divulgação da informação contábil, bem como a qualidade e a utilidade dessa informação para fins de transparência, responsabilização e tomada de decisão, conforme previsto no art. 3º, da Instrução Normativa-TCU 84, de 22 de abril de 2020, e podem prejudicar a compreensão das demonstrações financeiras pelos usuários previstos no mesmo artigo. Assim, a equipe de auditoria formula a proposta de encaminhamento a seguir.

Proposta de encaminhamento

258. **Recomendar**, com fundamento no art. 11, da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa que, no prazo para atender a elaboração adequada das notas explicativas às demonstrações contábeis de 31/12/2024, adote medidas para aprimorar a divulgação da informação adicional relacionada ao passivo atuarial do Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas (SPSMFA), conforme requerido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público – NBC TSP, em especial os requisitos estabelecidos na NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, a partir do item 127, para dar cumprimento aos objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil, bem como maximizar a qualidade, a utilidade e a compreensão dessa informação por parte dos seus usuários, para fins de transparência, responsabilização e tomada de decisão, conforme previsto no art. 3º, da Instrução Normativa-TCU nº 84, de 22 de abril de 2020.

3.3. Limitações à obtenção de evidências suficientes e apropriadas

3.3.1. Ausência de documentação de suporte da avaliação de bens imóveis

259. O resultado desta auditoria foi significativamente impactado pela inexistência de laudos de avaliação patrimonial referentes à parcela relevante dos imóveis a respeito dos quais foi solicitada a documentação de suporte das informações que constam nos sistemas da Administração Pública Federal. A indisponibilidade das informações requeridas constitui limitação ao alcance da auditoria (NBC TSP 260, (itens 16(b) e A21).

260. Para os Comandos da Marinha, Aeronáutica e Exército foram selecionados os imóveis de maior materialidade de cada uma das Forças, abrangendo cerca de 90% do valor contábil da conta de Bens Imóveis - (1.2.3.2.1.XX.XX), por meio dos Ofícios 50 a 52/2023 – AudFinanceira (peças 149 a 151) e dos Ofícios 28 a 30/2024 - AudFinanceira, conforme detalhado no Anexo IX – peça 841.

261. Os resultados dos procedimentos estão sintetizados nas tabelas abaixo, segmentando a indisponibilidade da informação em virtude da inexistência de laudos e ou do seu vencimento.

Tabela 34 - Laudos Inexistentes

Força	Laudos solicitados (Qtd.)	Laudos inexistentes (Qtd.)	Laudos inexistentes (Valor)	Valores em R\$	
				Total de bens (Valor)	Porcentagem de laudos inexistentes (Valor)
Marinha	65	37	15.031.912.411,90	53.350.371.316,80	28,1%

Aeronáutica	136	90	33.664.729.636,04	111.291.073.686,71	30,2%
Exército	208	186	95.922.013.638,25	109.255.715.167,30	87,8%
Total	409	313	144.618.655.686,19	273.897.160.170,81	52,8%

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria com base nos laudos fornecidos pelas Forças. Detalhamento por RIP, Anexo IX, peça 841.

262. A maior limitação decorreu da falta de laudos que lastreassem os valores registrados dos imóveis no Ativo do MD em mais da metade do saldo da conta. Somado a isso ainda foi possível perceber a existência de imóveis com laudos vencidos, conforme a seguir:

Tabela 35 - Laudos Vencidos

Força	Laudos solicitados (Qtd.)	Laudos vencidos (Qtd.)	Laudos vencidos (Valor)	Valores em R\$	
				Total de bens (Valor)	Porcentagem de laudos vencidos (Valor)
Marinha	65	4	423.216.306,14	53.350.371.316,80	0,79%
Aeronáutica	136	13	15.796.729.920,12	111.291.073.686,71	14,1%
Exército	208	14	1.432.017.770,37	109.255.715.167,30	1,3%
Total	409	30	17.651.963.996,63	273.897.160.170,81	6,4%

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria com base nos laudos fornecidos pelas Forças. Detalhamento por RIP, Anexo IX, peça 841.

263. Chama atenção o fato de não terem sido apresentados laudos para R\$ 144,6 bilhões, um total de 313 laudos inexistentes frente aos 409 solicitados (R\$ 247 bilhões), o que representa 76% dos laudos requeridos. Isso demonstra a dificuldade de avaliação dos imóveis das Forças Armadas. Nesse sentido, 52,5% do valor contábil dos imóveis do MD e das Forças não possuem lastro documental que comprove a sua mensuração, o que representa 39,2% do Ativo Imobilizado da pasta.

264. 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 reais valores dos bens que a entidade apresenta nas suas demonstrações contábeis.

265. Merece destaque o item relativo à ausência de laudos de avaliação dos bens imóveis. A equipe de auditoria solicitou 409 laudos, o que representa 90% do saldo da conta de bens imóveis (R\$ 247 bilhões frente a R\$ 274 bilhões), o que mostra a ampla representatividade da seleção realizada.

266. 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.

267. No que se refere ao Comando da Aeronáutica, foram encontrados 90 imóveis, no valor de R\$ 33.664.729.636,04, sem o laudo de avaliação pertinente, e outros 13 imóveis, no valor de R\$ 15.796.729.920,12, com laudo expirado, o que, no total, representa 44,4% do saldo da conta contábil bens imóveis administrados pela Aeronáutica. Juntos, os 103 imóveis representam 18,0% do saldo dessa conta contábil nas demonstrações contábeis consolidadas do MD de 2023 e 12,0% do ativo total do Ministério.

268. Em relação ao Comando da Marinha, foram identificados 37 imóveis, no valor de R\$ 15.031.912.411,90, sem laudo de avaliação, e outros 4 imóveis, no valor de R\$ 423.216.306,14, com laudo expirado, o que, no total, representa 29,0% do saldo da conta contábil bens imóveis administrados pela Marinha. Juntos, os 41 imóveis representam 5,6% do saldo dessa conta nas demonstrações contábeis consolidadas do MD para 2023 e 3,8% do ativo total.

269. Por fim, no que tange ao Comando do Exército, foram encontrados 186 imóveis, no valor de R\$ 95.922.013.638,25, sem o laudo de avaliação respectivo, e outros 14 imóveis, no valor de R\$ 1.432.017.770,37, com laudo expirado, o que, no total, representa 89,1% do saldo da conta contábil bens imóveis administrados pelo Exército. Juntos, os 200 imóveis representam 35,5% do saldo dessa conta nas demonstrações contábeis consolidadas do MD em 2023 e 23,7% do ativo total.

270. Assim, no total, 52,8% do saldo da conta contábil bens imóveis nas demonstrações contábeis consolidadas do Ministério da Defesa de 2023 não possui lastro documental apto, o que perfaz 39,2% do respectivo ativo imobilizado total e 35,3% do seu ativo total. Para tal montante, não foi possível,

neste trabalho, obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para certificar o saldo real da conta contábil relativa aos bens imóveis.

271. Somados os laudos inexistentes e vencidos, classificados como inaptos na tabela a seguir, tem-se um total de R\$ 162.243.619.682,82 em valor contábil de laudos nessa categoria, representando 59% da conta de bens imóveis, 44% da conta do ativo imobilizado e 39,5% do total do ativo.

Tabela 36 - Laudos Irregulares

Força	Laudos solicitados (Qtd.)	Laudos inaptos (Qtd.)	Laudos inaptos (Valor)	Total de bens (Valor)	Valores em R\$
					Porcentagem de laudos inaptos (Valor)
Marinha	65	41	15.455.128.718,04	53.350.371.316,80	29,0%
Aeronáutica	136	103	49.434.459.556,16	111.291.073.686,71	44,4%
Exército	208	200	97.354.031.408,62	109.255.715.167,30	89,1%
Total	409	313	162.243.619.682,82	273.897.160.170,81	59,2%

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com base nos laudos fornecidos pelas Forças. Detalhamento por RIP, Anexo IX, peça 841.

272. Analisando os resultados da auditoria, cabe destacar que o problema em questão é complexo e estrutural, demandando tempo e investimento para uma solução definitiva. Sendo assim, persistiu em 2023 o que foi constatado em 2022, indicando que a solução perpassará mais de um exercício.

273. O MD apresentou ao Tribunal plano de ação como resposta ao problema com as avaliações de imóveis, com um horizonte de médio e longo prazo para sua atualização, em conformidade com o Acórdão 1.760/2023-TCU-Plenário, Ministro-relator Jorge Oliveira. Apesar da implementação de algumas etapas desse plano, sua eficácia não foi ainda suficiente para solucionar a situação no período de 2023, evidenciando a complexidade do desafio, que demanda uma abordagem contínua e diligente.

274. Assim, torna-se essencial manter um monitoramento constante da implementação do plano de ação, com o objetivo de aprimorar a gestão imobiliária do Ministério da Defesa. Esse processo de monitoramento é fundamental para garantir melhorias contínuas nos processos relacionados à gestão dos imóveis que são apresentados nas demonstrações contábeis das Forças e do Ministério.

275. Além de impossibilitar a obtenção de evidência suficiente e apropriada quanto à exatidão dessas demonstrações contábeis, a falta de informações completas relativas ao controle patrimonial dos imóveis caracteriza deficiências significativas de controle da gestão desse patrimônio imobiliário.

276. A ausência de controle interno adequado sobre esses bens além de prejudicar a informação contábil fidedigna deles, pode colocar em risco esse patrimônio. Faz parte do controle patrimonial um cadastro atualizado, incluindo o valor atualizado do bem, benfeitorias realizadas e monitoramento sobre o estado de conservação. Tais informações devem estar refletidas nas demonstrações contábeis.

277. Ademais, as deficiências no controle patrimonial afetam também a tomada de decisões da gestão quanto ao planejamento de gastos com reforma, ampliação e conservação ou oportunidade e conveniência de alienações ou desfazimentos, ou ainda a identificação, punição e recuperação de possíveis perdas e desvios pelo mau uso do patrimônio imobiliário público.

278. Ao se manifestar sobre o tema referente aos laudos/relatórios de avaliação, a Aeronáutica afirmou (peça 744) que o conjunto de laudo/relatórios disponibilizados para este Tribunal está todo contido Of. 1506/DIRINFRA/12332, não havendo outros documentos que respaldem a mensuração inicial das utilizações. Tal situação ocorre devido ao fato de os laudos/pareceres/relatórios serem relativos aos imóveis, não havendo uma correspondência biunívoca, pois um laudo refere-se a várias utilizações, o que culminou na falta de relatórios/laudos em vigência. Há um Plano de Ação em vigência que busca corrigir as distorções do patrimônio imobiliário do Comando da Aeronáutica.

279. O Exército (peça 634), por sua vez, informou que, em relação aos demais imóveis, o Plano de Ação aprovado pelo MD permitirá as reavaliações necessárias para o aprimoramento dos processos referentes à gestão dos bens imóveis sob sua responsabilidade.

280. Por fim, a Marinha informou (peça 610) que, conforme Plano de Ação da Marinha Brasileira enviado ao TCU por meio do MD, a reavaliação dos imóveis, que correspondem a 95% do patrimônio imobiliário com maior valor no Balanço Geral da União (BGU), será concluída até setembro de 2028.

281. Considerando que o MD já apresentou plano de ação para mitigar essa limitação, cabe apenas formular proposta para o seu monitoramento nas auditorias seguintes, até sua total implementação.

Proposta de encaminhamento

282. **Autorizar** o monitoramento dos Planos de Ação do Exército, da Aeronáutica e da Marinha apresentados ao Tribunal, conforme previsto no item 9.5 do Acórdão 1.760/2023–TCU–Plenário, da relatoria do Ministro Jorge Oliveira, com um conjunto de medidas que serão adotadas na busca pelo aperfeiçoamento dos processos referentes à gestão do conjunto de bens imóveis sob a responsabilidade dos Órgãos desse Ministério, até a implementação completa dos referidos planos.

4. DEFICIÊNCIAS SIGNIFICATIVAS DE CONTROLE INTERNO

283. A NBC TASP 265 - Comunicação de deficiências de controle interno, orienta que o objetivo do auditor é comunicar apropriadamente, aos responsáveis pela governança e à administração, as deficiências de controle interno que o auditor identificou durante a auditoria e que, no seu julgamento profissional, são de importância suficiente para merecer a atenção deles.

284. Deficiências de controle interno geralmente contribuem para a ocorrência dos achados e das limitações relatados na seção 3, deste relatório, contudo a importância de uma deficiência ou de uma combinação de deficiências de controle interno não depende somente se uma distorção realmente ocorreu, mas, também, da probabilidade de que a distorção poderia ocorrer e a possível magnitude da distorção, segundo a referida norma. Portanto, podem existir deficiências significativas mesmo que o auditor não tenha identificado distorções durante a auditoria.

285. A comunicação dessas deficiências por escrito à administração e aos responsáveis pela governança reflete a importância desses assuntos e os auxilia a cumprirem suas responsabilidades de supervisão geral, de avaliar as deficiências de controle e tomar tempestivamente as medidas corretivas necessárias para minimizar os riscos de distorção relevante nas próximas demonstrações contábeis.

286. Nesta seção, além da descrição das deficiências de controle interno identificadas durante a auditoria e da explicação de seus possíveis efeitos, também são indicados os critérios normativos aplicáveis e as propostas de deliberação formuladas pela equipe de auditoria ao Tribunal, levando em consideração o seu mandato e a sua missão de aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo.

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

287. Constatou-se que, no MD e nas Forças, os imóveis foram reavaliados em datas que abrangem um lapso temporal significativo, a exemplo da conta imóveis residenciais/comerciais do Exército, em que apenas 0,79% dos imóveis foram reavaliados nos últimos cinco anos (21 imóveis de 2.673). Os dados recebidos pelos Comandos são apresentados nas tabelas 67 a 70 do Anexo VI – peça 841.

288. A situação encontrada afeta a integridade das demonstrações contábeis apresentadas, vez que nem todos os imóveis pertencentes a mesma classe foram reavaliados na mesma data-base, acarretando o não registro de todos os eventos que deveriam ter sido registrados e prejudicando, ainda, a comparabilidade dos valores registrados no ativo imobilizado, uma vez que há imóveis que são registrados em momentos muito distintos dentro da mesma classe.

289. De acordo com a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, itens 51 e 53, e o MCASP, item 11.4, p. 233, se um item do ativo imobilizado for reavaliado, toda a classe à qual pertence esse ativo deve ser reavaliada. Além disso, os itens de cada classe devem ser reavaliados 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.

290. A mesma norma também prevê a possibilidade de a reavaliação da classe de ativos ser realizada de forma rotativa, desde que esta reavaliação seja concluída em curto período e que as reavaliações sejam mantidas atualizadas (são exemplos de classe do imobilizado: terrenos, edifícios).

291. Em esclarecimento sobre o tema, o Comando da Aeronáutica afirma que atua na linha de ação proposta no PCA1, o qual informa que serão elaborados três Pareceres por parte de cada SERINFRA, sendo o primeiro no dia 10/5/2024, levando em conta todos os bens imóveis da conta 1.2.3.2.1.01.01 (imóveis residenciais/comerciais), o segundo no dia 17/5/2024, levando em conta todos os imóveis da conta 1.2.3.2.1.01.03 (terrenos/glebas) e o terceiro no dia 24/5/2024, levando em conta todas as demais contas SIAFI não mencionadas (peças 612 e 613).

292. O Comando da Marinha alegou que está adotando ações administrativas para a contratação de até cinco profissionais com graduação em Engenharia Florestal ou Agrônômica nos próximos anos e que, até a efetivação dessa ação, realizará a contratação de empresa privada especializada. Ressalta, ainda, que realizou capacitação para 64 Oficiais em 2023 e adquiriu 27 licenças do software SisDEA com o objetivo de realizar as avaliações imobiliárias. Assim, conclui-se que, em uma perspectiva otimista, os Oficiais conseguiriam realizar a avaliação completa dos imóveis em 8 anos (peça 614).

293. O Comando do Exército, por meio do Ofício n. 242-Asse Gov Gest/VCh EME/EME (peça 773, pág. 2), destacou que possui um plano de ação específico para conduzir esse processo em relação aos imóveis sob sua administração, no entanto, afirma que a implementação efetiva desse plano enfrenta desafios significativos em razão da limitação de recursos humanos e materiais. Por fim, pondera a necessidade de adequar as exigências normativas com as condições operacionais efetivas.

294. Por fim, o MD informou (peças 616 a 619) que tenta a contratação de empresa especializada em avaliação de imóveis e criou uma comissão interna de avaliação de imóveis para realizar essa tarefa, a qual deve utilizar o Software SisDEA Windows, que ainda está em fase de aquisição. Informou ainda que a comissão já vistoriou 72 dos 478 apartamentos sob responsabilidade do MD, estimando que os registros estejam atualizados até o final do exercício de 2025.

295. Considerando que há medidas em andamento no bojo dos Planos de Ação do Exército, da Aeronáutica e da Marinha apresentados ao TCU, com um conjunto de medidas que serão adotadas na busca pelo aperfeiçoamento dos processos referentes à gestão do conjunto de bens imóveis sob suas responsabilidades, entende-se suficiente dar ciência da deficiência e de seus possíveis efeitos.

Proposta de encaminhamento

296. **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 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.

4.2. Falta de reavaliação de bens imóveis na periodicidade prevista nas normas contábeis

297. A partir da compilação de informações dos Comandos Militares, identificaram-se imóveis reavaliados em datas que abrangem um lapso temporal significativo, ou seja, há mais de 5 anos, a exemplo do Comando da Aeronáutica.

298. A tabela a seguir apresenta a quantidade de laudos vencidos e o valor total dos imóveis a que eles se referem, segregados por Comando.

Tabela 37 - Imóveis com laudo de avaliação emitido há mais de 5 anos, no exercício de 2023

Força	Laudos Vencidos (Qtd.)	Valores em R\$
		Laudos Vencidos (Valor)
Marinha	4	423.216.306,14
Aeronáutica	13	15.796.729.920,12
Exército	14	1.432.017.770,37
Total	31	17.651.963.996,63

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com dados fornecidos pela Força. Valor total se refere às contas das quais foram solicitadas informações. Detalhamento por RIP no Anexo IX – peça 841.

299. Foram solicitados laudos ou relatórios de avaliação patrimonial dos 65 imóveis da Marinha de maior valor contábil (R\$ 38.535.678.554,75), não tendo a Força apresentado os laudos relativos a 37 desses imóveis (R\$ 15.031.912.411,90), algo em torno de 57% em termos quantitativos e 39% do valor declarado desses bens, ou seja, não apresentou documentação para 43% dos imóveis solicitados.

300. A Aeronáutica, feita a mesma solicitação referente a 136 imóveis (R\$ 100.111.301.226,20), não apresentou os documentos relativos a 90 imóveis (R\$ 33.664.729.636,04), em torno de 66% em termos quantitativos e 33% em relação ao valor declarado dos bens, ou seja, apresentou documentos para apenas 34% da amostra solicitada.

301. Por fim, ao Exército, solicitou-se laudos referentes a 208 imóveis (R\$ 98.222.262.363,90), não tendo apresentado documentação relativa a 186 imóveis (R\$ 95.922.013.638,25), em torno de 89% em termos quantitativos e 97,66% do valor declarado dos bens, ou seja, apresentou documentos para apenas 11% dos imóveis selecionados para a amostra.

302. A tabela a seguir sintetiza as informações levantadas sobre os laudos solicitados.

Tabela 38 - Bens imóveis com laudos inexistentes no exercício de 2023

					Valores em R\$
Força	Solicitados (Qtd.)	Solicitados (Valor R\$)	Inexistentes (Qtd.)	Inexistentes (Valor R\$)	% Inexistentes
Marinha	65	38.535.678.554,75	37	15.031.912.411,90	39,01%
Aeronáutica	136	100.111.301.226,20	90	33.664.729.636,04	33,63%
Exército	208	98.222.262.363,90	186	95.922.013.638,25	97,66%
Total	409	236.869.242.144,85	313	144.618.655.686,19	61,05%

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com dados fornecidos pelas Forças. Valor total se refere às contas a respeito das quais foram solicitadas informações. Detalhamento por RIP no Anexo IX – peça 841.

303. Sobre o assunto, a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, item 44, requer que “a reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo não difira materialmente daquele que seria determinado, utilizando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis”. O item 49 estipula que “reavaliações frequentes são desnecessárias para itens do ativo imobilizado sem variações significativas no seu valor justo. Em vez disso, pode ser necessário reavaliar o item apenas a cada três ou cinco anos.”

304. O MCASP, item 11.4, pág. 230, disciplina que “reavaliações frequentes são desnecessárias para itens do ativo que não sofrem mudanças significativas no valor justo, para esses casos as entidades podem reavaliar o item apenas a cada três ou cinco anos, devendo ser realizada somente se houver necessidade”. Além disso, disciplina que o laudo técnico ou relatório de avaliação conterá como informação obrigatória a data da respectiva avaliação.

305. Já a Macrofunção Siafi 020335 – Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável, item 4.1, alíneas “a” e “b”, disciplina que “as reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos: a) anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados, e b) a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.” O item 4.2 esclarece que “essa reavaliação somente será efetuada se o valor líquido contábil sofrer modificação significativa e sempre levar em conta a relação custo-benefício e a representatividade dos valores.”

306. Juntos, os bens imóveis e móveis do Ministério representam mais de 80% do seu ativo total, não restando dúvida quanto à representatividade dos valores e, portanto, da significância das políticas contábeis aplicadas ao imobilizado, em especial, as bases de sua mensuração.

307. Portanto, para não realizar a reavaliação na periodicidade prevista nas normas contábeis, convém, pelo menos, comprovar, documentar formalmente e divulgar em notas explicativas, que o valor justo dos imóveis não sofreu mudanças significativas, utilizando critérios como os previstos no

MCASP, 9ª ed., Parte II, item 11.3.2, pág. 232, ou, ainda, nos arts. 21, inciso I, e 41, todos da Instrução Normativa SPU/ME nº 67, de 20 de setembro de 2022.

308. Considerando que há medidas em andamento no bojo dos Planos de Ação do Exército, da Aeronáutica e da Marinha apresentados ao TCU, com um conjunto de medidas que serão adotadas na busca pelo aperfeiçoamento dos processos referentes à gestão do conjunto de bens imóveis sob suas responsabilidades, entende-se suficiente dar ciência da deficiência e seus possíveis efeitos.

Proposta de encaminhamento

309. **Dar ciência**, com fundamento no art. 9º, I, da Resolução TCU 315, de 2020, 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.

4.3. Reavaliações de imóveis das Forças Armadas não reconhecidas no SIAFI

310. Por meio dos Ofícios 40/2023 (peça 77), 42/2023 (peça 79) e 43/2023 (peça 80), foram solicitadas, respectivamente, aos Comandos do Exército, da Aeronáutica e da Marinha, informações sobre os imóveis que passaram por reavaliação no ano 2023. Em resposta, as Forças especificaram quais Registros Imobiliários Patrimoniais (RIPs) de Utilização foram reavaliados durante o referido exercício (peças 200, 609 e 635).

311. Ao realizar consultas no SIAFI, a equipe de auditoria constatou que alguns dos imóveis, para os quais os Comandos informaram ter havido reavaliações, não apresentaram variação de valor nem foram registrados eventos de valorização ou desvalorização, durante o exercício financeiro de 2023, conforme detalhado na tabela a seguir.

Tabela 39 - Imóveis reavaliados que não sofreram atualização no SIAFI
Valores em R\$

Forças	Imóveis não reavaliados no SIAFI (Qtd.)	Imóveis não reavaliados no SIAFI (Valor)
Marinha	15	1.061.455.182,77
Aeronáutica	15	514.670.263,31
Exército	15	229.842.251,81
Total	45	1.805.967.697,89

Fonte: Elaborado pela equipe de auditoria. Detalhamento no Anexo VIII, tabelas 74, 75 e 76 da peça 841.

312. Tendo em vista que nem todas as reavaliações realizadas estão reconhecidas no SIAFI, tem-se, como consequência, distorção nos valores de imóveis cadastrados no sistema, impactando na representação fidedigna das informações do ativo imobilizado nas demonstrações contábeis do MD.

313. Em relação à situação, a Aeronáutica, em resposta ao Ofício 29/2024 – AudFinanceira (peça 630), afirmou (peça 744) que a situação ocorre em virtude de discrepâncias na elaboração de laudos e no ano de sua confecção. Diante disso, a Força tomará as medidas necessárias para alertar e orientar os elos regionais sobre a ação, no sentido de eliminar as referidas discrepâncias.

314. A Marinha, por meio do Ofício 41/SGM-MB (peça 762), afirmou que as Unidades Gestoras efetuaram lançamentos de atualização no SPIUnet, refletindo no SIAFI e, assim, apenas o imóvel de RIP Utilização 092100645500 não teve seu saldo atualizado em virtude de um problema de acesso ao sistema. Em consulta ao SIAFI, constatou-se que a ocorrência das reavaliações desses imóveis foi regularizada em fevereiro de 2024. No entanto, dado que essas regularizações não trazem efeitos para as demonstrações financeiras de 2023, restou materializado o efeito da deficiência de controle.

315. Por fim, o Exército, mediante o Ofício 242-Asse Gov Gest/VCh EME/EME (peça 773, pág. 3), informou que, depois que é realizada uma avaliação de um imóvel, as regiões militares, que são as gestoras dos imóveis, deveriam registrar o valor do imóvel no SPIUnet, sistema do qual o SIAFI coleta informações. Dessa forma, a DPIMA solicitou às regiões militares que atualizassem os valores no SPIUnet.

316. Conforme a NBC TSP Estrutura Conceitual, item 3.10, para ser útil contabilmente, a informação deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar. A representação fidedigna é alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material. A omissão de algumas informações pode fazer com que a representação do fenômeno econômico ou outro qualquer seja falsa ou enganosa, não sendo útil para os usuários das demonstrações contábeis.

317. Considerando que a correção das distorções de valor somente foram realizadas no exercício seguinte, após comunicação do achado, restando prejudicada a fidedignidade da informação nas demonstrações contábeis de 2023, considera-se oportuno formular proposta de recomendação para adequação de controles internos e sistemas de maneira a assegurar que as reavaliações de bens sejam adequada e tempestivamente refletidas nas demonstrações contábeis.

Proposta de encaminhamento

318. **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 adequem seus controles internos e sistemas de maneira a garantir que as reavaliações de bens realizadas no exercício sejam adequada 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.

4.4. Gastos com benfeitorias em bens imóveis não incorporados ao valor dos ativos

319. Com o objetivo de apurar as benfeitorias que causaram alterações significativas no valor dos bens imóveis do MD, foram expedidos os Ofícios 40 a 43/2023 (peças 77 a 80) requisitando as benfeitorias realizadas em 2023 com valor acima de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais).

320. O Comando do Exército por meio do Ofício 23644-Asse Gov Gest/VCh EME/EME e seus anexos (peça 635), informou que nos bens imóveis de RIP de Utilização 6001002815002 e 9361000055000 foram realizadas benfeitorias em valor acima de R\$ 10 milhões.

321. Ao consultar o SIAFI, identificou-se que os valores informados e os valores constantes no sistema contábil não possuem correlação, conforme explicitado no Ofício 28/2024 - AudFinanceira (peça 629). Os bens imóveis de RIP 6001002815002 e 9361000055000 no valor, respectivamente, de R\$ 11.242.222,65 e R\$ 1.074.448.285,12, não sofreram variação em seus saldos no exercício de 2023, o que demonstra a não reconhecimento, no SIAFI, das benfeitorias realizadas, fato que compromete a fidedignidade das demonstrações contábeis.

322. Acerca da temática, a NBCTSP 07 – Ativo Imobilizado, item 24, p.6, assim como o MCASP, item 11.2.5, p.229, dispõem que os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo imobilizado devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços.

323. As benfeitorias representam custos subsequentes que precisam ser incorporados ao valor do ativo, já que representam uma adição significativa no valor do bem e o seu custo pode ser mensurado com segurança.

324. Ao se manifestar sobre o ocorrido, o Exército justificou (peça 773) que a interpretação adotada, em nov/2023, foi a disponibilização de "Notas de Crédito" para obras contratadas em andamento que gerariam benfeitorias independentemente de seu respectivo registro contábil. Ressaltou que somente ao término do contrato, após a entrega dos objetos à unidade contratante, será elaborado o Termo de Exame, Recebimento e Entrega de Obra (TEREO), e após esse procedimento, esses valores serão contabilizados como benfeitorias no SIAFI.

325. Considerando que a não incorporação de gastos com benfeitorias em andamento ao valor de bens imóveis pode configurar intempestividade da informação contábil e prejudicar sua representação fidedigna nas demonstrações contábeis, a equipe de auditoria formula a proposta de ciência a seguir, para induzir a prevenção de situações análogas.

Proposta de encaminhamento

326. **Dar ciência**, com fundamento no art. 9º, I, da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e ao Comando do Exército que a não incorporação de gastos com benfeitorias ao valor contábil de bens imóveis pode configurar intempestividade da informação contábil e prejudicar a sua representação fidedigna nas demonstrações contábeis, contrariando o disposto na NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, item 24, e o procedimento previsto no MCASP, 9ª ed., item 11.2.5, p.229.

4.5. Política contábil referente à depreciação de bens imóveis do Ministério da Defesa não reflete adequadamente a perda de valor dos bens ao longo do tempo

327. De acordo com a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, item 76, o método de depreciação deve refletir o padrão esperado no qual os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo são consumidos pela entidade. Portanto, a depreciação não deve ser arbitrada, mas sim refletir os padrões de decrepitude dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços do ativo.

328. Para prevenir situações em que os ativos imobilizados tenham uma taxa de depreciação que não corresponda às reais diminuições desses fatores, a NBC TSP 07 também prevê, no item 77, que o método de depreciação aplicado ao ativo deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício e, se houver alteração significativa no padrão esperado de consumo dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo, o método de depreciação deve ser alterado para refletir essa mudança. Tal mudança deve ser registrada como mudança na estimativa contábil.

329. A referida norma ressalta também a relevância da divulgação dos métodos de depreciação e demais estimativas contábeis inerentes aos ativos imobilizados, levando em consideração que são informação úteis para a tomada de decisão por parte dos usuários das informações contábeis:

90. A seleção do método de depreciação e a estimativa da vida útil dos ativos são questões de julgamento. Por isso, a divulgação dos métodos adotados e das estimativas das vidas úteis ou das taxas de depreciação fornece aos usuários das demonstrações contábeis informação que lhes permite revisar as políticas selecionadas pela administração e facilita comparações com outras entidades. Por razões semelhantes, é necessário divulgar: (a) a depreciação, quer seja reconhecida no resultado do período, quer como parte do custo de outros ativos, durante o período; e (b) a depreciação acumulada no final do período.

330. Ao analisar as estimativas contábeis relacionadas ao método de depreciação de bens imóveis do Ministério da Defesa, percebe-se que não refletem o efetivo uso desses bens. Por exemplo, no ano de 2023 a depreciação acumulada de imóveis do Ministério foi cerca de R\$ 443 milhões, ao passo que o montante total de imóveis contabilizado, descontando os RIPs classificados como terrenos, somou R\$ 211 bilhões. Importante salientar que o montante total do valor de um imóvel abrange a soma do valor da benfeitoria e do valor do terreno correspondente, sendo que esse último não sofre depreciação.

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.

332. No que tange ao método de depreciação aplicado aos bens imóveis, essa estimativa contábil é prevista na Portaria Conjunta STN/SPU nº 10/2023, em seu art. 11:

Art. 11. O valor depreciado dos bens imóveis da União, autarquias e fundações públicas federais será apurado mensal e automaticamente pelo sistema sobre o valor depreciável da benfeitoria, utilizando-se para tanto o Método da Parábola de Kuentzle, expressa na seguinte equação:

$$Kd = (n^2 - x^2) / n^2, \text{ onde:}$$

K_d = coeficiente de depreciação

n = vida útil da aquisição

x = vida útil transcorrida da aquisição

§1º O resultado da equação indicará a depreciação acumulada do bem imóvel pelo prazo transcorrido de sua vida útil, a partir da data de reavaliação do imóvel.

333. A partir da análise aritmética do referido método, constata-se que ele possui diferenças significativas se comparado ao método linear, amplamente utilizado na administração pública brasileira. Enquanto esse último deprecia os ativos de maneira uniforme no decorrer de sua vida útil, o primeiro tem por característica uma taxa de depreciação variável, sendo muito menor nos primeiros anos de vida útil e progredindo paulatinamente até chegar a valores mais elevados. O exemplo a seguir demonstra a depreciação acumulada de um imóvel avaliado em R\$ 1 milhão, com vida útil estimada de 100 anos, em cada um desses métodos.

Tabela 40 - Comparação entre métodos de depreciação
Valores em R\$

Metodologia	Depr. Acum. em 1 ano	Depr. Acum. em 5 anos	Depr. Acum. 10 anos	Depr. Acum. em 50 anos
Método de Kuentzle	100,00	2.500,00	10.000,00	250.000,00
Método Linear	10.000,00	50.000,00	100.000,00	500.000,00

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria

334. Nessa toada, é possível observar que 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. No entanto, sua aplicação no âmbito contábil é problemática, dada a natureza dos processos administrativos de reavaliação de imóveis, que reiniciam a contagem da vida útil a cada avaliação, tornando a taxa de depreciação muito aquém da efetiva perda de benefícios econômicos ou potencial de serviços dos imóveis.

335. Nesse sentido, a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, itens 44 e 49, os procedimentos contábeis definidos no MCASP, 9ª ed., Parte II, item 11.4, e a Macrofunção Siafi 020335 – Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável, itens 4.1 e 4.2, sugerem que a reavaliação dos ativos imobilizados, no caso da aplicação do modelo de reavaliação (amplamente aplicado no âmbito do setor público federal), deve ocorrer, pelo menos, a cada 3 ou 5 anos, conforme já detalhado no item 4.2, acima.

336. Portanto, com a lógica de reavaliação vigente ordenamento contábil, os imóveis deverão, em regra, ser reavaliados a cada 5 anos, culminando em valores de depreciação acumulada irrisórios, que não refletem a realidade dos valores contábeis dos imóveis. Isso ocorre em virtude de: i) as taxas de depreciação no início do período de vida útil serem menores; e ii) o reinício automático da vida útil em todas as reavaliações.

337. Para exemplificar a situação, é possível acompanhar a trajetória de um imóvel de alto valor agregado, que irá explicitar os potenciais impactos da política contábil atualmente adotada no Ministério da Defesa. Nesse sentido, analisando os dados extraídos do RIP de Utilização 0209000175001, observa-se as seguintes informações:

Tabela 41 - Comparação entre métodos de depreciação
Valores em R\$

Referência	Data da última avaliação	Valor da Benfeitoria (R\$)	Valor de depreciação no mês (R\$)	Valor acumulado de depreciação desde a última avaliação (R\$)
12/2020	20/02/2020	1.357.310.659,96	33.715,17	180.158,78
01/2022	29/03/2021	1.378.848.732,34	33.449,66	174.973,81

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, utilizado as bases de dados da Secretaria de Patrimônio da União

338. No caso, foram comparadas as datas de 12/2020 e 01/2022, ou seja, uma diferenciação de cerca um ano entre os dois registros. Inicialmente é possível perceber que o valor de depreciação mensal já está extremamente baixo se comparado com o montante total do imóvel. Em ambos os registros, a depreciação anual é de cerca de 0,03% do valor total do ativo. Com essa taxa aplicada de maneira uniforme, a vida útil do imóvel chegaria a 3.450 anos.

339. Como já explicitado, o Método da Parábola Kuentzle traz taxas crescentes de depreciação, o que corrigiria a referida inconsistência no decorrer da vida útil do imóvel. No entanto, dada a obrigatoriedade de, em regra, se realizar reavaliações a cada 5 anos, essa taxa de depreciação é reiniciada, exatamente como é demonstrado no exemplo acima, em que as taxas de depreciação se tornam quase iguais mesmo com treze meses de interstício entre os dois registros. Isso porque houve uma reavaliação desse imóvel em 3/2021, reiniciando a contagem da vida útil do imóvel. Como consequência, as depreciações se mantêm em valores irrisórios e não refletem o padrão esperado no qual os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo são consumidos.

340. Nesse ponto, percebe-se o quanto o reinício da vida útil dos bens imóveis, sem justificativas adequadas para cada caso, tem impactado nos baixos valores registrados de depreciação acumulada para essa classe do imobilizado.

341. Esse impacto do subdimensionamento da depreciação acumulada dos bens imóveis não é atualmente ainda maior em virtude de o regramento de reavaliações periódicas previsto nas normas não vir sendo cumprido em sua plenitude, permitindo que imóveis avancem em vidas úteis mais longas e ensejando taxas de depreciação mais expressivas, dado que ao utilizar o método em questão a depreciação aumenta com a passagem dos anos.

342. No entanto, 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.

343. Ademais, ainda no que diz respeito à depreciação dos bens imóveis, contrariando o MCASP 9ª ed., Parte II, item 11.10.2, e a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, item 88, não há informações relativas à depreciação para cada classe de ativo em notas explicativas, tais como: a. O método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada; b. O valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período; c. As mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.

344. Ante o exposto, considera-se que é apropriado a proposição de ciência para avaliação dos responsáveis quanto aos efeitos do método utilizado, bem como das deficiências de divulgações.

Proposta de encaminhamento

345. **Dar ciência**, com fundamento no art. 9º, II, da Resolução TCU 315, de 2020, 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.

346. **Dar ciência**, com fundamento no art. 9º, I, da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e aos Comandos Militares da Marinha, do Exército e da Aeronáutica que:

a) alterações nas vidas úteis dos bens imóveis caracterizam-se como mudanças de estimativa contábil, devendo ser divulgadas em notas explicativas, em consonância com os requisitos da NBC TSP 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, itens 42 e 44;

b) a ausência de notas explicativas contendo os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto; as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas; e a conciliação do valor contábil no início e no final do período prejudicam as divulgações e contrariam os requisitos previstos na NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, item 88, alíneas “a”, “c” e “e”; e no MCASP 9ª ed., Parte II, item 11.10.2, subitens NE 1, NE 2, NE 4, alíneas “a” e “c”.

4.6. Imóveis reconhecidos no SIAFI por RIP de Utilização, sem correspondência de registro no sistema interno das Forças Armadas

347. Com a finalidade de verificar a integralidade dos sistemas internos de gestão de bens imóveis dos Comandos das Forças Armadas, do SPIUnet e do SIAFI, foram expedidos, em 8/11/2023, os Ofícios 40 a 43/2023 - AudFinanceira (peças 77 a 80). Em resposta, os Comandos das Forças Armadas enviaram relatórios internos e planilhas (peças 196, 197, 609, 636 e 637).

348. Após análises das respostas, a equipe de auditoria constatou que 162 imóveis cadastrados no sistema SIAFI por RIP de Utilização não possuem correspondência na lista de imóveis dos sistemas internos dos Comandos das Forças Armadas, conforme tabela a seguir. A listagem completa encontra-se no Anexo VII – peça 841, do TC.

Tabela 42 - Imóveis reconhecidos no SIAFI sem correspondência em relatórios de sistemas das Forças

Força	Valores em R\$	
	Imóveis que não constam no relatório interno	
	Quantidade	Valor
Marinha	2	436.825.649,54
Aeronáutica	132	4.267.354.161,37
Exército	28	1.692.551,82
Total	162	4.705.872.362,73

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com base no Tesouro Gerencial e resposta das Forças aos Ofícios 40 a 43/2023.

349. Para o procedimento de integralidade dos sistemas da Marinha, foi utilizado o relatório constante no Anexo A do ETI.006.23, Ofício 282/SGM-MB (peça 609), informado no Ofício 41/SGM-MB e Anexo (peça 762), em resposta ao Ofício 030/2024 - AudFinanceira (peça 631).

350. Cabe esclarecer que a soma da não correspondência dos RIPs de Utilização da Aeronáutica referente aos tombos PR.001- (001 a 004, 006 e 007) totaliza o valor de R\$ 3.919.818.465,30 (91,86%) do total de R\$ 4.267.354.161,37 de não correspondência.

351. A situação encontrada demonstra problemas com a integralidade dos sistemas gerenciais de controle interno de imóveis das Forças e, por conseguinte, insegurança quanto às afirmações sobre o ativo imobilizado nas demonstrações contábeis do MD, tendo em vista que nem todos os imóveis que estão registrados no SIAFI e SPIUnet por RIP Utilização e RIP Imóvel possuem correspondência nos sistemas internos de gerenciamento de imóveis das Forças.

352. A fragilidade dos sistemas de controles internos dos Comandos das Forças, evidenciada pelas distorções de quantidade e valor de imóveis cadastrados no SIAFI, impacta a característica de representação fidedigna da informação do ativo imobilizado nas demonstrações contábeis do MD, e, por conseguinte, a sua utilidade. Nos termos da NBC TSP Estrutura Conceitual, item 3.10, para ser útil contabilmente, a informação deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar.

353. Ao prestar esclarecimentos, a Aeronáutica (peça 744) informou que o conjunto de imóveis cadastrados no SIAFI sem correspondência no relatório de imóveis remetido pelo COMAER se deve ao fato de que os Serviços Regionais de Infraestrutura (SERINFRA) estão criando e modificando cadastros de imóveis no SPIUnet, com o objetivo de atender o PCA 11-414 (item 3.1). Alegou, ainda, que a organização dos RIP utilização gera a criação de novas subdivisões dos RIP imóvel, cada uma na respectiva conta contábil, que tais subdivisões não se configuram como um imóvel, mas sim fração dele. Ressaltou que o quantitativo mencionado (36 “imóveis”) em relação ao número de registros imobiliários (3.644 “utilizações”), remetidas à equipe de auditoria, representa menos de 1%.

354. Já a Marinha afirmou (peça 762) que no Anexo A ao Ofício 282/SGM-MB constava todos os bens imóveis relatados no Ofício 30/2024 (peça 631). Porém, o teste de auditoria realizado apontou divergência em dois RIP de Utilização, conforme Tabela 73 do Anexo VII – peça 841.

355. Por sua vez, o Exército afirmou (peça 773) que a não correspondência se deve ao fato de que o processo de coleta dos dados dos imóveis do Exército foi realizado de forma descentralizada pelas Regiões Militares (RM) e consolidada na DPIMA. Acrescentou que, nesse processo manual pode ter ocorrido, por parte das RM, lapso na coleta dos dados do SIAFI. Adicionalmente, destacou que está em andamento estudo para a implementação de um processo mais eficiente, que consiste na obtenção automática das informações por meio da plataforma SPIUnet. Por fim, esclareceu que a iniciativa visa não apenas a corrigir lacuna identificada, mas também otimizar a coleta e atualização de dados, minimizando possíveis erros operacionais associados ao preenchimento manual.

356. Assim, considera-se oportuno formular proposta de recomendação para consideração no bojo dos Planos de Ação atualmente em curso nas Forças Armadas.

Proposta de encaminhamento

357. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315/2020, ao Ministério da Defesa e aos Comandos do Exército, da Marinha e da Aeronáutica que adequem seus controles internos e sistemas de gestão patrimonial para garantir correspondência e conciliação entre eles, o

SIAFI e o SPIUnet, assegurando que os imóveis sejam fidedignamente refletidos nas demonstrações contábeis, em consistência com o previsto no MCASP, 9ª ed., Parte Geral, item 6.2.2. na NBC TSP Estrutura Conceitual, itens 3.10.

4.7. Perda de bens imóveis sem reconhecimento contábil

358. Com a finalidade de verificar se as perdas estão sendo efetivamente reconhecidas nas demonstrações contábeis, foram enviados os Ofícios 40 a 43/2023 (peças 77 a 80) ao MD e aos Comandos das Forças solicitando informações sobre quais bens imóveis sofreram perdas em 2023. Em resposta, a Marinha, por meio do Ofício n. 282/SGM-MB e seus anexos e apensos (peça 609), informou que 11 (onze) imóveis apresentaram perdas.

359. Em consulta ao SIAFI, identificou-se que, desses onze bens imóveis que sofreram perdas, os bens imóveis de RIP Utilização 8801002205001 e 1761001455003 no valor, respectivamente, de R\$ 268.509,50 e R\$ 142.836.521,39, não tiveram suas perdas registradas no sistema SIAFI, conforme explicitado no Ofício AudFinanceira 30/2024 (peça 631). O imóvel de RIP 1761001455003 teve sua desvalorização registrada apenas em fevereiro/2024, porém, para efeito de informações divulgadas no exercício de 2023, a distorção causada por esta falha de controle persistiu.

360. A NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, item 82 (b), orienta que o valor contábil de item do ativo imobilizado deve ser desreconhecido quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços com a sua utilização ou alienação. Apesar do termo “perda” não estar explícito, ela se enquadra nessa hipótese. No mesmo sentido, o MCASP, 9ª ed., Parte II, item 11.8, p. 240, e o Manual do SIAFI Macrofunção Siafi 020344 - Bens Imóveis, item 6.1.1, alínea b, preveem a perda como uma das hipóteses de desreconhecimento.

361. A Marinha esclareceu (peça 762) que o imóvel de RIP nº 1761001455003 já estava com o saldo atualizado, e o imóvel de RIP 8801002205001 permanecia com o saldo desatualizado, porém a unidade gestora (UG) responsável providenciaria a avaliação imobiliária até o dia 30 de abril de 2024.

362. Por fim, constatou-se que a Marinha não incluiu em notas explicativas os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento da inservibilidade do bem, conforme requerido pelo MCASP, 9ª ed., Parte II, item 11.10.2 NE 1 – Perdas.

363. Considerando que um dos bens foi desreconhecido e há medidas em andamento em relação ao outro, mas apenas no exercício seguinte, e que não houve divulgação em notas explicativas dos eventos e das circunstâncias que levaram ao desreconhecimento do primeiro, entende-se suficiente dar ciência da deficiência e seus possíveis efeitos.

Proposta de encaminhamento

364. **Dar ciência**, com fundamento no art. 9º, I, da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e ao Comando da Marinha que:

- a) a falta de desreconhecimento tempestivo de valor contábil de item do ativo imobilizado em razão de perda contraria requisitos previstos na NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, item 82 (b), no MCASP, 9ª ed., Parte II, item 11.8, e no Manual do SIAFI Macrofunção Siafi 020344 - Bens Imóveis, item 6.1.1, alínea b, podendo causar distorção relevante nas demonstrações contábeis; e
- b) a não inclusão em notas explicativas dos eventos e das circunstâncias que levaram ao reconhecimento da inservibilidade do bem infringe o requisito previsto no MCASP, 9ª ed., Parte II, item 11.10.2 NE 1 – Perdas, podendo causar omissão relevante nessas divulgações.

4.8. Alienação de bens imóveis sem reconhecimento contábil

365. Com o objetivo de verificar se as transações contábeis de bens imóveis alienados no ano de 2023 foram reconhecidas contabilmente, solicitou-se, mediante Ofícios 40 a 43/2023 (peças 77 a 80), todos da AudFinanceira, informações acerca dos bens imóveis alienados.

366. O Exército informou, por meio do Ofício 23644-Asse Gov Gest/VCh EME/EME e seus anexos (peça 635), que os imóveis alienados em 2023 foram os de RIP Utilização 9701006345001 e 9701023465001.

367. Após análise da resposta, constatou-se que o bem imóvel de RIP Utilização 9701006345001, no valor de R\$ 7.265.889,17, ainda permanecia registrado no SIAFI, conforme informado por meio do Ofício 28/2024 (peça 629). Dessa forma, a baixa contábil da venda/alienação do referido imóvel não foi realizada no exercício de 2023, causando distorção nas demonstrações contábeis.

368. A NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, item 82 (a), orienta que o valor contábil de item do ativo imobilizado deve ser desreconhecido por ocasião de sua alienação. No mesmo sentido, o MCASP, 9ª ed., Parte II, item 11.8, p. 240, e o Manual do SIAFI Macrofunção Siafi 020344 - Bens Imóveis, item 6.1.1, alínea b, preveem alienação como uma das hipóteses de desreconhecimento.

369. O Exército esclareceu (peça 773) apenas sobre uma demanda judicial a respeito do bem imóvel de RIP 9701023465001, mas não esclareceu sobre a falta de baixa contábil da venda/alienação no SIAFI em 2023 do imóvel de RIP 9701006345001.

370. Embora a distorção causada pela deficiência de controle seja de valor inferior ao limite para acumulação de distorções adotado nesta auditoria, definido na Tabela 3, subseção 2.3 deste relatório, ela não é claramente trivial quando julgada com base em critério de natureza ou circunstâncias, uma vez que se trata de erro de procedimento que pode causar distorções potencialmente relevantes.

371. Portanto, no caso, cabe à equipe de auditoria formular proposta para cientificar o destinatário sobre a ocorrência para fins de induzir a prevenção de situações futuras análogas, uma vez que se verifica as condições previstas no art. 9º, inciso I, da Resolução TCU 315, de 2020, da necessidade de reorientar a atuação administrativa do jurisdicionado no tocante aos procedimentos contábeis relativos à baixa contábil por venda/alienação de bens do ativo imobilizado.

Proposta de encaminhamento

372. **Dar ciência**, com fundamento no art. 9º, inciso I, da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e ao Comando do Exército que realizem, que a falta de desreconhecimento tempestivo de valor contábil de item do ativo imobilizado em razão de alienação contraria requisitos previstos na NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, item 82 (a), no MCASP, 9ª ed., Parte II, item 11.8, e no Manual do SIAFI Macrofunção Siafi 020344 - Bens Imóveis, item 6.1.1, alínea a, podendo causar distorção relevante nas demonstrações contábeis.

4.9. Reavaliação pontual de bens móveis que deveriam ser reavaliados simultaneamente

373. Conforme a NBC TSP 7 – Ativo Imobilizado, itens 51 e 53, e o MCASP, 9ª ed., parte II, item 11.4, p. 232, se um item do ativo imobilizado for reavaliado, toda a classe à qual pertence esse ativo deve ser reavaliada. Além disso, os itens de cada classe devem ser reavaliados 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.

374. Tais normas também preveem a possibilidade de a reavaliação da classe de ativos (são exemplos de classe do imobilizado: navios, aeronaves) ser realizada de forma rotativa, desde que esta reavaliação seja concluída em curto período e que as reavaliações sejam mantidas atualizadas.

375. A tabela seguinte, indica o número de bens da Marinha com última reavaliação em cada ano, nos últimos cinco anos, na qual é possível constatar que os bens móveis foram reavaliados em datas que abrangem um lapso temporal bastante significativo. Tomando-se o exemplo da conta de embarcações (1.2.3.1.1.05.06), observa-se que apenas 42,01% dessa classe bens foram reavaliados nos últimos cinco anos (917 bens dos 2.183 da classe).

Tabela 43 - Bens reavaliados na Marinha nos últimos 5 anos por conta contábil

Conta	2019	2020	2021	2022	2023	Total 5 anos	Total de bens da classe
1.2.3.1.1.01.15	26	9	98	5	1	139	322
	8,07%	2,80%	30,43%	1,55%	0,31%	43,17%	
1.2.3.1.1.02.01	13.142	15.382	15.562	17.674	19.704	81.464	160.472
	8,19%	9,59%	9,70%	11,01%	12,28%	50,77%	
1.2.3.1.1.05.03	261	303	512	407	429	1.912	4.165
	6,27%	7,27%	12,29%	9,77%	10,30%	45,90%	
1.2.3.1.1.05.04	-	7	24	7	5	43	133
	0,00%	5,26%	18,05%	5,26%	3,76%	32,33%	
1.2.3.1.1.05.05	14	13	17	56	31	131	199
	7,04%	6,53%	8,54%	28,14%	15,58%	65,83%	
1.2.3.1.1.05.06	168	178	227	176	168	917	2.183
	7,70%	8,15%	10,40%	8,06%	7,70%	42,01%	

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com dados fornecidos pelas Forças. Valor total se restringe às contas a respeito das quais foram solicitadas informações.

376. Para chegar a essas conclusões, foram utilizados os dados fornecidos pela Marinha extraídos do Sistema de Controle de Bens da Marinha Brasileira (SISBENS), fornecidos em resposta ao Ofício 107/2023 (peça 216). Realizou-se a contagem de itens por ano, utilizando campo “Início Depreciação”, que é a informação que indica, de forma mais segura, a data da última reavaliação, já que a depreciação acumulada é zerada e reiniciada diante de eventual reavaliação do bem.

377. A situação encontrada contraria os prazos máximos de reavaliação, previstos no MCASP, 9ª ed., Parte II, item 11.4, pág. 230, que orienta reavaliações a cada três ou cinco anos para itens do ativo que não sofrem mudanças significativas no valor justo, e da Macrofunção Siafi 020335 – Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável, item 4.1, alíneas “a” e “b”, no sentido de que “as reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos: a) anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados, e b) a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.”

378. Além disso, leva à divulgação de montantes nas demonstrações contábeis que são uma combinação de custos e valores em datas diferentes, por não observar os requisitos previstos nos itens 51 e 53 da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado.

379. Considerando que há medidas em andamento no bojo do Plano de Ação do Comando da Marinha apresentado ao TCU, com um conjunto de medidas que serão adotadas na busca pelo aperfeiçoamento dos processos referentes à gestão dos bens imóveis sob sua responsabilidade, entende-se suficiente dar ciência da deficiência e seus possíveis efeitos.

Proposta de encaminhamento

380. **Dar ciência**, com fundamento no art. 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315, de 2020, 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, pág. 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.

4.10. Falta de reavaliação simultânea e periódica de classes de bens móveis

381. Em análise aos registros de reavaliação da Marinha e da Aeronáutica, foram identificados 82.818 bens da Marinha com a reavaliação vencida (realizada a mais de 5 anos) e 83.820 bens da Aeronáutica que não possuem registro algum de reavaliação.

382. A NBC TSP 7 – Ativo Imobilizado, item 42, orienta que a entidade deve escolher entre o modelo do custo ou o modelo da reavaliação para mensuração dos bens do ativo imobilizado, após o reconhecimento inicial, devendo aplicar tal escolha para a classe inteira de ativos imobilizados.

383. No item 44, a norma indica que “a reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo não difira materialmente daquele que seria determinado, utilizando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis”. O item 49, diz que reavaliações frequentes são desnecessárias para itens do ativo imobilizado sem variações significativas no seu valor justo e que, em vez disso, pode ser necessário reavaliar o item apenas a cada três ou cinco anos.

384. O MCASP, 9ª ed., Parte II, item 11.4, pág. 230, reproduz as mesmas orientações e acrescenta que a reavaliação deve ser realizada apenas se houver necessidade, ou seja, se houver variações significativas no seu valor justo naquela classe de bens.

385. Como já visto, a Macrofunção Siafi 020335 – Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável, item 4.1, alíneas “a” e “b”, orienta a realização de reavaliação anual, 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.” No item 4.2, esclarece que a 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.

386. Portanto, como já destacado anteriormente, para não realizar a reavaliação na periodicidade prevista nas normas contábeis, convém, pelo menos, comprovar, documentar formalmente e divulgar em notas explicativas, que o valor justo dos imóveis não sofreu mudanças significativas, utilizando critérios como os previstos no MCASP, 9ª ed., Parte II, item 11.3.2, pág. 232, ou, ainda, nos arts. 21, inciso I, e 41, todos da Instrução Normativa SPU/ME nº 67, de 20 de setembro de 2022.

387. De acordo com o Manual de Procedimentos Contábeis (MAPCONT), item 24, p. 123, da Diretoria de Finanças da Marinha, essa Força adota o Modelo de Reavaliação para mensuração dos seus bens móveis após o reconhecimento inicial. A Aeronáutica, por sua vez, conforme estabelecido no Manual, item 7.4.16.1 do Módulo 7 (Execução Patrimonial), 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 referido modelo de reavaliação.

388. Assim, a partir da compilação das informações solicitadas acerca dos bens móveis dos Comandos da Marinha e da Aeronáutica mediante ofícios 107/2023 (peça 216) – Marinha e 102/2023 (peça 211) – Aeronáutica, ambos da AudFinanceira, que, como se observa no parágrafo anterior, ambos adotam o Modelo da Reavaliação para mensurar os itens de seu ativo imobilizado após o reconhecimento inicial, conforme permitido pelo MCASP, 9ª ed., Parte II, item 11.3.2, pág. 232, identificaram-se itens reavaliados em datas que abrangem um lapso temporal bastante significativo, ou seja, há mais de 5 anos. Portanto, superior aos prazos máximos previstos nas normas contábeis acima citadas.

389. Tal situação, gera a divulgação de montantes nas demonstrações contábeis que são uma combinação de custos e valores em datas diferentes, por não observar os requisitos previstos nos itens 51 e 53 da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado.

390. A tabela a seguir apresenta a quantidade de bens móveis da Marinha com reavaliação vencida, ou seja, realizada há mais de 5 anos, e o valor total dos itens a que eles se referem segregados por Comando e por conta contábil.

Tabela 44 - Bens Móveis da Marinha com última reavaliação realizada há mais de 5 anos em 2023
Valores em R\$

Força	Conta Contábil	Bens Móveis com Reavaliação Vencida (Qtd.)	Valor Líquido dos itens
Marinha	1.2.3.1.1.01.15	183	15.186.109,68
	1.2.3.1.1.02.01	78.958	11.494.592,51
	1.2.3.1.1.05.03	2.253	180.945.895,14
	1.2.3.1.1.05.04	90	161.215.277,56
	1.2.3.1.1.05.05	68	503.509.556,75
	1.2.3.1.1.05.06	1.266	582.660.563,49
Total		82.818	1.455.011.995,13

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com dados fornecidos pelas Forças. Valor total se restringe às contas a respeito das quais foram solicitadas informações.

391. No caso da FAB, a Tabela a seguir lista a quantidade de bens que nunca tiveram reavaliação realizada, por conta contábil, e o valor correspondente a esses bens.

Tabela 45 - Bens Móveis não reavaliados da Aeronáutica
Valores em R\$

Força	Conta Contábil	Bens Móveis com Reavaliação Vencida (Qtd.)	Valor Líquido dos itens
Aeronáutica	1.2.3.1.1.01.15	1.722	R\$ 1.658.337.712,78
	1.2.3.1.1.02.01	79.468	R\$ 134.272.423,41
	1.2.3.1.1.05.03	2.394	R\$ 232.295.256,19
	1.2.3.1.1.05.04	-	-
	1.2.3.1.1.05.05	219	R\$ 5.415.477.699,97
	1.2.3.1.1.05.06	17	R\$ 140.837,68
Total		83.820	R\$ 7.440.523.930,03

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com dados fornecidos pelas Forças. Valor total se restringe às contas a respeito das quais foram solicitadas informações.

392. No caso da Marinha, foi realizado um filtro nas informações apresentadas, selecionando-se os bens com “Início Depreciação”, que corresponde à data da última reavaliação dos bens, conforme citado em item anterior, anterior a 2018, ou seja, com última reavaliação ocorrida há mais de 5 anos. Foram identificados 82.818 bens móveis com valor desatualizado no exercício de 2023 (Tabela 44).

393. Na Aeronáutica, a base de dados não possui um campo com indicação da data da última reavaliação, de modo que não se sabe quantos itens possuem a reavaliação realizada anteriormente à data designada de 2020. Nesse caso, a equipe optou por selecionar os itens cujo campo indicativo do valor reavaliado se encontrava em branco, totalizando 83.820 itens, o equivalente a 43,68% do escopo da auditoria (Tabela 45).

394. Em resposta aos pedidos de esclarecimentos da equipe de auditoria, a FAB informou, por meio do Ofício 4/SALOG/506, que, apesar da política contábil adotada e informada no seu manual, acima mencionado, ser a de realizar a reavaliação a cada 5 anos, isso não é obrigatório no sistema informatizado da Aeronáutica. De modo que diversos itens não foram reavaliados em 2020 e estão com o prazo de reavaliação vencido. Porém, não há como identificar esses itens, uma vez que a base de dados fornecida não possui a data da última reavaliação.

395. Considerando que há medidas em andamento no bojo dos Planos de Ação da Aeronáutica e da Marinha apresentados ao TCU, com um conjunto de medidas que serão adotadas na busca pelo aperfeiçoamento dos processos referentes à gestão de bens imóveis sob suas responsabilidades, entende-se suficiente dar ciência da deficiência e seus possíveis efeitos para consideração nos citados planos, em especial na adequação dos sistemas SILOMS e no SISBENS, respectivamente, para assegurar que seus bens móveis permanentes sejam reavaliados pelo seu valor justo nos prazos máximos previstos nas normas contábeis supramencionadas.

Proposta de encaminhamento

396. **Dar ciência**, com fundamento no art. 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315, de 2020, 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, pág. 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.

4.11. Identificação inapropriada de reavaliação de bens móveis em sistema interno

397. De acordo com a NBC TSP 7 – Ativo Imobilizado, itens 54 a 56, o MCASP, 9ª ed., Parte II, item 11.4.1, p. 234 e a Macrofunção Siafi 020335, se um item do ativo imobilizado for reavaliado, a contabilização dos aumentos referentes a essa reavaliação deve ocorrer em contrapartida à conta contábil de reserva de reavaliação, do patrimônio líquido, salvo quando se tratar de reversão de decréscimo por reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado.

398. Por outro lado, caso a reavaliação resulte em diminuição do valor do ativo, ela deve ser reconhecida diretamente no resultado do período, salvo se houver saldo de reserva de reavaliação dentro da mesma classe, que deverá ser reduzida em contrapartida, até o limite do saldo existente.

399. Observou-se que, na Marinha, ocorreram eventos que alteram o valor de bens móveis, que foram registrados pela Força como reavaliações no seu sistema patrimonial, mas que não foram contabilizados de acordo com as normas relativas à reavaliação no SIAFI, restando demonstrado a seguir que de fato os eventos não constituíram reavaliações, mas outro tipo de acréscimo aos ativos.

400. Em resposta ao item “d” do ofício 107/2023 - AudFinanceira (peça 216), a Força informou terem ocorrido 2.679 reavaliações a maior, que totalizaram R\$ 106.604.938,29, conforme Notas de Movimentação de Bens (NMBs) tipo 2502 (Reavaliação a Maior), e 479 reavaliações a menor, totalizando R\$ 381.802.217,39, conforme NMBs tipo 2503 (Reavaliação a Menor). Com isso, era esperada uma redução de R\$ 275.197.279,10 na conta de bens móveis, em contrapartida de contas de reavaliação, movimento que não foi encontrado em consulta a estas contas, conforme a tabela a seguir.

Tabela 46 - Movimento Líquido Acumulado em 2023 das contas de reavaliação de bens móveis

Valores em R\$

Conta Contábil		Movimento Líquido Acumulado de 2023
2.3.6.1.1.03.00	Reavaliação de Bens Moveis (Reserva no PL)	1.729.216,67
3.6.1.1.1.01.00	Reavaliação de Bens Moveis (VPD)	274.591,42
4.6.1.1.1.01.00	Reavaliação de Bens Moveis (VPA)	0,00

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com dados extraídos do Tesouro Gerencial.

401. Por conseguinte, é possível concluir que o reflexo total nas contas de bens móveis advindo de contrapartidas das contas de reavaliação foi um aumento de R\$ 1.454.625,25.

402. Diante disso, selecionou-se duas das reavaliações registradas pela Força no seu sistema interno e procurou-se identificar porque não havia correspondentes lançamentos de reavaliação no SIAFI, conforme tabela a seguir:

Tabela 47 - Exemplos de reavaliações constantes dos dados do sistema interno da Marinha

Valores em R\$

Descrição Tipo NMB	Unidade Gestora SIAFI	Conta Contábil	Número Patrimonial	Data	Preço Total
Reavaliação a Maior	791600	1.2.3.1.1.05.06	168092158	14/02/2023	41.175.538,69
Reavaliação a Maior	791500	1.2.3.1.1.05.06	138777578	18/12/2023	4.716.740,96

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com dados fornecidos pelo Comando da Marinha.

403. Observa-se que a descrição do tipo NMB é “Reavaliação a Maior”, mas em consulta ao Tesouro Gerencial, foram encontrados lançamentos de valor, data e unidade gestora do SIAFI idênticos, consoante tabela a seguir:

Tabela 48 - Eventos semelhantes às reavaliações encontrados no SIAFI
Valores em R\$

Conta Contábil	Unidade Gestora SIAFI	Mês Lançamento	Evento	Documento	Movimento Devedor
1.2.3.1.1.05.06	791600	FEV/2023	168092158	791600000012023NS000042	41.175.538,69
1.2.3.1.1.05.06	791500	DEZ/2023	138777578	791500000012023NS001487	4.716.740,96

Fonte: Elaboração própria, com dados extraídos do Tesouro Gerencial.

404. Expandido a consulta no SIAFI, com base nos documentos encontrados acima, que se encaixam com reavaliações nos dados do sistema interno fornecidos pela Marinha, foram encontradas as seguintes informações:

Tabela 49 - Documentos do SIAFI Operacional relacionados às reavaliações informadas pela Marinha
Valores em R\$

Documento	Observação	Conta Debitada	Conta Creditada	Valor
791600000012023NS000042	RECEBIMENTO DE SALDO POR GND4 - TRANSFERENCIA DE SALDO REF 9ª PARCELA AQUISICAO DO NAMATLANTICO, PAGAMENTO REALIZADO PELA CNBE PARA CODEMP: U0SG7 - MINISTRY OF DEFENCE, DEFENCE EQUIPMENT SALES.	1.2.3.1.1.05.06	4.5.9.1.2.01.00	41.175.538,69
791500000012023NS001487	APROPRIACAO DE ALORES REF A SERVICOS PRESTADOS EMPRESA NUCLEBRAS (CONTRATO PE 45000-2016-50089, VALVULA DE CASCO DESTINADA AO SUBMARINO TAMOIO/SERVICO DE ADEQUACAO DE ENGENHARIA DA SECAO CONICA DE UM TUBO DE TORPEDO)	1.2.3.1.1.05.06	4.5.9.1.2.01.00	4.716.740,96

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, com dados extraídos do SIAFI Operacional.

405. Com isso, constatou-se que o campo observação do SIAFI indicavam apropriações de saldos e serviços, nos documentos de lançamento, juntamente com a conta contábil creditada, 4.5.9.1.2.01.00 – Doações/Transferências Recebidas, e dados de um evento típico de reavaliação (p.ex. laudo).

406. Observa-se, assim, que situações diversas, como a apropriação de saldos de serviços, são identificadas no sistema interno da Marinha como reavaliações (Tabela 47), quando não o são de acordo com a norma contábil e que, embora não tenha sensibilizado o SIAFI como lançamentos de reavaliação, pode dificultar trabalhos de verificação e conciliação entre o sistema contábil e o sistema patrimonial interno e potencializar riscos de distorção relevante.

407. Ante o exposto, considera-se pertinente formular proposta de ciência para o risco apontado, nos termos do art. 9º, inciso II, da Resolução TCU 315/2020, com o propósito de prevenção.

Proposta de encaminhamento

408. **Dar ciência**, com fundamento no art. 9º, inciso II, da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa e ao Comando da Marinha que o procedimento de identificação de eventos de natureza diversa no sistema de controle patrimonial interno como reavaliação, dificulta a verificação da integração entre esse sistema e o SIAFI e pode causar distorções na contabilização da reavaliação prevista na NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, itens 44 e 54 a 56; no MCASP, 9ª ed., item 11.4, e na Macrofunção Siafi 020335 - Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável.

4.12. Divergência entre os saldos contábeis de depreciação de bens móveis no SIAFI e os sistemas patrimoniais internos das Forças

A) Aeronáutica - Divergências entre SIAFI e SILOMS

409. A equipe de auditoria efetuou a conciliação entre os saldos financeiros de depreciação acumulada informados no SIAFI, posição 2023 encerrado, em comparação com os valores registrados de ativos “em uso” no Sistema Integrado de Material e Serviços (SILOMS), encontrando uma diferença de R\$ 39.703.400,21, correspondente à 5,18% do saldo contábil no SIAFI.

410. No caso do sistema corporativo utilizado pela Aeronáutica (SILOMS), foram utilizados pela equipe de auditores os dados contidos no campo “VL_DEPRECIACAO_ACUM”, cujo glossário de dados do SILOMS, apresentado pela Aeronáutica por meio do Ofício 3/AACE1/12086 (peça 221), estabelece que se destina a registrar o “valor de depreciação acumulada para cada bem desde a última baixa de depreciação acumulada”. O resultado da conciliação está apresentado na tabela a seguir:

Tabela 50 - Saldo da depreciação acumulada de bens móveis no encerramento do exercício de 2023 do Órgão UGE 52111 (Comando da Aeronáutica) em comparação com o SILOMS

Valores em R\$				
Depreciação acumulada SIAFI (1.2.3.8.1.01.00), por conta corrente	(A) Saldo contábil bruto no SIAFI	(B) Saldo SILOMS	(C) (A)-(B) Diferença apurada	(D) Relação % entre (C)/(A)
1.2.3.1.1.01.15 (Equipamentos, peças e acessórios de proteção ao voo)	(453.844.578,28)	(442.880.235,52)	(10.964.342,76)	2,48%
1.2.3.1.1.02.01 (Equipamentos de TI e Comunicação)	(209.544.049,31)	(210.641.919,92)	1.097.870,61	-0,52%
1.2.3.1.1.05.03 (Veículos de tração mecânica)	(125.852.035,40)	(103.476.766,19)	(22.375.269,21)	21,62%
1.2.3.1.1.05.05 (Aeronaves)	(16.305.054,29)	(8.843.146,35)	(7.461.907,94)	84,38%
1.2.3.1.1.05.06 (Embarcações)	(2.938.108,19)	(2.938.357,27)	249,08	-0,01%
Total	(808.483.825,46)	(768.780.425,25)	39.703.400,21	5,18%

Fonte: SIAFI e SILOMS

411. Conforme retratado na conciliação realizada pela equipe de auditoria, constatou-se diferença de R\$ 39.703.400,21 no saldo contábil da conta 1.2.3.8.1.01.00 (Depreciação Acumulada – Bens Móveis) registrado no SIAFI no final do exercício de 2023 (encerrado), em relação aos montantes registrados no SILOMS, para a depreciação das mesmas contas de bens móveis da Aeronáutica.

412. No caso específico das aeronaves, essa discrepância equivale a um valor 80% superior no SIAFI se comparado ao valor contido no sistema corporativo da FAB, demonstrando que não há uma correspondência entre sistemas contábil e patrimonial, cuja integração é prevista nos regulamentos administrativos da Força, em especial o Módulo 7 do Manual de Execução Patrimonial.

413. Por meio do Ofício 14/SUCONT-4/330 (peça 764), a FAB esclareceu que os registros contábeis mensais de depreciação são realizados de forma automatizada, por meio de processo de integração executado entre SILOMS e SIAFI, mediante arquivo batch, com extensão ".xml", conforme preconizado nos itens 7.4.18.3, 7.4.18.8 e 7.4.18.9, todos do Módulo 7, do Manual G, do RADA-e. Esclareceu ainda que, excepcionalmente, pode ocorrer problemas na contabilização dos arquivos ".xml" no SIAFI, situação em que os registros são realizados manualmente, por meio de Documento Hábil "PA" (Lançamentos Patrimoniais), antes do encerramento do mês.

414. Sobre a diferença apontada pela auditoria, a FAB informou que está adotando medidas para obter esclarecimentos detalhados acerca das divergências apontadas na conta contábil 1.2.3.8.1.01.00 junto às unidades gestoras do COMAER. Entretanto, não mencionou a realização de ajustes durante o transcurso da presente auditoria.

415. Por fim, a FAB indicou, como possível causa das divergências, erros no procedimento de extração de arquivo ".xml" do SILOMS e realização da carga no SIAFI. Informou ainda que há a possibilidade de que parte da inconsistência derive da consolidação de dados das unidades sediadas no exterior, cujos saldos são registrados no SILOMS em dólares americanos.

416. Os esclarecimentos apresentados pelo Comando da Aeronáutica confirmam a existência da divergência entre os saldos do SIAFI e do SILOMS no valor de R\$ 39.703.400,21, evidenciando fragilidades no processo de integração de informações entre os sistemas patrimonial e o SIAFI, sendo potencial a existência de distorções nas informações em ambos os sistemas.

417. É de se destacar que o SIAFI, diferente do SILOMS, não apresenta campo específico para individualizar operações contábeis envolvendo determinado bem móvel, o que torna limitada a conciliação de dados sobre quantitativos de bens entre os sistemas. Assim, não é possível identificar um bem móvel específico no SIAFI que tenha sofrido depreciação. De fato, apenas o sistema corporativo da Aeronáutica apresenta, em seus módulos, campo destinado à individualização do ativo, com o código do bem móvel permanente.

418. Nesse sentido, a identificação do registro individual de depreciação de bem no SIAFI não é possível, tendo em vista que o sistema financeiro federal possui arquitetura para receber tão somente dados de valor não individualizados por bem, permitindo que sua conciliação com o SILOMS ocorra somente no nível de saldos financeiros das contas contábeis, até o nível de subitem.

B) Exército - Divergências entre SIAFI e SISCOFIS

419. Para os bens móveis do Exército Brasileiro (EB), foi realizada conciliação a partir de dados do Sistema de Controle Físico (SISCOFIS), abrangendo as mesmas contas contábeis analisadas na Aeronáutica, sendo adicionada a conta 1.2.3.1.1.05.04, relativa aos carros de combate do Exército.

420. O SISCOFIS permite consultas e gera relatórios com informações provenientes de órgãos provedores (OP) e organizações militares (OM), considerando o nível de responsabilidade de cada escalão. O sistema é aplicado no equacionamento de saldos contábeis e patrimoniais do Exército no SIAFI, consoante regulado no item 5.1, alínea “a”, do Caderno de Orientação aos Agentes da Administração, item 1.1 – Gestão Patrimonial, versão dezembro/2023 (peça 807, p. 10).

421. Os dados enviados pelo Exército foram os referentes a 11/1/2024, dada uma limitação do SISCOFIS, que somente permite obter dados do dia em que a consulta é realizada, uma vez que o sistema não guarda histórico de posições anteriores.

422. Segundo as planilhas que tratam do saldo de depreciação acumulada, em especial as geradas com dados do Relatório Sintético de Depreciação Acumulada (RSDA), extraído do SISCOFIS, a divergência apontada inicialmente foi de R\$ 41.672.983,02 no exercício de 2023.

423. Cabe destacar que houve a adoção de providências por parte do Exército para ajustar algumas inconsistências ainda durante a execução da auditoria, demonstrando ação proativa visando a correção de saldos contábeis. Entretanto, não houve reflexos nos valores relativos ao exercício de 2023, tendo em vista que o SIAFI foi encerrado em 22/1/2024, consoante Macrofunção Siafi 020318. A tabela adiante detalha a distorção constatada no exercício auditado:

Tabela 51 - Divergência entre saldos contábeis de depreciação acumulada registrados no SIAFI e no SISCOFIS (RSDA)
Valores em R\$

Conta	Divergência (RSDA x Siafi)
1.2.3.1.1.01.15 - Equipamentos, peças e acessórios de proteção ao voo	340.053,66
1.2.3.1.1.02.01 - Equipamentos de tecnologia da informação e Comunicação/TIC	3.225.585,46
1.2.3.1.1.05.03 – Veículos de tração mecânica	27.133.198,84
1.2.3.1.1.05.04 – Carros de Combate	8.721.423,72
1.2.3.1.1.05.05 – Aeronaves	102.838,08
1.2.3.1.1.05.06 - Embarcações	2.149.883,26
Geral	41.672.983,02

Fonte: SIAFI e RSDA

424. Como verificado, o RSDA, extraído do SISCOFIS, não possui dados sobre a depreciação acumulada dos bens móveis convergentes com os registrados no SIAFI, revelando fragilidade no sistema de controle patrimonial do Exército e descumprimento de normativo interno que prevê o equacionamento entre os saldos patrimoniais e contábeis dos dois sistemas.

425. As situações de divergência entre sistemas administrativos e o SIAFI nas duas Forças são classificadas como relevantes, pois evidenciam fragilidade de controle que inviabilizaram o próprio recálculo da depreciação por parte da equipe de auditoria. A situação do Exército é mais grave, pois o SISCOFIS não armazena dados históricos dos bens, o que impede inclusive o exame de outros cortes de datas, como a verificação de saldos iniciais.

426. Uma vez que o SIAFI agrupa todos os bens móveis por classe, sem possibilidade de individualização, todo o controle da depreciação é feito nos sistemas administrativos. Entretanto, pelas respostas encaminhadas tanto pelo Exército como pela Aeronáutica, não há segurança sobre a exatidão da informação que alimenta o SIAFI quanto aos registros de depreciação.

Proposta de encaminhamento

427. Esta deficiência é da mesma natureza da que deu causa à distorção de valor relatada no item 3.1.6, deste relatório. Lá, formulou-se proposta de determinação ao Ministério da Defesa e aos Comandos do Exército e da Aeronáutica para que 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, até o prazo de elaboração das demonstrações contábeis de 31/12/2024. Desse modo, é dispensável a formulação de nova proposta de deliberação, uma vez que a deficiência aqui tratada está contemplada naquela proposta.

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

428. 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 ultrapassam 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.

429. Assim, a FAB, por meio do Módulo 7 – Execução Patrimonial, item 7.4.18.2, do Manual Eletrônico de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial, estabelece os parâmetros indicados na tabela a seguir, não superiores a 40 anos de vida útil, para os bens móveis objeto desta auditoria.

Tabela 52 - Vida útil de bens móveis da Aeronáutica

Bem móvel	Vida útil (meses)
1.2.3.1.1.01.15 - Equipamentos, Peças e Acessórios de Proteção ao Voo	360 meses
1.2.3.1.1.02.01 - Equipamentos de Processamento de Dados	60 meses
1.2.3.1.1.05.03 - Veículos de Tração Mecânica	180 meses
1.2.3.1.1.05.05 - Aeronaves (caça, ataque e instrução)	360 meses
1.2.3.1.1.05.05 - Aeronaves (demais aeronaves)	480 meses
1.2.3.1.1.05.06 - Embarcações	240 meses

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

430. 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.

431. 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.

432. Análise realizada pela equipe de auditoria identificou 39.649 registros de bens móveis permanentes cujo campo “QT_MESES_VIDA_UTIL” do SILOMS apresenta vida útil superior ao estabelecido pela própria FAB, equivalente a 21,7% da população de bens móveis permanentes analisados pela auditoria na Aeronáutica, o que resulta no subdimensionamento a depreciação.

433. Diante disso, constata-se que as VPD de 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.

434. 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 modificativos diminutivos 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).

435. Em seus esclarecimentos, a FAB apresentou o Ofício 7/SALOG/561 (peça 748), informando que os valores de vida útil superiores ao normatizado são resultado de valores incorretos importados na carga do SISPAT, que era o sistema de patrimônio da Aeronáutica antes do advento do SILOMS. Ademais, foi esclarecido que as falhas decorrem de valores incorretos ou faltantes na tabela de configuração de dados de depreciação do sistema SILOMS, além do aumento da vida útil pelo usuário desse sistema na tela de reavaliação ou na tela de cadastro e consulta de aeronaves, enquanto ainda era permitida a edição do campo.

436. Confirmadas as falhas nos registros de vida útil de bens móveis permanentes pela FAB, a equipe de auditoria procurou estimar, para o exercício de 2023, os montantes das despesas com depreciação que deixaram de ser reconhecidas. Todavia, não foi possível apontar com precisão o tamanho da distorção nos demonstrativos contábeis de 2023, tendo em vista que a substituição, na base de dados do SILOMS, pelo período regulamentar de vida útil do ativo resultaria em valor que não seria possível conciliar, já que a depreciação acumulada registrada pela FAB apresenta falha, uma vez que a cada envio do ativo para manutenção, reparo, distribuição ao estoque de outra UG e disponibilização para alienação, é efetuada a baixa no saldo da conta 1.2.3.8.1.01.00 (Depreciação Acumulada – Bens Móveis).

437. Portanto, no caso, cabe à equipe de auditoria formular proposta para cientificar o destinatário sobre a ocorrência para fins de induzir a prevenção de situações futuras análogas, uma vez que se verifica as condições previstas no art. 9º, inciso I, da Resolução TCU 315, de 2020, da necessidade de reorientar a atuação administrativa do jurisdicionado no tocante aos procedimentos relativos à depreciação de bens móveis, bem como recomendar medidas para adequação de controles que se caracterizam como erro de procedimento e, portanto, tem o potencial de causar distorções relevantes nas demonstrações contábeis de modo continuado.

Proposta de encaminhamento

438. **Dar ciência**, com fundamento no art. 9º, incisos I e II, da Resolução TCU 315, de 2020, 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 aos 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, conseqüentemente, distorções nas informações do ativo imobilizado constantes do Balanço Patrimonial e na apuração do resultado na Demonstração das Variações Patrimoniais, superavaliando-os indevidamente; e

439. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315/2020, 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.

4.14. Inconsistência de registros entre o SILOMS e o SIAFI de inativações de bens móveis

440. Ao analisar as baixas realizadas no sistema interno de patrimônio da FAB e aquelas registradas no SIAFI, foi identificada uma diferença de R\$ 620.209.759,49 a menor no SIAFI. Esse valor indica

que apenas 57,85% das baixas registradas internamente foram efetivamente baixadas no sistema de controle patrimonial.

441. Na base de dados de bens móveis enviada pela Aeronáutica em resposta ao Ofício 9/2024 – AudFinanceira (peça 273), foram analisados 37 casos das 7.776 inativações referentes às contas contábeis escopo desta auditoria (1.2.3.1.1.01.15 - Equipamentos, peças e acessórios de proteção ao voo; 1.2.3.1.1.02.01 - Equipamento de TI e Comunicação; 1.2.3.1.1.05.03 - Veículos de tração mecânica; 1.2.3.1.1.05.05 - Aeronaves; e 1.2.3.1.1.05.06 – Embarcações). Os casos analisados representam 97,57% do valor total das baixas de bens móveis registradas no SILOMS em 2023, sejam por inservibilidade, alienação, doação ou perda.

442. Dentre as operações não localizadas (seis no total), chama atenção a relativa ao bem de maior valor, pertencente à conta de Veículos de Tração Mecânica (1.2.3.1.1.05.03), de R\$ 265.458.000,00, totalizando 18,04% do valor total das inativações do SILOMS em 2023.

443. Destaca-se que o bem ficou apenas 10 dias em utilização, de acordo com os dados fornecidos pela FAB. O início da utilização e da implantação ocorreu em 3/4/2023 e a baixa em 13/4/2023. Ou seja, há registros de entrada e saída do bem no SILOMS, mas não foi encontrado nenhum lançamento correspondente no SIAFI.

444. Outros 5 itens da amostra foram baixados no SIAFI e tiveram seus valores estornados logo em seguida. Não foram realizadas novas baixas de valores similares, de modo que os bens foram inativados no SILOMS, mas não foram baixados no SIAFI. Um outro item foi baixado no SIAFI com valor inferior ao do SILOMS. Dos 37 itens, apenas 25 tem a baixa registrada com o valor correto.

445. Analisando os lançamentos no SIAFI, identificou-se o valor de R\$ 851.337.583,94 referente às baixas de bens móveis nas contas em análise (acrescidas da conta 1.2.3.1.1.99.01 - Bens Moveis a Alienar), desconsiderando os valores estornados. Todavia, o SILOMS registra baixa de R\$ 1.471.547.343,43, ou seja, o valor do SIAFI representa 57,85% do valor informado pelo SILOMS, conforme detalhado na tabela a seguir.

Tabela 53 - Comparação de baixas entre sistemas

Valor Total dos Bens Baixados no SIAFI	Valor Total dos Bens Baixados no SILOMS	Diferença
R\$ 851.337.583,94	R\$ 1.471.547.343,43	R\$ 620.209.759,49

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria com base nos dados fornecidos pela FAB

Proposta de encaminhamento

446. Esta deficiência é da mesma natureza da que deu causa à distorção de valor relatada no item 3.1.6, deste relatório. Lá, formulou-se proposta de determinação ao Ministério da Defesa e aos Comandos do Exército e da Aeronáutica para que 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, até o prazo de elaboração das demonstrações contábeis de 31/12/2024. Desse modo, é dispensável a formulação de nova proposta de deliberação, uma vez que a deficiência aqui tratada está contemplada naquela proposta.

4.15. Erros nas fórmulas no software de cálculo das estimativas atuariais

447. O Casnav enviou planilha eletrônica (peça 820, item não digitalizável) na qual os benefícios de aposentadoria e pensão de um militar, aleatoriamente selecionado pela equipe de auditoria, foram recalculados a partir das fórmulas atuariais e comparados com a saída do software utilizado para calcular a estimativa atuarial do SPSMFA. Em todos os casos, não foram observadas diferenças significativas, a menos de possíveis imprecisões computacionais devido a menor precisão que o MS Excel tem em comparação com a linguagem de programação C#. Portanto, há indicativo que as fórmulas utilizadas nas planilhas são as mesmas programadas no software desenvolvido pelo Casnav.

448. Prosseguindo, e dentro do escopo da auditoria, foram analisadas as fórmulas matemáticas e atuariais das seguintes reservas matemáticas, do arquivo de validação do Excel do Casnav, para o participante ativo escolhido, que respondem por aproximadamente 97% do valor total das reservas:

- a) Valor Presente de Benefícios Futuros oriundas dos atuais ativos que irão se inativar de forma programável ($VPBF\text{Bac}_{InatProg}$);
- b) Valor Presente de Benefícios Futuros oriundas dos atuais ativos que irão se inativar por invalidez ($VPBF\text{Bac}_{InatInv}$);
- c) Valor Presente de Benefícios Futuros de Pensões Normais oriundas dos atuais ativos que irão se inativar de forma programável ($VPBF\text{Bac}_{RevInatProg}$);
- d) Valor Presente de Benefícios Futuros de Pensões Extraordinárias, no que exceder o valor da pensão normal, oriundas dos atuais ativos que irão se inativar de forma programável (após o cumprimento do tempo de serviço militar mínimo para inativação) e que optaram por contribuir com 1,5% ($VPBF\text{Bac}_{RevInatProgPE}$);
- e) Valor Presente de Benefícios Futuros de Pensões Normais oriundas dos atuais ativos que irão se inativar por invalidez ($VPBF\text{Bac}_{RevInatInv}$); e
- f) Valor Presente de Benefícios Futuros de Pensões Normais oriundas do falecimento de militares da ativa ($VPBF\text{Bac}_{PensaoDeAtivo}$).

449. As reservas não analisadas foram: $VPBF\text{Bac}_{PensaoDeAtivoPE}$ (Valor Presente de Benefícios Futuros de Pensões Extraordinárias, no que exceder o valor da pensão normal, oriundas do falecimento de militares da ativa que optaram por contribuir com 1,5%); e $VPBF\text{Bac}_{RevInatInvPE}$ (Valor Presente de Benefícios Futuros de Pensões Extraordinárias, no que exceder o valor da pensão normal, oriundas dos atuais ativos que irão se inativar por invalidez e que optaram por contribuir com 1,5%).

450. As inconsistências encontradas estão descritas nos próximos parágrafos.

451. Inconsistência 1: a fórmula que está sendo utilizada para o cálculo do $VPBF\text{Bac}_{InatInv}$ é equivalente a $13 \cdot \sum_{t=0}^{k-1} \text{valor}_{x+k}^B \cdot \frac{1}{t} p_x^{aa} \cdot v^t \cdot i_{x+t} \cdot a_{x+t}^{i(12)}$. Entendemos, com fundamento na literatura atuarial, que a fórmula acima apresenta as seguintes inconsistências:

452. A anuidade fracionária $a_{x+t}^{i(12)}$ deveria ser uma anuidade antecipada no momento $t+1$. O racional por trás disto é que o participante se invalida em algum momento do ano em que sua idade é $x+t$. A renda a ser paga por invalidez, todavia, só começa a partir do início do ano seguinte. Portanto, para o cálculo ano a ano, deve-se utilizar o valor $\ddot{a}_{x+t+1}^{i(12)}$;

453. A taxa de desconto v^t deveria considerar o momento $t+1$, por razões análogas às do item anterior; e

454. A fórmula está considerando i_{x+t} , isto é, a probabilidade de o participante de idade $x+t$ entrar em invalidez. Se, no mesmo ano em que entra em invalidez, o participante vem a falecer, não faz sentido constituir reserva neste caso. Deste modo, deveria ser utilizado p_{x+t}^{ai} , que representa a probabilidade de o participante ativo com idade $x+t$ entrar em invalidez e sobreviver inválido até a idade $x+t+1$.

455. Portanto, a fórmula que deveria ser empregada para o cálculo do $VPBF\text{Bac}_{InatInv}$ é $13 \cdot \sum_{t=0}^{k-1} \text{valor}_{x+k}^B \cdot \frac{1}{t} p_x^{aa} \cdot v^{t+1} \cdot p_{x+t}^{ai} \cdot \ddot{a}_{x+t+1}^{i(12)}$. As mesmas inconsistências se aplicam para os cálculos do $VPBF\text{Bac}_{RevInatInv}$ e do $VPBF\text{Bac}_{RevInatInvPE}$.

456. Inconsistência 2: o fator atuarial de pensão normal de participante válido, sem contribuição de 1,5%, é dado pela fórmula $H_x^{(12)} = \left(a_{y+j}^{(12)} + a_{w+j}^{(12)} - a_{y+j;w+j}^{(12)} \right) \cdot \text{Prob}f$, que considera as anuidades do cônjuge, do beneficiário temporário e sua combinação. Nos casos em que existe cônjuge e beneficiário temporário, a fórmula encontrada na planilha eletrônica onde ocorreu a validação dos cálculos se mostra efetiva. Contudo, nos casos em que não há beneficiário temporário, a fórmula de $a_{y+j;w+j}^{(12)} = \sum_{t=0}^{z-m} \left[\frac{1}{t} p_{y+j} \cdot \frac{1}{t} p_{w+j} \cdot v^t \right] - 13/24$, que deveria resultar em zero, está resultando em $-13/24$, o que impacta os cálculos. Este problema também ocorre com os fatores atuariais $H_x^{i(12)}$, $HPE_x^{(12)}$ e $HPE_x^{i(12)}$.

457. Por fim, calculou-se a diferença entre as provisões calculadas pelo software do Casnav e as feitas após correção das fórmulas, com as correspondentes diferenças percentuais (as fórmulas dos benefícios em cinza não foram verificadas, constam da tabela para permitir a comparação do total):

Tabela 54 - Impacto nas provisões por Benefício

Benefício	Valor original (R\$)	Valor corrigido (R\$)	Diferença
RMBF BaC InatividadeProgramavel	2.534.177,74	2.534.285,09	0,00%
RMBF BaC InatividadePorInvalidez	74.625,18	69.609,54	-6,72%
RMBF BaC RevInatividadeProgramavel	79.435,72	93.539,71	17,76%
RMBF BaC RevInatividadePorInvalidez	84.981,68	83.914,51	-1,26%
RMBF BaC PensaoDeAtivo	58.541,31	58.541,31	0,00%
RMBF BaC PensaoDeAtivo PE (não avaliado)	30.888,62	30.888,62	0,00%
RMBF BaC RevInatividadeProgramavel PE	255.971,04	264.661,10	3,39%
RMBF BaC RevInatividadePorInvalidez PE (não avaliado)	54.361,76	54.361,76	0,00%
Total	3.172.983,05	3.189.801,64	0,53%

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria

458. Concluindo, o relatório identificou algumas inconsistências nos cálculos atuariais realizados para estimar os passivos atuariais do SPSMFA. Essas discrepâncias, encontradas durante a análise detalhada das fórmulas e procedimentos utilizados, sugerem a necessidade de revisão e correção dos algoritmos empregados pelo Casnav. A correta aplicação das fórmulas atuariais é essencial para garantir a precisão e confiabilidade das projeções financeiras e do registro da estimativa contábil.

Propostas de encaminhamento

459. **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315, de 2020, ao Ministério da Defesa que, até a elaboração do novo cálculo atuarial que irá compor o passivo da entidade nas demonstrações contábeis de 31/12/2024, revise e corrija, quando o caso, as fórmulas matemáticas e atuariais das reservas matemáticas, de forma a garantir precisão dos cálculos e a sua verificabilidade, em consistências com os itens 3.10 a 3.16 e 3.26 a 3.31 da NBC TSP Estrutura Conceitual.

5. MONITORAMENTO DE DETERMINAÇÕES E RECOMENDAÇÕES

460. O presente trabalho refere-se à auditoria financeira realizada em ciclos contábeis relevantes das Demonstrações Contábeis Consolidadas do Ministério da Defesa. A primeira foi realizada no exercício de 2022, no âmbito do TC 018.960/2022-7, sob relatoria do Ministro Jorge Oliveira.

461. O principal achado na primeira auditoria foi a inexistência de laudos de avaliação válidos para parte relevante dos bens imóveis do MD. Esses laudos são importantes, pois lastreiam os valores desses bens apresentados nas demonstrações contábeis. Dada a limitação significativa encontrada e a complexidade para sua resolução, foi firmado compromisso com o MD de apresentação de plano de ação para solução definitiva relacionada a inexistência de laudos, conforme item 9.5 do Acórdão 1.760/2023–TCU–Plenário.

462. Até 2022 as auditorias nas contas do MD eram objeto de dois trabalhos distintos, pois a auditoria das estimativas dos passivos atuariais relativos aos Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas (SPSMFA) era feita em processo apartado da auditoria financeira do Ministério. Assim, outros três acórdãos relacionados a esse tema estão sendo monitorados neste relatório.

463. As análises detalhadas do monitoramento do plano de ação, bem como demais itens do acórdão decorrentes da auditoria financeira do ano passado e dos três acórdãos decorrentes de auditorias anteriores nas estimativas atuariais estão inseridas no Apêndice B deste trabalho.

464. O plano de ação apresentado envolve um horizonte de curto, médio e longo prazos e, por se tratar de um problema estruturante dentro do MD, dada a quantidade de imóveis que a pasta possui, na auditoria do exercício de 2023, a falta de laudos continuou impactando a certificação de boa parte do ativo imobilizado, conforme tratado em item específico deste relatório (3.3. Limitações à obtenção de evidências suficientes e apropriadas).

465. Essa realidade deverá se repetir enquanto a implementação do plano estiver em andamento, o que exige a proposição de uma deliberação para monitoramento de suas ações no presente trabalho,

bem como o reconhecimento do cumprimento daquela contida no item 9.5 do Acórdão 1.760/2023–TCU–Plenário, uma vez que o plano de ação ali acordado foi elaborado e apresentado ao Tribunal.

466. A tabela a seguir sintetiza o andamento de cada deliberação contidas nos Acórdãos 1.000/2023 – TCU – Plenário; 1.464/2022 – TCU – Plenário; e 1.496/2021 – TCU – Plenário:

Tabela 55 - Monitoramento de Acórdãos anteriores

Acórdão	Processo	Item	Proposta
1.760/2023-TCU-Plenário	018.960/2022-7	9.5	Cumprida
1.000/2023-TCU-Plenário	020.726/2022-8	9.1	Cumprida
		9.2.1	Em implementação
		9.2.2	Insubsistente
		9.2.3	Implementada
1.464/2022-TCU-Plenário	021.979/2021-9	9.3.1	Em implementação
		9.3.3	Implementada
1.496/2021-TCU-Plenário	034.006/2020-6	9.1.8	Insubsistente

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria

467. Os detalhes das medidas tomadas pelos gestores para atendimento às deliberações, bem como as análises realizadas pela equipe estão dispostas no Apêndice B deste trabalho.

468. No geral, percebe-se que tem sido padrão do Ministério dar tratamento adequado às providências necessárias para atendimento das determinações e recomendações do Tribunal, mesmo no que se refere a apontamentos mais complexos. As resoluções tempestivas dos achados de auditoria favorecem que problemas encontrados em um exercício não sejam reincidentes.

6. ASSUNTOS QUE EXIGIRAM ATENÇÃO SIGNIFICATIVA NA AUDITORIA

469. 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).

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

7. CONCLUSÕES

471. 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, provisões de curto e longo prazo relativas aos passivos atuariais do Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas (SPSMFA) e despesas com pessoal relativas aos soldos de militares ativos, cujas informações são apresentados nas Demonstrações Contábeis Consolidadas do Ministério da Defesa, que integram as contas dos administradores e responsáveis pelo Ministério relativas ao exercício de 2023.

472. Os referidos ciclos contábeis foram selecionados com base na sua materialidade e relevância. Juntos, os bens imóveis e móveis do MD representam mais de 80% do ativo total do Ministério. Em relação à importância dos gastos com pessoal ativo, inativo e pensionistas, o conjunto dessas despesas representa mais de 70% do total das despesas registradas no Ministério da Defesa.

7.1. Conclusão sobre os ciclos contábeis examinados

473. Em relação ao ciclo contábil de bens imóveis, ainda persistem as limitações, apontadas na auditoria do exercício anterior, e abordadas no item 3.3 deste relatório, à obtenção de evidência apropriada suficiente para fundamentar a certificação de auditoria e os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, que podem ser relevantes e generalizados nas demonstrações contábeis.

474. Ainda remanescem deficiências significativas de controle interno neste ciclo, principalmente as relacionadas ao funcionamento de sistemas de gestão patrimonial, que limitaram a execução dos testes de auditoria em etapas distintas do trabalho.

475. Um dos sistemas de gestão patrimonial, o SISCOFIS do Exército Brasileiro, apenas fornece informações sobre posições atuais dos saldos das contas de bens móveis, sem guardar históricos. No caso dos outros sistemas, o SILOMS, da FAB, e o SISBENS, da Marinha, algumas de suas

fragilidades impediram, inclusive, o fornecimento de informações relevantes para realização de recálculos na auditoria. Para determinados achados levantados da auditoria, as próprias equipes das Forças não conseguiram, a partir de suas informações, esclarecer divergências relevantes entre seus sistemas de gestão patrimonial e o SIAFI.

476. Concluiu-se que as distorções não corrigidas descritas nas seções 3 e 4 deste relatório, são relevantes, individualmente ou em conjunto, nos ciclos contábeis examinados do ativo imobilizado, abrangendo bens móveis e imóveis, e de provisões de curto e longo prazo relativas aos passivos atuariais do SPSMFA. Quanto ao ciclo contábil de despesas com pessoal relativas aos soldos de militares ativos, não foram encontradas distorções no escopo dos procedimentos executados. Os efeitos nas demonstrações contábeis estão descritos a seguir.

477. Em relação ao ativo, identificou-se superavaliações de R\$ 30,65 bilhões e subavaliações de R\$ 6,45 bilhões. No patrimônio líquido, foram identificadas superavaliações de R\$ 128,25 bilhões e subavaliações de R\$ 112,04 bilhões. Nas contas de resultado, as variações patrimoniais aumentativas (VPA) apresentaram superavaliação de R\$ 13,33 bilhões e as diminutivas (VPD) de R\$ 11,64 bilhões, sendo R\$ 57,37 bilhões de superavaliações e R\$ 45,73 bilhões de subavaliações.

478. As distorções foram consideradas relevantes em relação à materialidade estabelecida para a auditoria (tabela 3, subseção 2.3), podendo impactar a tomada de decisão por parte dos usuários das demonstrações contábeis. Contudo, o principal fator que preponderou na conclusão da equipe de auditoria 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.

479. No total, 52,8% do saldo da conta contábil bens imóveis nas demonstrações contábeis consolidadas do MD, no exercício examinado, não possui lastro documental, o que perfaz 39,2% do respectivo ativo imobilizado e 35,3% 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 relativa aos bens imóveis.

7.2. Conclusão sobre a conformidade das transações subjacentes

480. 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, do então Ministério da Economia.

481. O art. 13, da referida norma exige que a avaliação individual dos imóveis seja feita por intermédio de laudo de avaliação ou relatório de valor de referência. Por sua vez, os arts. 21, 55 e 56 estipulam que as avaliações devem ser revalidadas, em regra, em até 5 (cinco) anos, se as avaliações forem para fins contábeis.

482. 313 dos 409 imóveis selecionados para exame das reavaliações, não foram encaminhados os respectivos laudos de avaliação, conforme já mencionado na base para abstenção de opinião sobre os ciclos contábeis examinados.

7.3. Impacto dos achados nas contas da unidade jurisdicionada

483. 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", os achados correspondentes às distorções de valor e de classificação, apresentação ou divulgação são relevantes, individualmente ou em conjunto, portanto impactam as contas da unidade jurisdicionada no aspecto da exatidão dos demonstrativos contábeis; e os achados referidos na seção "7.2. Conclusão sobre a conformidade das transações subjacentes" impactam, igualmente, as referidas contas nos aspectos da legalidade, legitimidade e economicidade.

484. Os impactos dos achados sobre esses aspectos são considerados na formação das opiniões de auditoria expressas no certificado de auditoria, com base na materialidade quantitativa e qualitativa determinada para o trabalho (Tabela 3, subseção 2.3).

485. Tais aspectos são também considerados para fins do julgamento das contas como regulares, regulares com ressalva ou irregulares (art. 16, inc. I a III, da Lei 8.443/1992), contudo as opiniões emitidas no certificado de auditoria não vinculem o julgamento pelo TCU.

7.4. Apuração e eventual responsabilização de responsáveis

486. 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 de 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.

8. PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO

487. Ante o exposto, submetem-se os autos à consideração superior e posteriormente ao gabinete do Ministro-Relator Vital do Rêgo, propondo:

1) **Determinar**, com fundamento no art. 4º, incisos II e II, da Resolução-TCU 315, de 2020:

1.1) à Secretaria de Coordenação e Governança do Patrimônio da União – SPU que, em coordenação com a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, e no prazo adequado para atender a correta elaboração das demonstrações contábeis de 31/12/2024, implemente 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; (item 3.1.3)

1.2) ao Ministério da Defesa e ao Comando do Exército que, no prazo adequado para atender a correta elaboração das demonstrações contábeis de 31/12/2024, reconheçam a depreciação acumulada dos bens móveis que já possuem registro de valor bruto contábil, com data de entrada é anterior ao ano de 2010, em conformidade com as disposições do MCASP 9ª Edição, Parte II, item 11.10, e da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado; (item 3.1.4)

1.3) ao Ministério da Defesa e ao Comando da Aeronáutica e do Exército que, no prazo adequado para atender a correta elaboração das demonstrações contábeis de 31/12/2024, estabeleçam procedimentos e ações com a finalidade de:

a) 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;

b) 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; (item 3.1.5) e

c) 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.

1.4) ao Ministério da Defesa e ao Comando do Exército que, no prazo adequado para atender a correta elaboração das demonstrações contábeis de 31/12/2024, estabeleçam 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. (item 3.1.5)

1.5) ao Ministério da Defesa e aos Comandos do Exército e da Aeronáutica que, no prazo adequado para atender a 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; (item 3.1.6)

1.6) ao Ministério da Defesa que, até a elaboração do novo cálculo atuarial que irá compor o passivo da entidade nas demonstrações contábeis de 31/12/2024, identifique e corrija as causas da divergência relevante entre o saldo do fluxo atuarial trazido a valor presente pela taxa de juros parâmetro e o saldo da provisão calculada por comutações atuariais, reconhecida contabilmente, referente aos militares inativos, e determine com maior nível de segurança a taxa de juros a ser utilizada como premissa financeira do cálculo atuarial, em consistência com as características qualitativas da informação indicadas no MCASP, 9ª ed., Parte Geral, item 6.2, em especial a representação fidedigna (item 6.2.2) e a verificabilidade (item 6.2.6) e na NBC TSP Estrutura Conceitual, Capítulo 3; (item 3.1.8)

1.7) ao Ministério da Defesa e aos Comandos do Exército e da Aeronáutica que, no prazo adequado para atender a correta elaboração das demonstrações contábeis de 31/12/2024, adotem as medidas necessárias para estabelecer rotina de procedimento contábil permanente que permita a reclassificação tempestiva de valores de obras concluídas da conta 1.2.3.2.1.06.01 – Obras em andamento para a conta contábil de bens imóveis apropriada, conforme as orientações da Macrofunção 020344 – Bens Imóveis, item 5.3.3(d3), e a representação fidedigna da informação prevista no MCASP, 9ª ed., Parte Geral, item 6.2.2, e na NBC TSP Estrutura Conceitual, itens 3.10 a 3.16. (item 3.2.7).

2) **Recomendar**, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315, de 2020:

2.1) ao Ministério da Defesa, em conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional, que ajustem a rotina contábil de constituição, permutação e reversão de provisões relativas aos passivos atuariais, de modo a refletir de maneira fidedigna e tempestiva os fatos contábeis ocorridos, conforme exigido pela norma NBC TSP 03 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, e pelo MCASP, 9ª ed., Parte II, item 17.2.2.2. Mudanças nas Provisões; (item 3.1.2)

2.2) ao Ministério da Defesa que registre os ajustes nas provisões de passivos atuariais conforme as orientações da norma NBC TSP 15- Benefícios a Empregados, e do MCASP, 9ª ed., itens 6.2.2 e 6.2.6 da Parte Geral; 2.4 da Parte II; e 5 da Parte V, de forma que cada lançamento contábil represente um evento distinto, evitando o reconhecimento de ajustes na provisão pelo valor líquido desses fatores; (item 3.1.2);

2.3) ao Ministério da Defesa que, até a elaboração do novo cálculo atuarial que irá compor o passivo da entidade nas demonstrações contábeis de 31/12/2024, avalie a viabilidade de calcular o fluxo atuarial ano a ano por indivíduo envolvido na estimativa, de forma a incrementar os controles existentes para garantir a precisão dos cálculos realizados e a sua verificabilidade, em atendimento ao previsto no MCASP, 9ª ed., Parte Geral, item 6.2.6, e na NBC TSP Estrutura Conceitual, itens 3.26 a 3.31; (item 3.1.8)

2.4) ao Ministério da Defesa que, até a elaboração do novo cálculo atuarial que irá compor o passivo da entidade nas demonstrações contábeis de 31/12/2024, adote as medidas necessárias para assegurar a qualidade das informações utilizadas nas estimativas atuariais e reduzir ocorrência de inconsistências, incluindo: (item 3.2.1)

a) a avaliação da qualidade das informações de militares ativos, inativos e pensionistas, de forma periódica, principalmente quanto aos dados cadastrais e de remuneração produzidos pelas Forças Armadas e utilizados pela equipe responsável pelo cálculo atuarial do SPSMFA, para garantir precisão e consistência ao valor contabilizado ao longo dos exercícios, em consistência com o

previsto no MCASP, 9ª ed., Parte Geral, item 6.2.6, e na NBC TSP Estrutura Conceitual, itens 3.26 a 3.31; e

b) a consideração do previsto na NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados, itens 130 e 131, no cálculo de ganhos e perdas atuariais em função de alterações em premissas demográficas, bem assim que os ajustes não atribuíveis a estes ganhos e perdas sejam detectados, analisados e atribuídos as suas devidas causas, de forma que seu reconhecimento ocorra nas contas de resultado do próprio exercício, de exercícios anteriores ou de ajustes de avaliação patrimonial, conforme apropriado, segundo as regras contábeis aplicáveis; (item 3.2.6)

2.5) ao Ministério da Defesa que, no prazo para atender a elaboração adequada das notas explicativas às demonstrações contábeis de 31/12/2024, adote medidas para aprimorar a divulgação da informação adicional relacionada ao passivo atuarial do Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas (SPSMFA), conforme requerido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público – NBC TSP, em especial os requisitos estabelecidos na NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, a partir do item 127, para dar cumprimento aos objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil, bem como maximizar a qualidade, a utilidade e a compreensão dessa informação por parte dos seus usuários, para fins de transparência, responsabilização e tomada de decisão, conforme previsto no art. 3º, da Instrução Normativa-TCU nº 84, de 22 de abril de 2020; (item 3.2.8)

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 adequada 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 4.3);

2.7) ao Ministério da Defesa e aos Comandos do Exército, da Marinha e da Aeronáutica que adequem seus controles internos e sistemas de gestão patrimonial para garantir correspondência e conciliação entre eles, o SIAFI e o SPIUnet, assegurando que os imóveis sejam fidedignamente refletidos nas demonstrações contábeis, em consistência com o previsto no MCASP, 9ª ed., Parte Geral, item 6.2.2. na NBC TSP Estrutura Conceitual, itens 3.10; (item 4.6)

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; (item 4.13) e

2.9) ao Ministério da Defesa que, até a elaboração do novo cálculo atuarial que irá compor o passivo da entidade nas demonstrações contábeis de 31/12/2024, revise e corrija, quando o caso, as fórmulas matemáticas e atuariais das reservas matemáticas, de forma a garantir precisão dos cálculos e a sua verificabilidade, em consistências com os itens 3.10 a 3.16 e 3.26 a 3.31 da NBC TSP Estrutura Conceitual. (item 4.15)

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

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 os 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; (item 3.1.7)

3.2) ao Ministério da Defesa e aos Comandos da Aeronáutica e do Exército que é inapropriado, conforme previsão contida no Manual de Utilização Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União (SPIUnet), p. 52, o registro de benfeitorias em imóveis classificados como terrenos e glebas, levando a distorções na divulgação de informações desses bens nas notas

explicativas às demonstrações contábeis, podendo, inclusive, causar distorção relacionada à depreciação contábil desses bens; (item 3.2.4)

3.3) ao Ministério da Defesa e aos Comandos da Aeronáutica e do Exército que é inapropriado, conforme previsão contida no Manual de Utilização do Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União (SPIUnet), p. 52, a classificação de terrenos e glebas sem benfeitorias em outras classes de ativos, levando a distorções na divulgação de informações desses bens nas notas explicativas às demonstrações contábeis, podendo, inclusive, causar distorção relacionada à depreciação contábil desses bens; (item 3.2.5)

3.4) ao Ministério da Defesa e ao Comando da Aeronáutica que é inadequado movimentar inapropriadamente contas do resultado do exercício e do patrimônio líquido com o fito registrar fato permutativo de fracionamento de bens imóveis, dado que não há aumento ou diminuição do patrimônio público, e termina por produzir informações não fidedignas desses elementos das demonstrações contábeis; (item 3.2.6)

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; (item 4.1)

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; (item 4.2)

3.7) ao Ministério da Defesa e ao Comando do Exército que a não incorporação de gastos com benfeitorias ao valor contábil de bens imóveis pode configurar intempestividade da informação contábil e prejudicar a sua representação fidedigna nas demonstrações contábeis, contrariando o disposto na NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, item 24, e o procedimento previsto no MCASP, 9ª ed., item 11.2.5, p.229; (item 4.4)

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; (item 4.5)

3.9) ao Ministério da Defesa e aos Comandos Militares da Marinha, do Exército e da Aeronáutica, que:

a) alterações nas vidas úteis dos bens imóveis caracterizam-se como mudanças de estimativa contábil, devendo ser divulgadas em notas explicativas, em consonância com os requisitos da NBC TSP 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, itens 42 e 44;

b) a ausência de notas explicativas contendo os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto; as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas; e a conciliação do valor contábil no início e no final do período prejudicam as divulgações e contrariam os requisitos previstos na a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, item 88, alíneas “a”, “c” e “e”; e no MCASP 9ª ed., Parte II, item 11.10.2, subitens NE 1, NE 2, NE 4, alíneas “a” e “c”. (item 4.5)

3.10) ao Ministério da Defesa e ao Comando da Marinha que:

a) a falta de desconhecimento tempestivo de valor contábil de item do ativo imobilizado em razão de perda contraria requisitos previstos na NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, item 82 (b),

no MCASP, 9ª ed., Parte II, item 11.8, e no Manual do SIAFI Macrofunção Siafi 020344 - Bens Imóveis, item 6.1.1, alínea b, podendo causar distorção relevante nas demonstrações contábeis; e

b) a não inclusão em notas explicativas dos eventos e das circunstâncias que levaram ao reconhecimento da inservibilidade do bem infringe o requisito previsto no MCASP, 9ª ed., Parte II, item 11.10.2 NE 1 – Perdas, podendo causar omissão relevante nessas divulgações; (item 4.7)

3.11) ao Ministério da Defesa e ao Comando do Exército que realizem, que a falta de desconhecimento tempestivo de valor contábil de item do ativo imobilizado em razão de alienação contraria requisitos previstos na NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, item 82 (a), no MCASP, 9ª ed., Parte II, item 11.8, e no Manual do SIAFI Macrofunção Siafi 020344 - Bens Imóveis, item 6.1.1, alínea a, podendo causar distorção relevante nas demonstrações contábeis; (item 4.8)

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, pág. 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; (item 4.9).

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, pág. 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; (item 4.10)

3.14) ao Ministério da Defesa e ao Comando da Marinha que o procedimento de identificação de eventos de natureza diversa no sistema de controle patrimonial interno como reavaliação dificulta a verificação da integração entre esse sistema e o SIAFI e pode causar distorções na contabilização da reavaliação prevista na NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado, itens 44 e 54 a 56; no MCASP, 9ª ed., item 11.4, e na Macrofunção Siafi 020335- Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável; (item 4.11)

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 aos 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. (item 4.13)

4) **Autorizar**, com fundamento na Resolução TCU 315/2020, art. 17, § 2º, o monitoramento, nas auditorias anuais de contas do Ministério da Defesa dos exercícios subsequentes:

a) dos Planos de Ação do Exército, da Aeronáutica e da Marinha apresentados ao Tribunal, previstos no item 9.5 do Acórdão 1.760/2023–TCU–Plenário, relator Ministro Jorge Oliveira; e

b) das deliberações que vierem a ser prolatadas no Acórdão que apreciar o presente relatório.

5) **Considerar** cumprida a deliberação do item 9.5 do Acórdão 1.760/2023-TCU-Plenária e a determinação do item 9.1 do Acórdão 1.000/2023-TCU-Plenário; implementadas as recomendações dos itens 9.2.3 do Acórdão 1.000/2023-TCU-Plenário e 9.3.3 do Acórdão 1.464/2022-TCU-Plenário; em implementação as recomendações do item 9.2.1 do Acórdão 1.000/2023-TCU-Plenário e 9.3.1 do 1.464/2022-TCU-Plenário; e insubsistentes, para fins de monitoramento, as deliberações dos itens 9.2.2 do Acórdão 1.000/2023-TCU-Plenário e 9.1.8 do Acórdão 1.496/2021-TCU-Plenário.

6) com fundamento no art. 249, inciso I, do RITCU, aprovar o Certificado de Auditoria, peça 842 destes autos.

7) autorizar a inserção do certificado de auditoria, juntamente com o correspondente relatório de auditoria, no sistema e-Contas, para os fins previstos no art. 16 da Lei 8.443/1992.

8) encaminhar, via sistema e-Contas, 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.

9) autorizar a divulgação, nos sites do Ministério da Defesa e do TCU, do certificado e do relatório e do certificado de auditoria junto às demonstrações contábeis do Ministério relativas ao exercício de 2023; e

10) com fundamento no art. 250, inciso I, do Regimento Interno do TCU, apensar os presentes autos ao processo de contas anuais do Ministério da Defesa relativo ao exercício de 2023.

É o relatório.