

GRUPO I – CLASSE V – Plenário

TC 018.960/2022-7 [Apenso: TC 020.726/2022-8]

Natureza: Relatório de Auditoria

Unidades: Comando da Aeronáutica; Comando da Marinha; Comando do Exército; Ministério da Defesa

Interessados: Centro de Controle Interno da Aeronáutica; Centro de Controle Interno da Marinha; Centro de Controle Interno do Exército; Secretaria Especial de Relações Governamentais (extinto); Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa; Secretaria-geral do Ministério da Defesa.

SUMÁRIO: RELATÓRIO DE AUDITORIA FINANCEIRA INTEGRADA COM CONFORMIDADE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS DO MINISTÉRIO DA DEFESA. EXERCÍCIO DE 2022. CIÊNCIAS. APROVAÇÃO DO CERTIFICADO DE AUDITORIA. APENSAMENTO.

RELATÓRIO

Trata-se de auditoria financeira integrada com conformidade sobre o ciclo contábil de bens imóveis das Demonstrações Contábeis Consolidadas do Ministério da Defesa (MD), abrangendo os componentes Comando da Aeronáutica, Comando do Exército, Comando da Marinha e respectivos órgãos e entidades vinculados, com o intuito de subsidiar a elaboração do relatório e do parecer prévio sobre as contas do Presidente da República relativas ao exercício de 2022, bem como a instrução e o julgamento das contas dos responsáveis daquela Unidade Prestadora de Contas.

2. Reproduzo 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 301-303):

“APRESENTAÇÃO

1. *A Constituição Federal de 1988 atribuiu ao Tribunal de Contas da União (TCU) a competência para realizar auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas de todos os Poderes, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal (art. 74, IV), bem como 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 direta e indireta (art. 71, II). De acordo com o art. 16, inc. I da Lei 8.443, de 1992, c/c com art. 207 do Regimento Interno do TCU, essas contas serão julgadas regulares quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável.*

2. *Em razão dessas atribuições constitucionais e legais, o TCU autorizou, por meio do item 9.2 do Acórdão 67/2022 TCU – Plenário (Relator Min José Jorge), a realização de auditoria financeira integrada com conformidade nas contas relativas ao exercício de 2022 prestadas pelos responsáveis pelo Ministério da Defesa (MD).*

3. *Os objetivos da auditoria seriam obter segurança razoável para expressar conclusões sobre se as demonstrações contábeis, financeiras e orçamentárias do MD, incluindo as respectivas notas explicativas, estão livres de distorção relevante, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicadas ao setor público, e sobre se as operações, transações ou os atos de gestão relevantes dos responsáveis estão em conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis e com os princípios de administração pública que*

regem a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos. O escopo do trabalho, porém, foi reduzido durante a sua realização devido às limitações operacionais, conforme tratado no item 2.2.

4. Os resultados do trabalho incluem o presente relatório de auditoria e o certificado de auditoria, que irão compor o processo de contas anuais dos responsáveis, para fins de julgamento, nos termos do inc. III do art. 9º e do inc. II do art. 50 da Lei 8.443/1992, bem como fundamentarão a formação de opinião sobre o Balanço Geral da União, que por sua vez é parte integrante do Parecer Prévio das Contas de Governo.

5. Este relatório está estruturado da seguinte maneira: a seção 2 contextualiza o trabalho e apresenta os elementos que ajudam na compreensão do relatório; a seção 3 apresenta os achados de auditoria e, em relação a cada um, as conclusões e as propostas de encaminhamento da equipe; a seção 4 destaca os assuntos que exigiram atenção significativa na auditoria; a seção 5 expressa as conclusões da auditoria; a seção 6 sintetiza as propostas de encaminhamento da equipe, considerando a perspectiva dos dirigentes e as ações corretivas que pretendem tomar, obtidas mediante comentários de gestores e analisados pela equipe de auditoria no apêndice B; o Apêndice A detalha a metodologia empregada, e o Apêndice C contém o detalhamento por Registro Imobiliário Patrimonial- RIP dos achados; as listas de siglas e tabelas presentes no texto estão indicadas ao final.

2. INTRODUÇÃO

6. Trata-se de Auditoria Financeira integrada com Conformidade sobre as Demonstrações Contábeis Consolidadas do Ministério da Defesa (MD), abrangendo os componentes Comando da Aeronáutica, Comando do Exército, Comando da Marinha e respectivos órgãos e entidades vinculados, autorizada pelo item 9.2 do Acórdão 67/2022-TCU-Plenário, com o intuito de subsidiar a elaboração do relatório e do parecer prévio sobre as contas do Exmo. Presidente da República relativas ao exercício de 2022, bem como a instrução e o julgamento das contas dos responsáveis, consoante previsto no art. 1º da Portaria-TCU 49, de 7 de abril de 2022.

2.1. Visão geral do objeto

7. As Demonstrações Contábeis Consolidadas do Ministério da Defesa incluem informações consolidadas da execução orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos Ministério da Defesa (Cód. Siafi 52000); Comando da Aeronáutica (Cód. Siafi 52111); Comando do Exército (Cód. Siafi 52121); e Comando da Marinha (Cód. Siafi 52131).

8. A estrutura regimental do MD foi aprovada por meio do Decreto 11.337/2023, que em seu art. 2º, VII, inclui os Comandos da Marinha, do Exército e da Aeronáutica entre seus órgãos subordinados, conforme já previsto no art. 3º da Lei Complementar 97/1999. As estruturas regimentais dos Comandos foram aprovadas por meio dos Decretos 5.417/2005, 5.751/2006 e 11.237/2022, respectivamente.

9. A atuação finalística do Ministério da Defesa é pautada pelo Livro Branco de Defesa Nacional, documento de caráter público encaminhado pelo Poder Executivo à apreciação do Congresso Nacional a cada quatro anos, que deverá conter dados estratégicos, orçamentários, institucionais e materiais detalhados sobre as Forças Armadas, incluindo, entre outros, os seguintes tópicos: cenário estratégico para o século XXI; política nacional de defesa; estratégia nacional de defesa; modernização das Forças Armadas; e racionalização e adaptação das estruturas de defesa (LCP 97/1999, art. 9º). A última versão do documento é de 2020.

2.2. Objeto, objetivos e escopo da auditoria

10. Inicialmente, o escopo do trabalho compreenderia demonstrações contábeis, financeiras e orçamentárias do MD de 31 de dezembro de 2022, com as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis, bem como as operações e transações subjacentes às referidas demonstrações.

11. Todavia, já no início dos trabalhos verificou-se impossibilidade operacional de se realizar o trabalho de assecuração razoável sobre todo o conjunto de demonstrações contábeis. Diante disso, optou-se por direcionar os esforços da equipe à parcela mais significativa das demonstrações contábeis consolidadas do MD, o ciclo contábil de bens imóveis que representa, 67,7% dos ativos do Ministério, a respeito do qual foram emitidas conclusões restritas aos procedimentos executados, conforme regra de transição prevista no parágrafo único do art. 29 da DN-TCU 198/2022.

12. Assim, objetivo da auditoria foi expressar conclusão, que suporte a emissão de certificado de auditoria contendo opinião sobre se o ciclo contábil de bens imóveis, que integra as referidas demonstrações contábeis, está apresentado adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com

as normas contábeis e o marco regulatório aplicáveis ao setor público, e se as transações subjacentes estão em conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis e com os princípios de administração pública, nos termos dos incisos I e II, § 4º, art. 14 da Instrução Normativa TCU 84, de 22 de abril de 2020.

2.3. Não escopo

13. Não integra o escopo do trabalho desenvolvido neste processo o exame de informações financeiras, patrimoniais ou orçamentárias que não se refiram estritamente ao ciclo de bens imóveis. Contudo, cabe destacar que os passivos atuariais militares, que fazem parte das demonstrações contábeis do MD, foram auditados separadamente e documentados no TC 020.726/2022-8. Embora os resultados desse trabalho sobre os passivos atuariais não façam parte do escopo deste relatório, a opinião de auditoria sobre o referido ciclo contábil integra o certificado de auditoria emitido no âmbito deste TC para compor o processo de contas anuais dos responsáveis, para fins de julgamento, mediante apensamento do TC 020.726/2022-8 a este.

2.4. Metodologia e limitações inerentes à auditoria

14. 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 Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai). Contudo, ocorreram limitações significativas aos exames realizados. As condições específicas que limitaram os exames estão descritas a seguir, nos itens 18 e 19.

15. Tais normas requerem 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 desvio de 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.

16. Os aspectos relevantes da metodologia definidos na Estratégia Global de Auditoria e no desenvolvimento e execução do Plano de Auditoria encontram-se detalhados no Apêndice A deste relatório, no qual também contam os referenciais, percentuais e valores de materialidade adotados na auditoria, conforme prevê o parágrafo único do art. 22 da Decisão Normativa-TCU 198, de 2022.

17. A estrutura de relatório financeiro aplicável são as normas de contabilidade adotadas pela administração na elaboração das demonstrações contábeis, sendo as normas de contabilidade constantes do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 9ª edição, 2022 (MCASP) e as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP) os principais critérios. Adicionalmente, há critérios exigidos por lei ou regulamento tais como os constantes da Lei 4.320/1964, da Lei Complementar 101/2000 (LRF), do Decreto-lei 200/1967, do Decreto 93.872/1986, da Lei 10.180/2001, do Regimento Interno do MD, entre outros.

18. No curso do trabalho a equipe enfrentou dificuldades relacionadas a: i) entraves à obtenção tempestiva de documentos e informações relacionadas ao patrimônio imobiliário das Forças, especificamente o inventário completo e atualizado dos itens do imobilizado, incluindo dados sobre as avaliações dos imóveis; e ii) inexistência de documentação capaz de dar suporte a parcela relevante das informações contidas nas demonstrações contábeis do Ministério da Defesa.

19. Tais limitações foram comunicadas aos responsáveis pela governança do MD, por meio do Aviso n. 241 – GP/TCU, de 11 de abril de 2023 (peça 295), em observância às normas de auditoria aplicáveis ao setor público NBC TASP 260(R2), em especial os itens 16(b) e A21, e NBC TASP 265, itens 9, A12 e A13 (peça 269). O tema é retomado no título 6 deste relatório.

20. A definição e a execução dos procedimentos de auditoria incluíram inspeção documental, recálculo, indagações, inclusive por escrito (ofícios de requisição), e o uso de técnicas assistidas por computador para examinar populações inteiras de transações, bem como técnicas de amostragem estatística para testes de controle e de conformidade (amostragem por atributos).

21. Conforme exigido pelas normas de auditoria, as distorções detectadas durante a auditoria foram comunicadas à administração do MD (peça 188) antes do encerramento do exercício, de forma a possibilitar, se aplicável, a realização de ajustes necessários evitando assim que as demonstrações contábeis

fossem encerradas com distorções. A administração confirmou o cumprimento de suas responsabilidades, consoante estabelecidas nos termos do trabalho, por meio de representação formal (peça 297).

22. Conforme ainda exigido pelas normas de auditoria (NAT, 52), a equipe de auditoria possui coletivamente a competência e as habilidades necessárias para o desenvolvimento do trabalho.

23. 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.

2.5. Volume de recursos fiscalizados

24. O volume de recursos fiscalizados foi de R\$ 272.150.975.803,21, correspondente ao saldo consolidado da conta bens imóveis no balanço patrimonial do MD.

2.6. Benefícios da fiscalização

25. Entre os benefícios estimados desta fiscalização, com a implementação das propostas de encaminhamento formuladas, espera-se a melhoria dos controles internos sobre a gestão patrimonial dos bens imóveis e dos respectivos registros contábeis, assim como o aumento da credibilidade e da transparência das informações sobre esses itens das demonstrações contábeis do MD e do BGU, perante os usuários e tomadores de decisão.

3. ACHADOS DA AUDITORIA

3.1. Distorções de valor

3.1.1. R\$ 25,37 milhões de depreciação acumulada não eliminada contra o valor contábil bruto do ativo quando da reavaliação de imóveis do Ativo Imobilizado

26. De acordo com a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, item 44, e o MCASP, item 11.4.1, quando um item do ativo imobilizado é reavaliado, o seu valor contábil deve ser ajustado para o valor reavaliado. Além disso, na data da reavaliação, o ativo deve ser tratado de uma das seguintes formas:

(a) o valor contábil bruto deve ser ajustado de forma que seja consistente com a reavaliação do valor contábil do ativo. (...) A depreciação acumulada à data da reavaliação deve ser ajustada para igualar a diferença entre o valor contábil bruto e o valor contábil do ativo, após considerar as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas; ou

(b) a depreciação acumulada deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo. (grifos acrescentados)

27. O Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), macrofunção 020335 – Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável (parágrafo 5.1.2), estabelece que a depreciação acumulada deve ser baixada quando da reavaliação dos imóveis, em consonância com a NBC TSP 07.

28. Constatou-se, no entanto, que a depreciação acumulada dos bens imóveis reavaliados não foi baixada contra o valor contábil bruto dos ativos, tendo sido apenas acrescentado o valor referente à reavaliação, em desconformidade com os normativos citados.

29. Tal fato afetou negativamente a exatidão do saldo do Balanço Patrimonial em 31/12/2022, diminuindo seu saldo em R\$ 25.370.811,69, uma vez que houve (vd. Tabela 1):

i) superavaliação da conta Depreciação Acumulada (123810200), por se tratar de conta de natureza redutora de Ativo, resultando na subavaliação do Ativo; e

ii) reconhecimento a menor do valor da reavaliação, resultando na subavaliação da conta Reserva de Reavaliação (23611020) do Patrimônio Líquido da entidade, já que a reavaliação foi reconhecida sem considerar o valor líquido dos imóveis.

Tabela 1. Distorções causadas por ausência de baixa contábil.

Comando Militar	Superavaliação Conta Depreciação Acumulada	Subavaliação Conta Reserva de Reavaliação
Aeronáutica	R\$ 24.888.138,62	R\$ 24.888.138,62
Exército	O Comando não disponibilizou informações que permitissem apuração sobre o tema.	
Marinha	R\$ 482.673,07	R\$ 482.673,07
Total	R\$ 25.370.811,69	R\$ 25.370.811,69

Fonte: Elaborado pela equipe de Auditoria. Detalhamento por RIP no Apêndice C deste documento.

30. Além disso, existe risco de super e subavaliações nas contas mencionadas, em exercícios futuros, em razão dessa fragilidade na operacionalização da baixa da depreciação, vez que o procedimento é de competência exclusiva da Secretaria do Tesouro Nacional – STN e da Secretaria de Patrimônio da União – SPU, que atualmente não fazem os referidos lançamentos.

31. Manifestações dos gestores sobre o tema foram analisados no Apêndice B deste relatório.

Proposta de encaminhamento

32. A situação descrita demanda medidas concretas para remover os seus efeitos, o que poderia justificar a formulação de proposta de determinação pelo TCU, com fundamento no art. 4º, inciso I, da Resolução TCU 315/2020. Contudo, os mencionados efeitos poderão ser alcançados por meio do compromisso firmado pelo Ministro de Estado da Defesa, mediante Ofício 10301/GM-MD, no qual informa que a pasta irá constituir Grupo de Trabalho, composto por integrantes do MD e dos Comandos das Forças para, em 90 dias a contar de sua constituição, apresentar ao TCU plano de ação 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 do MD (peça 298), cabendo propor o monitoramento do plano de ação que será apresentado.

3.1.2 Reavaliação pontual de itens da mesma classe do Ativo Imobilizado que deveriam ser reavaliados simultaneamente

33. De acordo com a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, itens 51 e 53, e o MCASP, item 11.4, é importante salientar que 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. 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 desde que as reavaliações sejam mantidas atualizadas (são exemplos de classe do imobilizado: terrenos, veículos).

34. O MCASP, item 11.4, e o Manual do Siafi, macrofunção 020335 Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável trazem previsões análogas sobre a necessidade de reavaliar toda a classe de ativos se um de seus elementos for reavaliado.

35. Todavia, constatou-se que no MD os imóveis foram reavaliados em datas que abrangem um lapso temporal significativo, a exemplo da conta Imóveis Residenciais na Aeronáutica, em que apenas 8% dos imóveis foram reavaliados nos últimos cinco anos (240 imóveis de 2.786). Parcela dos dados recebidos é reproduzida, a título exemplificativo, na tabela 2, adiante.

36. A situação encontrada afeta a integralidade 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 todas as transações e eventos que deveriam ter sido registrados. Além disso, há prejuízo quanto à precisão dos valores registrados para os ativos, pois os bens imóveis não estão apresentados nas demonstrações contábeis pelos valores apropriados. Os valores das distorções não foram quantificados por não ser praticável, mas podem ser relevantes, nos termos da NBC TASP 705, item 17, para os fins do art. 20 da IN-TCU 84, de 2020.

37. Registra-se que o Comando do Exército não disponibilizou dados que permitissem apuração sobre o tema, conforme tratado na peça 269 deste processo e no capítulo 6 deste relatório.

38. Foram detectadas também fragilidades no que se refere aos dados repassados e compilados na tabela 2, tema que será abordado no capítulo 6 deste relatório.

Tabela 2. Exercícios informados de reavaliação de imóveis do mesmo tipo

	Aeronáutica				Marinha ¹		
	Aeroportos, estações e aeródromos	Aquartelamentos	Imóveis residenciais	Terrenos e glebas	Aquartelamentos	Imóveis residenciais	Terrenos e glebas
2000	15	1	17	34	0	2	0
2001	14	0	16	3	0	0	0
2002	2	2	2	2	0	12	0
2003	0	0	1	2	0	2	0
2004	2	1	1	1	0	0	0
2005	0	1	2	4	9	141	24
2006	0	0	2	0	0	0	1

2007	0	0	2	11	0	0	0
2008	3	1	3	1	0	33	13
2009	14	3	0	0	1	13	0
2010	0	0	0	1	0	66	0
2011	2	3	2	2	4	35	2
2012	2	1	105	3	6	74	5
2013	21	1	17	4	0	77	3
2014	14	70	52	12	1	6	7
2015	7	15	55	21	6	33	3
2016	12	10	2250	19	0	40	19
2017	6	17	19	19	14	77	85
2018	10	10	22	8	9	141	43
2019	2	5	46	2	5	1369	25
2020	1	7	4	2	10	25	25
2021	5	61	56	12	16	109	17
2022	135	41	112	316	14	14	4
Total	267	250	2786	479	95	2269	276

Fonte: Elaborado pela equipe de Auditoria, com base nos dados fornecidos pelas Forças.

¹ Ao disponibilizar as datas de reavaliação dos bens imóveis, a Marinha adotou nomenclatura distinta daquela das contas contábeis. Para uniformizar as informações com a nomenclatura contábil das contas, a equipe de auditoria considerou como 'Aquecimentos' a soma dos quantitativos dos bens imóveis classificados pela MB como 'Base' e 'Quartel'; 'Terrenos e Glebas' a soma dos quantitativos dos bens imóveis classificados pela MB como 'Terrenos' e 'Glebas'; e 'Imóveis Residenciais' a soma dos quantitativos dos bens imóveis classificados pela MB como 'Apartamento', 'Casa' e 'Residência'. Os quantitativos informados pela MB com a classificação adotada pela referida Força constam na tabela C5 do Apêndice C

39. As manifestações dos gestores sobre esse tema foram analisadas no Apêndice B deste relatório. Registra-se, porém, de forma sintética que: o Comando da Marinha informou ter incluído a reavaliação por conta contábil em seu 'Plano de Trabalho de reavaliação dos imóveis para fins contábeis'; o Comando da Aeronáutica elencou algumas medidas que devem ser adotadas com o intuito de sanar a questão; e o Comando do Exército informou que vai elaborar um Plano de Ação/Plano de trabalho de reavaliação dos imóveis para fins contábeis.

Proposta de encaminhamento

40. Considera-se pertinente propor dar ciência ao Ministério da Defesa, ao Comando da Marinha, ao Comando do Exército e ao Comando da Aeronáutica, com fundamento no art. 9º, I, da Resolução-TCU 315, de 2020, de 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, infringe-se a NBC TSP 07, itens 51 e 53 e o MCASP, item 11.4, uma vez que a reavaliação seletiva de ativos pode resultar em distorções relevantes causadas pela divulgação de montantes nas demonstrações contábeis que são uma combinação de custos e valores em datas diferentes.

3.1.3 Ausência de reavaliação de bens imóveis na periodicidade prevista nas normas contábeis

41. O MCASP, item 11.4, disciplina que reavaliações frequentes são desnecessárias para itens do ativo que não sofrem mudanças significativas no valor justo, podendo as entidades reavaliá-los apenas a cada três ou cinco anos, devendo a reavaliação ser realizada apenas se houver necessidade.

42. A NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado dispõe 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 (item 44); e
- As 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 (item 49).

43. O Manual do Siafi, macrofunção 020335 – Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável, por sua vez, 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 anualmente, 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 (item 4.1, alíneas 'a' e 'b'). O item 4.2 da mesma macrofunção esclarece que essa reavaliação somente será efetuada se o valor líquido contábil sofrer

modificação significativa e que se deve sempre levar em conta a relação custo-benefício e a representatividade dos valores.

44. A Instrução Normativa SPU/ME 67, de 20/9/2022, prevê no art. 21, inciso I, a utilização do Relatório de Valor de Referência para a reavaliação de imóveis para fins contábeis. O referido relatório pode utilizar os valores constantes nas Plantas de Valores Genéricos (PVG) dos municípios onde se situam os imóveis, conforme disciplinado no art. 17, §2º da referida IN. O art. 41 ainda prevê a elaboração da Planta de Valores da SPU que é uma representação gráfica ou a listagem dos valores genéricos de metro quadrado de terreno ou do imóvel de uma mesma data.

45. Depreende-se, pois, que para não realizar a reavaliação na periodicidade prevista nas normas contábeis, a entidade precisaria pelo menos comprovar que o valor justo dos imóveis não sofreu mudanças significativas, utilizando critérios como os previstos no MCASP, item 11.3.2 ou na supracitada instrução normativa da SPU.

46. Constatou-se que, segundo as informações compiladas pelos Comandos da Marinha e da Aeronáutica, no MD, imóveis foram reavaliados em datas que abrangem um lapso temporal significativo, a exemplo do Comando da Aeronáutica. A tabela que segue lista a quantidade de imóveis reavaliados por exercício de reavaliação dos imóveis sob gestão dos Comandos da Aeronáutica e da Marinha, permitindo que se constate que 77% dos imóveis sob gestão da Força Aérea foram reavaliados há mais de cinco anos.

Tabela 3. Quantidade de imóveis reavaliados por exercício, segundo informação das Forças

Ano da avaliação	Comando da Aeronáutica		Comando da Marinha	
	Quantidade de imóveis	Valor Total (R\$)	Quantidade de imóveis	Valor Total (R\$)
2000	68	1.812.913.470,09	2	19.999,58
2001	33	39.008.621,15		
2002	8	19.590.191,65	12	131.729,19
2003	3	4.535.872,74	2	60.000,00
2004	5	129.344.931,96		
2005	7	5.428.955,55	283	184.873.213,43
2006	2	48.396.072,62	2	27.955,90
2007	13	494.782.182,45	2	317.137.432,47
2008	8	735.337.641,25	48	14.296.968,22
2009	17	355.989.793,75	32	71.065.524,73
2010	2	3.009.449,98	66	12.411.000,00
2011	9	1.072.946.002,31	53	149.967.970,34
2012	111	172.192.425,67	95	104.030.526,94
2013	44	3.989.661.907,87	83	213.046.810,19
2014	148	1.433.640.200,68	16	1.157.031.426,84
2015	98	1.326.030.199,37	113	891.381.646,18
2016	2292	3.423.845.428,44	63	4.365.703.053,03
2017	61	11.842.967.561,78	234	1.289.968.739,25
2018	50	14.035.461.196,89	228	17.372.488.388,35
2019	55	1.356.977.721,84	1446	4.437.711.883,47
2020	14	1.338.157.843,31	132	6.343.935.249,15
2021	135	17.071.684.485,75	251	3.831.770.819,45
2022	616	23.198.021.035,05	50	1.304.728.749,45
Total	3799	83.909.923.192,15	3213	42.061.789.086,16

Fonte: Elaboração própria, com dados fornecidos pela Força. Valor total se refere às contas a respeito das quais foram solicitadas informações.

47. Foram solicitados laudos de avaliação patrimonial de uma amostra de 175 imóveis da Marinha (R\$ 38.499.539.083,33), não tendo a Força apresentado os laudos relativos a 109 desses imóveis

(R\$ 30.189.330.671,02), o que representa 62% em termos quantitativos e 78% do valor declarado para esses bens, ou seja, a Marinha apresentou documentação para apenas 37,71% da amostra solicitada.

48. Quanto à Aeronáutica, feita a mesma solicitação a respeito de 201 imóveis (R\$ 76.975.785.648,34), não foram apresentados os documentos relativos a 33 imóveis (R\$ 16.824.937.483,07), 16% em termos quantitativos e 22% em relação ao valor declarado dos bens.

49. A tabela a seguir demonstra os dados relativos aos 168 imóveis da Aeronáutica e 66 da Marinha a respeito dos quais foram obtidos laudos de avaliação.

Tabela 4. Imóveis com laudo de avaliação emitido há mais de 5 anos, no exercício de 2022.

	<i>Imóveis com laudo de avaliação emitido até 31/12/2017 (Qtd.)</i>	<i>% da quantidade remanescente de imóveis da amostra*</i>	<i>Imóveis com laudo de avaliação emitido até 31/12/2017 (Valor)</i>	<i>% do valor remanescente dos imóveis da amostra *</i>
Marinha	17	26%	R\$ 834.959.221,40	10%
Aeronáutica	33	20%	R\$ 15.391.059.177,92	26%

* Excluídos os imóveis da amostra a respeito dos quais não foi recebido o respectivo laudo de avaliação.

Fonte: Elaborado pela equipe de auditoria. Detalhamento por RIP no Apêndice C deste documento.

50. O Comando do Exército não disponibilizou dados que permitissem a realização de procedimentos substantivos sobre o tema, situação informada aos responsáveis pela governança, conforme tratado na peça 269 deste processo e no capítulo 6 deste relatório.

51. A situação encontrada no MD está em desconformidade com as normas contábeis, já citadas, que regulam a periodicidade na qual os imóveis devem ser reavaliados, afetando a afirmação sobre a precisão e valorização dos saldos das contas do Ativo em que são contabilizados estes bens.

52. As manifestações dos gestores sobre o tema são analisadas no Apêndice B, que acompanha este relatório. Registra-se, porém, de forma sintética que os Comandos informaram que já existem ou estão em elaboração planos de ação para regularizar a questão.

53. Assim, foram formuladas à peça 277 propostas de determinação nos seguintes moldes: com fundamento no art. 43, inc. I, da Lei 8.443/1992, c/c com o art. 250, inc. II, do Regimento Interno do TCU (RITCU), e com os arts. 4º, I, e 7º, §3º, I, da Resolução-TCU 315, de 2020, **determinar** ao Ministério da Defesa, ao Comando da Marinha, ao Comando do Exército e ao Comando da Aeronáutica que apresentem ao TCU, no prazo de 90 dias plano(s) de ação para assegurar que os respectivos bens imóveis sejam avaliados e/ou reavaliados com a periodicidade prevista na NBC TSP 07, itens 44 e 49, no MCASP, 9ª edição, item 11.4, e no Manual do Siafi, macrofunção 020335, atentando para que o(s) documento(s) contenha(m), no mínimo, as ações a serem tomadas, os responsáveis pelas ações e os prazos para implementação de cada ação, medida cujo cumprimento será verificado pelo TCU no âmbito de auditoria financeira referente às demonstrações contábeis do Ministério da Defesa e dos respectivos Comandos relativa ao exercício de 2023.

54. O Ministro de Estado da Defesa, por sua vez, por intermédio do Ofício 10301/GM-MD, informa que a pasta irá constituir Grupo de Trabalho, composto por integrantes do MD e dos Comandos das Forças para, em 90 dias a contar de sua constituição, apresentar ao TCU plano de ação 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 do MD (peça 298).

55. Considera-se, assim, inoportuno manter a proposta de determinação, diante da declaração emitida pelo gestor máximo da pasta se comprometendo formalmente a adotar as medidas que seriam objeto da determinação (Resolução TCU 315/2020, art. 16, parágrafo único, I). Mantém-se oportuna, todavia, a proposta de que seja dada ciência ao Ministério da irregularidade detectada, bem como de monitoramento do plano de ação que será apresentado.

Proposta de encaminhamento

56. Dar ciência ao Ministério da Defesa, com fundamento no art. 9º, I, da Resolução TCU 315, de 2020, de que os imóveis que compõem o saldo da conta bens imóveis (1.2.3.2.X.XX.XX), consolidada nas demonstrações contábeis apresentadas pela Pasta, incluindo, portanto, os Comandos Militares, devem ser reavaliados na periodicidade prevista na NBC TSP 07, itens 44 e 49; no MCASP, 9ª edição, item 11.4; e no Manual do Siafi, macrofunção 020335, a menos que comprovado que o valor justo dos imóveis não sofreu mudanças significativas.

3.1.4 Reconhecimento indevido de bens imóveis em discussão judicial

57. O Manual do Siafi, macrofunção 020344 – Bens Imóveis, item 5.1.4, orienta que bens imóveis cuja demarcação, posse ou propriedade esteja em discussão administrativa ou judicial não devem ser reconhecidos como ativos. Para estes casos, o referido manual recomenda a contabilização como Ativos Contingentes em contas de controle. A orientação é consistente com o conceito de ativo contingente previsto no MCASP, itens 17.1 e 17.6.3, e na NBC TSP 03 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, que dispõe em seu item '39. A entidade não deve reconhecer ativos contingentes' (grifos constam do texto original).

58. Todavia, constatou-se que o imóvel RIP 8371000245005 (peça 188), referente à faixa de domínio de parte da estrada de acesso ao Destacamento de proteção ao Vão 51, foi reconhecido no patrimônio do Comando da Aeronáutica, no valor R\$ 7.383.372,11 (conta contábil: Aeroportos), apesar de aguardar sentença judicial no âmbito das ações de Desapropriação 84.0023566-5, 84.0023567-3, 84.0023568-1 e 84.0023569-0 que tramitam na Justiça Federal em Santa Catarina.

59. Verificou-se a situação sintetizada na tabela a seguir, que apresenta os quantitativos e os valores dos imóveis da amostra selecionada que estão em discussão judicial e mesmo assim foram contabilizados nos ativos das forças armadas. O Comando do Exército não forneceu informações que permitissem realizar análises relativas a este achado.

Tabela 5. Imóveis em discussão judicial.

	Imóveis em discussão judicial (Quantidade)	% da quantidade de itens da amostra	Imóveis em discussão judicial (Valor monetário)	% do valor total da amostra
Marinha	1	0,6%	R\$ 928.575.000,00	2,4%
Aeronáutica	1	0,5%	R\$ 4.081.937,08	0,01%

Fonte: Elaborado pela equipe de auditoria. Detalhamento por RIP no Apêndice C deste documento. Percentuais informados levam em consideração todos os imóveis a respeito dos quais foram solicitados documentos.

60. Identificou-se ainda como fragilidade o fato de que a informação a respeito da existência (ou não) de discussão judicial sobre a propriedade dos imóveis se basear exclusivamente nas informações registradas pelas unidades gestoras no SPIUnet. Assim, caso a unidade não tenha incluído essa informação no sistema, não será possível identificar a existência ou não de demanda acerca da propriedade do imóvel.

61. A ausência de mecanismo que obrigue as unidades gestoras a cadastrar as eventuais demandas judiciais no SPIUnet impacta negativamente na verificação da afirmação sobre saldos contábeis e divulgações relacionadas, vez que o Manual do Siafi, macrofunção 020344 – Bens Imóveis, item 5.1.4, qual seja, 'os bens imóveis, cuja demarcação, posse ou propriedade esteja sendo discutida administrativa ou judicialmente, não deverão ser reconhecidos como ativos'.

62. Além disso, a priori, o sistema não dispõe de mecanismo que obrigue as unidades a inserir a documentação de suporte quanto à existência de demandas administrativa ou judiciais. Registre-se que a equipe de fiscalização do TCU não obteve acesso à documentação relativa às mencionadas discussões.

63. Cabe destacar que não é possível estimar o valor dos imóveis em discussão judicial, vez que:

- i) as situações encontradas decorrem dos testes substantivos realizados nas amostras solicitadas e os Comandos não forneceram todas as informações solicitadas para as amostras, limitando assim a execução dos testes e impedindo a extrapolação dos resultados obtidos; e
- ii) as fragilidades do SPIUnet apontada nos itens 60 a 61 impedem identificar todos os imóveis objeto de discussão administrativa e/ou judicial.

64. As manifestações dos gestores sobre o tema são analisadas no Apêndice B que acompanha este relatório. Registra-se, porém, de forma sintética que os Comandos da Marinha e da Aeronáutica argumentam se tratar de fragilidade existente no sistema SPIUnet, gerido pela SPU. O Comando do Exército informou que plano de ação em elaboração pela Força tratará do tema.

Proposta de encaminhamento

65. Dar ciência ao Ministério da Defesa, ao Comando da Marinha, ao Comando do Exército e ao Comando da Aeronáutica, com fundamento no art. 9º, I, da Resolução-TCU 315, de 2020, de que o reconhecimento como ativos patrimoniais de bens imóveis, cuja demarcação, posse ou propriedade esteja sendo discutida administrativa ou judicialmente, em vez de trata-los como Ativos Contingentes, contraria as orientações do Manual do Siafi, macrofunção 020344 – Bens Imóveis, item 5.1.4, bem como do MCASP, itens 17.1 e 17.6.3, e da NBC TSP 03, item 39, causando distorções possivelmente relevantes nas demonstrações contábeis.

3.1.5 Reconhecimento indevido de bens imóveis em discussão administrativa

66. A Instrução do Comando da Aeronáutica (ICA) 87-7/2022 ao listar as possíveis situações patrimoniais para os imóveis da União, apresenta as seguintes conceituações:

a) **não legalizada** – aquele cuja proveniência do domínio, em ato jurídico, não está perfeita e acabada; o COMAER tem a posse, mas o título aquisitivo transcrito no **Registro Geral de Imóvel (RGI) não está em nome da União**, ou ainda não existe;

(...)

d) **especial** – aquele que dispensa regularização por ser **propriedade de outrem**, isto é, não cabe a lavratura de Termo de Entrega pela SPU/UF; é cadastrado no SISOP por ser utilizado por Organização do COMAER, e **exige documentação que legalize a ocupação**.

(grifos acrescidos)

67. Foram encontrados, no Comando da Aeronáutica, diversos imóveis nas situações 'não legalizada', totalizando um patrimônio de R\$ 6.324.496.915,57, cujo registro está em desconformidade com que define o Manual do Siafi, macrofunção 020344 – Bens Imóveis, item 5.1.4, qual seja, 'os bens imóveis, cuja demarcação, posse ou propriedade esteja sendo discutida administrativa ou judicialmente, não deverão ser reconhecidos como ativos', pois tais bens ainda não são controlados pela entidade, de acordo com o MCASP, item 17.4 e a NBC TSP 03, item 40. Quanto aos bens imóveis em situação especial, totalizando R\$ 1.882.060.811,71, também se questiona o seu reconhecimento no Ativo do Comando da Aeronáutica.

68. O Comando da Marinha, da mesma forma, ao ser instado a informar a situação dos seus imóveis, nos termos da ICA 87-7, forneceu lista em que constam 1.189 imóveis na situação 'não legalizada', no valor total de R\$ 15.742.872.164,34, e 178 imóveis na situação 'especial', no valor de R\$ 46.844.474,55.

69. O Comando do Exército não forneceu informações que permitissem realizar análises relativas a este achado.

70. Por meio dos procedimentos substantivos realizados pela equipe de auditoria, verificou-se a situação sintetizada na tabela que segue.

Tabela 6. Imóveis em discussão administrativa.

	Imóveis em discussão administrativa (Qtd.)	% da qtd. de itens da amostra	Imóveis em discussão administrativa (Valor)	% do valor total da amostra
Marinha	3	1,7%	R\$ 198.349,20	0,001%
Aeronáutica	4	2%	R\$ 534.180.748,97	0,69%

Fonte: Elaborado pela equipe de Auditoria. Detalhamento por RIP no Apêndice C deste documento. Percentuais informados levam em consideração todos os imóveis a respeito dos quais foram solicitados documentos.

71. Do mesmo modo que no achado anterior, é uma fragilidade o fato de que a informação a respeito da existência (ou não) de discussão administrativa sobre a propriedade dos imóveis se basear exclusivamente nas informações registradas pelas unidades gestoras no SPIUnet. Assim, caso a unidade não tenha incluído essa informação no sistema, não será possível identificar a existência ou não de demanda acerca da propriedade do imóvel.

72. A ausência de mecanismo que obrigue as unidades gestoras a cadastrar as eventuais demandas administrativas e judiciais no SPIUnet impacta negativamente na verificação da afirmação sobre saldos contábeis, e divulgações relacionadas, vez que o Manual do Siafi, macrofunção 020344 – Bens Imóveis, item 5.1.4, qual seja, 'os bens imóveis, cuja demarcação, posse ou propriedade esteja sendo discutida administrativa ou judicialmente, não deverão ser reconhecidos como ativos'.

73. Além disso, a priori, o sistema não dispõe de mecanismo que obrigue as unidades a inserir no referido sistema documentação de suporte quanto à existência de demandas administrativa ou judiciais. Registre-se que a equipe de fiscalização do TCU não obteve acesso à documentação relativa às mencionadas discussões administrativas.

74. Cabe destacar que não é possível estimar o valor dos imóveis em discussão judicial e/ou administrativa, vez que:

- i) as situações encontradas decorrem dos testes substantivos realizados nas amostras solicitadas e os Comandos não forneceram todas as informações solicitadas para as amostras, limitando assim a execução dos testes e impedindo a extrapolação dos resultados obtidos; e
- ii) as fragilidades do SPIUnet apontada nos itens 71 a 73 impedem identificar todos os imóveis objeto de discussão administrativa e/ou judicial.

75. Manifestações dos gestores sobre o tema são analisados no Apêndice B que acompanha este documento. Registra-se, porém, de forma sintética que os Comandos da Marinha e da Aeronáutica argumentam se tratar de fragilidade existente no sistema SPIUnet, gerido pela SPU. O Comando do Exército informou que plano de ação em elaboração pela Força tratará do tema.

Proposta de encaminhamento

76. Considera-se a proposta de encaminhamento do achado descrito no subtítulo 3.1.4 suficiente para tratar da questão.

3.2. Distorções de classificação, apresentação ou divulgação

3.2.1. R\$ 57,52 bilhões decorrentes de reavaliação de bens imóveis classificada incorretamente

77. De acordo com a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, item 44, após o reconhecimento como ativo, o item do ativo imobilizado cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo na data da reavaliação menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes.

78. Já o item 54 da referida norma determina que se o valor contábil da classe do ativo aumentar em virtude da reavaliação, esse aumento deve ser contabilizado diretamente à conta de reserva de reavaliação do Patrimônio Líquido.

79. Por outro lado, se o valor contábil da classe do ativo diminuir em virtude da reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado do período caso não haja saldo de reserva de reavaliação para a respectiva classe do ativo. Em havendo saldo, a respectiva diminuição deve ser contabilizada diretamente à conta de reserva de reavaliação até o limite de qualquer saldo existente na reserva de reavaliação referente àquela classe de ativo (item 55).

80. Ainda, o item 56 da NBC TSP 07 dispõe que ‘Aumentos ou diminuições de reavaliação relativa a ativos individuais dentro de uma classe do ativo imobilizado devem ser contrapostos uns com os outros dentro da classe, mas não devem ser contrapostos com ativos de classes diferentes.’

81. Constatou-se uma contabilização incorreta da valorização dos bens imóveis. O valor foi registrado em conta de resultado (Reavaliação de Ativos – 4.6.1.0.0.00.00) quando deveria ser em conta do Patrimônio Líquido (Reserva de Reavaliação – 2.3.6.0.0.00.00). Um dos fatores que concorreu para este erro foi a incorreção no roteiro contábil do evento Siafi 54.1.730.

82. Sobre o tema, o Comando da Marinha afirma ter recebido da SPU a informação de que o SPIUnet não apresenta uma funcionalidade que atenda ao achado e que não é permitida a alteração dos saldos existentes diretamente no Siafi em virtude da integração existente entre os dois sistemas. Além disso, informa que existe a previsão de o novo sistema, em desenvolvimento pela SPU, o SPUnet, contemplar essa funcionalidade (peça 224).

83. O Comando da Aeronáutica, por sua vez, informa que também entende que ao reavaliar um imóvel é necessário a baixa da depreciação acumulada deste imóvel. Entretanto, ressalta que os lançamentos referentes à depreciação acumulada no mês são realizados pelas Secretarias do Patrimônio da União (SPU) e do Tesouro Nacional (STN), e não pelo Comando da Aeronáutica. Alega que os responsáveis pelo controle contábil dos imóveis do Comando não possuem informações suficientes para efetuar tal operação (peças 227 e 228).

84. Ante a incorreção da rotina contábil de valorização de bens imóveis, os testes foram estendidos com vistas a avaliar a contabilização da desvalorização dos bens imóveis. Analogamente, identificou-se distorções nos valores atinentes a diminuições na reavaliação do ativo imobilizado contabilizados na VPD, relacionados diretamente com a contabilização incorreta da valorização do imobilizado, detectada na primeira etapa do trabalho.

85. Assim, ao apurar para os órgãos 52000, 52111, 52121 e 52131 os aumentos e as diminuições totais decorrentes da reavaliação registrados na conta Bens Imóveis – 1.2.3.2.0.00.00, determinam-se os montantes de R\$ 28.764.424.054,52 (evento Siafi 54.1.730 - valorização de imóveis) e de R\$ 3.871.058.223,21 (evento Siafi 54.3.730 - desvalorização de imóveis).

86. A possível compensação das desvalorizações contra as valorizações deve ocorrer nas classes de contas do ativo imobilizado, consoante NBC TSP 7, item 55 c/c MCASP – 9ª edição, p. 233, isto é, no agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade, tais como: a. Terrenos; b. Edifícios operacionais; c. Estradas; d. Maquinário; e. Redes de transmissão de energia elétrica; f. Navios;

g. Aeronaves; h. Equipamentos militares especiais; i. Veículos a motor; j. Móveis e utensílios; k. Equipamentos de escritório; l. Plataformas de petróleo.

87. Para tal compensação ser possível, deveria haver saldo na conta de Reserva de Reavaliação – 2.3.6.0.0.00.00, do Patrimônio Líquido, o que não ocorreu em face da contabilização incorreta da transação.

88. Assim, para fins de apuração da distorção, caso a classificação da valorização de R\$ 28.764.424.054,52 estivesse correta, as reavaliações positivas e negativas se compensassem dentro do mesmo exercício financeiro, **independentemente da ordem cronológica de suas ocorrências**, e as compensações ocorressem por classe de ativo, o valor máximo de desvalorização a ser absorvido pelo saldo da conta Reserva de Reavaliação – 2.3.6.0.0.00.00 seria de R\$ 3.858.441.294,99 e o reconhecimento na VPD seria de R\$ 12.616.928,22 conforme tabela e explicação que seguem.

Tabela 7. Reavaliações Positivas e Negativas por Classe de Bem Imóvel (R\$)

Classes de bens imóveis (conta 1.2.3.2.0.00.00)	Evento Siafi 54.1.730 (Valorização) (a)	Evento Siafi 54.3.730 (Desvalorização) (b)	Saldo Demais reservas (a-b)	Saldo VPD – Reavaliação, Redução (a-b)
= Aeroportos/estacoes/aeródromos	6.989.321.048,56	- 819.229.830,68	6.170.091.217,88	-
= Aquartelamentos	17.883.297.375,39	- 2.548.483.604,78	15.334.813.770,61	-
= Armazéns/galpões	298.099,14		298.099,14	-
= Cemitérios	26.712,91		26.712,91	-
= Complexos/fabricas/usinas	412.291.299,81	- 63.010.487,51	349.280.812,30	-
= Edifícios	67.190.234,45	- 4.920.658,83	62.269.575,62	-
= Espelho d'agua	3.329.725,00		3.329.725,00	-
= Estacionamento e garagens	10.564.500,63		10.564.500,63	-
= Faróis	164.688.141,72	- 333.360,19	164.354.781,53	-
= Fazendas, parques e reservas	18.162.731,27		18.162.731,27	-
= Hospitais	56.397.154,27		56.397.154,27	-
= Hotéis	1.338.294,78	- 459.195,87	879.098,91	-
= Ilhas	31.238.165,63		31.238.165,63	-
= Imóveis de uso educacional	33.559.032,83		33.559.032,83	-
= Imóveis de uso recreativo	12.525.855,47	- 25.061.119,90	-	-12.535.264,43
= Imóveis residenciais / comerciais	830.666.991,15	- 120.992.742,38	709.674.248,77	-
= Museus/palácios	6.072,31	- 87.736,10	-	-81.663,79
= Outros bens imóveis registrados no spiuonet	27.462,57		27.462,57	-
= Portos/estaleiros	886.824,86	- 347.691,71	539.133,15	-
= Terrenos/glebas	2.248.608.331,77	- 288.131.795,26	1.960.476.536,51	-
Total Geral	R\$ 28.764.424.054,52	-R\$ 3.871.058.223,21	R\$ 24.905.982.759,53	-R\$ 12.616.928,22

Fonte: Tesouro Gerencial

89. Nesse cenário, o saldo da valorização não compensada, de R\$ 24.905.982.759,53, deveria, então, constar da referida conta do Patrimônio Líquido, e o valor da desvalorização que integra o saldo da conta Reavaliação, Redução a Valor Recuperável e Ajustes para Perdas – 3.6.1.0.0.00.00, da VPD, seria de R\$ 12.616.928,22, ou seja, R\$ 3,85 bilhões a menos em 31/12/2022.

90. Isso posto, diante da não correção da distorção comunicada e do não saneamento de suas causas, na posição de 31/12/2022, a distorção alcança o valor de R\$ 57,52 bilhões, decorrente da superavaliação do saldo da conta Reavaliação de Ativos – 4.6.1.0.0.00.00, da VPA, e do saldo da conta Reavaliação, Redução a Valor Recuperável e Ajustes para Perdas – 3.6.1.0.0.00.00, da VPD, e da subavaliação do saldo da conta Reserva de Reavaliação – 2.3.6.0.0.00.00 do Patrimônio Líquido, cujos valores e efeitos estão demonstrados na tabela, a seguir.

Tabela 8. Distorções por Conta Contábil em virtude da Reavaliação de Bens Imóveis

Contas contábeis	Distorções R\$	Efeito
VPA – 4.6.1.0.0.00.00	R\$ 28.764.424.054,52	Superavaliação
VPD – 3.6.1.0.0.00.00	R\$ 3.858.441.294,99	Superavaliação
Demais reservas – 2.3.6.0.0.00.00	R\$ 24.905.982.759,53	Subavaliação
Total	R\$ 57.528.848.109,04	

Fonte: Tesouro Gerencial, dezembro encerrado.

91. Manifestações dos gestores sobre o tema são analisados no Apêndice B que acompanha este relatório.

Proposta de encaminhamento

92. Por se tratar de questão sistêmica e transversal a administração federal direta, o assunto foi tratado no âmbito do TC 013.420/2022-4, Fiscalis 139/2022, que trata de Auditoria das Demonstrações Contábeis Consolidadas da União - BGU 2022.

3.2.2. Erros na classificação e apresentação de bens imóveis nas demonstrações contábeis

93. Segundo a NBC TSP 07, item 74, c/c o MCASP (pag. 236), terrenos e edifícios são ativos separáveis e são contabilizados separadamente. O Manual de utilização do SPIUnet, de novembro de 2019, p. 51, dispõe de orientações sobre o cadastramento da utilização dos bens imóveis, pois esses dados são enviados para o SIAFI para fins de contabilização. Diz o manual do SPIUnet que se uma utilização não tem benfeitoria, deve ser classificado na conta terreno ou gleba, e, se tem benfeitoria, o tipo de destinação deverá estar de acordo com a mesma.

94. Os exames realizados apontaram a existência de imóveis:

i) sem registro de benfeitoria classificados como, por exemplo, 'Aeroportos, estações e aeródromos', conforme detalhado na Tabela 9; e

ii) com benfeitorias classificados como terrenos e glebas, conforme detalhado na Tabela 10, para os quais não foram identificados registros de depreciação (Tabela 11).

Tabela 9. Imóveis sem benfeitorias não classificados como terrenos/glebas.

	Imóveis s/ benfeitorias não classificados como terrenos ou glebas (Qtd)	% da quantidade de itens da amostra	Imóveis s/ benfeitorias não classificados como terrenos ou glebas (Valor)	% do valor total da amostra
Marinha	2	1,1%	R\$ 139.979.697,46	0,36%
Aeronáutica	29	14,4%	R\$ 7.159.269.886,66	9,3%

Fonte: Elaborado pela equipe de Auditoria. Detalhamento por RIP no Apêndice C deste documento. Percentuais informados levam em consideração todos os imóveis a respeito dos quais foram solicitados documentos.

Tabela 10. Imóveis com benfeitorias classificados como terrenos ou glebas

	Imóveis c/ benfeitorias classificados como terrenos (Qtd.)	% da quantidade de itens da amostra	Imóveis c/ benfeitorias classificados como terrenos (Valor)	% do valor total da amostra
Marinha	6	3,4%	R\$ 2.967.667.475,81	8%
Aeronáutica	4	2%	R\$ 62.836.998,03	0,1%

Fonte: Elaborado pela equipe de Auditoria. Detalhamento por RIP no Apêndice C deste documento. Percentuais informados levam em consideração todos os imóveis a respeito dos quais foram solicitados documentos.

Tabela 11. Depreciação acumulada.

Imóveis com benfeitorias classificados como terrenos				
Classificação	Valor Benfeitoria Cadastrada no SPIUnet	DT INFRA	RIP	Depreciação acumulada em Dezembro de 2022
Terreno	R\$ 477.061,48	SP	7107001155000	não localizado
Terreno	R\$ 1.374.036,07	SP	6475002495007	não localizado
Terreno	R\$ 46.784.537,76	RJ	6001056055006	não localizado
Terreno	R\$ 14.201.362,72	RJ	6001055985000	não localizado

Fonte: Elaborado pela equipe de Auditoria.

95. Ambas as situações indicam fragilidade na classificação dos imóveis do MD. No entanto, a segunda (imóveis com benfeitorias classificados como terrenos e glebas) distorce as demonstrações contábeis, vez que não foram identificadas depreciações referentes às benfeitorias cadastradas, afetando negativamente:

(i) a integralidade das afirmações, pois constatou-se que as transações e eventos que deveriam ter sido registrados não o foram em sua integralidade; e

(ii) o saldo, vez que a ausência de reconhecimento da depreciação referente a esses imóveis provoca subavaliação da Conta de Despesa com Depreciação (VPD) e da Conta Depreciação Acumulada (Ativo), resultando na superavaliação do Ativo Imobilizado.

96. Cabe destacar que não é possível estimar o valor dos imóveis com benfeitorias classificados como terrenos ou glebas, pois as situações encontradas decorrem dos testes substantivos realizados nas amostras solicitadas e os Comandos não forneceram todas as informações solicitadas para as amostras, limitando assim a execução dos testes e impedindo a extrapolação dos resultados obtidos.

97. Tome-se como exemplo o imóvel cujo RIP de utilização é 8105006415009, referente à Base Aérea de Florianópolis, classificado como Aquartelamento (conta 123210105). Ao consultar as informações

registradas no SPIUnet, verifica-se que no imóvel constam, por exemplo, estruturas classificadas como hotéis, escola e imóveis residenciais, os quais deveriam ser contabilizados nas contas 123210117, 123210107 e 123210101, respectivamente.

98. Dados sintéticos sobre o tema constam na tabela que segue.

Tabela 12. Imóveis com registro de estruturas incompatíveis com a sua classificação.

	Imóveis com presença de estrutura incompatível (Quantidade)	% da quantidade de itens da amostra	Imóveis com presença de estrutura incompatível (Valor monetário)	% do valor total da amostra
Marinha	1	0,6%	R\$ 182.799.390,53	0,5%
Aeronáutica	6	3%	R\$ 4.447.794.933,73	5,8%

Fonte: Elaborado pela equipe de Auditoria. Detalhamento por RIP no Apêndice C deste documento. Percentuais informados levam em consideração todos os imóveis a respeito dos quais foram solicitados documentos

99. No que se refere aos terrenos e glebas, os Comandos da Marinha e da Aeronáutica já informaram que medidas serão adotadas para corrigir as falhas apontadas (peças 224 e 228). O Comando do Exército informou que a classificação dos imóveis será incluída em plano de ação em elaboração.

Proposta de encaminhamento

100. Considera-se necessário propor dar ciência ao Ministério da Defesa, ao Comando da Marinha, Comando do Exército e ao Comando da Aeronáutica, com fundamento no art. 9º, I, da Resolução-TCU 315, de 2020, de que, ao não selecionar a conta 'terrenos e glebas' para utilizações sem benfeitorias e/ou ao selecionar tipo de destinação em desacordo com as benfeitorias existentes, descumpre-se o Manual de utilização do SPIUnet, da Secretaria de Coordenação e Governança do Patrimônio da União – SCGPU, de novembro de 2019, o que termina por causar distorções de valor, de classificação e apresentação nas demonstrações contábeis.

4. DEFICIÊNCIAS SIGNIFICATIVAS DE CONTROLE INTERNO.

4.1 Deficiência significativa de controle interno sobre a gestão do patrimônio imobiliário

101. No curso da auditoria, foi enviada comunicação aos responsáveis pela governança, por meio do Aviso n. 241 – GP/TCU, de 11 de abril de 2023 (peça 295), sobre questões relacionadas à indisponibilidade de informações requeridas pela equipe, a atrasos no envio de outras informações e encaminhamento de informações incompletas. Além de outras dificuldades e deficiências de controle interno significativas identificadas, nos termos das NBC TASP 260 e 265 (peça 269).

102. Em síntese, foram constatadas: dificuldades para obter tempestivamente documentos e informações detidas pelas Forças; inexistência de documentação capaz de dar suporte a parcela significativa das informações contidas nas demonstrações contábeis do MD; e falta de confiabilidade e completude dessas informações, muitas vezes desatualizadas. O tema é abordado em maiores detalhes no capítulo 6 deste relatório.

5. MONITORAMENTO DE DETERMINAÇÕES E RECOMENDAÇÕES.

103. Não há determinações e recomendações a serem monitoradas neste trabalho.

6. ASSUNTOS QUE EXIGIRAM ATENÇÃO SIGNIFICATIVA NA AUDITORIA.

104. 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 dos 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).

105. Para o TCU esses assuntos podem constituir-se em importantes indicativos ou subsídios para ações de controle ou para a realização de auditorias operacionais.

6.1 Ausência de documentação de suporte

106. O resultado desta auditoria foi significativamente impactado pela inexistência de laudos de avaliação patrimonial referentes a 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, bem como a demora no fornecimento de informações necessárias para o auditor executar seus procedimentos constituem limitação ao alcance da auditoria (NBC TASP 260, (itens 16(b) e A21).

107. A questão foi tratada na peça 269 deste processo, com proposta de comunicação aos responsáveis pela governança, elaborada com fulcro nos arts. 157 e 245, incisos II e III, do Regimento Interno do TCU,

c/c as NBC TASP 260(R2), itens 16(b) e A21, e NBC TASP 265, itens 9, A12 e A13. Comunicação essa feita por meio da peça 295.

108. Segundo o Comando do Exército (peça 210), não existem laudos ou pareceres de avaliação patrimonial de 18 imóveis de alta materialidade, cujo valor contábil somado é de R\$ 44.484.744.438,48, valor este que representa 40,73% do saldo da conta Bens Imóveis administrado pelo referido Comando; 16,75% do saldo da conta Bens Imóveis nas demonstrações contábeis consolidadas pelo MD; e 11,32% do Ativo total do MD. Diante da situação encontrada, considerou-se inoportuno selecionar imóveis adicionais geridos pela Força para a realização de procedimentos substantivos.

109. Para os Comandos da Marinha e da Aeronáutica foram selecionadas amostras de populações, conforme detalhado no Apêndice A. Os resultados dos procedimentos estão sintetizados na tabela abaixo:

Tabela 13. Imóveis sem laudo de avaliação

	Imóveis sem laudo (Qtd.)	% da qtd. em relação à amostra	Imóveis sem laudo (Valor)	% do valor total da amostra
Marinha	109	62%	R\$ 30.189.330.671,02	78%
Aeronáutica	33	16%	R\$ 16.824.937.483,07	22%

Fonte: Elaborado pela equipe com base na documentação fornecida pela Força. Detalhamento por RIP no Apêndice C deste documento. Percentuais informados levam em consideração todos os imóveis a respeito dos quais foram solicitados documentos.

110. Os resultados encontrados apontam uma baixa confiabilidade das informações remetidas pelas Forças e sintetizadas nas tabelas 2 e 3 deste relatório, uma vez que não houve confirmação das datas de reavaliação dos imóveis informadas pelas Forças.

111. Importante destacar que no exame realizado não foram computadas 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, não foi fornecido ao TCU o laudo por meio do qual se determinou o valor-base que estava sendo atualizado. Detectada essa falha, foi concedida aos Comandos oportunidade para complementar a documentação fornecida (peça 254).

112. Situação semelhante à descrita em relação ao Comando do Exército ocorre no Comando da Aeronáutica. Foram encontrados 33 imóveis, no valor de R\$16.824.937.483,07, sem o devido laudo de avaliação, e outros 33 imóveis, no valor de R\$15.391.059.177,92, com laudo expirado, o que, no total, representa 32,5% do saldo da conta Bens Imóveis administrado pela Aeronáutica. Juntos, os 66 imóveis representam 12,1% do saldo da conta Bens Imóveis nas demonstrações contábeis consolidadas pelo MD; e 8,2% do Ativo total do MD.

113. Em relação ao Comando da Marinha, foram identificados 109 imóveis, no valor de R\$ 30.189.330.671,02, sem laudo de avaliação, e outros 17 imóveis, no valor de R\$ 834.959.221,40, com laudo expirado, o que, no total, representa 55,4% do saldo da conta Bens Imóveis administrado pela Marinha. Juntos, os 126 imóveis representam 11,7% do saldo da conta bens imóveis nas demonstrações contábeis consolidadas pelo MD; e 7,9% do Ativo total do MD.

114. No total, 40,6% do saldo consolidado nas demonstrações do MD da conta bens imóveis não possui lastro documental, ou seja, para 27,4% do respectivo Ativo Total, não se mostrou possível, no presente trabalho, obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para aferir o real saldo da conta contábil relativa aos bens imóveis

115. A presente auditoria visa subsidiar a emissão do parecer prévio sobre as contas do Exmo. Presidente da República, que tem prazo peremptório, nos termos do art. 71, inciso I, da Constituição Federal. Atrasos na obtenção de evidências podem não apenas influenciar a emissão de opinião sobre as Demonstrações Contábeis Consolidadas do Ministério da Defesa, mas também impactar o cumprimento, pelo TCU, de sua atribuição no prazo constitucionalmente estipulado.

116. Além de impossibilitar a obtenção de evidências suficientes e apropriadas quanto à exatidão dos demonstrativos contábeis, a falta de informações básicas, tempestivas e completas relativas ao controle patrimonial dos imóveis caracteriza deficiências significativas de controle interno sobre a gestão do patrimônio imobiliário

117. A ausência de controle adequado sobre o patrimônio coloca a entidade em risco de sofrer perdas significativas com desvios e desperdícios pelo mau uso. Faz parte do controle patrimonial um cadastro atualizado, incluindo o valor atualizado do bem, benfeitorias realizadas e monitoramento sobre o estado de conservação. Estas informações precisam estar refletidas nas demonstrações contábeis, pois é dessa forma que a administração garante a transparência das informações. Ademais, as deficiências no controle

patrimonial afetam também a tomada de decisões da administração quanto ao planejamento de gastos relativos a reforma, ampliação, conservação e até mesmo a identificação, punição e recuperação de possíveis perdas e desvios pelo mau uso do imobiliário público.

7. CONCLUSÕES

118. Fomos designados por meio da Portaria de Fiscalização SecexDefesa nº 444, de 26 de agosto de 2022 (alterada pelas Portarias de Fiscalização SecexDefesa nº 528 e 601/2022) para realizar Auditoria Financeira integrada com Conformidade, Registro Fiscalis nº 156/2022, no Ministério da Defesa, Comando da Aeronáutica, Comando do Exército, Comando da Marinha e respectivos órgãos e entidades vinculados, com o objetivo de avaliar se as demonstrações contábeis consolidadas, incluindo as correspondentes notas explicativas, informações financeiras e transações subjacentes dos componentes, apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial, financeira e orçamentária da entidade em 31 de dezembro de 2022, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicadas ao setor público, e se as transações subjacentes e os atos de gestão relevantes dos responsáveis estão em conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis e com os princípios de administração pública que regem a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos).

119. A presente fiscalização, todavia, pelos motivos explanados no subtítulo 2.2. Objeto, objetivos e escopo da auditoria, limitou-se a avaliação do ciclo contábil relacionado a bens imóveis, considerando a materialidade dos valores envolvidos e a sua relevância para as demonstrações contábeis. Devido a essa limitação de escopo, o trabalho enquadra-se na hipótese prevista no parágrafo único do art. 29 da Decisão Normativa-TCU nº 198, de 2022. Além deste trabalho, também foi realizada auditoria nos passivos atuariais registrados nos demonstrativos no MD (TC 020.726/2022-8).

120. Em resumo, foram auditadas contas que representam, 67,7% dos ativos do Ministério da Defesa. Apesar de o trabalho cobrir parcela significativa das contas de maior materialidade das demonstrações, não foi realizado para obter asseguração razoável ou asseguração limitada, motivo pelo qual não expressamos opinião sobre as demonstrações como um todo.

121. Desse modo, em conformidade com a regra de transição prevista no parágrafo único do art. 29 da Decisão Normativa-TCU nº 198, de 2022, as conclusões contidas na proposta de certificado estão restritas aos procedimentos executados, sendo necessário explicitar que não se trata de trabalho de asseguração razoável ou de asseguração limitada.

122. Devido às limitações significativas descritas nos itens 18 e 19, às deficiências significativas de controle interno (seção 4) e aos assuntos abordados na seção 6 deste relatório, objeto de comunicação aos responsáveis pela governança (Aviso da Presidência do TCU ao Ministro da Defesa - peça 295), não conseguimos obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir se o ciclo contábil de bens imóveis, que integra as demonstrações contábeis do Ministério da Defesa, está apresentado adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com as normas contábeis e o marco regulatório aplicáveis ao setor público, e se as transações subjacentes estão em conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis e com os princípios de administração pública, nos termos dos incisos I e II, § 4º, art. 14 da Instrução Normativa TCU 84, de 22 de abril de 2020.

8. PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO

123. Ante o exposto, submetem-se os autos à consideração superior e posteriormente ao gabinete do Ministro-Relator Jorge Oliveira, propondo:

124. com fundamento no art. 9º, I, da Resolução TCU 315, de 2020, **dar ciência** ao Ministério da Defesa, de que os imóveis que compõem o saldo da conta bens imóveis (1.2.3.2.XXX.XX), consolidada nas demonstrações contábeis apresentadas pela Pasta, incluindo, portanto, os Comandos Militares, devem ser reavaliados na periodicidade prevista na NBC TSP 07, itens 44 e 49; no MCASP, 9ª edição, item 11.4; e no Manual do Siafi, macrofunção 020335, a menos que comprovado que o valor justo dos imóveis não sofreu mudanças significativas (subtítulo 3.1.3);

125. com fundamento no art. 9º, I, da Resolução-TCU 315, de 2020, **dar ciência** ao Ministério da Defesa, ao Comando do Exército, ao Comando da Marinha e ao Comando da Aeronáutica, que:

- i) 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, infringe-se a NBC TSP 07, itens 51 e 53, e o MCASP, 9ª edição, item 11.4, uma vez que a reavaliação seletiva de ativos pode resultar em distorções relevantes causadas pela divulgação de montantes nas

demonstrações contábeis que são uma combinação de custos e valores em datas diferentes (subtítulo 3.1.2);

ii) o reconhecimento como ativos patrimoniais de bens imóveis, cuja demarcação, posse ou propriedade esteja sendo discutida administrativa ou judicialmente, em vez de tratá-los como Ativos Contingentes, contraria as orientações do Manual do Siafi, macrofunção 020344 – Bens Imóveis, item 5.1.4, bem como do MCASP, itens 17.1 e 17.6.3, e da NBC TSP 03, item 39, causando distorções possivelmente relevantes nas demonstrações contábeis (subtítulos 3.1.4 e 3.1.5); e

iii) ao não selecionar a conta ‘terrenos e glebas’ para utilizações sem benfeitorias e/ou ao selecionar tipo de destinação em desacordo com as benfeitorias existentes, descumpre-se o Manual de utilização do SPIUnet, da Secretaria de Coordenação e Governança do Patrimônio da União – SCGPU, de novembro de 2019, o que termina por causar distorções de valor, de classificação e apresentação nas demonstrações contábeis (subtítulo 3.2.2).

126. *com fundamento na Resolução TCU 315/2020, art. 17, § 2º, autorizar o monitoramento, na auditoria anual de contas do Ministério da Defesa relativas ao exercício de 2023, do compromisso firmado pelo Ministro de Estado da Defesa de apresentar ao TCU plano de ação 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 do MD (subtítulos 3.1.1 e 3.1.3).*

127. *com fundamento no art. 249, inciso I, do RITCU, aprovar o certificado de auditoria (peça 300);*

128. *autorizar a inserção do certificado de auditoria aprovado e o correspondente relatório de auditoria, no sistema e-Contas, para os fins previstos no art. 16 da Lei 8.443/1992;*

129. *encaminhar, via sistema e-Contas, o certificado e o relatório de auditoria ao Ministério da Defesa para subsidiar o pronunciamento do Ministro de Estado, nos termos do previsto no art. 9º, inciso IV e art. 52 da Lei 8.443/1992;*

130. *com fundamento no art. 8º, § 2º, da Instrução Normativa-TCU 84/2020 e no art. 7º da Decisão Normativa-TCU 198/2022, autorizar a divulgação, nos sítios de internet do Ministério da Defesa e do TCU, do certificado e do relatório de auditoria junto às demonstrações contábeis das contas anuais do Ministério da Defesa relativas ao exercício de 2022; e*

131. *Com fundamento no art. 250, inciso I, do RITCU, encaminhar os autos à AudGovernança para serem apensados ao processo de contas anuais, relativas ao exercício de 2022, que vier a ser constituído para o Ministério da Defesa.”*

É o relatório.