



CGU

Controladoria-Geral da União

RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO

Secretaria-Executiva - Ministério da Infraestrutura

Exercício 2022

Controladoria-Geral da União (CGU)
Secretaria Federal de Controle Interno (SFC)

RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO

Órgão: **Ministério da Infraestrutura - MInfra**

Unidade Auditada: **Secretaria-Executiva**

Município/UF: **Brasília/Distrito Federal**

Relatório de Avaliação: **1286194**

18 de abril de 2023

Missão

Elevar a credibilidade do Estado por meio da participação social, do controle interno governamental e do combate à corrupção em defesa da sociedade.

Auditoria Anual de Contas

A Auditoria Anual de Contas tem por objetivo assegurar que a prestação de contas da unidade expressa, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão subjacentes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios aplicáveis.

QUAL FOI O TRABALHO REALIZADO PELA CGU?

O presente relatório trata da Auditoria Anual de Contas (AAC) do Ministério da Infraestrutura (MInfra), nos termos da DN TCU nº 198/2022 e da IN TCU nº 84/2020. Como escopo foram selecionadas para a auditoria financeira as contas contábeis de maior relevância nos demonstrativos da Unidade Auditada, expressando opinião, sobre adequação na elaboração e apresentação de acordo com as normas contábeis e o marco regulatório aplicáveis, e se estão livres de distorções relevantes.

As informações contábeis da unidade devem refletir o aspecto econômico-financeiro das decisões tomadas pela Alta Administração, ao longo do período entre 01.01.2022 a 31.12.2022.

Os critérios utilizados para a avaliação foram: a Lei nº 4.320/1964 (finanças públicas); a Lei Complementar nº 101/2000 (LRF); o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP); as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP); e demais normas contábeis emitidas pela Secretaria do Tesouro Nacional ou disposições de leis, regulamentos e Macrofunções do SIAFI aplicáveis especificamente ao MInfra.

POR QUE A CGU REALIZOU ESSE TRABALHO?

Consoante o disposto no art. 50, inciso II, da Lei nº 8.443/1992, compete ao órgão integrante do sistema de controle interno, no caso do Poder Executivo federal à CGU, realizar avaliação do cumprimento da obrigação de prestar contas, bem como emitir certificação dessas contas, em conformidade com as normas técnicas de auditoria. Este trabalho, foi conduzido mediante auditoria integrada financeira com conformidade, no Ministério da Infraestrutura (MInfra), cujos resultados comporão o Balanço Geral da União (BGU).

QUAIS AS CONCLUSÕES ALCANÇADAS PELA CGU? QUAIS AS RECOMENDAÇÕES QUE DEVERÃO SER ADOTADAS?

Nas Demonstrações Contábeis do MInfra, de 31.12.2022, foram identificadas **distorções de valor não corrigidas no montante de R\$20,37 bilhões**, que ultrapassa 2% (>R\$11,56 bilhões) do montante global dos ativos, estabelecido como critério de materialidade para fins da emissão de opinião. Desse montante, R\$11,9 bilhões se refere a ativos ferroviários, R\$4,2 bilhões a ativos aeroportuários, R\$2,72 bilhões a financiamentos do FMM, R\$ 861 milhões a receitas de concessões e R\$618 milhões a investimentos cruzados em ativos ferroviários. Além disso foram identificadas **distorções de classificação no valor de R\$2,3 bilhões**, decorrentes de registros equivocados nas contas de créditos a receber de ativos concedidos e bens imóveis de uso especial (aeroportos), sendo corrigidas R\$1,2 bilhões no decorrer do trabalho. Em relação às **análises de conformidade dos atos de gestão subjacentes**, destacam-se: falhas nos procedimentos de acompanhamento pelo MInfra da execução dos projetos financiados com recursos do FMM, na metodologia de mensuração de ativos ferroviários adotada pelo DNIT, e na forma de execução e contabilização de despesas públicas decorrentes de investimentos cruzados em ferrovias. Por fim, foi identificada como **tópico especial** (desconsiderado nas distorções porque não depende somente do ministério), uma distorção de **R\$3,91 bilhões**, pelo não reconhecimento das variações patrimoniais do adicional de frete (AFRMM) nas demonstrações do MInfra, decorrente de alterações da forma de arrecadação promovida e roteiro contábil promovidas pela Receita Federal e Tesouro Nacional.

Em síntese, foram propostas **recomendações** visando a correção das distorções contábeis e o aprimoramento dos registros e respectivos controles.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AAC	Auditoria Anual de Contas
AFRMM	Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante
ANTT	Agência Nacional de Transportes Terrestres
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria-Geral da União
CMG	Custo Médio Gerencial
COMAER	Comando da Aeronáutica
DEFOM	Departamento de Fomento e Desenvolvimento de Infraestrutura
DN	Decisão Normativa
DNHI	Departamento de Navegação e Hidrovias
DNIT	Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes
EPL	Empresa de Planejamento e Logística S.A.
FMM	Fundo da Marinha Mercante
FNAC	Fundo Nacional de Aviação Civil
IN	Instrução Normativa
INFRA	INFRA S.A. (criada pela unificação da VALEC e EPL)
INFRAERO	Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária
LAD	Limite Acumulado de Distorções
LABTRANS	Laboratório de Transportes e Logística
LOA	Lei Orçamentária Anual
OFSS	Orçamento Fiscal e da Seguridade Social
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
ME	Ministério da Economia
MGP	Materialidade Global de Planejamento
MGE	Materialidade Global de Execução
MINFRA	Ministério da Infraestrutura
MPOR	Ministério dos Portos e Aeroportos
MT	Ministério dos Transportes
NBC TA	Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público
PAINT	Plano Anual de Auditoria Interna
RA	Relatório de Auditoria
RFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
SAC	Secretaria Nacional de Aviação Civil
SEI	Sistema Eletrônico de Informações
SGF	Sistema de Gestão Financeira
SIAC	Sistema de Acompanhamento de Contratos
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SNPTA	Secretaria Nacional de Portos e Transportes Aquaviários
SPOA	Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração
SPU	Secretaria do Patrimônio da União
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCE	Tomada de Contas Especial
TCU	Tribunal de Contas da União
TED	Termo de Execução Descentralizada
VALEC	VALEC Engenharia, Construções e Ferrovias S.A.
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
UPC	Unidade Prestadora de Contas

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	7
2.	RESULTADOS DOS EXAMES	10
2.1.	Tópicos Especiais	11
2.2.	Distorções Corrigidas	13
2.3.	Distorções Não Corrigidas de Valor	14
2.4.	Distorções Não Corrigidas de Classificação	27
2.5.	Inconformidades das Transações Subjacentes	30
2.6.	Avaliação do cumprimento das recomendações da CGU	38
3.	RECOMENDAÇÕES	39
4.	CONCLUSÃO	41
	APÊNDICES	44
	ANEXOS	51
	I – Manifestação da Unidade Examinada e Análise da Equipe de Auditoria	51

1. INTRODUÇÃO

O MInfra foi selecionado como Unidade Prestadora de Contas (UPC) significativa do Balanço Geral da União (BGU) do exercício de 2022 nos termos da Portaria TCU nº 49, de 07.04.2022, em decorrência da materialidade dos seus ativos no valor de R\$578 bilhões, diferentemente de ministérios escolhidos pela relevante execução orçamentária.

A Instrução Normativa TCU nº 84, de 22.04.2020, estabelece que a Auditoria Anual de Contas (AAC) se dá por meio da integração de procedimentos de auditoria financeira e de conformidade, de forma a assegurar que a prestação de contas expresse, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão subjacentes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios aplicáveis.

Esta técnica de auditoria busca identificar problemas nos controles financeiros (como na auditoria financeira) e não-financeiros (como na auditoria de conformidade), avaliando a interação entre os processos financeiros e operacionais em relação ao sistema de controles internos de uma entidade. A Auditoria Integrada propicia uma visão geral dos riscos de uma entidade, sendo uma das formas mais eficientes de auditoria. (INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS, 2012).

Do ponto de vista financeiro, o objetivo da presente auditoria foi verificar se as demonstrações contábeis, financeiras e orçamentárias do MInfra, referentes ao exercício de 2022, refletem adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial, financeira e orçamentária da entidade, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicadas ao setor público.

Do ponto de vista de conformidade, o objetivo foi verificar se as atividades, operações ou transações e atos de gestão relevantes subjacentes às demonstrações estão de acordo, em todos os aspectos relevantes, 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. Foi avaliada ainda o cumprimento e implementação das recomendações expedidas pela CGU referentes aos temas relevantes.

A auditoria analisou os registros realizados entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de 2022. Foram analisados os seguintes demonstrativos: (i) Balanço Patrimonial (BP); (ii) Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP); (iii) Balanço Orçamentário, (iv) Balanço Financeiro, (v) Demonstração dos Fluxos de Caixa; e (vi) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. Também foram consideradas as Notas Explicativas integrantes das Demonstrações Contábeis de 2022 e demais informações obtidas ao longo da auditoria.

A partir da revisão analítica realizada na fase de planejamento, foram identificados 21 (vinte e um) riscos relacionados a 7 (sete) áreas a serem avaliadas. Além de elementos das demonstrações contábeis e de exigências de divulgação de informações pelas normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), as áreas avaliadas abrangem aspectos dos pontos de vista operacional e de conformidade. São elas: (i) Arrecadação, partilha e destinação do

produto da arrecadação do AFRMM; (ii) Financiamentos do FMM; (iii) Receitas de Concessões (aeroportuárias, ferroviárias e rodoviárias); (iv) Bens Imóveis (aeroportuários, ferroviários e rodoviários); (v) Investimentos em Infraestrutura; (vi) Demonstrações Contábeis; e (vii) Cumprimento de recomendações da CGU.

Foram realizados 14 (quatorze) dos 16 (dezesesseis) procedimentos planejados para a auditoria, que incluíram testes de controle e testes substantivos. Foram utilizadas as seguintes técnicas: (i) inspeção; (ii) avaliação dos controles; (iii) recálculo; (iv) confirmação externa; (v) indagação; (vi) análise; e (vii) procedimentos analíticos. Os dados analisados foram obtidos junto ao Ministério e às bases de dados do Governo Federal e provenientes de circularizações com terceiros, quando necessário.

Os dois procedimentos de auditoria que deixaram de ser executados, relacionados a área “investimentos em infraestrutura”, foram descartados após melhor entendimento sobre os cenários de riscos previamente estabelecidos. O primeiro referente à ausência de registro contábil pelo DNIT de alguns bens de infraestrutura relacionados ao modal hidroviário, como canais de navegação fluviais e canais de acesso a portos marítimos. Tal ausência é justificada pela não definição pelo DNIT de metodologias de mensuração desses tipos de bens, devido ao baixo impacto no balanço orçamentário do DNIT optou-se por aguardar a conclusão da definição de uma metodologia de cálculo para esses ativos (Processo SEI 50600.025874/2019-05).

O segundo relativo à prestação de contas e aos processos de pagamentos no âmbito do DNIT. Na fase inicial dos exames foi verificado que a autarquia tem adotado os procedimentos administrativos que lhe cabe em relação à instauração e tratamento de recursos oriundos de TCE. Já em relação à análise de conformidade dos procedimentos de cronologia de pagamentos no SGF, optou-se por não executar tal avaliação, devido a existência de correções recentes promovidas pelo DNIT nos instrumentos de controle sobre esse processo, em atendimento as recomendações emitidas no RA 201900002, o qual tratou especificamente do assunto.

A presente auditoria foi realizada no período entre setembro/2022 e fevereiro/2023. A Materialidade Global de Execução (MGE) foi definida em R\$ 5.784.059.616,06 (contas patrimoniais). Por vez, o limite para acumulação de distorção foi de R\$ 578.405.961,60 (contas patrimoniais) e o risco de auditoria foi estabelecido em 13,44%. Na Tabela 01 estão apresentadas as contas significativas definidas a partir de critérios de materialidade (valor \geq MGE) e as de relevância relacionadas ao ciclo contábil ou transação das contas significativas, assim como aquelas selecionadas por critérios qualitativos de relevância pela natureza de suas movimentações.

Tabela 01 - Contas selecionadas por relevância quantitativa e qualitativa

Elemento	Elemento Contábil	Conta contábil	Saldo (R\$) em 31.12.2022
E01	Ativo	1.1.2.4 - Empréstimos e Financiamentos Concedidos (CP)	2.229.526.409,80
E02	Ativo	1.2.1.1 - Empréstimos e Financiamentos Concedidos (LP)	31.687.707.757,07
E03	Ativo	1.2.3.2 - Bens Imóveis	547.360.009.278,05
E04	VPD	3.6.5.1 - Desincorporação De Ativos	8.077.036.293,33
E05	VPA	4.4.1.1 - Juros e Encarg de Emprest Internos Concedidos	850.676.363,16

E06	VPA	4.4.3.1 - Variações Mon. e Camb. De Empréstimo Int. Conc.	3.769.452.411,80
E07	VPA	4.2.2.1 – Contrib. de Intervenção no Domínio Econômico	4.390.987.970,47
E08	VPA	4.3.3.1 - Valor Bruto de Exp. de Bens e Dir. e Prest. Ser.	4.087.456.196,33

(a) Legenda: Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) e Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD). (b) A seleção considerou as contas no 4º nível. Extração de dados em 31 de janeiro de 2023

Durante a execução dos testes de auditoria, foram identificadas limitações devido: (i) às dificuldades de identificação e valoração dos ativos ferroviários que compõem a Reserva Técnica; (ii) ao não fornecimento de informações por parte da VALEC (atual INFRA SA) quanto à metodologia de mensuração de suas ferrovias; (iii) à falta de dados relacionados com as condições reais dos bens ferroviários registrados do DNIT; e (iv) aos ativos aeroportuários registrados no SPIUNet com valores simbólicos e ausência de uma metodologia capaz de mensurá-los.

Não estão incluídos no escopo da presente auditoria os seguintes atos: (i) contas de transferências concedidas ou recebidas dentro do OFSS e de caixa; (ii) recálculo de partilha, destinação e transações de empréstimos relacionadas a recursos do AFRMM/FMM; (iii) recálculo de receitas de concessões; (iv) avaliação econômica, controles internos e opinião sobre conformidade jurídica relacionadas a investimentos cruzados; v) a incorporação no cálculo do valor patrimonial de ferrovias e rodovias de elementos que não estejam previstos nas metodologias de mensuração previstas pelo DNIT; e vi) avaliação de contas que possuam transações relacionadas as contas selecionadas. Esses itens não foram objeto da auditoria porque não foram selecionados na materialidade e relevância ou não houve tempo hábil e capacidade operacional para sua realização. Os itens de não escopo definem os limites dos exames e da opinião sobre itens avaliados. O detalhamento das limitações e do não escopo estão apresentados no Apêndice I deste relatório.

O nível de asseguarção da presente auditoria pode ser considerado como limitado. Os motivos para tal nível de asseguarção relacionam-se com as limitações e itens de não escopo anteriormente declarados. Na continuação são apresentados os principais resultados dos exames.

2. RESULTADOS DOS EXAMES

Para a presente auditoria identificou-se 23 situações que representam problemas e/ou falhas em controles internos do órgão, a saber:

- 18 (dezoito) se relacionam com análises financeiras e representam distorções que afetam as Demonstrações Contábeis de 31.12.2022; e
- 5 (cinco) se relacionam com análises de conformidade.

O termo “distorção” utilizado neste relatório de auditoria deve ser compreendido nos termos da definição estabelecida pela NBC TA 450/16 do CFC:

Distorção é a diferença entre o valor divulgado, classificação, apresentação ou divulgação de um item nas demonstrações contábeis e o valor, classificação, apresentação ou divulgação que é requerido para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Distorção pode ser decorrente de erro ou fraude (item A1). (Alterada pela NBC TA 450 - R1)

Vale ressaltar que, considerando o nível de asseguração e o não escopo expostos na introdução deste relatório, não foram detectadas evidências de fraude com impacto nas demonstrações contábeis de 2022.

As situações encontradas estão organizadas nos seguintes itens:

- Tópicos Especiais (item 1):
 - AFRMM, R\$ 3,9 bilhões (item 2.1.1).
- Distorções Corrigidas (item 2.2):
 - Financiamentos do FMM, R\$ 1,3 bilhões (item 2.2.1); e
 - Partes Relacionadas (item 2.2.2).
- Distorções Não Corrigidas de Valor (item 2.3):
 - Ativos Ferroviários, R\$ 11,9 bilhões (item **Erro! Fonte de referência não encontrada.**);
 - Ativos Aeroportuários, R\$ 4,2 bilhões (item **Erro! Fonte de referência não encontrada.**);
 - Financiamentos do FMM, R\$ 2,7 bilhões (item 2.3.3);
 - Receitas de Concessões, R\$ 861,5 milhões (item **Erro! Fonte de referência não encontrada.**); e
 - Investimentos Cruzados, R\$ 618,8 milhões (item **Erro! Fonte de referência não encontrada.**).
- Distorções Não Corrigidas de Classificação (item 2.4):
 - Ativos Aeroportuários, R\$ 1,5 bilhões (item **Erro! Fonte de referência não encontrada.**).
- Inconformidades das Transações Subjacentes (item 2.5):
 - Roteiro Contábil de Investimentos Cruzados (item 2.5.1);
 - Metodologia de mensuração de ativos ferroviários (item 2.5.2); e
 - Controles Internos do FMM (item 2.5.3).

Na continuação são detalhadas as situações identificadas e os critérios utilizados para análise, bem como sobre as possíveis causas e consequências relacionadas.

2.1. Tópicos Especiais

As Demonstrações Contábeis de 31.12.2022 possuem **R\$ 3.911.892.819,16** em distorções que, em razão das características de governança contábil do Governo Federal, não podem ser plenamente atribuídas aos gestores do Ministério da Infraestrutura e que, portanto, não foram agregadas ao cômputo final de distorções que modificam a opinião a ser emitida sobre as Demonstrações Contábeis do MInfra. Porém, trata-se de distorções que afetam a análise dos usuários das informações contábeis e representam inconformidades em relação às NBC TSP.

Em relação a essa tipologia de distorção foi identificada a seguinte situação:

- Ausência de reconhecimento das variações patrimoniais do AFRMM nas Demonstrações Contábeis do MInfra.

Os critérios de auditoria utilizados para as análises foram:

- Lei nº 10.893, de 13 de julho de 2004;
- Decreto nº 5.269, de 10 de novembro de 2004;
- Decreto nº 8.257, de 29 de maio de 2014;
- NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público; e
- MCASP 9ª Edição.

Entre as causas das situações identificadas destacam-se:

- Alteração da forma de arrecadação promovida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; e
- Alteração do roteiro contábil promovida pela Secretaria do Tesouro Nacional.

A consequência desta distorção é a seguinte:

- Subavaliação do Resultado Patrimonial: R\$ 3.911.892.819,16.

As situações anteriormente destacadas serão detalhadas em seguida.

2.1.1. Ausência de reconhecimento das variações patrimoniais decorrentes do AFRMM nas Demonstrações Contábeis do MInfra no montante de R\$ 3,91 bilhões

A Lei nº 10.893, de 13 de julho de 2004, que dispõe sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) e o Fundo da Marinha Mercante (FMM), em seu artigo 3º, estabelece que o AFRMM se destina a atender aos encargos da intervenção da União no apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileiras, e constitui fonte básica do FMM. Nesse sentido, foram realizados testes visando examinar a adequabilidade dos registros contábeis da arrecadação do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) destinada ao FMM, de modo a verificar se os recursos arrecadados foram registrados nas unidades gestoras do Ministério da Infraestrutura.

Ainda, de acordo com a Lei nº 10.893, de 13 de julho de 2004, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a administração das atividades relativas a cobrança, fiscalização, arrecadação, restituição e concessão de incentivos do AFRMM previstos em lei. Contudo, conforme disposto no Manual de Contabilidade Aplicado ao Serviço Público 9ª edição:

*Quando o ente público não arrecada diretamente os seus recursos, ou seja, a arrecadação se faz por intermédio de agentes arrecadadores (agente de governo ou terceiros), **os montantes arrecadados não devem ser registrados como aumento da situação patrimonial líquida ou da receita de tais agentes arrecadadores**, pois estes não podem controlar o uso dos recursos ou se beneficiar dos ativos arrecadados para realizar seus objetivos próprios – a receita é do ente público. (grifo nosso)*

Ou seja, os montantes arrecadados do AFRMM que pertencem ao FMM devem ser registrados como aumento da situação patrimonial do Ministério da Infraestrutura. Entretanto, durante a realização dos exames identificou-se que a quota parte do Adicional pertencente ao Fundo não está completamente registrada nas Variações Patrimoniais Aumentativas do MInfra (4.2.2.1.1.01.00 – Cont. de Int. no Domínio Econômico).

Segundo informações obtidas durante os exames de auditoria, o principal motivo para divergência é a alteração promovida pela RFB no fluxo de arrecadação do AFRMM, que deixou de ser arrecadado por GRU e passou a ser arrecadada por meio de DARF, a partir de maio de 2022. Como consequência, não foi contabilizado R\$3.911.892.819,16 nas UGs no MInfra, impactando na situação patrimonial e nas demonstrações contábeis.

Considerando que a condição identificada não pode ser atribuída exclusivamente às decisões do gestor, devido à alteração no roteiro contábil promovida unilateralmente pela RFB, o valor dessa distorção não foi considerado no cômputo final das distorções para efeito de emissão de opinião sobre as Demonstrações Contábeis do MInfra.

Em síntese, foi constatada uma distorção de integralidade, visto que parte dos montantes arrecadados que deveriam ser registradas na UGs do MInfra/FMM foram registradas em outras unidades gestoras da União. Assim, apesar dessa distorção não afetar o balanço geral da União, há uma subavaliação das variações patrimoniais aumentativas e do resultado patrimonial da unidade auditada e pode impactar na partilha e destinação dos recursos ao Fundo da Marinha Mercante.

Adicionalmente, o Departamento de Navegação e Hidrovias (DNHI/SNPTA/MPOR) argumentou que a alteração promovida não afetou o resultado do Balanço Patrimonial, pois deixaram de ser registradas Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) realizadas anteriormente. Contudo, entende-se que deve ser avaliada a conformidade e pertinência do registro de VPDs, antes do encerramento do exercício, considerando o disposto na Emenda Constitucional nº 109/2021.

Desse modo, entende-se ser necessário o atual Ministério dos Portos e Aeroportos - MPOR realizar tratativas junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Secretaria do Tesouro Nacional de modo a garantir a integralidade dos registros dessas transações nas suas respectivas UGs.

2.2. Distorções Corrigidas

Nas Demonstrações Contábeis de 31.12.2022 foram identificadas correções em distorções quantitativas apresentadas pela equipe de auditoria ao gestor no valor de **R\$ 1.266.456.092,19**, bem como apresentação de informações omitidas nas respectivas notas explicativas. Foram identificadas as seguintes situações:

- A entidade estava adotando o regime de caixa para a contabilização das receitas de juros, contrariando o disposto no MCASP;
- O roteiro contábil adotado para contabilização das receitas de juros divergia do proposto na Macrofunção “020339 - Créditos Decorrentes de Empréstimos e Financiamentos Concedidos”, acarretando o não reconhecimento das receitas no resultado patrimonial da entidade;
- As amortizações relacionadas aos empréstimos concedidos pelo FMM não estavam sendo registradas no período contábil correto; e
- Ausência de informações sobre as partes relacionadas nas notas explicativas.

Os normativos adotados como base para as análises foram:

- Lei nº 10.893, de 13 de julho de 2004;
- NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público;
- Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 9ª Edição (MCASP); e
- Manual SIAFI - Macrofunção “020339 - Créditos Decorrentes de Empréstimos e Financiamentos Concedidos”.

Entre as causas das situações identificadas destacam-se:

- Deficiência nos mecanismos de controles internos relacionados a gestão contábil e patrimonial das operações de financiamento; e
- Erros de contabilização resultantes da má interpretação de fatos nos registros contábeis e das fragilidades dos mecanismos de controle.

As consequências destas distorções eram as seguintes:

- Subavaliação do Resultado Patrimonial: R\$ 796.209.780,63; e
- Superavaliação do Ativo: R\$ 470.246.311,56.

As situações anteriormente destacadas serão detalhadas em seguida.

2.2.1. Inconsistências no roteiro contábil de reconhecimento de juros e intempestividade na baixa dos empréstimos do FMM

A Lei nº 10.893, de 13 de julho de 2004, que dispõe sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) e o Fundo da Marinha Mercante (FMM), em seus art. 26 e 35, estabelece que os recursos do FMM serão aplicados em apoio financeiro reembolsável mediante concessão de empréstimo. Assim, foram realizadas análises sobre a consistências dos registros contábeis relativos às receitas decorrentes dos juros dos empréstimos e às amortizações dos empréstimos concedidos, com base na NBC TSP - Estrutura Conceitual, Manual de Contabilidade Aplicado ao Serviço Público, e Macrofunção SIAFI “020339 - Créditos Decorrentes de Empréstimos e Financiamentos Concedidos”.

No decorrer da realização dos trabalhos de auditoria identificou-se que a entidade vinha adotando o regime de caixa para a contabilização das receitas de juros, contrariando o disposto no MCASP, e que o roteiro contábil adotado pela unidade diverge do proposto na Macrofunção SIAFI “020339”, provocando uma subavaliação na contabilização das receitas, conta “4.4.1.1.1.01.00 – Juros e Encargos de Empréstimos Internos Concedidos”, no valor de R\$ 796.209.780,63 e uma subavaliação do resultado patrimonial da entidade no montante de R\$ 796.209.780,63. Além disso, observou-se que as amortizações relacionadas aos empréstimos concedidos pelo FMM não estavam sendo registradas no período contábil correto, superavaliando a conta “1.1.2.4.1.02.01 – Financiamento Concedido a Receber – Exceto Fat.” e distorcendo as demonstrações contábeis do exercício, no montante de R\$ 470.246.311,56.

Tais distorções foram objeto da Nota de Auditoria nº 01 que solicitou medidas de saneamento imediatas para regularização da situação. Conforme registrado na Declaração Anual do Contador e Notas Explicativas, referentes ao 4º trimestre de 2022, foram realizados procedimentos de ajustes seguindo orientações da Coordenação de Contabilidade do Ministério da Infraestrutura e da Secretaria do Tesouro Nacional, que resultaram no registro tempestivo das amortizações dos empréstimos, na contabilização apropriada das receitas de juros e na apuração adequada do resultado do exercício.

Segundo as Notas Explicativas, as principais causas para as distorções foram: “falta de pessoal necessário para atender a demanda; demora no envio das informações pelos agentes financeiros e, principalmente, pelo fato da falta de saldo na conta ‘499910100’.” Apesar dessa última ter sido apontada como uma das causas para intempestividade dos registros, observou-se que essa questão não se constituiu em empecilho para a realização dos procedimentos de ajuste, o que aponta para erros resultantes de desconhecimento das normas, má interpretação de fatos nos registros contábeis e fragilidades nos mecanismos de controle interno.

Desse modo, entende-se ser necessário que o MPOR promova ações de capacitação e treinamento específicos para o aprimoramento da gestão contábil, financeira e patrimonial da entidade, avalie o impacto da possível falta de pessoal e da demora no envio das informações pelos agentes financeiros no processamento dos registros de juros e baixas de empréstimos e busque alternativas para solução dessas questões.

2.2.2. Ausência de informações sobre as partes relacionadas nas notas explicativas.

Em linhas gerais, verifica-se que a unidade realizou os ajustes necessários nas demonstrações contábeis do MInfra relativas ao 4º Trimestre do exercício de 2022, em atendimento a Nota de Auditoria nº 02.

2.3. Distorções Não Corrigidas de Valor

As Demonstrações Contábeis de 31.12.2022 possuem **R\$ 20.381.315.898,84** em distorções quantitativas que não foram corrigidas pelo gestor no exercício de 2022. Em relação a essa tipologia de distorção, que também afeta a análise dos usuários das informações contábeis e

representam inconformidades em relação às NBC TSP, foram identificadas as seguintes situações, conforme Tabela 02 abaixo, e detalhadas em seguida no relatório.

Tabela 02 – Resumo de achados oriundos de Distorções Não Corrigidas de Valor

Situações encontradas	Norma utilizadas (critérios)	Causas	Consequências
Não reconhecimento contábil de 4 (quatro) ferrovias concedidas	<ul style="list-style-type: none"> • Plano de Contas Aplicado ao Setor Público; • Macrofunção SIAFI “020342 – Ajuste para Perdas Estimadas”. • Lei nº 10.893/04; • Lei nº 10.233/01; • CBA (Lei nº 7.565/86); • NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público; • MCASP 9ª edição; e • Macrofunção SIAFI “020339 – Créditos Decorrentes de Empréstimos e Financiamentos Concedidos”. 	<ul style="list-style-type: none"> • Deficiência nos controles relacionados à gestão contábil dos bens imóveis; • Inobservância as normas contábeis mais recentes, em especial o MCASP, a NBC TSP 05 e a NBC TSP EC; • Dificuldades nas tratativas junto à COMAER e à SPU relacionadas às transferências de aeroportos e aeródromos civis, devido às fragilidades na documentação patrimonial; • Inobservância ao art. 82, inc. xvii, da Lei 10.233/2011, ao art. 2º da Lei nº 4.320/64 e aos arts. 16, 17 e 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF); • Inobservância do Acórdão nº 1947/2020 – TCU – Plenário • Ampliação do entendimento STF firmado na ADI 5.991 MC/D; e • Fragilidades nos controles relacionados aos empréstimos do FMM. 	<ul style="list-style-type: none"> • Prejuízos a fidedignidade dos demonstrativos contábeis colocando em risco a tomada de decisões pelos usuários dessas informações; • Subavaliação do Ativo: R\$ 16.975.834.115,90; • Subavaliação do Passivo: R\$ 309.395.743,83; • Superavaliação de contas de resultado patrimonial: R\$ 1.170.936.614,42; • Subavaliação de contas de resultado patrimonial: R\$ 355.769.340,29; e • Superavaliação do Ativo (créditos a receber LP): R\$ 1.567.582.000,00.
Não reconhecimento contábil de novos trechos na malha ferroviária decorrente de investimentos realizados por concessionárias			
Não reconhecimento contábil de 107 (cento e sete) aeroportos atribuídos ao MInfra			
Não reconhecimento contábil de 2 (dois) aeroportos transferidos ao MInfra			
Não reconhecimento contábil de ativos de concessão pertencente à malha ferroviária			
Inadequação do registro contábil dos recebimentos antecipados das receitas de concessões ferroviárias e aeroportuárias			
Distorção nas variações patrimoniais dos créditos a receber do FMM			
Distorção nos créditos a receber do FMM			
Execução de despesa pública, por meio de investimentos cruzados em ferrovias, sem registros orçamentários e com evidenciação incorreta			

Fonte: Elaborado pela equipe de auditoria

2.3.1. Falta de reconhecimento contábil de ativos ferroviários no valor de R\$ 11,91 bilhões

A análise de registros de ativos ferroviários nos demonstrativos contábeis do MInfra pautou-se na verificação da conta contábil “1.2.3.2.1.11.00 - Ativos de Concessão” sob o aspecto da integralidade dos dados, isto é, se todos os ativos existentes estavam sendo reconhecidos contabilmente nas demonstrações do ministério.

Assim, foram realizados testes substantivos de comparação entre os dados da malha ferroviária federal, fornecidos pelo MInfra por meio de solicitação de auditoria, e os registros contábeis desses ativos ferroviários no SIAFI. Como resultado, percebe-se que a falta de registro de ativos de concessão na contabilidade do MInfra e a utilização de dados desatualizados durante a mensuração resulta numa subavaliação de ativos ferroviários no montante de R\$ 11.910.258.565,07, prejudicando a representação fidedigna, a

transparência e a tomada de decisão dos usuários previstos das demonstrações contábeis. Maiores detalhes são apresentados a seguir:

(a) Não reconhecimento contábil de 4 (quatro) ferrovias concedidas, causando distorção contábil de R\$8,67 bilhões

A auditoria identificou a existência de quatro ferrovias concedidas pela União, que atendem aos requisitos contábeis para reconhecimento como ativos de concessão, mas que não estão registradas na contabilidade do Ministério da Infraestrutura.

Ao comparar os dados da malha ferroviária federal e os registros contábeis dos ativos ferroviários no SIAFI, constatou-se que as ferrovias: (i) EF-277 - PR (sob gestão da Rumo Malha Oeste S.A.); (ii) EF-364 - MT - MS e SP (sob gestão da Rumo Malha Norte S.A.), (iii) EF Carajás (sob gestão da VALE); e (iv) EF Vitória - Minas (também sob gestão da VALE); não estão reconhecidas contabilmente pelo DNIT e nem estão localizadas na contabilidade da União, em descumprimento à NBC TSP 05 (item 9 da norma) e ao art. 82, inc. xvii, da Lei 10.233/2001. Em que pese as circunstâncias históricas que permeiam o tema, como a inexistência de contrato de arrendamento, e o fato de a União nunca ter administrado diretamente esses ativos ferroviários, a necessidade de reconhecimento contábil por parte do poder concedente não é descaracterizada.

É com base nesse entendimento que foi realizado o cálculo da distorção contábil a partir da mensuração patrimonial dessas ferrovias tendo como base a metodologia adotada atualmente pelo DNIT, a qual se baseia no custo de reposição depreciado. Assim, foi estimado que o valor contábil do conjunto desses quatro ativos de concessão seria de R\$ 8.673.895.588,05, conforme apresentado na Tabela 03 a seguir:

Tabela 03 – Distorção de valor decorrente da não contabilização de concessões nos Ativos Ferroviários

Descrição	Custo Médio Gerencial (R\$/km) em jul/2017 (A)	Extensão (km) (B)	Custo de Reposição (R\$) (A x B)	Valor Residual (R\$) em jul/2017	Fator de Atualização nov/2021 (IGP-DI)	Valor Atualizado nov/2021 (R\$)
EF 315 - Carajás	R\$8.916.500	997	R\$8.889.750.50	R\$1.777.950.100	1,6924	R\$3.009.002.749,24
EF 262 - Vitória-Minas	R\$8.916.500	894	R\$7.971.351.00	R\$1.594.270.200	1,6924	R\$2.698.142.886,48
EF-364 (Rumo Malha Norte S.A.)	R\$8.916.500	735	R\$6.553.627.50	R\$1.310.725.500	1,6924	R\$2.218.271.836,20
EF-277-PR (Rumo Malha Oeste S.A.)	R\$8.916.500	248	R\$2.211.292.00	R\$442.258.400	1,6924	R\$748.478.116,16
TOTAL						R\$8.673.895.588,08

Fonte: Elaborado pela equipe de auditoria a partir de consulta ao sistema SIAFI e papéis de trabalho.

Sobre a situação, o DNIT se manifestou no sentido de que não seria de sua responsabilidade efetuar a contabilização dessas quatro ferrovias, com base no argumento de que o patrimônio ferroviário do DNIT seria composto apenas por patrimônio ferroviário advindo da extinta Rede Ferroviária Federal S/A (RFFSA), o qual foi transferido ao DNIT quando da promulgação da Lei n. 11.483, de 31 de maio de 2007.

Nesse contexto, verifica-se que a lei de criação do DNIT (Lei 10.233/2001), em seu art. 82, inciso XVII, prevê o controle patrimonial e contábil dos ativos ferroviários como parte de suas atribuições sobre ativos arrendados, não sendo claro sobre a condição de ativos implantados pela iniciativa privada, embora para tais ter sido necessária a realização de um contrato de concessão de prestação de serviços públicos. Nesse sentido, com a edição da NBC TSP 05 (item 09) em 2016, há a orientação de que a União deve reconhecer um ativo concedido, quando essa controla ou regula os serviços que a concessionária deve fornecer com o ativo, a quem ela deve entregar os serviços e por qual preço; e quando esta controla qualquer participação residual significativa no ativo ao final do prazo da concessão.

Dessa maneira, a necessidade de registro contábil desses ativos de concessão mantém-se inalterada. Assim, sugere-se que a pasta ministerial responsável por esses ativos adote medidas para o reconhecimento contábil das referidas ferrovias.

(b) Não reconhecimento contábil de novos trechos na malha ferroviária decorrente de investimentos realizados por concessionárias, causando distorção contábil de R\$3,23 bilhões

A auditoria identificou a existência de ferrovias concedidas cujas extensões utilizadas como parâmetro de mensuração de valor patrimonial pelo DNIT são inferiores aos declarados anualmente pelas respectivas concessionárias junto à ANTT, levando a uma subavaliação de aproximadamente R\$ 3,23 bilhões desse ativo no âmbito do DNIT.

Nos termos do item 3.10 da NBC TSP - ESTRUTURA CONCEITUAL, entende-se que há uma distorção do ativo por este não ter sido representado fidedignamente. Tal situação ocorreu devido a não conciliação por parte do DNIT dos registros patrimoniais oriundos da antiga malha ferroviária da RFFSA com aumento das extensões decorrentes de investimentos realizados pelas concessionárias. Nesse aspecto, foram detectadas 3 (três) ferrovias que se enquadraram nessa situação: (i) a Malha Centro Leste (Ferrovia Centro-Atlântica S.A.); (ii) a Malha Oeste; e (iii) e a Malha Sul.

Considerando essa distorção, foi feita uma estimativa dos valores subavaliados desses 3 ativos ferroviários. Para tanto, utilizou-se a metodologia adotada pelo DNIT para a sua mensuração, baseada no custo de reposição depreciado. Calculou-se, então, uma subavaliação no montante de R\$ 3.236.352.977,02, conforme apresentado na Tabela 04 a seguir:

Tabela 04 – Distorção de valor decorrente da não atualização da extensão da malha registradas nos ativos ferroviários

Ferrovia	Custo Médio Gerencial Inicial (R\$/Km) - jul/2017	Diferença na Extensão (Km)	Custo de Reposição (R\$) - jul/2017	Valor Residual (R\$) – jul/2017	Fator de Atualização ¹ 2021	Valor Atualizado 2021 (R\$)
Ferrovia Centro-Atlântica S.A.	R\$8.916.500,00	428,24	R\$3.818.401.960,00	R\$763.680.392,00	1,6924	R\$1.292.452.695,42
Rumo Malha Oeste S.A.	R\$8.916.500,00	339,52	R\$3.027.330.080,00	R\$605.466.016,00	1,6924	R\$1.024.690.685,48
Rumo Malha Sul S.A.	R\$8.916.500,00	304,57	R\$2.715.698.405,00	R\$543.139.681,00	1,6924	R\$919.209.596,12
TOTAL						R\$3.236.352.977,02

- 1- Calculado com base no último índice de atualização disponibilizado ao DNIT (IGP-DI), referente ao mês base de nov/2021.

Fonte: Elaborado pela equipe de auditoria a partir de consulta ao sistema SIAFI e papéis de trabalho.

Do exposto, entende-se pela necessidade de o DNIT realizar periodicamente a conciliação dos dados de extensão da malha ferroviária concedida, decorrentes de novos investimentos, com os registros patrimoniais da unidade.

2.3.2. Falta de reconhecimento contábil de ativos aeroportuários no valor de R\$ 4,2 bilhões

A análise de registros de ativos aeroportuários nos demonstrativos contábeis do MInfra pautou-se na verificação da conta contábil “1.2.3.2.1.01.06 - Aeroportos/Estações/Aeródromos” sob o aspecto da integralidade dos dados, isto é, se todos os ativos existentes estavam sendo reconhecidos contabilmente nas demonstrações do ministério.

Assim, foi realizado testes substantivos de comparação entre os dados de aeroportos e aeródromos extraídos do sistema SPIUNet, dados gerenciais fornecidos pelo MInfra, e dados registrados contabilmente no SIAFI. Como resultado, verifica-se que 107 aeródromos civis atribuídos ao MInfra não estão registrados no ativo da pasta, causando uma subavaliação estimada de R\$ 4.257.587.982,44 bilhões. Posteriormente, foi averiguado que dois aeroportos registrados no nome do MInfra no SPIUNet não constam nos registros contábeis do ministério, causando uma distorção adicional de R\$ 13.488.568,39.

(a) Existência de 107 aeródromos localizados em imóveis da União que não estão reconhecidos no ativo do MInfra no montante de R\$ 4,25 bilhões

A auditoria identificou a existência de 107 (cento e sete) aeródromos civis localizados em imóveis da União que deveriam estar registrados no MInfra, mas que ainda se encontram registrados em outros órgãos, principalmente no Comando da Aeronáutica (COMAER) e no Ministério da Economia (ME).

Segundo informado pela unidade auditada, dentre os motivos para a intempestividade na conclusão do processo de transferência da gestão de aeródromos do COMAER e do ME para o MInfra estão: (i) divergência de entendimentos jurídicos entre a Secretaria Nacional de Aviação Civil (SAC), desde a época em que era subordinada a Presidência de República, e o COMAER acerca da competência para a gestão dos bens da União destinados à infraestrutura aeroportuária civil, enquanto não entregues formalmente à Secretaria; e (ii) dificuldade na obtenção de documentos patrimoniais, plantas, memoriais descritivos e outras informações acerca do patrimônio aeroportuário, que continua a depender da colaboração do COMAER, da SPU, da Infraero, dos estados e municípios, dos cartórios imobiliários, dentre outros.

Informações obtidas junto à SAC indicam a existência de 503 aeródromos civis públicos cadastrados junto à ANAC equiparados a bens públicos federais, sendo 147 localizados em imóveis de propriedade da União e 356 em imóveis de propriedade dos estados, municípios

e de particulares, com amparo no art. 38 do Código Brasileiro de Aeronáutica - CBA (Lei nº 7.565, de 19 de dezembro de 1986).

No entanto, como resultado dos testes de auditoria executados nas bases de dados do SIAFI, SPIUNet e no controle gerencial da SAC, verificou-se que foram contabilizados apenas 40 aeródromos (correspondentes a 50 RIPs), restando, portanto, 107 aeródromos a serem reconhecidos contabilmente pelo MInfra.

Para a avaliação da distorção decorrente do não reconhecimento contábil pelo MInfra dos 107 aeródromos civis públicos em imóveis de propriedade da União, buscou-se na base de dados do SPIUNet, os valores dos RIPs que ainda não haviam sido contabilizados pela Secretária Nacional de Aviação Civil (SAC) por meio da UG 390082.

Contudo, observou-se, que na planilha da SAC existiam dois tipos de RIPs informados: RIP Imóvel (89 RIPs) e RIP Utilização (80 RIPs). Essas quantidades de RIPs informadas podem indicar inconsistências nos dados, pois deveria haver ao menos 107 RIPs, uma vez que são 107 aeroportos não contabilizados, além do fato da quantidade de RIPs Utilização ser inferior à dos RIPs Imóvel. Apesar dessa incoerência nos dados, foi realizada a vinculação dos RIPs Utilização da Planilha SAC com os RIPs Imóvel do SPIUNet, vinculação que se mostrou mais apropriada. Não obstante, dos 80 RIPs consultados, 17 RIPs não foram identificados na base do SPIUNet.

Assim, com base nos dados disponíveis e cálculo realizado, o saldo da conta contábil “12321.01.06 – Aeroportos/Estações/Aeródromos” está subavaliado no montante de R\$ 4.257.587.982,44 em função da falta de reconhecimento contábil pelo MInfra de 107 aeródromos localizados em imóveis da União, conforme detalhamento apresentado no Apêndice II (Tabela 11). Esta distorção, afeta o balanço do MInfra, mas como os aeródromos estão contabilizados em outros órgãos, principalmente nas unidades COMAER e ME, é possível que não haja uma distorção no Balanço Geral da União – BGU nesse montante.

Cabe ressaltar que o valor estimado da subavaliação da conta pode ser maior, tendo em vista que a quantidade de RIPs informada pela unidade é inferior à quantidade de aeroportos não reconhecidos contabilmente pelo MInfra. Desse modo, entende-se pela necessidade de a SAC realizar tratativas junto à SPU e ao COMAER de modo a estabelecer um plano de ação capaz de promover a efetiva transferência desses 107 aeródromos de sua competência.

(b) Existência de 2 (dois) aeroportos transferidos ao MInfra e não contabilizados na conta 12321.01.06 - Aeroportos/Estacoes/Aeródromos, causando uma distorção contábil de R\$ 13,48 milhões

A partir da confrontação de dados extraídos do SPIUNet (ref. Jan/23) e do SIAFI (ref. Dez/22), foi constatado a ausência de contabilização de 2 (dois) aeroportos civis na conta 12321.01.06 - Aeroportos/Estações/Aeródromos. O teste consistiu em selecionar na planilha de dados extraídos do SPIUNet os Registros Imobiliários Patrimoniais (RIP) dos imóveis dos tipos: aeródromos, aeroportos e estações, cujas UG responsável pelo cadastrado pertence ao Ministério da Infraestrutura. Em seguida foram obtidos os dados do patrimônio

aeroaviário registrado pelo MInfra no SIAFI (Órgão Superior 39000), por meio da extração do saldo conta “12321.01.06 – Aeroportos/Estações/Aeródromos” pelo Sistema Tesouro Gerencial (ref. Dez/22), detalhado por Registro Imobiliário Patrimonial (RIP).

Como um dos resultados obtidos, ficou evidenciado que não estavam registrados, na conta “12321.01.06 - Aeroportos, Estacoes, Aeródromos” do MInfra, dois RIPs, no montante de R\$ 13,4 milhões, cujo tipo de imóvel é “Aeroporto”, conforme detalhado na Tabela 05 a seguir:

Tabela 05 – RIP de aeroportos não registrados na Conta Contábil “12321.01.06 -Aeroportos/Estacoes/ Aeródromos”

UG Executora	Nº RIP	Valor	Tipo imóvel SPIUNet
390082 SECRETARIA NACIONAL DE AVIACAO CIVIL	0107001255006	5.575.861,09	Aeroporto
390082 SECRETARIA NACIONAL DE AVIACAO CIVIL	0281000605009	7.912.707,30	Aeroporto
TOTAL		13.488.568,39	

Fonte: Consulta Siafi e base SPIUNet

Tal situação está em desacordo com as orientações emitidas pela NBC TSP EC (item 3.10), uma vez que para ser útil como informação contábil, a informação deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar. Desse modo, verifica-se a presença de uma subavaliação da conta “12321.01.06 - Aeroportos/Estações/Aeródromos” de R\$ 13.488.568,39, devendo a SAC/MInfra promover o registro contábil desses ativos.

2.3.3. Distorções nos créditos a receber do Fundo da Marinha Mercante no montante de R\$ 2,72 bilhões

O Fundo da Marinha Mercante (FMM) é um fundo de natureza contábil, destinado a prover recursos, mediante concessão de empréstimos, para o desenvolvimento da Marinha Mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileiras. Assim, por meio dos seus agentes financeiros, são realizadas operações de crédito junto aos mutuários, operações essas registradas no passivo dos agentes financeiros.

Durante a realização dos trabalhos observou-se que os passivos registrados pelos agentes financeiros junto ao FMM estão divergentes do ativo (créditos a receber) do fundo com os agentes financeiros, implicando em distorções de R\$ 2.717.850.340,29. Entre as principais causas para essa divergência estão a intempestividade e as inconsistências no registro das variações cambiais, o atraso significativo nas transferências do longo para curto prazo dos financiamentos concedidos e outras fragilidades nos procedimentos de controle, como o fato do DEFOM/MInfra registrar no SIAFI os créditos a receber de longo e curto prazo por mutuário final e não por agente financeiro.

(a) Distorção dos créditos a receber do FMM no montante de R\$ 355,77 milhões em função de inconsistências na apropriação de variações cambiais.

Foram identificados lançamentos de apropriação e baixa de financiamentos concedidos a longo prazo durante o exercício de 2023 referentes ao exercício findo em 31 de dezembro

de 2022, em desconformidade com o disposto no MCASP, 9ª edição¹ e na Macrofunção SIAFI “020339”².

Ocorre que, durante a realização dos trabalhos, observou-se que o registro das variações cambiais (VPDs) não foram realizados de maneira tempestiva no período contábil a que se referem. Foram identificados lançamentos de baixa de financiamentos concedidos a longo prazo, durante o exercício de 2023, referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2022. Esses registros, apresentados na Tabela 06, evidenciam distorções nas contas “Desincorporação de Ativos” no montante total de R\$ 355.769.340,29 e resultaram em uma superavaliação do saldo da conta “1.2.1.1.1.03.08” (LP) no exercício de 2022.

Tabela 06 - Registros de Desincorporação de Ativos (Variações Cambiais Negativas) em 2023

DOCUMENTO	DATA	OBSERVAÇÃO	VALOR (R\$)
2023NL000004	31/JAN/2023	BAIXA DE FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS A LONGO PRAZO. VALOR DA VARIAÇÃO CAMBIAL NEGATIVA. FECHAMENTO 31/12/2022. CONTRATOS COMPRADOS PELO BNDES. FONTE: BALANCETE BNDES-FMM 31/12/2022.	9.273.472,17
2023NL000013	31/JAN/2023	BAIXA DE FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS A LONGO PRAZO. VALOR DA VARIAÇÃO CAMBIAL NEGATIVA. FECHAMENTO 31/12/2022. DIFERENÇA ENTRE O PASSIVO INFORMADO PELO BNDES E O SALDO FMM (VALOR LIBERADO - VALOR AMORTIZADO). VALOR DO LANÇAMENTO: R\$ 271.069.921,42. VALOR TOTAL: R\$ 11.874.000.249,79. SALDO NA CONTA 121110308 (CLBNDESVC) NO DIA DO LANÇAMENTO: R\$ 12.145.070.171,21.	241.120.774,69
2023NL000014	31/JAN/2023	BAIXA DE FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS A LONGO PRAZO. VALOR DA VARIAÇÃO CAMBIAL NEGATIVA. FECHAMENTO 31/12/2022. DIFERENÇA ENTRE O PASSIVO INFORMADO PELO BB E O SALDO FMM (VALOR LIBERADO - VALOR AMORTIZADO). VALOR DO LANÇAMENTO: R\$ 103.615.199,23. VALOR TOTAL: R\$ 2.774.409.514,86. SALDO NA CONTA 121110308 (CLBBVARIA) NO DIA DO LANÇAMENTO: R\$ 2.878.024.714,09.	103.615.199,23
2023NL000015	31/JAN/2023	BAIXA DE FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS A LONGO PRAZO. VALOR DA VARIAÇÃO CAMBIAL NEGATIVA. FECHAMENTO 31/12/2022. DIFERENÇA ENTRE O PASSIVO INFORMADO PELO BNB E O SALDO FMM (VALOR LIBERADO - VALOR AMORTIZADO). VALOR DO LANÇAMENTO: R\$ 398.419,63. VALOR TOTAL: R\$ 75.018.151,97. SALDO NA CONTA 121110308 (CLBNBVARC) NO DIA DO LANÇAMENTO: R\$ 75.416.571,60.	398.419,63
2023NL000016	31/JAN/2023	BAIXA DE FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS A LONGO PRAZO. VALOR DA VARIAÇÃO CAMBIAL NEGATIVA. FECHAMENTO 31/12/2022. DIFERENÇA ENTRE O PASSIVO INFORMADO PELO BASA E O SALDO FMM (VALOR LIBERADO - VALOR AMORTIZADO). VALOR DO LANÇAMENTO: R\$ 1.361.474,57. VALOR TOTAL: R\$ 77.697.568,13. SALDO NA CONTA 121110308 (CLBASAVAR) NO DIA DO LANÇAMENTO: R\$ 79.059.042,70.	1.361.474,57
Total			355.769.340,29

Fonte: Elaborado pela equipe de auditoria a partir de consulta ao sistema SIAFI.

A principal razão apontada pelo gestor para os atrasos nos registros contábeis é a falta de envio das operações, por parte dos agentes financeiros, em tempo hábil para o processamento das informações. Contudo, deve-se destacar a possibilidade de realização de

¹ “Registro dos fatos que afetam o patrimônio público segundo o regime de competência: as variações patrimoniais aumentativas (VPA) e as variações patrimoniais diminutivas (VPD) registram as transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, **devendo ser reconhecidas nos períodos a que se referem**, segundo seu fato gerador, sejam elas dependentes ou independentes da execução orçamentária.”

² “Os direitos decorrentes de empréstimos e financiamentos concedidos são mensurados ou avaliados pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial. (...) As atualizações e os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.”

estimativas pelo setor contábil da unidade auditada. Além disso, considerando que os empréstimos e financiamentos devem ser avaliados considerando a taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial, não é plausível que haja registros com taxas divergentes para uma mesma data de referência, como foi observado.³ O que demonstra fragilidades nos controles da entidade.

(b) Distorção nos créditos a receber do FMM no valor de 2,36 bilhões

A partir da circularização de informações com os agentes financeiros que operam o Fundo da Marinha Mercante – FMM, foi possível identificar divergências entre os saldos constantes no SIAFI e as informações das demonstrações contábeis desses agentes. Os testes indicam uma superavaliação da conta “1.2.1.1.1.03.08” (LP) em R\$ 1.567.582.000,00 e uma subavaliação da conta “1.1.2.4.1.02.01” (CP) em R\$ 794.499.000,00, totalizando uma distorção de R\$ 2.362.081.000,00, conforme apresentado na Tabela 07 a seguir:

Tabela 07: Distorções observadas nos saldos das contas contábeis “1.2.1.1.03.08 – Empréstimos a Longo Prazo” e “1.1.2.4.1.02.01 – Empréstimos a Curto Prazo”

Data-base	Saldo LP relatórios/demonstrações financeiras AGENTES FINANCEIROS (mil R\$)						Saldo conta contábil SIAFI 1.2.1.1.1.03.08 FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS A RECEBER (mil R\$) (b)	O saldo SIAFI está consistente com os saldos contábeis dos BANCOS (a) = (b)?	(b) - (a) (mil R\$)
	BNDES	BB	CEF	BASA	BNB	TOTAL (a)			
31/dez/22	18.860.676	5.282.347	2.159.005	69.261	60.292	26.431.581	27.999.163	Não	1.567.582
Data-base	Saldo CP relatórios/demonstrações financeiras AGENTES FINANCEIROS (mil R\$)						Saldo conta contábil SIAFI 1.1.2.4.1.02.01 FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS A RECEBER (mil R\$) (b)	O saldo SIAFI está consistente com os saldos contábeis dos BANCOS (a) = (b)?	(b) - (a) (mil R\$)
	BNDES	BB	CEF	BASA	BNB	TOTAL (a)			
31/dez/22	2.262.430	560.769	173.188	12.905	14.733	3.024.025	2.229.526	Não	-794.499

Fonte: Elaborado pela equipe de auditoria a partir de consulta ao sistema SIAFI e papéis de trabalho.

Entre as principais causas para essa divergência estão a intempestividade e as inconsistências no registro das variações cambiais (VPAs e VPDs), conforme apontado no relato (a). Ademais, concorrem diretamente para essas distorções o atraso significativo nas transferências do longo para curto prazo dos financiamentos concedidos e outras fragilidades nos procedimentos de controle, como o fato do DEFOM/MInfra registrar no SIAFI os créditos a receber de longo e curto prazo por mutuário final e não por agente financeiro. Tal procedimento pode ser importante do ponto de vista da política pública, mas do ponto de vista contábil não é o mais adequado, pois não há relação jurídica direta entre o mutuário final e o MInfra.

³ Foi identificado ainda o registro de apropriação na conta de financiamentos concedidos a longo prazo de um valor da variação cambial positiva de R\$1.798.084,43, referente a 31/12/2022.

Segundo os gestores, as principais razões para intempestividade dos registros contábeis são a demora na disponibilização das informações pelos agentes financeiros e a falta de pessoal necessário para realização dos registros. Contudo, deve-se destacar que há a possibilidade de realização de estimativas pelo setor contábil da unidade auditada e a utilização de sistemas informatizados para controle das operações.

Em síntese, foram constatadas distorções de corte; classificação; e exatidão, em decorrência da intempestividade e inconsistências dos registros. Tais distorções resultaram em uma classificação inadequada dos créditos a receber em curto e longo prazo (erro de classificação esse não mensurado) e em uma superavaliação do total de ativos da entidade, com impactos diretos no balanço patrimonial afetando a tomada de decisão e a *accountability*.

O ministério argumentou que os registros são efetuados no mês posterior às informações prestadas pelos agentes financeiros, motivo pelo qual sempre haverá um mês de defasagem entre os saldos dos demonstrativos enviados pelos bancos e os saldos constantes no SIAFI. Contudo, ressalta-se que a metodologia adotada para contabilização carece de reavaliação de modo a garantir a tempestividade e a representação fidedigna da informação contábil, nos termos da NBCT SP ESTRUTURA CONCEITUAL.

Desse modo, entende-se ser necessário que a Secretaria Nacional de Portos e Transportes Aquaviários (SNPTA/MPOR) analise a pertinência e oportunidade da realização do controle contábil dos créditos a receber por agente financeiro e não por mutuário final, e avalie a possibilidade de implantação de procedimentos e sistemas para obtenção de informações tempestivas dos agentes financeiros e/ou realize estimativas confiáveis sobre o montante de créditos a receber a partir da taxa de câmbio vigente na data do fechamento das demonstrações contábeis.

2.3.4. Não obediência ao regime de competência no registro contábil dos recebimentos antecipados das receitas de concessão ferroviárias e aeroportuárias, causando distorção contábil de R\$ 861 milhões

Em análise de informações extraídas de contratos de concessões, SIAFI e SISGRU identificou-se que os lançamentos contábeis de Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) na conta “4.3.3.1.1.01.00 - Valor Bruto Exploração Bens, Dir e Serviços”, durante o exercício de 2022, decorrentes do recebimento antecipado de receitas de concessões ferroviárias e aeroportuárias não respeitaram o regime de competência estabelecido na NBC TSP 01 (Receita de Transação sem Contraprestação) e no MCASP (9ª Edição), ocasionando em superavaliação de conta. Os recebimentos antecipados foram integralmente contabilizados nessa conta, no momento de seus pagamentos pelas concessionárias, seguindo assim o regime de caixa ao invés do de competência.

Conforme estabelecido no MCASP (9ª Edição), “os recebimentos antecipados originam um ativo e uma obrigação presente, obedecidas as demais condições relativas a tais elementos patrimoniais, por isso, a VPA não pode ser reconhecida nesse momento”. Assim, no momento do pagamento pela concessionária, o lançamento contábil correto seria um débito na conta “Caixa”, do Ativo, e um crédito em contas do Passivo (circulante ou não circulante, conforme o prazo para o reconhecimento dessa VPA). Com o passar do tempo, à medida que

os fatos geradores das receitas fossem ocorrendo, ocorreria lançamentos a débito na conta do Passivo (circulante) e a crédito em conta de VPA, reconhecendo assim a receita conforme o regime de competência.

Portanto, com base nos dados disponíveis e cálculos realizados, pode-se concluir que o saldo da conta contábil “4.3.3.1.1.01.00 - Valor Bruto Exploração Bens, Dir. e Serviços” está superavaliado no montante estimado de R\$ 861.540.870,59 em função de registros inadequados de recebimentos antecipados de receitas de concessões ferroviárias e aeroportuárias, sendo apresentado na Tabela 08 o detalhamento dessa distorção de valor por concessionária. Para apresentação dos valores, foram analisadas as parcelas devidas a título de valor de outorga em cada exercício e assim determinado o montante que tem reflexo contábil em 2022.

Tabela 08 – Valores indevidamente registrados na Conta Contábil “4.3.3.1.1.01.00 - Valor Bruto Exploração Bens, Dir e Serviços” decorrentes do recolhimento antecipado de receitas de concessão

Item	Concessão	Valor recebido antecipadamente	Valor registrado na Conta 4.3.3.1.1.01.00, em 2022	Valor correto a ser registrado na Conta 4.3.3.1.1.01.00, em 2022	Distorção contábil da conta 4.3.3.1.1.01.00, em 2022
1	EF Carajás	R\$ 795.995.746,16	R\$ 795.995.746,16	R\$ 41.702.214,55	R\$ 754.293.531,61
2	Aeroporto de Porto Alegre	R\$ 37.676.809,46	R\$ 37.676.809,46	R\$ 0,00 ¹	R\$ 37.676.809,46
3	Aeroporto de Florianópolis	R\$ 53.598.944,00	R\$ 53.598.944,00	R\$ 0,00 ¹	R\$ 53.598.944,00
4	Aeroporto de Salvador	R\$ 15.971.585,52	R\$ 15.971.585,52	R\$ 0,00 ¹	R\$ 15.971.585,52
Total		R\$ 903.243.085,14	R\$ 903.243.085,14	R\$ 41.702.214,55	R\$ 861.540.870,59

1 – No caso das concessões aeroportuárias, os pagamentos efetuados em 2022 referem-se a exercícios a partir de 2023, de forma que nenhum valor deveria ser registrado na conta em 2022.

Fonte: Elaborado pela equipe de auditoria a partir de consulta Siafi, SISGRU e respostas da SA nº 25

Conforme o MCASP 9ª edição, o lançamento contábil correto no momento do pagamento pela concessionária seria um débito na conta “Caixa”, do Ativo, e um crédito em contas do Passivo (curto e longo prazo). Com o passar do tempo, à medida que os fatos geradores das receitas fossem ocorrendo, ocorreria lançamentos a débito na conta do Passivo (curto prazo) e a crédito em conta de VPA, reconhecendo assim a receita conforme o regime de competência. A título exemplificativo, possíveis lançamentos dessa sistemática estão dispostos abaixo.

No momento da arrecadação

D 1.1.1.0.x.xx.xx - Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

C 2.1.8.9.1.xx.xx - Outras Obrigações a Curto Prazo (F)

ou

D 1.1.1.0.x.xx.xx - Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

C 2.2.8.9.0.xx.xx - Outras Obrigações a Longo Prazo (F)

No momento do reconhecimento da receita

D 2.1.8.9.1.xx.xx - Outras Obrigações a Curto Prazo (F)

C 4.3.3.1.xx.xx - Valor Bruto Exploração Bens, Dir e Serviços (F)

ou

D 2.1.8.9.1.xx.xx - Outras Obrigações a Longo Prazo (F)

C 4.3.3.1.xx.xx - Valor Bruto Exploração Bens, Dir e Serviços (F)

Cabe indicar que, no caso da contabilidade da ANTT, o resultado patrimonial líquido não se altera. Isso se deve, pois, a arrecadação das receitas de concessão ocorre mediante um lançamento simultâneo em uma conta de Variação Patrimonial Aumentativa (4.3.3.1.1.01.00 - Valor Bruto de Exploração Bens, Direitos e Serviços) e outra de Variação Patrimonial Diminutiva (3.5.1.2.2.03.00 - Movimento de Saldos Patrimoniais).

Apesar disso, o registro contábil inadequado dos recebimentos antecipados de receitas de concessão implica em prejuízo a fidedignidade dos demonstrativos contábeis colocando em risco a transparência de dados do MInfra e a tomada de decisões pelos usuários dessas informações.

Com base na situação exposta, frisa-se a importância do MInfra de efetuar o ajuste retroativo dos lançamentos contábeis referentes aos recebimentos antecipados e o ajuste ou implementação de roteiro contábil que reflita o regime de competência.

2.3.5. Execução de despesa pública, por meio de investimentos cruzados em ferrovias, sem registros orçamentários e com evidenciação incorreta dos fatos patrimoniais correspondentes no montante de R\$ 618 milhões.

A auditoria identificou que o registro contábil da execução dos investimentos cruzados em ferrovias (previstos na Lei nº 13.448/2017) não atende aos normativos orçamentários vigentes e que os registros contábeis realizados estão em desacordo com as orientações contidas no MCASP e na NBC TSP.

Por meio da análise dos normativos orçamentários e contábeis que tratam do tema e de indagações à unidade auditada, foi feita a avaliação sobre a adequação da execução dos investimentos cruzados. Também foram executadas extrações de dados no SIAFI Operacional e no Tesouro Gerencial para a obtenção dos documentos e saldos contábeis referentes aos registros dos investimentos cruzados efetuados no exercício de 2022.

Como resultado dos exames aplicados, verificou-se que, ao longo do exercício de 2022, houve a execução no SIAFI de R\$ 309,3 milhões em investimentos nas ferrovias FICO e FIOL, sem a execução orçamentária das receitas e despesas correspondentes e sem os registros patrimoniais adequados.

A situação encontrada fere princípios e regras de direito financeiro, gerando inconformidade que serão detalhadas no item 2.5.1 deste relatório, além de provocar distorções nas demonstrações contábeis da ordem de R\$ 618 milhões.

No que se refere ao aspecto orçamentário, a equipe de auditoria constatou que as despesas com investimentos cruzados não transitaram pelo Orçamento Geral da União (OGU), ou seja, não foram consignadas na Lei Orçamentária Anual (LOA). Dessa forma, não houve registros

acerca da execução orçamentária das receitas e despesas correspondentes, nem o cômputo nos indicadores fiscais dos valores dos investimentos realizados.

De acordo com Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), Parte 1, item 6, as operações sem efetivo fluxo de caixa são comuns no setor público, mas devem transitar pelo orçamento. O manual traz como exemplo a dação em pagamento de dívida ativa (pagamento de dívida ativa por meio de ativo imobilizado). Essa transação, mesmo sem afetar o caixa, deve ser registrada nas contas orçamentárias e de controle. A inexistência dos registros em contas orçamentárias e de controle acaba por ter implicações diversas, dentre as quais: Resultado fiscal (primário e nominal) pela metodologia “acima da linha” e Teto de gastos.

Assim, a equipe de auditoria entende que, em essência, a transação econômica que envolve o Investimento Cruzado deva ser considerada como um ingresso financeiro na União (recebimento do valor da outorga prorrogada) em simultaneidade com o pagamento à concessionária das entregas referentes às obras em andamento. Embora efetivamente não haja a necessidade do fluxo financeiro de entrada e saída entre as partes do contrato de Investimento Cruzado, tendo em vista que os valores são equivalentes, os registros orçamentários das receitas e despesas envolvidas devem ser considerados.

Do ponto de vista patrimonial, foram verificadas distorções, em função de não observância ao regime de competência, conforme detalhado na sequência. Verificou-se que foram efetuados pela Unidade Gestora Emitente (UGE) 275075 - Valec Engenharia Construções e Ferrovias S/A, através de um único evento contábil (nº 591564), que sensibiliza apenas as contas patrimoniais de Ativo Imobilizado, conta “123210601 - Obras em Andamento”, em contrapartida a uma Variação Patrimonial Aumentativa (VPA), conta “45911.01.00 - Doações/Transferências Recebidas”.

Segundo entendimento da equipe de auditoria esse lançamento não está adequado, pois as receitas de outorgas antecipadas deveriam ser registradas no resultado patrimonial pelo seu período de competência. No regime de competência, as variações patrimoniais aumentativas (VPA) e as variações patrimoniais diminutivas (VPD) devem ser reconhecidas nos períodos a que se referem, segundo seu fato gerador, sejam elas dependentes ou independentes da execução orçamentária.

De acordo com a NBC TSP Estrutura Conceitual, a estrutura das demonstrações contábeis está voltada para a informação contábil baseada no regime de competência (item 22). Logo, os Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs) devem ser elaborados com base no regime de competência (item 1.1).

Diante do exposto, apurou-se a inobservância pela unidade auditada do princípio orçamentário da universalidade, o que gera distorção no Balanço Orçamentário, e inconformidade aos princípios e regras de direito financeiro. Além disso, os registros contábeis não estão de acordo com o regime de competência citado na NBC TSP Estrutura Conceitual e MCASP.

Entre as causas das constatações apontadas pela equipe de auditoria estão a ausência de definição pelo poder concedente de roteiro contábil adequado para os investimentos cruzados, medida prevista do Acórdão nº 1.947/2020 – TCU – Plenário, conforme excerto a seguir:

Além disso, o Poder Público precisará estabelecer procedimentos a fim de se assegurar do atendimento das especificações técnicas, do rastreamento, da garantia, da guarda do material, da compatibilização dos seus preços com os de mercado, da forma de contabilização desses dispêndios, enfim, uma série de aspectos que não foram informados nesta oportunidade. (grifo nosso)

Além disso, a ampliação indevida do entendimento firmado pelo STF na ADI 5.991 MC/DF, de os investimentos cruzados não transitarem pelo OGU, uma vez que pelo fato do STF não ter opinado sobre o § 2º do art. 30 da Lei nº 13.448/2017, o qual indica que os valores apurados com base na compensação de haveres e deveres de natureza não tributária poderão ser utilizados para o investimento, diretamente pelos respectivos concessionários e subconcessionários, em malha própria ou naquelas de interesse da administração pública.

Como consequência, no aspecto orçamentário, houve inadequação na execução de despesa pública sem autorização legislativa na LOA, além da falta de transparência do gasto público pela não previsão da despesa no OGU. Além disso, os registros contábeis adotados pela unidade auditada acarretaram a subavaliação da despesa e receita orçamentárias, com reflexo nos Balanços Orçamentário e Financeiro, além do cálculo dos resultados fiscais e do teto dos gastos. No âmbito patrimonial, houve a superavaliação da VPA e subavaliação do passivo, em virtude reconhecimento integral das receitas de outorgas recebidas antecipadamente no resultado, e não nas obrigações da entidade (Passivo – Receita Diferida), no montante de R\$309.395.743,83. Ao considerar ambas as contas, verifica-se uma distorção no Balanço Patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais de R\$618.791.487,66.

Diante das manifestações apresentadas pelo MInfra e suas unidades, percebe-se que ainda se encontra pendente a definição pelo Poder Concedente de um roteiro contábil apropriado aos registros relativos às transações envolvendo os Investimentos Cruzados nas concessões ferroviárias, em que pese o Ministério tenha encaminhado o Ofício nº 932/2022/SE à Secretaria Especial do Tesouro e Orçamento, do Ministério da Economia (SETO/ME), em 09/08/2022 com o modelo proposto pela Valec. Dada essa lacuna, tem-se adotado registro contábil inadequado, no qual apenas contas patrimoniais recebem lançamentos da UG Executora UG 275075.

Ante o exposto, o MInfra, em conjunto com os órgãos centrais de contabilidade e orçamento da União, deve estabelecer tempestivamente um roteiro contábil adequado para os registros das transações relativas aos investimentos cruzados, de modo a rever as contas patrimoniais utilizadas e considerar os efeitos orçamentários e fiscais dos eventos econômicos envolvidos.

Cabe ressaltar que consta do Anexo 9 do 3º Termo Aditivo do Contrato de Concessão Original da Estrada de Ferro Vitória à Minas (EFVM) estimativa de investimentos nas ferrovias FICO e FIOL nos montantes de **R\$ 2.538.765.494,03 e R\$ 347.505.530,38**, respectivamente. Portanto, se for mantida a atual forma de contabilização adotada pela unidade, a distorção sobre os demonstrativos contábeis poderá ser mais expressiva.

2.4. Distorções Não Corrigidas de Classificação

As Demonstrações Contábeis de 31.12.2022 possuem **R\$ 1.151.389.901,63** em distorções qualitativas que não foram corrigidas pelo gestor no exercício de 2022. Foram identificadas as seguintes situações:

- Existência de 8 (oito) aeroportos concedidos registrados indevidamente na conta “12321.01.06 - Aeroportos/Estações/Aeródromos”; e
- Existência de 3 (três) terrenos registrados indevidamente na conta “12321.01.06 - Aeroportos/Estações/Aeródromos”.

As normas utilizadas nas análises foram as seguintes:

- Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP);
- Macrofunção SIAFI “021107 - Imóveis de Propriedade da União”;
- NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público; e
- Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 9ª Edição (MCASP).

Entre as causas das situações identificadas destacam-se:

- Inobservância ao roteiro contábil promovida pela Secretaria do Tesouro Nacional.

A consequência desta distorção são as seguintes:

- Distorção qualitativa na evidenciação de bens imóveis (ativos concedidos e terrenos/glebas) pelo MInfra: R\$ 1.151.389.901,63.

As situações anteriormente destacadas serão detalhadas em seguida.

2.4.1. Erro de classificação contábil de aeroportos causando distorção contábil qualitativa de R\$ 1,15 bilhão

A equipe de auditoria conduziu uma série de análises na conta contábil “12321.01.06 - Aeroportos/Estações/Aeródromos”, chegando ao entendimento que havia dois tipos de erros de classificação que atingiam o montante de R\$ 1.151.389.901,63. Primeiramente, alguns ativos aeroportuários deveriam estar registrados na conta “12321.11.00 - Ativos de concessão”, registrando uma superavaliação de R\$ 886.646.980,66 no saldo de “Aeroportos/Estações/Aeródromos”. Além disso, identificou-se que havia terrenos registrados na conta contábil “12321.01.06 - Aeroportos/Estacoes/Aeródromos”, de forma que ocorreu mais uma superavaliação de R\$ 264.742.920,97. Mais detalhes são apresentados a seguir.

(a) Existência de 8 (oito) aeroportos concedidos registrados indevidamente na conta “12321.01.06 - Aeroportos/Estações/Aeródromos”, causando uma distorção contábil de R\$ 886,6 milhões.

A partir da análise dos registros efetuados no SIAFI e nas informações prestadas pela Secretaria Nacional de Aviação Civil (SAC/MInfra), verificou-se que o valor de 8 (oito) aeroportos e aeródromos em regime de concessão compõem indevidamente o saldo da conta 12321.01.06 - Aeroportos/Estações/Aeródromos. Segundo o MCASP e a NBC TSP 05 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos, no caso de ativos preexistentes que forem concedidos, o concedente deverá reclassificá-los para a conta contábil “12321.11.00 - Ativos

de concessão de serviços”. Nesse sentido, verifica-se a presença de uma distorção qualitativa (erro de classificação) na evidenciação dos ativos concedidos pelo MInfra, resultando em uma superavaliação da conta “12321.01.06 - Aeroportos/Estações/Aeródromos” de R\$ 886.646.980,66, e uma subavaliação da conta “12321.11.00 - Ativos de concessão de serviços” de mesmo valor, uma vez que esse saldo deveria estar registrado na conta de ativos de concessão. Mais detalhes sobre esses aeroportos são apresentados na Tabela 09 a seguir:

Tabela 09 – Aeródromos concedidos à iniciativa privada sob gestão da SAC/MInfra

ICAO	UF	AERÓDROMO	Operador	Valor do Imóvel R\$
SBCZ	AC	CRUZEIRO DO SUL	Concessionária de Aeroportos da Amazônia S/A	22.884.822,11
SBTF	AM	TEFÉ	Concessionária de Aeroportos da Amazônia S/A	9.724.342,50
SBAT	MT	PILOTO OSVALDO MARQUES DIAS	SPE Concessionária Aeroeste Aeroportos S.A	637.931.026,52
SBFI	PR	AEROPORTO INTERNACIONAL DE FOZ DO IGUAÇU	Concessionária do Bloco Sul S.A	36.486.373,04
SBSG	RN	SÃO GONÇALO DO AMARANTE	Inframérica Concessionária do Aeroporto de São Gonçalo do Amarante S.A	21.354,26
SBPK	RS	PELOTAS	Concessionária do Bloco Sul S.A	68.653.772,27
SBUG	RS	RUBEM BERTA	Concessionária do Bloco Sul S.A	20.989.752,78
SBBG	RS	COMANDANTE GUSTAVO KRAEMER	Concessionária do Bloco Sul S.A	89.955.537,18
TOTAL				886.646.980,66

Fonte: Elaborado pela equipe de auditoria a partir de consulta Siafi e respostas à SA nº 14

(b) Existência de 3 (três) terrenos registrados indevidamente na conta “12321.01.06 - Aeroportos/Estações/Aeródromos”, causando uma distorção contábil de R\$ 264,7 milhões

A partir da confrontação de dados extraídos do SPIUNet (ref. Jan/23) e do SIAFI (ref. Dez/22), foi constatado uma contabilização indevida de 3 (três) terrenos na conta “12321.01.06 - Aeroportos/Estações/Aeródromos”. O teste consistiu em selecionar na planilha de dados extraídos do SPIUNet os Registros Imobiliários Patrimoniais (RIP) dos imóveis dos tipos: aeródromos, aeroportos e estações, cuja UG responsável pelo cadastrado pertence ao Ministério da Infraestrutura. Em seguida foram obtidos os dados do patrimônio aeroviário registrado pelo MInfra no SIAFI (Órgão Superior 39000), por meio da extração do saldo conta “12321.01.06 – Aeroportos/Estações/Aeródromos” pelo Sistema Tesouro Gerencial (ref. Dez/22), detalhado por Registro Imobiliário Patrimonial (RIP).

Como um dos resultados obtidos, ficou evidenciado que estavam registrados na conta “12321.01.06 – Aeroportos/Estações/Aeródromos” 3 (três) RIPs, no montante de R\$ 264,7 milhões, cujo tipo de imóvel é “Terreno”, conforme detalhado na Tabela 10 a seguir:

Tabela 10 – RIP de Terrenos registrados na Conta Contábil “12321.01.06 -Aeroportos/Estações/ Aeródromos”

	UG Executora	Nº RIP	Valor (R\$)	Tipo imóvel SPIUNet
390082	SECRETARIA NACIONAL DE AVIACAO CIVIL	5401000015009	39.414.172,44	Terreno
390082	SECRETARIA NACIONAL DE AVIACAO CIVIL	8183000165002	225.220.500,00	Terreno
393028	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO PR - DNIT	7769000275000	108.248,53	Terreno
TOTAL			264.742.920,97	

Fonte: Elaborado pela equipe de auditoria a partir de consultas Siafi e SPIUNet

Tal situação está em desacordo com as orientações emitidas pela NBC TSP EC (item 3.10) e pelo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), uma vez que para ser útil como informação contábil, a informação deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar. Assim, registros de ativos referentes a terrenos devem ser reconhecidos em conta contábil específica, que melhor evidencie o tipo de bem que está sob controle da entidade, haja visto que tal ativo não sofrer processo de depreciação de valor, como ocorre com os aeroportos e aeródromos que possuem vida útil estimada. Tal condição também é observada na Macrofunção SIAFI “021107 - Imóveis de Propriedade da União (item 3.1.5.3)”.

Desse modo, verifica-se a presença de uma distorção qualitativa (erro de classificação) na evidenciação de terrenos/glebas pelo MInfra, resultando em uma superavaliação da conta “12321.01.06 - Aeroportos/Estações/Aeródromos” de R\$264.742.920,97, e uma subavaliação da conta “12321.01.03 – Terrenos/Glebas” de mesmo valor, uma vez que esse saldo deveria estar registrado na conta de terrenos e glebas registrados no SPIUNet.

Nesse sentido, cabe ao MInfra promover a devida classificação de ativos aeroportuários concedidos para a conta contábil “1.2.3.2.1.11.00 – Ativos de Concessão”, bem como reclassificar os RIPS de terrenos cadastrados no SPIUNet para a conta “12321.01.03 - Terrenos/Glebas”.

2.5. Inconformidades das Transações Subjacentes

Além das distorções apresentadas nos itens 2.1 a 2.4, verificou-se a existência de falhas nos controles identificados nos procedimentos de auditoria de conformidade. Foram identificadas as seguintes situações:

- Execução de despesa pública em desconformidade com os normativos orçamentários e contábeis;
- A metodologia adotada pelo DNIT para a mensuração dos ativos ferroviários não reflete satisfatoriamente o valor real desses bens; e
- Falhas nos controles internos relativos à arrecadação, partilha e destinação dos recursos do FMM:
 - Falhas na conformidade das liberações de recursos aos agentes financeiros; e
 - Falta de um adequado suporte de tecnologia da informação para apoiar os controles internos da gestão do FMM.

As normas utilizadas nas análises foram as seguintes:

- Lei nº 4.320/64;
- Lei Complementar nº 101/2000;
- NBC TSP EC - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público;
- MCASP 9ª Edição;
- Macrofunção SIAFI “020330 – Depreciação, amortização e exaustão na adm. Dir. União, aut. e fund”;
- Decreto-lei 200/1967;
- Lei nº 10.893/04;
- Portaria GM nº 253, de 16.12.2009;

- Decreto nº 5.269, de 10.11.2004; e
- COSO I (Controle Interno - Estrutura Integrada).

Entre as principais causas das situações identificadas estão: (i) a inobservância à normas, portarias e leis que tratam de rotinas contábeis, orçamentárias e operacionalização de políticas públicas; (ii) inexistência de normativos para tratar de procedimentos contábeis específicos; e (iii) a ausência de sistemas de informação que facilitem a implantação de atividades de controle e monitoramento.

A principal consequência dessas inconformidades é a evidenciação equivocada da situação patrimonial da entidade e não controle de riscos inerentes à implementação das políticas públicas e da aplicação dos recursos. As situações anteriormente destacadas serão detalhadas a seguir.

2.5.1. Execução de despesa pública por meio de Investimentos Cruzados em ferrovias em desconformidade com os normativos do direito financeiro.

Conforme relatado no item 2.3.5 deste Relatório, as despesas relativas aos investimentos cruzados nas ferrovias FICO - Ferrovia de Integração do Centro-Oeste e FIOL - Ferrovia de Integração Oeste-Leste foram realizadas sem os registros orçamentários e com evidenciação incorreta dos fatos patrimoniais correspondentes.

Ademais, verificou-se que houve inobservância aos princípios e regras de direito financeiro, notadamente quanto ao artigo 2º da Lei nº 4.320/64 e aos artigos 16 e 48 da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF).

Constatou-se que os investimentos nas ferrovias FICO e FIOL, no valor de R\$309,3 milhões, foram realizados sem previsão orçamentária consignada na LOA, assim como as receitas oriundas da antecipação de outorgas do contrato de concessão.

De acordo com o princípio orçamentário da universalidade todas as receitas e todas as despesas do Estado devem constar do orçamento, conforme preconiza a Lei nº 4.320/64. Segundo consta do art. 2º, a Lei do Orçamento deverá conter “a discriminação da receita e da despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade”.

Já a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), traz no art. 16 que a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa deverá ser acompanhado de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes; e que o aumento da despesa deve ter adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias. No tocante à transparência do gasto público, o art. 48 da LRF dispõe que deverá ser dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, aos planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, dentre outros documentos, que são instrumentos de transparência da gestão fiscal.

Importante também registrar que a SETO/ME, por meio da Nota Informativa SEI nº 3127/2022/ME, que tratou da avaliação da minuta de decreto regulamentar de operacionalização dos investimentos cruzados, encaminhou em 15/02/2022 análise efetuada pelas áreas técnicas da STN (CCONT e COFIN), que dentre outras considerações, apontam que as despesas de investimentos realizados por contratados em ferrovias de interesse da Administração, são consideradas despesas públicas e devem estar previstas na LOA, tendo em vista o disposto no caput do art. 3º e no art. 4º, ambos da Lei nº 4.320, de 1964, bem como no art. 165, inciso III, combinado com o seu § 5º, inciso I, todos da Constituição Federal de 1988.

Na referida nota está disposto ainda que, ao prever receitas e despesas na LOA e promover sua execução orçamentária e financeira, o Sistema de Contabilidade Federal seria capaz de captar as informações necessárias à elaboração e divulgação de diversos relatórios contábeis e fiscais estabelecidos legalmente, como o Balanço Geral da União (BGU), o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF).

Desse modo, aponta-se que a execução dos investimentos cruzados realizados em 2022 está em desconformidade com os citados dispositivos relativos ao direito financeiro.

2.5.2. Metodologia adotada pelo DNIT para a mensuração dos ativos ferroviários não reflete satisfatoriamente o valor real desses bens

Entende-se que a metodologia utilizada pelo DNIT para mensuração das ferrovias concedidas sob sua gestão não permite uma representação fidedigna do valor real desses ativos, apesar de estar formalmente aprovada pelo conselho de administração da autarquia. Trata-se de metodologia baseada no “custo de reposição depreciado”, que embora indicada no MCASP para as situações em que exista uma escassez de informações para definir o valor justo do ativo, não atende plenamente os normativos contábeis vigentes.

A principal deficiência detectada na metodologia é que ela não considera as condições reais e atuais de conservação da malha ferroviária registrada no DNIT, considerando indistintamente que o corpo estradal, único objeto de mensuração da metodologia, se encontra completamente depreciado, isto é, no final de sua vida útil e restando apenas o seu valor residual. Tal premissa foi adotada pois todos os ativos ferroviários sob gestão do DNIT possuem mais de 35 anos. No entanto, sabe-se que esses ativos recebem manutenção periódica, estando em sua maior parte operacionais e possuem previsão de utilização para um futuro de médio e longo prazo. Nesse sentido, há um desrespeito claro ao item 6.8 da Macrofunção SIAFI “020330”, o qual estabelece que caso ao final da vida útil de um ativo o seu valor residual não reflita o valor adequado, deve ser realizada a reavaliação do bem atribuindo a ele um novo valor, baseado em laudo técnico e, a partir daí, iniciar um novo período de depreciação.

Outra fragilidade observada na metodologia adotada pelo DNIT é o fato de o Custo Médio Gerencial (CMG) utilizado na mensuração das ferrovias não contemplar os custos de: obras de artes especiais, estações ferroviárias, edificações diversas e nem as benfeitorias realizadas na infraestrutura da via permanente pelas concessionárias e pelo próprio DNIT. Conforme informado pelo DNIT, tais limitações foram aceitas em função do curto prazo

determinado para entrega da valoração contábil da via permanente das ferrovias, bem como da complexidade de levantamento desses custos e de necessidade de tempo considerável para essa execução. Tal situação, no entanto, não permite que esses custos não sejam eventualmente contemplados por meio de uma revisão da metodologia.

Conclui-se, portanto, que as premissas adotadas durante a mensuração feita pelo DNIT tem causado uma subavaliação do Ativo Ferroviário, e representa uma distorção contábil. No entanto, devido à falta de informações referentes às condições atuais de conservação desses ativos e consequente impossibilidade de desenvolvimento de uma nova metodologia para mensurar fidedignamente o valor destes, não foi possível estimar confiavelmente essa distorção.

2.5.3. Falhas nos controles internos relativos à arrecadação, partilha e destinação dos recursos do FMM

O COSO I (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) define controle interno como “um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.”

O controle interno consiste em componentes integrados, dentre os quais se destaca as atividades de controle propriamente ditas, que são ações de natureza preventiva e de detecção estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração para mitigar os riscos à realização dos objetivos.

Sob essa perspectiva, foram realizados exames de auditoria nos processos de trabalho estabelecidos no âmbito do FMM, sendo verificadas algumas falhas nas atividades de controle, as quais serão detalhadas a seguir:

(a) Falhas e inconsistências nos controles relacionados a arrecadação e partilha dos recursos

Observa-se 2 (duas) situações que indicam a necessidade de ajustes nos controles internos adotados pela unidade gestora do FMM relacionados a arrecadação, partilha e destinação dos recursos do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM. Em síntese, essas situações, detalhadas a seguir, são tratadas como distorções de conformidade e constituem-se em descumprimento dos normativos vigentes e podem acarretar uma subavaliação das receitas e do resultado patrimonial da unidade auditada com possíveis riscos para a política pública de apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e à indústria de construção e reparação naval brasileiras:

- i. O não atendimento aos artigos 17, inciso III, e 18 da Lei nº 10.893/04 por parte da unidade gestora do FMM, sendo identificado que os valores recolhidos à conta especial entre 2004 e 2022, no montante total de R\$ 52,63 milhões não foram rateados entre as empresas beneficiárias. Como causa para a situação o gestor relatou dificuldades operacionais para

efetivação do rateio de recursos, como as alterações no marco normativo do sistema (Portaria nº 72 de 18 de março de 2008) e a necessidade de ajustes no Sistema Eletrônico de Arrecadação do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (MERCANTE), sistema esse que serve de parâmetro de controle da arrecadação do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante -AFRMM.

- ii. As notas explicativas referentes ao 4º trimestre de 2022, publicadas em janeiro de 2023, apontam uma possível inconsistência na partilha de valores do AFRMM junto ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT) e ao Fundo do Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo e ao Fundo Naval, implicando em prejuízo ao FMM no montante de R\$ 246,5 milhões. Como causa para essa inconsistência, o gestor indicou a realização de notas de lançamento pela UG 170500 em que foram retirados valores da conta corrente que especifica a parcela de arrecadação de AFRMM que é destinada ao FMM. Como efeito, há uma possível subavaliação das receitas do FMM.

Diante dessas situações, entende-se ser necessário que a SNPTA adote medidas para o aprimoramento dos mecanismos e procedimentos de supervisão da arrecadação do AFRMM e da partilha e destinação de seu produto em conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional, notadamente quanto: ao rateio das parcelas recolhidas à conta especial entre as empresas brasileiras de navegação e à busca de soluções visando sanar e prevenir possíveis inconsistências na partilha e destinação dos recursos arrecadados. Sobre esses aspectos, o gestor se manifestou reconhecendo as inconformidades apontadas e informando as providências que estão sendo adotadas para saná-las.

(b) Falhas e inconsistências nos controles relacionados aos empréstimos concedidos

Observa-se 5 (cinco) situações que indicam a necessidade de ajustes nos controles internos adotados pela unidade gestora do FMM relacionados aos documentos que evidenciam e dão suporte às transações administrativas ou operacionais relacionadas aos empréstimos concedidos. Em síntese, essas situações, detalhadas a seguir, são tratadas como distorções de conformidade e constituem-se em descumprimento ao art. 77 do Decreto-lei nº 200/1967, o qual estabelece que “todo ato de gestão financeira deve ser realizado por força do documento que comprove a operação e registrado na contabilidade, mediante classificação em conta adequada”.

- i. Não há evidências de que os registros de transferência para o curto prazo de valores a receber de amortização e registros das variações patrimoniais foram autorizados/aprovados por pessoa devidamente autorizada e competente (uma possível desobediência ao princípio da segregação de funções);
- ii. Os documentos que servem de base para as transferências de créditos a receber do longo para o curto prazo não são confiáveis;
- iii. Inexistência de processos estruturados e ordenados que suportem as transações e atrasos significativos na realização dos registros;
- iv. Os registros das variações cambiais foram realizados levando em consideração apenas as informações dos agentes financeiros sobre o valor atualizado dos créditos a receber, não se observando nenhum mecanismo de controle interno realizado pelo DEFOM, como conferência e/ou recálculo das taxas de câmbio utilizadas.

- v. As Notas de lançamento “2022NL000010” (R\$ 201.898,68), “2022NL000090” (R\$ 182.359,34) e “2022NL000091” (R\$ 2.418.725,74) referem-se à baixa de financiamentos concedidos devido ao recebimento de valores. Entretanto, o evento utilizado para registrar as referidas transações (540787) deve ser utilizado para “BAIXA DE EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS DO LONGO PRAZO, QUANDO NAO FOR POR RECEBIMENTO”.

Entende-se como possíveis causas para essas diversas falhas nos mecanismos de controle a inexistência de normativos na unidade examinada que tratem dos procedimentos específicos para registros das transações de empréstimos. Como consequências dessas falhas, não é possível assegurar a completa legitimidade das transações do FMM, podendo ser a causa das distorções em registros apontadas nos itens 2.2.1 e 2.3.3 do presente relatório. Logo, tais situações comprometem a informação contábil, com impactos diretos na prestação de contas, responsabilização de agentes e tomada de decisões.

O gestor se manifestou reconhecendo as inconformidades apontadas, destacando a necessidade de criação de um setor com inteligência de dados e sistemas informatizados para conferência/recálculo das taxas de câmbio, e informando as providências que estão sendo adotadas.

Portanto, entende-se ser necessário que o gestor do FMM aprimore os mecanismos de controle interno sobre as transações relacionadas à gestão contábil, financeira e patrimonial do Fundo, mapeando os processos e riscos relacionados e avaliando a necessidade da implementação de normativos internos que tratem dos procedimentos para registro de transações relacionadas aos financiamentos.

(c) Falhas nos controles relacionados a mensuração dos juros das operações de financiamento e ao recebimento de amortizações

Não foram identificados mecanismos de controle satisfatórios sobre os encargos remuneratórios decorrentes dos empréstimos concedidos. Durante os exames de auditoria constatou-se que não é realizada nenhuma mensuração (verificação ou recálculo) dos juros devidos em comparação aos juros efetivamente recolhidos ao FMM. A título de exemplo, no mês de agosto houve um recebimento atípico de R\$ 222.990.080,45, efetuado pelo Banco do Brasil referente a pagamento de juros de natureza extraordinária decorrente de ajustes e recálculos efetuados pelo próprio agente financeiro, sem nenhuma intervenção e/ou conferência por parte do DEFOM/MInfra. Conforme consta nas notas explicativas, como consequência desse fato houve uma distorção de R\$ 54.765.610,72 devido a divergências entre os saldos que deveriam ser baixados e os que foram efetivamente registrados no SIAFI.

Conforme indicado no item 2.3.3 deste relatório, entende-se como causa dessa fragilidade a forma como o DEFOM registra no SIAFI os créditos a receber de longo e curto prazo e os recebimentos de amortizações, por mutuário final e não por agente financeiro. E que embora tal procedimento possa ser importante do ponto de vista da política pública, do ponto de vista contábil não é o mais adequado. Isso, pois, não há relação jurídica direta entre o mutuário final e o MInfra, visto que os contratos são assinados entre os mutuários e os agentes financeiros. Ressalta-se que a relação jurídica do MInfra é com os agentes financeiros, por meio dos convênios, que assumem todos os riscos das transações, conforme disposto no artigo 30 da Lei nº 10.893/04, e são os reais devedores do FMM. Assim, o procedimento adotado pelo DEFOM/MInfra dificulta o controle dos créditos a receber de

longo e curto prazo e das amortizações, tanto pelo volume de registros que devem ser realizados, impactando na tempestividade dos lançamentos, quanto por não ser possível garantir sua autenticidade impactando na fidedignidade das informações.

Portanto, não é possível assegurar que os juros decorrentes das operações de financiamento estão em conformidade com o que estabelece pela legislação e que os recebimentos dos valores decorrentes das amortizações são fidedignos. Tal situação compromete a informação contábil, com impactos diretos na prestação de contas, responsabilização e tomada de decisão.

A secretaria reconhece as falhas e ressalta a necessidade de desenvolvimento de software que auxilie nessa questão e informando providências que estão sendo adotadas. Do exposto, entende-se necessário que a Secretaria Nacional de Portos e Transportes Aquaviários (SNPTA/MPOR) adote medidas para assegurar a mensuração adequada dos juros decorrentes das operações de financiamento e dos recebimentos das amortizações por agente financeiro, avaliando a possibilidade de implantação de sistema informatizado específico que possibilite intercambiar dados de registros por mutuário ou agentes financeiros.

(d) Falha no acompanhamento de projetos realizados pelo DEFOM

O art. 16 da Portaria MT/GM nº 253/2009 prevê que a equipe técnica do DEFOM realize, a qualquer tempo, visitas técnicas de acompanhamento às obras financiadas com recursos do FMM. Essas visitas são formalizadas por meio do Relatório de Acompanhamento de Obras, o qual contém a identificação do empreendimento vistoriado, os dados da embarcação, o acompanhamento físico da obra, o acompanhamento financeiro da obra, uma descrição sucinta do andamento da obra observado pelo técnico. Também constam desse relatório comentários referentes ao percentual de recursos aportados e às glosas efetuadas no projeto.

De uma amostra de 20 (vinte) processos de liberações de recursos referentes ao exercício de 2022, que representam 83 (oitenta e três) projetos de construção ou manutenção de embarcações, foram localizados 7 (sete) relatórios de acompanhamento de obras que registraram visitas técnicas realizadas por técnicos do Ministério, as quais ocorreram em cinco embarcações (em uma embarcação ocorreram três visitas técnicas). Logo, dos 83 projetos de financiamento de construção e modernização de embarcações, não foram identificadas visitas técnicas em 78 projetos.

Cabe ressaltar que a Portaria MInfra nº 1.460/2022, que revogou a Portaria MT/GM nº 253/2009, deixou de prever a realização de visitas técnicas por técnicos do Ministério e dispôs que os convênios firmados entre o Ministério e os Agentes Financeiros de que trata o inciso X, art. 2º, do Decreto nº 5.269, de 10.11.2004, deverão disciplinar os procedimentos administrativos relativos à liberação dos recursos do FMM. Os referidos convênios preveem que o acompanhamento das operações contratadas será feito pelo agente financeiro durante o prazo de vigência do contrato de financiamento, de acordo com suas normas internas. Também preveem que cabem aos Agentes Financeiros acompanhar e supervisionar os projetos beneficiados com recursos do FMM.

Dessa forma, apesar de o art. 24 da Lei nº 10.893, de 13.07.2004, dispor que o Ministério é o gestor do FMM, e que o art. 3º, inciso IV, do Decreto nº 5.269/2004 informar que o Ministério da Infraestrutura - MInfra, na qualidade de gestor da aplicação do FMM, tem a competência de acompanhar a execução dos programas destinados ao desenvolvimento da Marinha Mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileiras, decorrentes de aplicação de recursos do FMM, observa-se que o MInfra atua primordialmente como transferidor de recursos aos agentes financeiros, que ficaram com a incumbência de realizar o monitoramento do avanço físico e financeiro dos projetos financiados com recursos do FMM.

Na prática observa-se uma transferência da responsabilidade do acompanhamento *in loco* dos projetos para os Agentes Financeiros, reduzindo o alcance do monitoramento a ser realizado pelo MInfra. Cabe destacar que, apesar de os riscos dos financiamentos dos projetos serem suportados pelos Agentes Financeiros, o Ministério é responsável pelos resultados da política.

(e) Falta de um adequado suporte de tecnologia da informação para apoiar os controles internos da gestão do FMM.

Observa-se que o controle das liberações e repasses de recursos do FMM são realizados principalmente por planilhas Excel e por informações repassadas pelos agentes financeiros por e-mail. Não há um banco de dados estruturado ou um sistema informatizado, com atributos de segurança e controle de acesso necessários para a realização do acompanhamento da execução dos projetos financiados, ou seja, não há um adequado suporte de tecnologia da informação para apoiar os controles internos da gestão do FMM.

A necessidade de implantação de um sistema de acompanhamento dos contratos de financiamento dos recursos do FMM foi inicialmente constatada no Relatório CGU nº 224275/2009, referente a Auditoria Anual de Contas, exercício 2008, da extinta Secretaria de Fomento para Ações de Transportes (SFAT), integrante da estrutura do então Ministério dos Transportes. No Relatório CGU nº 245294/2010, referente ao exercício de 2009, há a informação de que a SFAT iniciou o desenvolvimento de sistema de controle de empreendimentos financiados, que estaria em fase de estudos. Já o Relatório CGU nº 201503605, referente ao exercício de 2014, informou que o sistema, apesar de ter iniciado o seu desenvolvimento em 2010, ainda não se encontrava em funcionamento.

O TCU também dispôs, por meio do TC 020.958/2015-3, que a falta de um sistema de gestão do FMM dificultaria o acompanhamento tempestivo e fidedigno da execução do fundo, tanto pelos gestores como pelos órgãos de fiscalização e controle, e recomendou, por meio do item 9.3.3 do Acórdão 1717/2016 – TCU – Plenário, que o Ministério desenvolvesse sistema de acompanhamento que permitisse monitorar a execução do FMM, com informações sobre os pedidos de priorização, os contratos de financiamento, as liberações de recursos e o andamento das obras, entre outras informações que julgar relevantes.

A ausência de um adequado suporte de tecnologia da informação pode tornar menos ágil e mais propensa a erros as atribuições do CDFMM de acompanhar e avaliar a gestão econômica e financeira dos recursos do fundo, bem como o desempenho dos programas

aprovados⁴, e de acompanhar e fiscalizar as operações realizadas pelos agentes financeiros, com recursos do FMM⁵. Também pode prejudicar a confiabilidade, a exatidão e a tempestividade das informações armazenadas ou produzidas, podendo resultar na diminuição da eficácia dos controles gerenciais e da qualidade do monitoramento dos projetos financiados.

Entende-se que a utilização de um sistema de gestão informatizado tende promover melhorias nos processos de priorização de projetos de financiamento, fiscalização da aplicação dos recursos, monitoramento da execução físico-financeira dos projetos financiados e avaliação da efetividade do FMM no fomento da indústria naval. Ademais, contribuirá para o atendimento do art. 32, parágrafo único, da lei nº 10.893/2004, que determina que os agentes financeiros mantenham o CDFMM atualizado dos dados de todas as operações realizadas.

2.6. Avaliação do cumprimento das recomendações da CGU

No período de 2019 a 2022, foram realizadas 3 (três) auditorias com enfoque financeiro no âmbito das unidades que compõem a estrutura do Ministério, em específico no DNIT e na VALEC. Das três auditorias, duas foram realizadas no âmbito do DNIT, nas quais identificou-se inconformidades relacionadas a mensuração de ativos rodoviários⁶ e a controles internos adotados nos processos de pagamento⁷.

Para ajustar tais situações a CGU apresentou 6 (seis) recomendações ao DNIT, as quais encontram-se plenamente atendidas pelo gestor. Cita-se como exemplo, providências adotadas pela autarquia para garantir uma maior precisão nos cálculos do valor patrimonial das rodovias federais no exercício de 2022, situação que extinguiu uma distorção de R\$ 2,35 bilhões observada nesse ativo nas demonstrações do 4º trimestre de 2021, cerca de 0,5% do total de ativos do MInfra daquele ano (R\$ 482,3 bilhões). Os impactos nas contas de 2021 só não foram maiores, devido a subavaliação e a superavaliação de rodovias terem se compensados em grande parte, de modo que o saldo final estimado da conta foi de R\$342.618.187.670 frente ao saldo registrado no sistema SIAFI de R\$342.543.072.435, o correspondente a uma diferença de R\$75,11 milhões.

No âmbito da VALEC, a auditoria de contas⁸ indicou inconformidades relacionadas a controles de processos e depósitos judiciais, a transações de concessões e subconcessões de ferrovias, e conciliação de contas da VALEC com a FNS S/A. Das 6 (seis) recomendações analisadas, houve o atendimento de 3 (três) e o cancelamento de uma devido perda do objeto. As outras duas recomendações aguardam posicionamento da empresa pública, sendo consideradas parcialmente atendidas.

⁴ [Art. 2º, XV, do Decreto nº 5.269, de 10.11.2004.](#)

⁵ [Art. 2º, XVI, do Decreto nº 5.269, de 10.11.2004.](#)

⁶ [Relatório de Auditoria nº 1034852](#)

⁷ [Relatório de Auditoria nº 201900002](#)

⁸ [Relatório de Auditoria nº 201900149](#)

No apêndice IV é apresentado a Tabela 12 contendo maiores detalhes sobre as inconformidades e o atendimento das recomendações indicados acima.

3. RECOMENDAÇÕES

1 – MPOR realize interações com a Receita Federal e Tesouro Nacional de modo a definir um plano de ação (metas, objetivos, atividades, responsáveis e prazos) para implementação das ações de modo a garantir a integralidade dos registros das transações.

Achado 2.1.1

2 – MPOR estabeleça plano de ação (metas, objetivos, atividades, responsáveis e prazos) com vistas ao correto reconhecimento, mensuração e evidenciação das operações do FMM, a exemplo de: realização de ações de capacitação, implementação de rotinas de controle e fluxo de informações com os gestores, aperfeiçoamento dos normativos existentes, aperfeiçoamento de sistemas informatizados e estabelecimento/aperfeiçoamento do roteiro contábil.

Achados 2.2.1 e 2.3.3

3 – MT promova, com o auxílio de suas unidades vinculadas, a avaliação, mensuração e reconhecimento contábil dos ativos ferroviários EF-277 - PR (sob gestão da Rumo Malha Oeste S.A.), (EF-364) – MT – MS e SP (sob gestão da Rumo Malha Norte S.A.), EF Carajás e a EF Vitória - Minas (ambas sob gestão da VALE), nos termos do item 09 da NBC NT 05 e art. 82, inc. xvii, da Lei nº 10.233/2001.

Achado 2.3.1

4 - DNIT realize tratativas com ANTT e MT para viabilizar a obtenção de informações periódicas sobre o estado de conservação e tamanho da malha ferroviária sob sua responsabilidade, a fim de permitir a adoção da Metodologia do Custo de Reposição Depreciado, refletindo um valor mais fidedigno do que o atualmente apresentado nos registros contábeis.

Achados 2.3.1 e 2.5.2

5 – MPOR busque interações com SPU e COMAER, e elabore plano de ação (metas, objetivos, atividades, responsáveis e prazos) para realizar a transferência dos ativos aeroportuários de competência do MInfra.

Achado 2.3.2

6 - MPOR promova o ajuste contábil relativo aos RIPS de aeródromos não contabilizados pelo MInfra no SIAFI.

Achado 2.3.2

7 – ANTT e MPOR ajustem retroativamente os registros contábeis dos recebimentos antecipados, promovendo os lançamentos corretivos necessários nos termos do item 14.5 do MCASP (9ª Ed).

Achado 2.3.4

8 – ANTT e MPOR modifiquem o procedimento de lançamento contábil no caso de recebimentos antecipados de receitas de concessão, de modo a respeitar o regime de competência, nos termos do item 14.5 do MCASP (9ª Ed).

Achado 2.3.4

9 – MT estabeleça, em conjunto com os órgãos centrais de contabilidade e orçamento da União, o roteiro contábil adequado para os registros das transações relativas aos investimentos cruzados, de modo a rever as contas patrimoniais utilizadas e considerar os efeitos orçamentários e fiscais dos eventos econômicos envolvidos.

Achado 2.3.5

10 - MPOR promova a devida classificação de registros de ativos aeroportuários concedidos para a conta contábil “1.2.3.2.1.11.00 – Ativos de Concessão”.

Achado 2.4.1

11 - MPOR promova a reclassificação dos RIPS de terrenos registrados no SPIUNet para a conta contábil “12321.01.03 - Terrenos/Glebas”.

Achado 2.4.1

12 - MT inclua, sob orientação do órgão central de orçamento da União, as receitas e despesas referentes aos investimentos cruzados na Lei Orçamentária Anual (LOA).

Achado 2.5.1

13 – MPOR adote medidas para o aprimoramento dos mecanismos e procedimentos de supervisão da arrecadação do AFRMM e da partilha e destinação de seu produto em conjunto com a STN, notadamente quanto: ao rateio das parcelas recolhidas à conta especial entre as empresas brasileiras de navegação e à busca de soluções visando sanar e prevenir possíveis inconsistências na partilha e destinação dos recursos arrecadados.

Achado 2.5.3

4. CONCLUSÃO

No presente trabalho de auditoria financeira integrada com conformidade, foram constatadas **Distorções Não Corrigidas de Valor** (item 2.3) nas áreas financeiras, “Financiamentos do FMM”, “Receitas de Concessão (Ferrovias e Aeroportos)”, e “Bens Imóveis (Ferrovias e Aeroportos)”, as quais serão mencionadas na sequência.

Quanto à área financeira “**Bens Imóveis (Ferrovias)**”, foi identificada uma subavaliação de R\$11.910.258.565,07 nos ativos ferroviários devido ao não reconhecimento contábil de 4 (quatro) ferrovias concedidas e da ampliação da malha ferroviária oriunda da extinta RFSSA decorrente de investimento realizados pelas concessionárias (item 2.3.1).

Sobre a área financeira “**Bens Imóveis (Aeroportos)**”, também foi identificada uma subavaliação de R\$ 4.257.587.982,44 em ativos aeroportuários devido a existência de 107 (cento e sete) aeródromos civis localizados em imóveis da União que deveriam estar registrados no MInfra, mas que ainda se encontram registrados em outros órgãos, principalmente no COMAER e no ME, e a existência de 2 (dois) aeroportos transferidos ao MInfra que ainda não foram registrados contabilmente (item 2.3.2).

Já no que concerne a área financeira “**Financiamentos do FMM**” observou-se que os passivos registrados pelos agentes financeiros estão divergentes em relação ao ativo (créditos a receber) do Fundo. Tal situação resulta em uma subavaliação do resultado de R\$ 355.769.340,29 devido a intempestividade e as inconsistências no registro das variações cambiais. Também implica numa superavaliação do ativo em R\$ 1.567.582.000,00 (conta de empréstimos de longo prazo) e uma subavaliação do ativo em R\$ 794.499.000,00 (conta de empréstimos de curto prazo), o atraso significativo nas transferências do longo para curto prazo dos financiamentos concedidos e outras fragilidades nos procedimentos de controle, como o fato do DEFOM/MInfra registrar no SIAFI os créditos a receber de longo e curto prazo por mutuário final e não por agente financeiro (item 2.3.3).

Em relação a área financeira “**Receitas de Concessão (Ferrovias e Aeroportos)**” foi verificada uma superavaliação dos resultados de R\$ 861.540.870,59 decorrentes dos lançamentos contábeis de recebimento antecipado de receitas de concessões ferroviárias e aeroportuárias não respeitaram o regime de competência estabelecido na NBC TSP 01 (Receita de Transação sem Contraprestação) e no MCASP (9ª Edição). Também se observou uma superavaliação de resultados de R\$309.395.743,83 e uma subavaliação do passivo de R\$309.395.743,83 devido aos lançamentos contábeis decorrentes de investimentos cruzados em ferrovias terem sensibilizado apenas contas patrimoniais de Ativo Imobilizado, conta “123210601 - Obras em Andamento”, em contrapartida a uma Variação Patrimonial Aumentativa (VPA), conta “45911.01.00 - Doações/Transferências Recebidas”, pelo regime de caixa. Esse lançamento não está adequado, pois as receitas de outorgas antecipadas deveriam ser registradas no resultado patrimonial pelo seu período de competência. Percebe-se que a falta de uma definição pelo Poder Concedente de um roteiro contábil apropriado aos registros relativos às transações envolvendo os Investimentos Cruzados tem levado a INFRA SA (antiga VALEC) a adotar registro contábil inadequado.

No que concerne a **Tópicos Especiais** (item 2.1), relacionados aos achados que não são agregados no cômputo final de distorções que modificam a opinião a ser emitida sobre as Demonstrações Contábeis do MInfra, pois não podem ser plenamente atribuídas aos gestores do Ministério da Infraestrutura, destaca-se à área financeira “Arrecadação, partilha e destinação do produto da arrecadação do AFRMM”. Nessa área foi identificada uma subavaliação de R\$3.911.892.819,16 do resultado patrimonial, devido ao não reconhecimento das variações patrimoniais do AFRMM nas DC do MInfra, causadas pelas alterações da forma de arrecadação promovida pela RFB e do roteiro contábil promovido pela STN. Logo, de modo a garantir a integridade dos registros das transações cabe ao gestor realizar tratativas junto à RFB e à STN.

Com relação às **Distorções Não Corrigidas de Classificação**, tratadas no item 2.4, foram identificadas distorções relacionadas, principalmente, a registros dos bens aeroportuários em contas contábeis inadequadas. São aeroportos e aeródromos concedidos e terrenos que permanecem registrados na conta “1.2.3.2.1.01.06 – Aeroportos/Estações/ Aeródromos”. Estas inconformidades dificultam a compreensão dos usuários das informações contábeis.

No que se refere à avaliação das **Transações Subjacentes**, tratadas no item 2.5, destacam-se as inconformidades relacionadas: (i) aos controles internos adotados na gestão financeira e acompanhamento de projetos no âmbito dos financiamentos concedidos pelo Fundo da Marinha Mercante; (ii) a execução de despesa pública por meio de Investimentos Cruzados em ferrovias em desconformidade com os normativos orçamentários e contábeis; e (iii) e fragilidades na metodologia adotada pelo DNIT para a mensuração dos ativos ferroviários.

As consequências das **Distorções Não Corrigidas de Valor** nas Demonstrações Contábeis (DC) do MInfra, relativas ao exercício de 2022, resultaram em:

- i) Subavaliação de ativos no valor acumulado de R\$ 16.975.824.115,93;
- ii) Superavaliação de ativos no valor de R\$ 1.567.582.000,00;
- iii) Subavaliação de passivos no valor de R\$ 309.395.743,83;
- iv) Subavaliação do resultado do exercício no valor acumulado de R\$ 355.769.340,29; e
- v) Superavaliação do resultado do exercício no valor acumulado de R\$ 1.170.936.614,42.

Portanto, as superavaliações e subavaliações dos elementos das DC geraram um montante de **R\$ 20.379.507.814,47 em distorções relevantes**. Ao considerar o ativo total do MInfra, no valor de R\$578.405.961.606,91, em 31.12.2022, percebe-se que o percentual estipulado de 2% sobre esse valor (R\$11.568.119.232,00), estabelecido como critério de materialidade para fins de emissão de opinião e para o qual o limite das distorções identificadas é considerável aceitável, foi extrapolado.

Em suma, foram propostas de recomendações para ajustes e melhoria dos registros contábeis e dos mecanismos de controle visando a fidedignidade das demonstrações e aperfeiçoamento da gestão dos ativos, e, como consequência, um ambiente mais fidedigno para a tomada de decisão na formulação e implementação das políticas públicas. Nesse sentido, ressalta-se a necessidade de interações com outros órgãos como RFB e STN na implementação das recomendações, visando a melhoria dos registros contábeis e definição de roteiros contábeis.

Por todo o exposto, considerando tanto o contexto dos registros patrimoniais do MInfra e a IN nº 84/2020 do TCU, que trouxe novidades com relação ao processo de prestação de contas para julgamento pelo TCU, conclui-se que há necessidade e oportunidade de aprimoramento das informações e registros nas Demonstrações Contábeis do Ministério, de modo a atender aos critérios dispostos ao longo deste relatório e demais normas aplicáveis à organização. Para tanto, é fundamental o aprimoramento dos controles internos de algumas unidades vinculadas ao MInfra, de modo a garantir com razoável segurança que as afirmações da gestão estejam completas e fidedignas nos demonstrativos, refletindo a real situação patrimonial, financeira e econômica da organização.

APÊNDICES

Apêndice I – Limitações e Não Escopo

Detalha-se a seguir as limitações e o não escopo identificados no presente trabalho, conforme indicado no item 1:

I - Limitações:

a) Dificuldades de identificação e valoração dos ativos ferroviários que compõem a Reserva Técnica.

Durante a realização de teste substantivo foi verificado que os ativos ferroviários oriundos da Reserva Técnica que não estão sendo registrados nas demonstrações contábeis do MInfra. A Reserva Técnica é o termo utilizado para os imóveis não-operacionais da extinta Rede Ferroviária Federal S.A (RFFSA) sucedidos pela União e necessários à expansão e ao aumento do serviço ferroviário, sendo estabelecido no Decreto nº 7.929/2013, a regulamentação da transferência desses bens ao Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT), indicada da Art. 8º da Lei nº 11.483/2013. Nesse decreto foi instituído o Grupo de Trabalho da Reserva Técnica Ferroviária - GTRTF, que deliberou sobre as indicações, conforme o seu Relatório Final (30317732). A partir dos relatórios emitidos pelo GTRTF, o Ministério dos Transportes editou 08 portarias indicando formalmente os ativos integrantes da reserva técnica, cerca de 200 imóveis, os quais caberia à Secretaria do Patrimônio da União (SPU) transferir ao DNIT. Segundo Nota Informativa SEI nº 3689/2023/ME, de 06.02.2023, o último controle sobre esses ativos no âmbito da SPU ocorreu em 2018, sendo indicada a dificuldade em mapear os imóveis indicados nas portarias de reserva técnica e as informações controladas pela SPU, seja nos termos de incorporação e processos administrativos, seja na necessidade de ação por parte de outras entidades, como o DNIT e os cartórios.

Embora a falta de registro de ativos na contabilidade do MInfra resulte numa subavaliação do Ativo, as dificuldades expostas prejudicam a mensuração de uma distorção contábil por parte da equipe de auditoria devido à baixa qualidade e incompletude dos dados disponibilizados. Porém, entende-se que o assunto deverá ser explorado em trabalhos de auditoria futuros, de modo a possibilitar maior transparência e a capacidade de tomada de decisão de gestores sobre ativos.

b) Não fornecimento de informações por parte da VALEC (atual INFRA SA) quanto à metodologia de mensuração de suas ferrovias.

Embora a VALEC tenha sido questionada durante os exames de auditoria sobre a metodologia de mensuração de suas ferrovias, essa não foi capaz de apresentar tais informações a equipe de auditoria, impossibilitando uma análise conclusiva sobre os valores de bens ferroviários registrados na conta “12321.11.00 - Ativos de concessão de serviços” nos demonstrativos contábeis da unidade.

c) Falta de dados relacionados com as condições reais dos bens ferroviários sob gestão do DNIT

A metodologia adotada pelo DNIT para a mensuração das ferrovias concedidas encontra-se estabelecida no Relatório de Atendimento de Demanda (RAD) 717/2018, o qual informa que, durante o processo de mensuração inicial, foram utilizados os dados provenientes da RFFSA para a mensuração inicial dos ativos, os quais posteriormente foram depreciados, mas que esses dados no momento do cálculo não possuíam atualização a pelo menos 10 anos.

Por vez, quando questionado o DNIT sobre as condições atuais de conservação desses ativos, a autarquia não foi capaz de apresentar uma resposta conclusiva que pudesse ser utilizada pela equipe de auditoria. Logo, em que pese a equipe de auditoria ter identificado fragilidades e pontos que podem ser aprimorados na metodologia adotada pelo DNIT na mensuração das ferrovias concedidas sob sua gestão, não foi possível desenvolver uma metodologia alternativa para mensurar fidedignamente o valor dessas ferrovias devido à falta de dados atualizados sobre as condições de operação delas.

d) Ativos aeroportuários registrados no SPIUNet com valores simbólicos e ausência de uma metodologia capaz de mensurá-los

Em análise à base de dados do SPIUNet⁹ contendo informações sobre os Registros Imobiliários Patrimoniais (RIP) de aeroportos e aeródromos pertencentes à União, buscou-se relacionar o valor contábil registrado desses bens, no âmbito do MInfra, com a respectiva área de cada um. Ao realizar tal avaliação, foi possível verificar que, dos 49 imóveis registrados na unidade, 14 possuíam um valor de metro quadrado de até R\$ 1,00, existindo inclusive um caso em que o aeroporto possui um valor de metro quadrado de R\$ 0,02. Outro aspecto observado pela equipe de auditoria é a falta de um detalhamento adequado dos bens de infraestrutura aeroportuárias, de forma que terrenos, pistas de pouso e decolagem, pátios de aeronaves e outros elementos componentes de um bem imóvel aeroviário não são discriminados em separado. Esse detalhamento é de fundamental importância, uma vez que esses elementos são depreciados de formas distintas, procedimento que fica, dessa forma, prejudicado e contribui para as demonstrações contábeis da pasta não refletirem de forma adequada o patrimônio da pasta.

Como não foi possível identificar uma metodologia que fornecesse com segurança o valor patrimonial apropriado de bens de infraestrutura aeroviárias, verifica-se limitações por parte da equipe de auditoria na mensuração de uma distorção contábil desses ativos. No entanto, cabe esclarecer que parceria firmada entre o MInfra e o Laboratório de Transportes da Universidade de Santa Catarina (LABTRANS/UFSC), por meio da TED nº 01/2018, possui exatamente dentre os seus objetivos o desenvolvimento de uma metodologia de mensuração de valores de aeroportos, o qual é constituído de subsistemas de infraestrutura e áreas de terrenos atípicas aos comumente comercializados. Assim, da mesma forma que tratada a questão da reserva técnica de ativos ferroviários, entende-se que o assunto deverá

⁹ Disponibilizado pela SPU em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/patrimonio-da-uniao/transparencia/dados-abertos>.

ser mais bem explorado em trabalhos de auditoria futuros, de modo a possibilitar maior transparência e a capacidade de tomada de decisão de gestores sobre ativos.

II - Não Escopo:

- a) A avaliação das contas contábeis do Patrimônio Líquido e as que se referem a transferências concedidas ou recebidas dentro do OFSS, consideradas de baixo risco de distorção relevante;
- b) A conta 1.1.1.1 - Caixa e Equivalentes, haja vista que 87% (R\$8.015.841.576,66) de seu saldo está depositado na Conta Única do Tesouro, considerada de baixo risco de distorção relevante;
- c) A avaliação das atividades relativas à cobrança, fiscalização, arrecadação, restituição e concessão de incentivos do AFRMM previstos em lei, de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil;
- d) O recálculo da partilha e destinação de recursos do AFRMM;
- e) O recálculo dos juros e variações monetárias e cambiais de empréstimos internos concedidos com recursos do FMM;
- f) O recálculo dos valores pagos pelas concessionárias de infraestrutura de transportes terrestres e aéreos à União no ano de 2022, incluindo os juros de mora de pagamentos feitos com atraso;
- g) A conferência dos pagamentos previstos de contribuições fixas e variáveis previstas em contratos firmados com as concessionárias aeroportuárias;
- h) A avaliação da economicidade das obras em ferrovias e das entregas de trilhos e dormentes executadas pela Vale S/A por meio de investimentos cruzados;
- i) A avaliação dos controles internos implantados pelas unidades do MInfra visando mitigar riscos operacionais e financeiros associados à nova sistemática de investimentos em ferrovias;
- j) A emissão de opinião sobre a conformidade jurídica dos investimentos cruzados.
- k) A emissão de opinião sobre a adequação do reconhecimento pela Valec S/A, e não pelo DNIT, do ativo gerado pelos investimentos cruzados;
- l) O valor patrimonial de 356 aeroportos e aeródromos pertencentes a Estados, Municípios ou entes privados que estão sob o regime de afetação pela União, devido à ausência de exames sobre os termos de cessão de uso;
- m) A incorporação no cálculo do valor patrimonial de ferrovias de valores relativos aos custos de supervisão de obras, obras de artes especiais, obras de arte correntes, estações ferroviárias, edificações e outras benfeitorias realizadas na infraestrutura da via permanente;
- n) A incorporação no cálculo do valor patrimonial de rodovias de valores relativos aos custos de obras de artes especiais, obras de arte correntes, interseções e terceiras faixas; e
- o) A avaliação das contas contábeis: (i) Receita a realizar (6.2.1.1.0.00.00); (ii) Receita realizada (6.2.1.2.0.00.00); (iii) Transferência de recursos - cota recebida (45.112.0100); (iv) Movimento de saldos patrimoniais (3.5.1.2.2.03.00); (v) Obras e andamento (12321.06.01); (vi) Estudos e Projetos (12321.06.05); (vii) Depreciação acumulada – bens imóveis (12380.02.00); (viii) Terrenos e Glebas registrados diretamente no SIAFI (12321.02.03); (ix) Terrenos e Glebas registrados pelo SPIUNet (12321.01.03); e (x) Redução ao Valor Recuperável De Imobilizado (1.2.3.9.0.00.00).

Apêndice II – Ativos Aeroportuários

2.3.2. Falta de reconhecimento contábil de ativos aeroportuários no valor de R\$ 4,2 bilhões

Tabela 11 – RIPS não registrados na Conta Contábil “12321.01.06 -Aeroportos/Estações/ Aeródromos”

Item	RIP Imóvel	Valor Contabilizado	Tipo imóvel	UG
1	9847000575000	339.086.870,89	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
2	605001675000	658.393.542,47	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
3	3573001705001	8.632.738,07	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
4	3781000825007	3.326.645,67	Aeródromo	Comando da Aeronáutica
5	1383000115000	5.761.331,90	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
6	1527000895007	278.055,16	Aeródromo	Comando da Aeronáutica
7	921004535006	300.236,33	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
8	9373003975006	115.859.734,44	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
9	3437000265005	3.626.046,83	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
10	731000805003	NI	NI	NI
11	803000465009	NI	NI	NI
12	921004535006	300.236,33	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
13	9063001475000	5.381.382,74	Aeroporto	Ministério da Economia
14	9073000735005	130.934,66	Aeroporto	Ministério da Economia
15	9035000185002	940.143,55	Aeroporto	Ministério da Economia
16	5000015009	NI	NI	NI
17	8801002865001	17.269.678,18	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
18	483001705006	49.062,90	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
19	535001065003	1.597.081,98	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
20	2521000515006	6.583.208,17	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
21	1219001115005	27.243.743,54	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
22	1153000415009	34.751.479,04	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
23	1159000135005	792.234,17	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
24	215000505006	41.950.145,48	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
25	1981000525005	1.818.508,08	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
26	7667001105008	29.714.664,13	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
27	5801000015004	NI	NI	NI
28	2531000375007	NI	NI	NI
29	1759000505005	1.830.684,13	Aeroporto	Ministério da Economia
30	8179000465008	4.763.753,89	Aeroporto	Ministério da Economia
31	8083000095008	2.638.320,00	Aeroporto	Ministério da Economia
32	8183000385002	NI	NI	NI
33	6633000045001	1.323.539,33	Base	Departamento de Polícia Rodoviária Federal/Mj
34	6847000085006	NI	NI	NI
35	6795000105000	36.246,08	Base	Departamento de Polícia Rodoviária Federal/Mj
36	3573001905000	682.780,31	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
37	921005545005	NI	NI	NI
38	9373003985001	65.063.207,58	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
39	3437000285006	1.775.746,13	Aeroporto	Comando da Aeronáutica

40	921005545005	NI	NI	NI
41	9063001725006	66.432,48	Outros	Ministério da Economia
42	8801003375008	1.558.784.540,45	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
43	483001715001	14.608,05	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
44	1153000875000	511.117,34	Aeródromo	Comando da Aeronáutica
45	1981000585008	1.000.000,00	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
46	7667001115003	947.017,22	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
47	5801003005000	NI	NI	NI
48	2531004265001	NI	NI	NI
49	1759000515000	2.500.238,00	Aeroporto	Ministério da Economia
50	8179000475003	23.525.143,50	Aeroporto	Ministério da Economia
51	8083000145005	200.000,00	Aeroporto	Ministério da Economia
52	921005555000	1.329.891,39	Aeródromo	Comando da Aeronáutica
53	3437000305007	2.075.358,87	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
54	921005555000	1.329.891,39	Aeródromo	Comando da Aeronáutica
55	9063001735001	837.954,08	Aeroporto	Ministério da Economia
56	8801003385003	6.162.648,14	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
57	2531007235006	NI	NI	NI
58	921005565006	859.133,51	Aeródromo	Comando da Aeronáutica
59	3437000325008	1.597.710,69	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
60	921005565006	859.133,51	Aeródromo	Comando da Aeronáutica
61	9063002305000	183.163,35	Base	Comando do Exército
62	8801003395009	141.039.646,88	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
63	2531008865003	NI	NI	NI
64	921005895006	24.116,74	Aeródromo	Comando da Aeronáutica
65	3437000345009	911.690,74	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
66	921005895006	24.116,74	Aeródromo	Comando da Aeronáutica
67	9063004485006	-	Base	Justiça Federal
68	8801003405004	489.817.504,59	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
69	2531009115008	NI	NI	NI
70	3437000365000	2.777.667,81	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
71	8801003415000	145.581.843,70	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
72	2531009135009	NI	NI	NI
73	8801003425005	33.556.985,21	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
74	8801003435000	35.234.013,55	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
75	8801003525000	26.858.267,21	Aeródromo	Comando da Aeronáutica
76	8801006365003	392.184.143,71	Aeroporto	Comando da Aeronáutica
77	8801010815000	3.542.021,43	Aeroporto	Ministério da Economia
78	2531009155000	NI	NI	NI
79	2531009195001	NI	NI	NI
TOTAL		4.257.587.982,44	-	

FONTE: Elaborado pela equipe, a partir dos dados da Planilha SAC e da base do SPIUNet.

Apêndice III – Avaliação do cumprimento das recomendações da CGU

Pode-se afirmar que DNIT vem adotando medidas para atender as recomendações da CGU por meio do Sistema E-aud. Verifica-se que, das 12 recomendações analisadas, houve o atendimento de 9 e o cancelamento de uma devido perda do objeto. As outras duas recomendações aguardam posicionamento da unidade auditada (Valec/Infra SA) sendo consideradas parcialmente atendidas. A Tabela 12 a seguir apresenta um resumo do monitoramento:

Tabela 12 – Resumo do Monitoramento de Recomendações emitidas pela CGU

Relatório	Achado	Recomendação	Situação Eaud
1034852 (DNIT)	Distorção de R\$ 2,35 bilhões na conta “12321.05.03 – Estradas e Rodovias”	Adotar procedimentos de controle interno capazes de garantir que dados obtidos de ICS sejam refletidos com maior precisão nos cálculos do valor patrimonial das rodovias executadas pela CGPLAN/DPP/DNIT.	Atendida
201900149 (VALEC)	Fragilidades nos controles de processos e depósitos judiciais com potencial impacto nos saldos dos demonstrativos contábeis.	Normatizar critérios objetivos de forma a subsidiar a equipe da área jurídica na classificação dos riscos processuais das demandas em que a VALEC é parte.	Atendida
		Realizar reclassificação de risco de cada uma das demandas processuais da VALEC, considerando a definição de riscos objetivos.	Atendida
		Realizar levantamento junto às instituições mantenedoras do montante efetivo de Depósitos Judiciais da VALEC, realizando a retificação dos valores reconhecidos em seus Demonstrativos Contábeis e adotar medidas visando a recuperação dos valores devidos à VALEC.	Parcialment e Atendida
	Os registros contábeis dos Demonstrativos Financeiros da VALEC não demonstram adequadamente a essência das transações de concessão e subconcessão das ferrovias.	Promover, em conjunto com outros atores competentes, a reavaliação da adequação dos registros contábeis relacionados aos ativos ferroviários contabilizados nos Demonstrativos Financeiros da VALEC, considerando os seguintes aspectos: (i) a destinação dos recursos financeiros das outorgas; (ii) o controle, os benefícios e os riscos envolvidos nas transações; (iii) a dinâmica das operações de capitalização e transferência de recursos entre acionista e a estatal.	Parcialment e Atendida
	Divergência no encontro de contas entre os saldos da VALEC e da FNS S/A.	Interagir junto a Ferrovia Norte Sul S/A no sentido de levantar com exatidão os valores a receber e a pagar entre as partes, retificando, nos Demonstrativos Contábeis da VALEC, eventuais informações divergentes.	Perda do Objeto
201900002 (DNIT)	Falta de mapeamento e de avaliação dos riscos do processo de pagamento.	Elaborar o mapeamento e uniformização dos processos de pagamento existentes em sistemática comum a todos de forma a transmitir informações aos gestores sobre todos os contratos que se encontram sob a gestão do DNIT, notadamente quanto às necessidades/possibilidades de mudança no planejamento em função de questões como restrições orçamentárias e outros eventos imprevistos.	Atendida
	Inexistência de indicadores de desempenho para monitoramento da ordem cronológica dos pagamentos.	Estabelecer indicadores de desempenho relacionados à eficácia que demonstrem o atingimento dos resultados esperados quanto à meta de realizar os pagamentos dentro da ordem cronológica e sem atrasos a exemplo de tempo médio de tramitação, totais efetivamente pagos em relação ao previsto, pagamentos realizados em desacordo com a ordem cronológica e causa dos atrasos de pagamento entre outros.	Atendida
	Falhas de governança (falta de coordenação e de implementação de controles internos) no processo de	Aprimorar os controles internos com a adequação dos sistemas existentes (SIAC, SGF etc.) de forma a permitir o registro dos atrasos de pagamento, causas e a identificação de quem deu causa, com verificação da data de solicitação dos recursos financeiros para cada processo de pagamento, bem como a mensuração dos valores devidos por correção monetária de responsabilidade do DNIT e União.	Atendida

	pagamento geram prejuízos potenciais de correção monetária.	Adotar plano de ação que permita mitigar o passivo de processos de solicitação de correção monetária pendentes de análise na SEMED.	Atendida
		Promover a capacitação das Superintendências com maior índice de pendências documentais nos processos de pagamento.	Atendida
		Definir juntamente com o Ministério da Infraestrutura soluções para mitigar o problema das solicitações de correção monetária por atraso de pagamento decorrentes de restrições orçamentárias em face das consequências danosas para a Administração Pública resultantes de tais ocorrências.	Atendida

Fonte: Elaborado pela equipe de auditoria

ANEXOS

Anexo I – Manifestação da Unidade Examinada e Análise da Equipe de Auditoria

O Anexo I tem como objetivo retratar a manifestação da unidade examinada em face da apresentação do Relatório Preliminar, seguida da análise da equipe de auditoria quanto à manutenção ou não dos achados.

Achado nº 2.1.1

Ausência de reconhecimento das variações patrimoniais decorrentes do AFRMM nas Demonstrações Contábeis do MInfra no montante de R\$ 3,91 bilhões

Manifestação da unidade examinada:

Em análise as manifestações apresentadas pelo gestor, cabe destacar o excerto obtido da Nota Técnica nº 02/2023 (SEI nº 6968224):

“4.6.1. Insta destacar que apesar da arrecadação do AFRMM ser uma fonte de recursos do FMM, tal contribuição é arrecadada em uma fonte Tesouro (antiga 135, atual 1091), portanto as alterações na metodologia de arrecadação são compulsórias.

4.6.2. Conforme e-mails recebidos do Auditor Federal de Finanças e Controle, Gileno Pedrosa Caldas Filho, (SUPER 5787830 e 6170340), houve uma mudança de GRU para DARF na forma de arrecadação do AFRMM. Dessa forma, foi alterada a metodologia de contabilização e a conta 422110100 passou a ser registrada na UG 170010 – RFB, a partir de maio de 2022. Segundo a CGU, essa alteração ocasionou uma subavaliação das Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) e do resultado do Balanço Patrimonial do FMM.

4.6.3. Destaca-se que a mudança de contabilização do AFRMM impactou tanto a conta 422110100 de Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA), quanto a conta 351220300 de Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD), deixando ambas de serem registradas a partir de maio de 2022. Como a mudança alterou tanto a contabilização da VPA quanto a do VPD, não alterou o Balanço Patrimonial da Entidade, porém criou uma subavaliação das VPA's.

4.6.4. Para solucionar tal problema faz-se necessário um estreitamento da comunicação com a STN (Secretaria do Tesouro Nacional) sugerindo a possibilidade de se alterar os parâmetros de contabilização para que as contas de VPA (Variação Patrimonial Aumentativa) e VPD (Variação Patrimonial Diminutiva) do FMM possam ser contabilizadas a partir da arrecadação de AFRMM.”

Análise da equipe de auditoria:

Inicialmente, verifica-se que a manifestação do Ministério de Portos e Aeroportos (MPOR), corrobora com o achado no que diz respeito a subavaliação das Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA). No entanto, o Ministério argumenta que a alteração promovida não afetou o resultado do Balanço Patrimonial, pois deixaram de ser registradas Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD).

Não obstante, entende-se que deve ser avaliada inclusive a conformidade e pertinência da realização de Movimento de Saldos Patrimoniais antes do encerramento do exercício, considerando o disposto na Emenda Constitucional nº 109/2021:

*“Art. 5º O superávit financeiro das fontes de recursos dos fundos públicos do Poder Executivo, exceto os saldos decorrentes do esforço de arrecadação dos servidores civis e militares da União, **apurado ao final de cada exercício**, poderá ser destinado: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 127, de 2022\)](#)*

I - à amortização da dívida pública do respectivo ente, nos exercícios de 2021 e de 2022; e [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 127, de 2022\)](#)

II - ao pagamento de que trata o § 12 do art. 198 da Constituição Federal, nos exercícios de 2023 a 2027. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 127, de 2022\).](#)”

Por fim, a unidade auditada reafirma a necessidade de realização de interações com a STN visando garantir a contabilização das variações patrimoniais.

Achado nº 2.3.1

Falta de reconhecimento contábil de ativos ferroviários no valor de R\$ 11,91 bilhões

Manifestação da unidade examinada:

Em análise as manifestações apresentadas pelo gestor, cabe destacar o excerto obtido do Ofício nº 55377/2023/DIF/DNIT SEDE (SEI/DNIT 14135435):

“4. De modo preliminar, informo que o patrimônio ferroviário do DNIT é composto por patrimônio ferroviário advindo da extinta Rede Ferroviária Federal S/A - RFFSA, o qual foi transferido ao DNIT quando da promulgação da Lei n. 11.483, de 31 de maio de 2007.

[...]

6. Nesse sentido, informo que nenhum dos 04 (quatro) trechos ferroviários listados pela CGU pertenciam à RFFSA, quando da promulgação da Lei n. 11.483, de 2007, e, por consequência, não compõem o patrimônio ferroviário do DNIT, inexistindo condições desta Diretoria de prestar maiores esclarecimentos.

7. Por oportuno, conforme pode ser comprovado junto ao sítio eletrônico da Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT, esta Diretoria apurou equívocos no Relatório Preliminar da CGU quando da imputação de responsabilidade do DNIT sobre as ferrovias EF-277 - PR, EF-364 - MT - MS e SP, EF Carajás e EF Vitória - Minas:

(i) EF-277 - PR (apontada como estrada sob gestão da Rumo Malha Oeste S.A. - RMO): A Estrada de Ferro 277 (EF-277) está sob concessão em favor da empresa Estrada de Ferro Paraná Oeste S/A - FERROESTE, CNPJ n. 80.544.042/0001-22, não sendo operada pela RMO, e cujo contrato de Concessão foi assinado entre as partes (Ministério dos Transportes e FERROESTE) em 23/05/1989, com prazo afixado em 90 (noventa anos), inexistindo qualquer responsabilidade do DNIT sobre mencionada ferrovia;

(ii) EF-364 - MT - MS e SP (sob gestão da Rumo Malha Norte S.A.), Contrato de Concessão celebrado entre a União (por intermédio do Ministério dos Transportes) e a empresa Ferrovias Norte Brasil S/A - FERRONORTE, para exploração e desenvolvimento do serviço público de transporte ferroviário de cargas na Malha Norte, inexistindo qualquer responsabilidade do DNIT sobre mencionada ferrovia;

(iii) EF Carajás (sob gestão da VALE): Contrato de Concessão celebrado entre a União (por intermédio do Ministério dos Transportes) e a Companhia Vale do Rio Doce, para exploração e desenvolvimento do

serviço público de transporte ferroviário de cargas e passageiros na Estrada de Ferro Carajás, inexistindo qualquer responsabilidade do DNIT sobre mencionada ferrovia; e

(iv) EF Vitória - Minas (também sob gestão da VALE): Contrato de Concessão celebrado entre a União (por intermédio do Ministério dos Transportes) e a Companhia Vale do Rio Doce, para exploração e desenvolvimento do serviço público de transporte ferroviário de cargas e passageiros na Estrada de Ferro Vitória a Minas, inexistindo qualquer responsabilidade do DNIT sobre mencionada ferrovia.”

Análise da equipe de auditoria

Inicialmente, a Diretoria de Infraestrutura Ferroviária do DNIT discordou do posicionamento da CGU, não quanto ao mérito do achado, mas sim em relação à atribuição da responsabilidade a si por realizar a contabilização das quatro ferrovias concedidas, que atualmente não estão registradas na contabilidade da União. Essa unidade argumentou que o patrimônio ferroviário do DNIT é composto apenas pelo patrimônio ferroviário advindo da extinta Rede Ferroviária Federal S/A - RFFSA, o qual foi transferido ao DNIT quando da promulgação da Lei n. 11.483, de 31 de maio de 2007.

Nesse contexto, verifica-se que o art. 82, inciso XVII, da lei de criação do DNIT (Lei 10.233/2001) prevê expressamente que:

“Art. 82. São atribuições do DNIT, em sua esfera de atuação:

*XVII - exercer o **controle patrimonial e contábil** dos bens operacionais na atividade ferroviária, sobre os quais será exercida a fiscalização pela Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT, **conforme disposto no inciso IV do art. 25 desta Lei**, bem como dos bens não-operacionais que lhe forem transferidos;”*

Da leitura ao Art. 25, inciso IV, dessa Lei, têm-se:

“Art. 25. Cabe à ANTT, como atribuições específicas pertinentes ao Transporte Ferroviário:

*IV – fiscalizar diretamente, com o apoio de suas unidades regionais, ou por meio de convênios de cooperação, o cumprimento das cláusulas contratuais de prestação de serviços ferroviários e de manutenção e reposição dos **ativos arrendados**;”*

Percebe-se que esse normativo é claro quanto a responsabilidade do DNIT de exercer controle patrimonial e contábil nos bens ferroviários arrendados, ou seja, aqueles provenientes da RFFSA e atualmente sob gestão do DNIT. Entretanto, há uma lacuna em relação aos ativos implantados pela iniciativa privada, isto é, aqueles em que houve a celebração de um contrato de concessão permitindo a construção da ferrovia e a subsequente prestação de serviço público.

Nesse sentido, com a edição da NBC TSP 05 em 2016, as normas contábeis do setor público passaram a exigir a contabilização desses ativos de concessão, exigindo como requisitos para tanto apenas os descritos no item 09 dessa norma:

“9. A entidade concedente deve reconhecer um ativo fornecido pela concessionária e/ou uma melhoria em seus ativos preexistentes como ativo da concessão de serviços se:

(a) a concedente controla ou regula os serviços que a concessionária deve fornecer com o ativo, a quem ela deve entregar os serviços e por qual preço; e

(b) a concedente controla – por meio da propriedade, usufruto ou de alguma outra forma – qualquer participação residual significativa no ativo ao final do prazo da concessão.”

Dessa maneira, em que pese a existência de uma lacuna normativa, a existência de uma distorção contábil e a subsequente necessidade de registro desses ativos de concessão na contabilidade da União restam inalteradas. Portanto, faz-se necessário que a pasta ministerial responsável por esses ativos adote medidas para o reconhecimento contábil das referidas ferrovias.

Achado nº 2.3.2

Falta de reconhecimento contábil de ativos aeroportuários no valor de R\$ 4,2 bilhões

Manifestação da unidade examinada:

A Secretária Nacional de Aviação Civil, indicou por meio do Ofício nº 165/2023/GAB-SAC-MPOR/SAC – MPOR (SEI 6976735) não haver considerações adicionais ao achado.

Análise da equipe de auditoria:

A unidade auditada não apresentou manifestações contrárias ao respectivo achado então ficam mantidas as considerações iniciais.

Achado nº 2.3.3

Distorções nos créditos a receber do Fundo da Marinha Mercante no montante de R\$ 2,72 bilhões

Manifestação da unidade examinada:

Em análise as manifestações apresentadas pelo gestor, cabe destacar o excerto obtido da Nota Técnica nº 02/2023 (SEI nº 6968224):

4.7.1. (a) Distorção dos créditos a receber do FMM no montante de R\$ 355,77 milhões em função de inconsistências na apropriação de variações cambiais.

“4.7.1.1. O FMM possui cinco agentes financeiros, a saber: BNDES, BB, BNB, CAIXA e BASA. Os dois primeiros (BNDES e BB) depositam em um mês os valores que receberam do mutuário no mês anterior. Vejam, por exemplo, as GRU's recebidas em 10/02/2023 pelo BNDES (DOC SUPER 6839982) e pelo BB (DOC SUPER 6863877). Apesar de terem sido depositadas ao FMM em fevereiro de 2023, a competência é de janeiro/2023. O detalhamento dos pagamentos das supracitadas GRU's são enviadas ao FMM por volta do dia 10 de cada mês.

4.7.1.2. Nesse exemplo, o detalhamento dos pagamentos relativos a janeiro de 2023 do BNDES e do BB foram recebidos pelo FMM em 10/02/2023. O mês de janeiro/2023 fechou contabilmente no SIAFI em 13/02/2023. Logo, haveria apenas três dias para o processamento das informações e registro dos valores apurados. Esse é o principal motivo para o registro de variações ocorrer em mês posterior à competência apurada. Faz-se necessário um estudo para se considerar como competência do

recebimento a data que o FMM recebe do agente financeiro e não a data que o banco recebe do mutuário. Desta forma, os recebimentos do BNDES e do BB ocorridos em 10/02/2023, teriam até o fechamento contábil do mês de fevereiro de 2023 (14/03/2023) para serem analisados, segregados e registrados. Ou seja, haveria um prazo maior para o registro tempestivo.”

4.7.2. (b) Distorção nos créditos a receber do FMM no valor de 2,36 bilhões

“4.7.2.1. Como os registros são efetuados no mês posterior as informações prestadas pelos agentes financeiros, sempre haverá um mês de defasagem entre os saldos dos demonstrativos enviados pelos bancos e os saldos constantes no SIAFI. Entretanto, salvo melhor juízo, esse procedimento não torna o registro intempestivo, já que as informações do saldo do banco refletem a relação agente financeiro/mutuário. Por exemplo, o saldo do BNDES em 31/12/2022 já deduziu depósitos que serão feitos ao FMM somente em 10/01/2023, e assim, sucessivamente. O mesmo ocorre com as liberações: o montante liberado somente é somada ao passivo do banco junto ao FMM, no momento em que aquele libera o recurso ao mutuário. Contudo, a liberação de recursos ao agente financeiro já é somada ao ativo do FMM no momento da execução da despesa. Portanto, o saldo do agente financeiro em determinado mês será refletido no FMM no mês posterior.” (...)

“4.7.2.11. Portanto, apesar das diferenças acima mencionadas, a conferência entre os saldos constantes no banco e os saldos constantes no SIAFI, terá um mês de defasagem em virtude da própria metodologia de contabilização”. (...)

“4.7.2.13. O atraso significativo nas transferências do longo para o curto prazo se dá pelo grande volume de transações é pela falta de um sistema informatizado que controle esses ativos criando um suporte aos registros contábeis pertinentes aos financiamentos concedidos e propiciando dados para criação de relatórios Gerenciais diversos.

4.7.2.14. O fato de o FMM registrar no SIAFI os créditos a receber de longo e curto prazo por mutuário e não por banco. Essa metodologia não representa, salvo melhor juízo, fragilidade nos procedimentos de controle. Na verdade, já que não há sistema informatizado que controle esses ativos, o fato dos saldos do SIAFI estarem registrados por mutuário, supre, ainda que de forma superficial, a falta de softwares específicos para esse fim. Contabilizar apenas por banco, conforme sugerido, significaria também realizar os empenhos em favor dos bancos apenas, quando da liberação. A adoção desse procedimento sem a utilização de um software específico dificultaria, por exemplo, a criação de relatórios do Tesouro Gerencial (valor liberado por empresa; empenho por UF da Federação etc.). Além disso, valores registrados no SIAFI por empresa, passariam a ser controlados por planilhas Excel. Sendo assim, entendemos que contabilizar apenas por banco, com as ferramentas disponíveis no momento, seria um retrocesso. Isso resultaria em mais fragilidades nos controles do ativo do FMM, as quais seriam somadas às já existentes. Por fim, a gestão compreende que é fundamental o suprimento da lacuna tecnológica para o controle eficaz dos citados registros, o que resultaria em solução definitiva para o problema.”

Análise da equipe de auditoria:

Primeiramente, verifica-se que a manifestação do gestor em relação ao subitem (a) “Distorção dos créditos a receber do FMM no montante de R\$ 355,77 milhões em função de inconsistências na apropriação de variações cambiais” não contesta os valores nem o conteúdo do achado. A manifestação se limita a reafirmar as causas para ocorrência das distorções já apontadas pela equipe de auditoria, notadamente quanto ao exíguo tempo para o processamento das informações enviadas pelos agentes financeiros. Salienta-se ainda que a unidade não se manifestou quanto aos registros de variações monetárias com taxas de câmbios divergentes para uma mesma data de referência.

No que se refere ao subitem (b) “Distorção nos créditos a receber do FMM no valor de 2,36 bilhões”, a manifestação proferida pelo gestor argumenta que os registros são efetuados no

mês posterior as informações prestadas pelos agentes financeiros, motivo pelo qual sempre haverá um mês de defasagem entre os saldos dos demonstrativos enviados pelos bancos e os saldos constantes no SIAFI. A alegação levantada corrobora tacitamente com a distorção identificada. A unidade auditada pondera que esse procedimento não torna o registro intempestivo, já que as informações do saldo do banco refletem a relação agente financeiro/mutuário. Contudo, salienta-se que as informações solicitadas e disponibilizadas pelos agentes financeiros se referem aos seus passivos para com o Fundo da Marinha Mercante, e não sua relação com o mutuário.

Entre os parágrafos 4.7.2.2 e 4.7.2.11 da manifestação, o gestor correlaciona os saldos constantes das informações fornecidas pelos agentes financeiros com os saldos constantes do SIAFI, e ratifica a “defasagem em virtude da própria metodologia de contabilização”. A unidade ainda reiterou o atraso significativo nas transferências do longo para o curto prazo devido ao grande volume de transações e à falta de um sistema informatizado que controle esses ativos (4.7.2.13).

Por fim, o gestor argumenta que devido a inexistência de um sistema informatizado para controle ativos, o fato dos saldos do SIAFI estarem registrados por mutuário, supre, ainda que de forma superficial, a falta de softwares específicos para esse fim. E que a adoção desse procedimento sem a utilização de um software específico dificultaria, por exemplo, a criação de relatórios.

Contudo, repisa-se que não há uma relação jurídica direta entre o mutuário final e o Fundo. A relação jurídica do FMM é com os agentes financeiros, por meio dos convênios, que assumem todos os riscos das transações, conforme disposto no artigo 30 da Lei nº 10.893/04, e são os reais devedores do Fundo. Neste sentido, destaca-se que conforme disposto na NBCT SP – ESTRUTURA CONCEITUAL: “Para ser útil como informação contábil, a informação deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar.” Apesar de louvável a tentativa de controle dos ativos “ainda que de forma superficial”, conforme explanado pela própria manifestação da unidade, o procedimento adotado parece dificultar em vez de facilitar o controle dos créditos a receber de longo e curto prazo e das amortizações devido grande volume de registros que devem ser realizados, impactando na tempestividade dos lançamentos.

Finalmente, a gestão compreende que é fundamental o suprimento da lacuna tecnológica para o controle eficaz dos citados registros, o que resultaria em solução definitiva para o problema.

Do exposto, entende-se que a metodologia de contabilização atualmente adotada compromete a tempestividade e a representação fidedigna da informação contábil.

Achado nº 2.3.4

Não obediência ao regime de competência no registro contábil dos recebimentos antecipados das receitas de concessão ferroviárias e aeroportuárias, causando distorção contábil de R\$ 861 milhões

Manifestação da unidade examinada:

A Secretária Nacional de Aviação Civil (SAC) indicou, por meio do Ofício nº 165/2023/GAB-SAC-MPOR/SAC – MPOR (SEI 6976735), não haver considerações adicionais ao achado.

Por vez, a Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT), por meio do Ofício nº 9706/2023/GAB-DG/DIR-ANTT (SEI 16133971), informou que adotará providências para os ajustes as inconformidades tratadas no achado.

Análise da equipe de auditoria:

Uma vez que os gestores não apresentaram manifestações, ficam mantidas as considerações iniciais.

Achado nº 2.3.5

Execução de despesa pública, por meio de investimentos cruzados em ferrovias, sem registros orçamentários e com evidenciação incorreta dos fatos patrimoniais correspondentes no montante de R\$ 618 milhões.

Manifestação da unidade examinada:

A Secretaria Executiva do Ministério dos Transportes informou por meio da Nota Informativa nº 28/2023/CGOF-II-SNTF/DOUT-SNTF/SNTF que o MInfra havia encaminhado em 09/08/2022 o Ofício nº 932/2022/SE à Secretaria Especial do Tesouro e Orçamento, do Ministério da Economia (SETO/ME), com o modelo proposto pela Valec para fins de contabilização do ativo recebido em decorrência das operações de Investimento Cruzado na construção da Ferrovia de Integração do Centro-Oeste (EF-354) e na Ferrovia da Integração Oeste-Leste (EF-334).

Segundo o modelo proposto pela Valec, a contabilização do investimento cruzado ocorreria por meio de aumento do capital social, a partir da conversão do AFAC, anteriormente gerado pela cessão do direito de crédito ou direito de receber, em capital social. Ademais, na opinião daquela empresa, não haveria necessidade de autorização para a operação na Lei Orçamentária Anual (LOA), pois entende que nos investimentos cruzados não há fluxo de capital entre unidades integrantes do Orçamento Geral da União (OGU).

A unidade ressaltou que o tema foi profundamente analisado pela Valec, mas, considerando a competência da SETO/ME relacionada à sistematização e à padronização da execução contábil de toda a administração pública, demandou a manifestação daquela Secretaria previamente à submissão da matéria pelo Conselho de Administração (CONSAD) à Assembleia Geral da empresa.

De acordo que a manifestação apresentada ainda não houve resposta da SETO/ME sobre o modelo proposto pela Valec (atual Infra S.A) para a contabilização dos investimentos cruzados.

Análise da equipe de auditoria:

A recomendação para estabelecimento do roteiro contábil adequado para os registros das transações relativas aos investimentos cruzados decorre da identificação de que os registros contábeis referentes aos investimentos cruzados no exercício de 2022 estavam inadequados às normas contábeis aplicadas ao setor público.

Verificou-se que os lançamentos contábeis adotados pela unidade auditada não refletem a real transação econômica ocorrida, já que foram realizados a partir de um único evento contábil que apenas afeta a conta de ativo (12321.06.01 - Obras em andamento) em contrapartida a uma conta de resultado (45911.01.00 - Doações/Transferências recebidas), sem qualquer registro em contas de natureza orçamentária.

Segundo informado pela unidade, a utilização desse lançamento contábil decorreu de orientação prestada pela STN, por meio de mensagem SIAFI, em contraposição à proposta de contabilização feita pela Valec, na qual estava previsto o registro de um Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC) em função da compensação dos créditos a receber da União oriundos das receitas de outorgas antecipadas. Ressaltou a unidade que havia sido encaminhado Ofício à SETO/ME para avaliação sobre o modelo proposto pela Valec para a contabilização dos investimentos cruzados, mas que a resposta ainda se encontrava pendente.

Cabe registrar, no entanto, que a consulta que o MInfra fez à STN limitou-se à contabilização do ativo a ser recebido em decorrência das operações de investimento cruzado na construção da Ferrovia de Integração do Centro-Oeste (EF-354) e na Ferrovia de Integração Oeste-Leste (EF-334). Desse modo, a orientação emitida por aquela Secretaria, mediante mensagem do SIAFI, restringiu-se ao procedimento de reconhecimento do patrimônio ferroviário no ativo da Valec, não havendo, portanto, posicionamento da STN acerca do tratamento orçamentário e fiscal a ser adotado nos investimentos cruzados.

Além da falta de registros orçamentários, verificou-se que, no âmbito patrimonial, as receitas de outorgas antecipadas não foram registradas em conta de resultado (VPA) pelo seu período de competência. No entendimento da CGU o registro contábil adequado passaria pelo reconhecimento inicial de um passivo, em função do recebimento diferido das outorgas antecipadas, para posterior apropriação ao resultado (VPA) pelo período de referência da receita.

Conforme foi relatado no item 2.3.5, entende-se que a transação econômica de compensação financeira que envolve o investimento cruzado, em essência, pode ser considerada como um ingresso financeiro na União (recebimento do valor da outorga prorrogada) em simultaneidade com o pagamento à Vale das entregas referentes às obras em andamento. Embora efetivamente não haja a necessidade do fluxo financeiro de entrada e saída entre as partes, uma vez que os valores seriam equivalentes, os registros orçamentários das receitas e despesas envolvidas devem ser considerados, consoante orientação contida na Parte 2, item 6, do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (Mcaspp 9ª Edição), que trata de lançamentos contábeis de transações sem efetivo fluxo de caixa.

Desse modo, considerando que a responsabilidade pela elaboração dos demonstrativos contábeis é do dirigente da unidade auditada e que dentre as medidas para a operacionalização dos investimentos cruzados está a definição da forma de contabilização das despesas e receitas, mantém-se a recomendação apresentada no Relatório Preliminar, cabendo ao MInfra, em conjunto com os órgãos centrais de contabilidade e orçamento da União, estabelecer tempestivamente um roteiro contábil adequado para os registros das transações/efeitos orçamentários e fiscais dos eventos econômicos envolvidos.

Achado nº 2.4.1

Erro de classificação contábil de aeroportos causando distorção contábil qualitativa de R\$ 1,15 bilhão

Manifestação da unidade examinada:

A Secretária Nacional de Aviação Civil, indicou por meio do Ofício nº 165/2023/GAB-SAC-MPOR/SAC – MPOR (SEI 6976735) não haver considerações adicionais ao achado.

Análise da equipe de auditoria:

Uma vez que a unidade auditada não apresentou manifestações, ficam mantidas as considerações iniciais.

Achado nº 2.5.1

Execução de despesa pública por meio de Investimentos Cruzados em ferrovias em desconformidade com os normativos do direito financeiro.

Manifestação da unidade examinada:

A Secretaria Executiva do Ministério dos Transportes encaminhou posicionamento (Nota Informativa nº 28/2023/CGOF-II-SNTF/DOUT-SNTF/SNTF) ratificando o que já havia sido apresentado durante a execução dos procedimentos de auditoria. Segundo os esclarecimentos prestados, os investimentos cruzados são investimentos provenientes de obrigações de pagamento de outorga que, ao invés de serem aplicados como pagamento fiduciário de outorga, são convertidos em "obrigações de fazer". Nesse sentido, os investimentos são realizados pelo concessionário, o parceiro privado, em malha de interesse da administração, sem necessidade de constar da LOA.

Acrescentou ainda que seu entendimento está aderente com o do Tribunal de Contas da União (TCU), por meio do Acórdão 1.947/2020, constante dos autos do TC nº 018.842/2019-4, e com o do Supremo Tribunal Federal (STF), mediante o Acórdão proferido no julgamento da ADI nº 5.991/2020, concluindo que o investimento cruzado é uma possibilidade prevista e em conformidade com a Lei nº 13.448/2017 e que sua operacionalização pode se dar sem o trânsito completo no orçamento público.

Ademais, a unidade também informou que o Ministério da Economia havia encaminhado, em 18/02/2022, o Ofício SEI nº 48647/2022/ME com as manifestações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN e da Secretaria Especial do Tesouro e Orçamento – SETO sobre o tema e que não houve óbices daquele Ministério à instrumentalização do investimento cruzado nos termos previstos na minuta de decreto, que se encontra consoante ao atualmente praticado.

Por fim, a unidade ressalta em sua manifestação que a própria Secretaria de Orçamento Federal (SOF) concluiu que, por já ter havido a opção do legislador durante a elaboração da lei em questão, não cabem questionamentos à legislação vigente e, sobre os aspectos orçamentários relacionados às despesas primárias discricionárias, pois a proposta não resulta em nenhum impacto orçamentário no exercício corrente, tampouco afeta a meta de resultado fiscal prevista.

Análise da equipe de auditoria:

A CGU verificou que as despesas relativas aos investimentos cruzados realizados em ferrovias no exercício de 2022 ocorreram sem autorização legislativa consignada na Lei Orçamentária Anual (LOA), acarretando, por consequência, ausência de registros contábeis decorrentes da execução orçamentária da receita e despesa. Além disso, considerando que relatórios fiscais são elaborados a partir de registros orçamentários e de controle, e não apenas patrimoniais, averiguou-se que os valores referentes a essas despesas também não foram computados no cálculo das metas fiscais estabelecidas.

No entendimento da CGU a atual forma de contabilização dos investimentos cruzados contraria o princípio orçamentário da universalidade, previsto no art. 2º da lei nº 4320/64 e aos artigos 16 e 48 da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF). Destaca-se que esse posicionamento está em consonância com alguns dos alertas trazidos pelas áreas técnicas da STN/ME, constantes da Nota Informativa SEI nº 3127/2022/ME, de 15/02/2022, quando da análise da minuta de decreto regulamentar sobre a operacionalização dos investimentos cruzados.

Na citada Nota, a Coordenação-Geral de Planejamento de Operações Fiscais (CPLAN), por exemplo, apontou que os mecanismos para operacionalização dos investimentos cruzados devem observar, no que couber, os princípios orçamentários, como o Princípio da Universalidade, do Orçamento Bruto, da Unidade e da Unidade de Tesouraria. Além disso, alertou que a destinação de outorga ou de outras receitas para finalidades alheias à Conta Única pode vir a caracterizar a alocação de recursos por fora do processo orçamentário, ferindo princípios orçamentários. Nesse sentido, segundo essa área técnica da STN, tal alocação gera perda de receitas da União e redução da flexibilidade alocativa, dificultando o direcionamento dos recursos para as programações que deles mais necessitam.

Já a Coordenação-Geral de Contabilidade da União (CCONT) e a Coordenação-Geral de Programação Financeira (COFIN), em análise conjunta, afirmaram que o recurso a ser utilizado pelo concessionário ou subconcessionário, refere-se a um direito da União, ou de suas entidades da Administração Indireta, de receber valores a eles devidos, logo, sendo esses valores caracterizados como receitas de órgãos e entidades públicos federais, devem

ser previsto na LOA, conforme prescreve o caput do art. 3º da Lei nº 4.320/64, combinado com o 165, inciso III, e com o seu § 5º, inciso I, da Constituição Federal de 1988. Essa mesma lógica se aplica às despesas com investimento cruzado, que também deve ser fixada na LOA, por se tratar de um investimento à luz do § 4º do art. 12 da Lei nº 4.320, de 1964, combinado com os mesmos dispositivos constitucionais citados anteriormente. Desse modo, as áreas técnicas da STN asseveram que os investimentos cruzados se configuram como investimentos públicos financiados com receitas públicas em que a lei delegou ao particular a sua execução, e não à Administração Pública.

Cabe destacar que, em contraposição à manifestação da unidade auditada, a interpretação da CGU é que as decisões proferidas pelo STF e pelo TCU tratam em essência da validade jurídica da Lei nº Lei 13.448/2017, não havendo assim avaliação específica quanto ao tratamento contábil, orçamentário e fiscal a ser dado às despesas e receitas que envolvem os investimentos cruzados. Assim sendo, o próprio TCU determinou no Acórdão nº 1947/2020 – TCU – Plenário, que o Poder Concedente, previamente à celebração do termo aditivo, deveria disciplinar detalhadamente a forma de implementação dos investimentos cruzados, a exemplo dos procedimentos concernentes à contabilização das despesas.

Em outro ponto da manifestação da unidade há afirmação de que a SOF tinha apresentado posicionamento no qual não caberiam questionamentos à legislação vigente aos aspectos orçamentários relacionados, em função de o legislador já ter assim decidido quando da elaboração da lei. Contudo, pela leitura da avaliação realizada pelo Departamento de Programas das Áreas Econômica e Infraestrutura (DEINF), o entendimento da CGU é que análise da área técnica (Nota Técnica SEI nº 5242/2022/ME) se restringiu aos aspectos orçamentários relacionados às despesas primárias discricionárias, tendo como foco o seu impacto no resultado fiscal. Não houve, portanto, pronunciamento da área sobre dispensa de previsão dos investimentos cruzados na LOA.

Ante o exposto, a CGU mantém a recomendação para que se proceda a inclusão, sob orientação do órgão central de orçamento da União, das receitas e despesas referentes aos investimentos cruzados na Lei Orçamentária Anual (LOA). Vale frisar que as manifestações (alertas) emitidas pelas unidades técnicas da STN foram feitas em 15/02/2022 e que os investimentos cruzados já estão em operação há mais de um exercício, logo, vislumbra-se que houve prazo razoável para a incorporação da operação ao processo orçamentário.

Achado nº 2.5.2

Metodologia adotada pelo DNIT para a mensuração dos ativos ferroviários não reflete satisfatoriamente o valor real desses bens

Manifestação da unidade examinada:

Em análise as manifestações apresentadas pelo gestor, cabe destacar o excerto obtido do Ofício nº 55377/2023/DIF/DNIT SEDE (SEI/DNIT 14135435):

“8. [...], informo que o DNIT não teve condições de realizar a inspeção de todos os bens, mas que, em razão dessas recomendações, buscará meios de levantar o estado de conservação dos bens junto à ANTT e às concessionárias, aprimorando a metodologia de contabilização do patrimônio ferroviário.

9. Porém, levando em consideração o reduzido quadro de pessoal atual e o grande volume de processos e demandas em andamento no setor, não é possível estimar um prazo para a execução do levantamento proposto.

10. Para execução do referido levantamento, seria necessária a realização de inspeção em cerca de 27 (vinte e sete) mil quilômetros de ferrovias, por técnicos com conhecimento em infraestrutura ferroviária e obras de arte especiais, com habilidade para vistoriar os bens, identificar eventuais itens faltantes e determinar seu estado de conservação, de forma a possibilitar a mensuração dos valores patrimoniais.

11. Ressalta-se que, mesmo dispondo do auxílio de parte das equipes de algumas das superintendências regionais, há um grande quantitativo de demandas relativas ao patrimônio ferroviário que aguardam para serem atendidas, haja vista a escassez de servidores especializados para atender a todas as demandas patrimoniais.

12. Dessa forma, entende-se que a execução do referido levantamento deve ser precedida de um planejamento de médio a longo prazo, no qual devem ser consideradas as prioridades da Diretoria e da Autarquia, assim como analisada a eventual necessidade de contratação de serviço para atendimento à necessidade de contabilização dos ativos patrimoniais do Órgão.

13. Outrossim, é de bom alvitre também destacar as atribuições da Agência Nacional de Transportes Terrestres junto ao tema proposto, conforme previstas no artigo 24, da Lei n. 10.233, de 05 de junho de 2001:

Art. 24. Cabe à ANTT, em sua esfera de atuação, como atribuições gerais:

[...]

VIII – fiscalizar a prestação dos serviços e a manutenção dos bens arrendados, cumprindo e fazendo cumprir as cláusulas e condições avençadas nas outorgas e aplicando penalidades pelo seu descumprimento;”

Além disso, é importante frisar o excerto obtido do Despacho/DNIT SEDE/DAF/CGOF/CONTAB/SEACONT (SEI/DNIT 14044977):

“5. Diante do exposto, o SEACONT/CONTAB/CGOF/DAF, suportado na Macrofunção Siafi 020334 (Bens de Infraestrutura e do Patrimônio Cultural), no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP 9ª Edição) e nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) realizou a seguinte orientação:

“4 [...] à DIF que a estimativa do valor atual inclua os procedimentos subsequentes: atribuição de uma vida útil média a cada ativo; cálculo do valor da depreciação anual dado pelo custo de reposição e a vida útil média; e cálculo do valor atual do ativo, que corresponde ao produto do valor da depreciação anual pela vida residual corrigida. A avaliação dos ativos de infraestrutura deverá ocorrer de forma concatenada pela identificação e inspeção dos ativos e a estimativa do custo de reposição atual. Na primeira etapa, devem ser realizadas inspeções que permitam uma melhor caracterização dos ativos, levantamentos dos ativos em construção, em reabilitação, com as respectivas datas e tipos de intervenções, que subsidiarão

a definição das vidas úteis, com base na condição dos ativos. A segunda etapa permite ao ente público a obtenção do valor atual do ativo em processo de avaliação, levando em consideração sua depreciação temporal.” (SEACONT 13403097).

6. Ciente das considerações acima, a COMAF concordou que a aplicação da atual metodologia de mensuração, ao desconsiderar a vida residual remanescente dos ativos de infraestrutura ferroviária, pode causar distorções nas demonstrações contábeis desta autarquia. O Despacho/ DNIT SEDE/DIF/CGPF/COMAF (Sei. 13459856) ratifica este posicionamento:

“3. Considerando que não houve inspeção na malha ferroviária em estudo por parte do DNIT, que pudesse subsidiar a elaboração de parâmetros de valoração contábil atualizado, com a indicação de suposto investimento realizado pelas concessionárias, bem como pelo DNIT em trechos Não Operacionais, esta Coordenação Geral entendeu pertinente os argumentos apresentados pela Coordenação de Contabilidade desta Autarquia [...]” (COMAF 13459856).”

Análise da equipe de auditoria

O DNIT ressaltou as dificuldades operacionais em realizar as inspeções de todos os bens que compõem a malha ferroviária, necessárias para levantamento de informações quanto ao estado de conservação dos bens, e, por esse motivo, indicou a impossibilidade de estimativa de prazo.

Além disso, foi indicada a atribuição da ANTT em realizar a fiscalização da manutenção dos bens arrendados. Considerando que todos os ativos ferroviários relacionados ao achado 2.5.2, provenientes da RFFSA e transferidos à gestão do DNIT, possuem contratos de arrendamento, é válido dizer que a realização dessa fiscalização pela ANTT supriria grande parte das dificuldades operacionais do DNIT.

Tendo em vista a situação descrita e buscando viabilizar a correção efetiva do achado encontrado, o DNIT também frisou que irá buscar meios de levantar o estado de conservação dos bens junto à ANTT e às concessionárias, aprimorando a metodologia de contabilização do patrimônio ferroviário.

Pelo exposto, entende-se que um plano de ação conjunto entre o DNIT, ANTT, Ministério dos Transportes e Concessionárias é a maneira mais célere e efetiva de viabilizar a obtenção das informações necessárias para que a Metodologia do Custo de Reposição Depreciado, adotada atualmente para a mensuração dos bens ferroviários sob gestão do DNIT, reflita um valor mais fidedigno do que o atualmente apresentado nos registros contábeis.

Em análise à manifestação do setor de contabilidade do DNIT, percebe-se que este concorda com os apontamentos feitos pela equipe de auditoria no referido achado, isto é, ratifica o entendimento de que a aplicação da atual metodologia de mensuração, ao desconsiderar a vida residual remanescente dos ativos de infraestrutura ferroviária, pode causar distorções nas demonstrações contábeis.

Nesse contexto, o SEACONT/CONTAB/CGOF/DAF realizou uma orientação no sentido de que a estimativa do valor atual inclua procedimentos de: atribuição de uma vida útil média a

cada ativo; cálculo do valor da depreciação anual dado pelo custo de reposição e a vida útil média; e cálculo do valor atual do ativo. Tudo isso subsidiado por inspeções que permitiriam uma melhor caracterização dos ativos. Nesse sentido, a equipe de auditoria entende que os procedimentos indicados compõem adequada base para um plano de ação que busque uma apresentação mais fidedigna dos ativos ferroviários nas demonstrações contábeis da unidade.

Achado nº 2.5.3

Falhas nos controles internos relativos à arrecadação, partilha e destinação dos recursos do FMM

Manifestação da unidade examinada:

Em análise as manifestações apresentadas pelo gestor, cabe destacar o excerto obtido da Nota Técnica nº 02/2023 (SEI nº 6968224):

“4.8.1. a) Falhas e inconsistências nos controles relacionados a arrecadação e partilha dos recursos

O não atendimento aos artigos 17, inciso III, e 18 da Lei nº 10.893/04 por parte da unidade gestora do FMM, sendo identificado que os valores recolhidos à conta especial entre 2004 e 2022, no montante total de R\$ 52,63 milhões não foram rateados entre as empresas beneficiárias. Como causa para a situação o gestor relatou dificuldades operacionais para efetivação do rateio de recursos, como as alterações no marco normativo do sistema (Portaria nº 72 de 18 de março de 2008) e a necessidade de ajustes no Sistema Eletrônico de Arrecadação do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (MERCANTE), sistema esse que serve de parâmetro de controle da arrecadação do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante -AFRMM.

4.8.1.1. Quanto aos problemas pertinentes ao Rateio destaca-se que o Sistema Mercante já está realizando a contabilização do Rateio e as dúvidas normativas também estão sendo sanadas, tendo como previsão a regularização da situação descrita ainda em 2023.

As notas explicativas referentes ao 4º trimestre de 2022, publicadas em janeiro de 2023, apontam uma possível inconsistência na partilha de valores do AFRMM junto ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT) e ao Fundo do Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo e ao Fundo Naval, implicando em prejuízo ao FMM no montante de R\$ 246,5 milhões. Como causa para essa inconsistência, o gestor indicou a realização notas de lançamento pela UG 170500 em que foram retirados valores da conta corrente que especifica a parcela de arrecadação de AFRMM que é destinada ao FMM. Como efeito, há uma possível subavaliação das receitas do FMM.

4.8.1.2. Tal inconsistência foi tratada por meio do processo SEI 50000.021650/2022-81. Importante destacar que, após a identificação das inconsistências por este FMM e envio de questionamentos à STN, houve o acerto no valor de R\$ 261.531.251,92 em favor do FMM, conforme e-mail recebido (DOC SUPER 6927771). Tal valor foi somado ao superávit do FMM na fonte 135, conforme publicado no DOU em 27/02/2023 (Portaria STN/ME nº 1.585 de 23/02/2023). Importante destacar que a partir de 2023, as planilhas emitidas a partir de consultas no Tesouro Gerencial, são conferidas com os saldos constantes no SIAFI para a UG 277001. Desta forma, os saldos do TG e do SIAFI Operacional são conciliados, representando uma melhoria no controle da arrecadação do AFRMM.

4.8.2. (b) Falhas e inconsistências nos controles relacionados aos empréstimos concedidos

4.8.2.1. Item i. Não há evidências de que os registros de transferência para o curto prazo de valores a receber de amortização e registros das variações patrimoniais foram autorizados/aprovados por pessoa devidamente autorizada e competente (uma possível desobediência ao princípio da segregação

de funções): Importante destacar que os procedimentos de controle dos financiamentos concedidos pelo FMM têm sido aperfeiçoados, na medida que fragilidades eram apontadas pela CGU em reuniões de trabalho e de alinhamentos no que tange às solicitações de auditoria. Com isso, toda a documentação que embasa os registros passou a ser registrada no processo SUPER 50000.043458/2022-45. Nele constam as planilhas enviadas pelos bancos, as GRU's depositadas, as planilhas para cada empresa e para cada mês de fechamento etc. Além disso, foi criada uma planilha onde os valores de GRU's recebidas de amortização são segregados por empresa, banco e número da PA registrada (DOC SUPER 6873865, por exemplo). Também dentre essas melhorias está o pedido de ciência ao ordenador e ao gestor financeiro (DOC SUPER 6877412) em planilhas que detalham os registros efetuados referentes às variações cambiais ocorridas. Por solicitação da Coordenação Geral, a partir do próximo mês (abril), será gerado um relatório no SUPER que deverá ser assinado pelo executor dos registros. Desta forma, o gestor financeiro e ordenador de despesas darão ciência em um relatório e não em planilhas.

4.8.2.2. Item ii. Os documentos que servem de base para as transferências de créditos a receber do longo para o curto prazo não são confiáveis: O BNDES envia um balancete em PDF com as informações (DOC SUPER 6873974). Tal relatório é assinado eletronicamente por representantes do banco. Contudo existe uma falta de padronização por parte dos agentes financeiros o que será retratado como a necessidade de melhoria e padronização dessas informações de forma a não ser mídias editáveis bem como serem informações assinadas com seus respectivos responsáveis.

4.8.2.3. Item iii: Inexistência de processos estruturados e ordenados que suportem as transações e atrasos significativos na realização dos registros: Os procedimentos de controle vêm sendo melhorados, conforme descrito no item i.

4.8.2.4. Item iv: Os registros das variações cambiais foram realizados levando em consideração apenas as informações dos agentes financeiros sobre o valor atualizado dos créditos a receber, não se observando nenhum mecanismo de controle interno realizado pelo DEFOM, como conferência e/ou recálculo das taxas de câmbio utilizadas: De fato, para que haja mecanismos de controle, como conferência e/ou recálculo das taxas de câmbio, faz-se necessário uma análise de possível reestruturação e possível criação de um setor com inteligência de dados e sistemas informatizados.

4.8.2.5. Item v: As Notas de lançamento “2022NL000010” (R\$ 201.898,68), “2022NL000090” (R\$ 182.359,34) e “2022NL000091” (R\$ 2.418.725,74) referem-se à baixa de financiamentos concedidos devido ao recebimento de valores. Entretanto, o evento utilizado para registrar as referidas transações (540787) deve ser utilizado para “BAIXA DE EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS DO LONGO PRAZO, QUANDO NAO FOR POR RECEBIMENTO”: Para os próximos lançamentos dessa natureza, deve-se solicitar apoio da setorial contábil do MPOR, para que se encontre uma melhor forma de contabilização, seja por NL ou por meio de PA.

4.8.3. (c) Falhas nos controles relacionados a mensuração dos juros das operações de financiamento e ao recebimento de amortizações

4.8.3.1. Para que haja recálculo de juros/encargos remuneratórios decorrentes dos empréstimos concedidos, faz-se necessária a criação de um setor responsável para esse fim e o desenvolvimento de software que auxilie nessa questão. A distorção de R\$ 54.765.610,72 foi citada no item 13 dos "Eventos/Fatos Relevantes ocorridos no 4º trimestre de 2022", peça constante das Notas Explicativas ao FMM. O ponto é que os lançamentos efetuados pelo FMM de baixa de amortizações recebidas não segregavam os valores para cada agente financeiro e, sim, somava-se e fazia apenas um lançamento por empresa. A partir de 2023, a UG registra a baixa de acordo com o valor recebido de cada agente financeiro. Em relação ao apontamento de controle ser efetuado por empresa e não por agente financeiro, considerar as observações descritas no item 2.3.3. (b)."

Por vez, no que se refere à falta da documentação prevista no art. 11 da Portaria MT nº 253/2009, relativa ao acompanhamento dos projetos financiados pelo FMM, a Nota Técnica nº 02/2023, de 27.03.2023, indica que algumas obras já tinham sido concluídas quando da solicitação da liberação de recursos, não cabendo a solicitação de documento que tem por finalidade o seu monitoramento; que houve solicitação de adiantamento de recursos pelo

agente financeiro para fazer face aos gastos iniciais do projeto; que as informações poderiam ser encontradas em outros documentos existentes no processo; que o prazo da obra era reduzido, inferior a um ano; e que o projeto não teria alcançado 95% da execução do contrato de financiamento.

No que se refere a falta de visitas técnicas (art. 16), o Fundo dispôs que dentro das boas práticas de gestão as visitas se fazem necessárias, apesar de entender que não há exigência de sua realização; que as visitas se tornaram menos comuns em virtude de restrições orçamentárias; e que como a frequência de liberações tende a ser maior que a de visitas nas obras, não há relatórios em alguns processos de liberação.

Análise da equipe de auditoria:

Em síntese a unidade reconheceu as inconformidades apontadas no relatório, destacou a necessidade de criação de um setor específico com inteligência de dados e desenvolvimento de sistemas informatizados para auxiliar na conferência e recálculo das taxas de câmbio e juros/encargos remuneratórios decorrentes dos empréstimos concedidos, e informou algumas providências que estão sendo adotadas para sanar as inconsistências apontadas.

A CGU considerou satisfatórias as justificativas apresentadas pelo FMM quanto a não existência nos processos de liberação de recursos de documentação prevista no seu art. 11 da Portaria MT nº 253/2009. Quanto ao art. 16 da referida norma, a não realização de visitas técnicas foi considerada uma falha no acompanhamento de projetos financiados com recursos do fundo, sendo a sua principal causa as restrições orçamentárias, as quais os gestores do fundo têm reduzida margem de atuação.

O FMM não apresentou manifestação quanto à alínea “e” do item 2.5.3 deste relatório, que trata da falta de um adequado suporte de tecnologia da informação para apoiar os controles internos da gestão.

Pelo exposto entende-se que a o gestor concorda com as falhas e por isso propôs providências às recomendações, que serão monitoradas junto ao gestor por meio dos planos de ação para implementação das melhorias e aperfeiçoamentos.