



CGU

Controladoria-Geral da União

RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO

FNDE

Exercício 2021

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

RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO

Órgão: **Ministério da Educação**

Unidade Examinada: **Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE**

Município/UF: **Brasília/DF**

Relatório de Avaliação nº: **1021244**

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?

A presente auditoria teve como temas: (i) a análise financeira das Demonstrações Contábeis da Unidade, referentes a 31/12/2021; e (ii) a conformidade dos atos de gestão subjacentes selecionados no escopo dos trabalhos.

As informações contábeis da Unidade refletem o aspecto econômico-financeiro das decisões tomadas pela Alta Administração, ao longo do período entre 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2021.

Os critérios utilizados para a avaliação foram o: (i) a Lei nº 4.320/1964; (ii) a Lei Complementar nº 101/2000; (iii) o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP); (iv) as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP); e (v) Normas que regulamentam os atos de gestão subjacentes selecionados no escopo dos trabalhos.

POR QUE A CGU REALIZOU ESSE TRABALHO?

O Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, autarquia vinculada ao Ministério da Educação, foi listado pelo Tribunal de Contas da União – TCU entre as Unidades Prestadoras de Contas (UPC), cujos responsáveis terão as contas do exercício de 2021 julgadas pelo TCU, nos termos do art. 2º, inciso I, da Instrução Normativa - TCU nº 84, de 22/04/2020.

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

Foram identificadas distorções na ordem de R\$ 18.812.829.819,32¹ nas Demonstrações Contábeis de 31/12/2021. Estas, portanto, **não refletem** adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a situação patrimonial, o resultado financeiro e os fluxos de caixa do FNDE.

Também foram identificadas fragilidades nos controles internos/atos administrativos relacionados a prevenção de novas distorções nas Demonstrações Contábeis em 2021, com a manutenção de ocorrências apontadas no âmbito da Auditoria Anual de Contas do exercício de 2020.

Apontou-se a necessidade de ajustes nas demonstrações contábeis, além de expedidas recomendações que objetivam aperfeiçoar questões operacionais e de conformidade.

¹ O valor de R\$ 18.812.829.819,32 corresponde às distorções consideradas para efeitos de emissão de opinião sobre as Demonstrações Contábeis. Não constam de tais valores distorção no montante de R\$ 7.396.347.096,77 decorrente da falta de reconhecimento de direitos sobre transferências realizadas a entes subnacionais no âmbito dos programas Pnae, Pnate e PDDE. As justificativas para esses valores não serem computados para fins de emissão de opinião constam do item 2.1.4 deste relatório.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

BGU – Balanço Geral da União

CAIXA – Caixa Econômica Federal

CD/FNDE – Conselho Deliberativo do FNDE

CCONT – Coordenação de Contratos do FNDE

CCONT – Coordenação-Geral de Contabilidade da União

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CGARC – Coordenação-Geral de Articulação e Contratos

CGEDUB – Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Educação Básica

CGU – Controladoria Geral da União

CORAC – Coordenação de Análise e Registros Contábeis- CORAC

COSO – *Committee of Sponsoring Organizations*

CPSA – Comissão Permanente de Supervisão e Acompanhamento do Fies

DN – Decisão Normativa

DVP – Demonstração das Variações Patrimoniais

FGEDUC - Fundo de Garantia de Operações de Crédito Educativo

FG-Fies - Fundo Garantidor do Fundo de Financiamento Estudantil

Fies – Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior

FNDE – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação

Fundeb - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação

IES – Instituições de Ensino Superior

Inep – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira INEP.

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

MEC – Ministério da Educação

NBC TSP – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público

PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

PCPR – Prestação de Contas do Presidente da República

PDDE - Programa Dinheiro Direto na Escola

Pnae – Programa Nacional de Alimentação Escolar

Pnate – Programa Nacional de apoio ao Transporte Escolar

SFC – Secretaria Federal de Controle Interno

Siafi – Sistema Integrado de Administração Financeira

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCE – Tomadas de Contas Especiais

TCU – Tribunal de Contas da União

UG – Unidade Gestora

UPC – Unidades Prestadoras de Contas

VPA – Variação Patrimonial Aumentativa

VPD – Variação Patrimonial Diminutiva

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 RESULTADOS DOS EXAMES	11
2.1 Distorções individualmente relevantes	11
2.1.1 Superavaliação de R\$ 10,4 Bilhões das contas de financiamento referentes ao Fies registradas no ativo do FNDE.	12
2.1.2 Ausência de reconhecimento do risco de crédito compartilhado pelas instituições de ensino superior no valor de R\$ 4,4 Bilhões.	14
2.1.3 Inconsistência nos saldos relativos ao registro de financiamentos do Fies concedidos em 2021, no valor de R\$ 3,5 Bilhões.	16
2.1.4 Não reconhecimento de R\$ 7,3 Bilhões em créditos decorrentes da obrigação de prestar contas dos recursos do Pnae, Pnate e PDDE com impactos no ativo e na DVP do FNDE.	17
2.2 Distorções conjuntamente relevantes	20
2.2.1 Superavaliação dos saldos de juros de financiamentos com recursos do Fies, no valor total de R\$ 369.218.557,82.	21
2.3 Distorções de classificação, apresentação ou divulgação	22
2.3.1 Classificação indevida de créditos a receber (principal e juros), relacionados a empréstimos de longo prazo, que têm prazo de realização inferior a doze meses, no valor de R\$ 5,4 Bilhões.	23
2.3.2 Notas Explicativas não atendem aos requisitos da Estrutura de Relatório Financeiro exigidas pelo MCASP, pela NBC TSP nº 11 e pela NBC TSP nº 22.	25
2.4 Inconformidade das transações subjacentes	26
2.4.1 Ações insuficientes para sanar falhas em controles internos e prevenir novas distorções nas Demonstrações Contábeis em 2021.	26
2.4.1.1 Fragilidade na gestão do FIES: Ações insuficientes na implementação de controles, ocasionando distorções evitáveis nas transações relativas aos financiamentos com recursos do Fies.	28
2.4.1.2 Inexistência de procedimentos apropriados para a escrituração e para a execução de programas operacionalizados por meio de transferências para entes subnacionais.	31
2.4.1.3 Os controles adotados pelo FNDE foram insuficientes para garantir a aderência das Notas Explicativas à NBC TSP 11.	32
2.4.2 Metodologia de cálculo de provisionamento para perdas do Fies não aderente à nova legislação estabelecida pela MP nº 1.090/2021.	34
3 RECOMENDAÇÕES	35
4 CONCLUSÃO	36
5 APÊNDICE	38
I – Análise das manifestações da Unidade Auditada.	38
6 ANEXOS	47
I - Manifestação da Unidade Auditada sobre o Relatório.	47
II – NOTA TÉCNICA Nº 280/2022/CGEBC/DS/SFC.	57

1 INTRODUÇÃO

O Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, autarquia federal criada pela Lei nº 5.537, de 21 de novembro de 1968, é responsável pela execução de políticas educacionais do Ministério da Educação - MEC. Conforme o Decreto nº 9.007, de 20 de março de 2017, o FNDE tem por finalidade captar recursos financeiros e canalizá-los para o financiamento de projetos de ensino e pesquisa, inclusive alimentação e transporte escolar e bolsas de estudo, observadas as diretrizes do Plano Nacional de Educação.

O FNDE tem como instância máxima o Conselho Deliberativo - CD/FNDE, formado pelo Ministro da Educação; Presidente e Procurador-Chefe do FNDE; Secretários de Secretarias Finalísticas do MEC; e Presidente do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP). Ao Conselho compete deliberar sobre financiamento de projetos e programas educacionais, assistência financeira a estados, Distrito Federal, municípios e estabelecimentos particulares de ensino; financiamento de bolsas de estudo, manutenção e estágio, orçamento do FNDE; formular políticas de captação e canalização de recursos, julgar recursos em processos administrativos de débitos fiscais ou extrafiscais e aprovar as contas do Presidente do FNDE.

As áreas meio são responsáveis por dar sustentação ao trabalho da Autarquia; as áreas finalísticas se responsabilizam por gerir os programas que, em regra, são executados pelos entes federados, com a assistência técnica da Autarquia, que garante recursos suplementares, normatização e acompanhamento. Por fim, os órgãos seccionais da Auditoria Interna e Procuradoria Federal junto ao FNDE atuam para garantir a aderência da atuação aos princípios da Administração Pública e aos objetivos institucionais.

Em 31 de dezembro de 2021, o FNDE apresentava ativo total de R\$ 114 Bilhões, sendo 74,12% representados pela conta de “Créditos a Longo Prazo”, que trata de financiamentos do Fies. Em análise horizontal do Balanço Patrimonial, este item, em valores monetários, apresentou redução de R\$ 2,59 Bilhões em comparação ao exercício de 2020.

Relativamente aos passivos da entidade, verificou-se que a conta Provisões a Curto Prazo teve um decréscimo percentual de 100%, tendo seu saldo de R\$ 7,1 Bilhões baixados ao longo do exercício. Essa redução se deu em função da auditoria de contas do ano anterior, que apontou elevado volume de recursos provisionados e não baixados pela Unidade.

Em análise horizontal do Balanço Patrimonial, verifica-se que o Patrimônio Líquido do FNDE, no total de R\$ 113,7 Bilhões, apresentou um aumento de 1,13% em comparação com o exercício anterior.

Considerando o disposto na Instrução Normativa TCU nº 84, de 22 de abril de 2020, a presente auditoria se deu por meio da integração de procedimentos de auditoria financeira e de conformidade, de forma a assegurar que a prestação de contas 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.

Esta técnica de auditoria busca identificar problemas nos controles financeiros e não-financeiros, estes com enfoque em conformidade, avaliando a interação entre os processos financeiros e operacionais em relação ao sistema de controles internos da 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. Integrated Auditing. Altamonte Springs. 2012).

Do ponto de vista financeiro, o objetivo da presente auditoria foi verificar se as Demonstrações Contábeis da Unidade refletiam, em todos os aspectos relevantes, a situação patrimonial, o resultado financeiro e os fluxos de caixa, em 31 de dezembro de 2021, considerando as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP).

A auditoria analisou os registros realizados entre 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2021. 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; (vi) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Também foram consideradas as Notas Explicativas integrantes das Demonstrações Contábeis de 2021, as informações contidas no último Relatório de Gestão publicado e demais informações obtidas ao longo da auditoria.

A partir da revisão analítica realizada na fase de planejamento, foram identificadas 14 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.

Foram realizados 23 procedimentos, que incluíram testes de controle e testes substantivos. Foram utilizadas as seguintes técnicas: (i) inspeção; (ii) observação; (iii) recálculo; (iv) confirmação externa; (v) indagação; (vi) análise; e (vii) procedimentos analíticos. Os dados analisados foram obtidos junto ao FNDE, às bases de dados desta CGU e provenientes de circularizações com terceiros, quando necessário.

A presente auditoria foi realizada por equipe de auditores desta Controladoria-Geral da União, no período compreendido entre 06/09/21 e 15/03/2022. A materialidade global de planejamento e a materialidade global de execução importaram, respectivamente, em R\$ 2.489.807.643,58 e R\$ 1.244.903.821,79. O limite para acumulação de distorção foi de R\$ 124.490.382,18. O risco de auditoria foi de 20,8%.

Não estão incluídos no escopo da presente auditoria, dentre outros, os seguintes atos:

- exame de regularidade da aplicação dos recursos transferidos a outras esferas de governo (Fundeb, cota-parte do salário educação, PAR e outros programas governamentais), uma vez que a responsabilidade pela aplicação desses recursos está além dos limites do relatório

financeiro da entidade contábil e, portanto, fora do escopo da auditoria nas contas dos responsáveis pelo FNDE;

- exames para verificar se as receitas de transferências do Orçamento Geral da União (OGU) ao FNDE, apresentadas na Demonstração das Variações Patrimoniais, em 31/12/2021, estão livres de distorções relevantes;
- análise integral das contas significativas de despesa com Pessoal e Encargos, bem como respectivas obrigações registradas em contas patrimoniais;
- exames para verificar os registros contábeis relativos ao provisionamento quanto à possibilidade de abatimento mensal do saldo devedor de estudantes do Fies que atuam como professor em efetivo exercício na rede pública de educação básica ou como médico do Sistema Único de Saúde, conforme previsto no art. 6º-B, da Lei 10.260/2001;
- possíveis consequências e conflitos de interesses potencialmente envolvidos na concentração de funções assumidas pela Caixa Econômica Federal (CAIXA) para os contratos firmados a partir de 2018 (Agente operador, Agente Financeiro, Administradora do Fundo Garantidor do Fundo de Financiamento Estudantil - FG-Fies);
- registros decorrentes da inadimplência verificada no âmbito do FG-Fies, novo fundo garantidor criado para garantia dos contratos firmados a partir de 2018;
- não foram examinadas as operações específicas relacionadas a transferências realizadas a instituições de ensino privadas, no âmbito do Fies, tampouco a adequação dessas instituições ao regimento para a participação no programa. Além disso, não foram verificadas as condições dessas instituições em relação às dívidas tributárias e previdenciárias. Destaca-se que apesar de tais riscos terem sido mapeados e estarem associados a contas significativas do balanço da Autarquia, esses pontos devem ser tratados, preferencialmente, em auditorias operacionais específicas;
- a apropriação dos juros e encargos de mora por parte do gestor;
- movimentações relacionadas com as transferências a instituições de ensino privadas (reconhecimento, liquidação e pagamento), no âmbito do Fies;
- não foram executados testes com o objetivo de assegurar qual é o nível de segurança dos registros contábeis relativos aos valores dos estoques de prestação de contas.

A seguir, serão apresentados os principais resultados dos exames.

2 RESULTADOS DOS EXAMES

A presente auditoria identificou 9 situações que representam problemas e/ou falhas em controles internos da entidade. Dessas situações:

- 7 se relacionam com a Auditoria Financeira e representam distorções ou não evidenciações que afetam as Demonstrações Contábeis de 2021;
- 2 se relacionam com Auditoria de Conformidade.

Para facilitar a leitura acerca das situações encontradas, optou-se pela organização dessas nos seguintes itens:

- Distorções individualmente relevantes ([item 2.1](#));
- Distorções conjuntamente relevantes ([item 2.2](#));
- Inconformidades em divulgações obrigatórias ([item 2.3](#));
- Falhas de Conformidade ([item 2.4](#));

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

2.1 Distorções individualmente relevantes

As Demonstrações Contábeis de 31 de dezembro de 2021 possuem R\$ 18.443.611.261,50 em distorções individualmente relevantes. Estas distorções individualmente afetam a análise dos usuários das informações contábeis e representam inconformidades em relação às NBC TSP. Foram identificadas as seguintes situações:

- Inconsistência nos registros dos saldos relacionados aos financiamentos concedidos no Fies;
- Ausência de reconhecimento do risco compartilhado pelas instituições de ensino superior da parcela do risco não coberto pelo fundo FGEDUC; e
- Ausência de reconhecimento de créditos decorrentes da obrigação de prestar contas dos recursos do Pnae, Pnate e PDDE, transferidos em 2021.

As normas utilizadas nas análises foram as seguintes:

- Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – 8ª edição;
- NBC TSP Estrutura Conceitual;
- NBC TSP 03 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes;
- Portaria PGFN nº 9.914, de 14 de abril de 2020;
- Portaria MEC nº 209, de 7 de março de 2018;
- Resolução CG-Fies nº 19, de 30 de janeiro de 2018;
- Macro funções Siafi 020315;
- Acórdão nº 3061/2019 – TCU – Plenário;
- Leis 11.947/2009;
- Lei 10.880/2004.

Entre as principais causas das situações identificadas destacam-se:

- Ausência de procedimentos periódicos de conciliação dos saldos de financiamentos concedidos;
- Procedimentos de atualização monetária de financiamentos concedidos não aderentes à normatização vigente;
- Ausência de procedimentos periódicos de conciliação dos saldos das contas contábeis;
- Fragilidades no monitoramento e cobrança das honras a receber; e
- Fragilidades nos controles internos voltados à análise e registro da situação das prestações de contas relativas às transferências realizadas no âmbito do Pnae, Pnate e PDDE.

As consequências destas distorções são as seguintes:

- Superavaliação do ativo: R\$ 13.986.850.597,03; e
- Subavaliação do ativo: R\$ 4.456.760.664,47².

As situações anteriormente descritas serão detalhadas na continuação do presente relatório.

2.1.1 Superavaliação de R\$ 10,4 Bilhões das contas de financiamento referentes ao Fies registradas no ativo do FNDE.

As contas contábeis referentes aos direitos dos financiamentos concedidos no Fies, registradas no ativo do FNDE apresentavam os seguintes saldos ao fim do exercício de 2020 e 2021.

Tabela 1 – Saldo das contas contábeis de financiamento do Fies (Valores em R\$).

Conta	31/12/2020	31/12/2021
1.1.2.4.1.02.01 – Financiamentos concedidos a receber - CP	3.584.394.280,38	4.798.055.857,32
1.1.2.4.1.03.04 – Juros pro-rata sobre finan a rec - CP	303.204.348,10	1.210.301.591,88
1.2.1.1.1.03.06 – Encargo sobre empréstimos	537.326.629,63	537.326.629,63
1.2.1.1.1.03.08 – Financiamentos concedidos a receber - LP	99.170.412.813,08	101.165.736.336,73
1.2.1.1.1.03.12 – Juros sobre financiamentos concedidos a receber - LP	13.208.971.975,32	17.689.259.576,02
Total	116.804.310.046,51	125.400.679.991,58

Fonte: Pesquisa Siafi, em 25/01/2022.

Em sua totalidade os saldos registrados nas contas de financiamento, juros pro-rata e encargos dos financiamentos concedidos no Fies até o fim do exercício de 2021 somavam R\$ 125.400.679.991,58, representando um aumento de 7,4% em relação aos valores das contas de financiamento ao final de 2020, quando somavam R\$116.804.310.046,51.

² As distorções relativas ao Achado nº 2.1.4 não foram consideradas nesta totalização.

No entanto, o saldo dessas contas no exercício de 2021 é superior àquele que se encontra gerenciado pelas instituições financeiras administradoras dos contratos do financiamento estudantil do Fies, disponibilizados em suas bases de dados, como verificado abaixo:

Tabela 2 – Informações bases dos bancos dezembro 2021.

Fase	Banco do Brasil		Caixa	
	Quantidade	Saldo (R\$)	Quantidade	Saldo (R\$)
Utilização	335	70.250.347,89	346.914	13.862.554.285,78
Carência	30.711	3.123.631.516,04	135.427	10.343.766.095,59
Amortização	984.503	43.885.103.294,55	1.157.216	43.702.653.826,35
Total	1.015.549	47.078.985.158,48	1.639.557	67.908.974.207,72

Fonte: Bases de dados da CAIXA e do Banco do Brasil de acompanhamento dos financiamentos do Fies.

Com a consolidação das informações das bases dos bancos que administram os contratos do financiamento estudantil do FIES, tem-se as seguintes informações:

Tabela 3 – Resultado consolidado das informações dos contratos nos bancos de dados dos bancos.

Fase	Quantidade	Saldo (R\$)
Utilização	347.249	13.932.804.634
Carência	166.138	13.467.397.612
Amortização	2.141.719	87.587.757.121
Total	2.655.106	114.987.959.366,20

Fonte: Bases de dados da CAIXA e do Banco do Brasil de acompanhamento dos financiamentos do Fies.

Como observado das tabelas acima, o valor total dos saldos dos contratos dos financiamentos vigentes em 2021 no Fies correspondeu a R\$ 114.987.959.366,20, para um total de 2.655.106 contratos.

Considerando que as informações dos saldos dos financiamentos vigentes no Fies das bases de dados dos agentes financeiros são extraídas de forma global, envolvendo os valores do saldo devedor da parte do capital, juros e outros encargos, a análise se dá em relação ao valor total dessas contas contábeis, como apresentado mais acima.

Dessa forma, verifica-se uma diferença de R\$ 10.412.720.625,38 (R\$ 125.400.679.991,58 – R\$ 114.987.959.366,20) a maior no saldo registrado no Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi) em relação as bases de dados dos bancos, resultando em uma superavaliação dos ativos do FNDE com reflexos na variação patrimonial da unidade.

Importante destacar que em trabalhos passados, também houve diferença entre o saldo verificado das contas contábeis de financiamento e os saldos dos contratos na base de dados dos bancos. Em razão disso, uma vez que há recomendação em monitoramento acerca desse tema, o acompanhamento da resolução das distorções identificadas será feito por meio da Recomendação e-Aud #994578.

A manutenção da ocorrência, com o aumento significativo do saldo da distorção, denota ausência de rotina estabelecida de conferência e compatibilização dos saldos das contas

contábeis de financiamento no Siafi e os saldos dos contratos vigentes extraídos das bases dos agentes financeiros, mesmo após recomendações emitidas em relatórios anteriores.

2.1.2 Ausência de reconhecimento do risco de crédito compartilhado pelas instituições de ensino superior no valor de R\$ 4,4 Bilhões.

De acordo com os regramentos do Fies, nos termos do art. 5º, VI, da Lei nº 10.260/2001, as Instituições de Ensino Superior (IES) participarão do risco de financiamento, na condição de devedoras solidárias para dar maior sustentabilidade ao Programa. No entanto, no Balanço Patrimonial do FNDE para o exercício de 2021 ainda não consta o registro de conta contábil referente aos direitos dos riscos dos financiamentos em inadimplência.

O desenho do Fies prevê que, do total de títulos emitidos pelo FNDE mensalmente para suportar o pagamento dos encargos educacionais, um percentual seja retido e custodiado pelo agente operador (FNDE) para fazer face ao risco de financiamento assumido pelas mantenedoras. Tais títulos são ativos da mantenedora, porém, quando caracterizada a inadimplência, os títulos devem retornar ao patrimônio do FNDE.

A legislação aplicável aos contratos de financiamento informa que o valor a ser registrado no ativo do FNDE deve ser calculado sobre o saldo de contratos em fase de amortização inadimplentes a mais de 360 dias.

Para o cálculo do saldo inadimplente, as operações devem ser divididas em dois grupos de contratos: os cobertos e os não cobertos pelo FGEDUC. Para aqueles, o cálculo do risco de crédito assumido pelas mantenedoras deve ser efetuado apenas sobre a parte da inadimplência não coberta pelo fundo garantidor, ao passo que, para estes, o risco será calculado sobre o valor integral da inadimplência.

De acordo com a as alíneas “a” e “b” do inciso VI, art. 5 da lei 12.260/2001 tem-se o seguinte:

“VI - risco: as instituições de ensino participarão do risco do financiamento, na condição de devedores solidários, nos seguintes limites percentuais:

b) 30% (trinta por cento) por operação contratada, sobre parcela não garantida por fundos instituídos na forma do [inciso III do caput do art. 7º da Lei nº 12.087, de 11 de novembro de 2009](#), para as instituições de ensino inadimplentes com as obrigações tributárias federais; e

c) 15% (quinze por cento) por operação contratada, sobre parcela não garantida por fundos instituídos na forma do [inciso III do caput do art. 7º da Lei nº 12.087, de 11 de novembro de 2009](#), para as instituições de ensino adimplentes com as obrigações tributárias federais;”

Assim, para o primeiro caso, adotando a premissa conservadora de que todas as IES estariam em situação de adimplência quanto às suas obrigações tributárias federais, para apuração do valor de risco de responsabilidade das IES, aplicamos o percentual de 15% sobre o valor não garantido pelo FGEDUC.

Já para o segundo grupo, que representa a parcela de contratos sem garantia do FGEDUC, considerando a mesma premissa conservadora, opta-se pela divisão em 2 subgrupos, a saber: o primeiro subgrupo refere-se aos contratos celebrados antes da edição da Lei nº 11.552/2007, aos quais se deve aplicar o percentual de 5% sobre o saldo devedor inadimplente (contratos “legado”); e o segundo, que se refere aos contratos

firmados após a publicação da referida Lei, em que o percentual do risco compartilhado das IES foi majorado para 15% sobre o saldo contratual inadimplente.

Importante frisar que a regulamentação atual do FGEDUC limita a execução das honras em até 10% da carteira garantida. Esse cenário foi inicialmente traçado com expectativas de que a inadimplência do Fies se enquadraria dentro desse patamar. Contudo, a realidade atual do programa apresenta inadimplência muito superior ao esperado. Além disso, esses índices vêm subindo anualmente, considerando as regras de risco de financiamentos atuais, e representam parcela significativa do montante dos saldos dos financiamentos do Programa.

Desse modo, considerando-se a aplicação desse limite de 10% para a honra dos contratos com cobertura do FGEDUC, chega-se a um valor próximo a R\$ 7,8 bilhões para a cobertura do Fundo, referente ao que deveria ser constituído. Em complemento, subtraindo os valores até agora honrados pelo fundo, tem-se o seguinte cenário:

Tabela 4 – Levantamento de contratos em inadimplência maior que 360 dias por tipo de cobertura contratual.

Tipo de cobertura		Quantidade de Contratos	Saldo Devedor (R\$)	Limite honra* FGEDUC (R\$)	Risco de crédito das IES (em R\$)
FGEDUC (80%)		46.231	1.746.378.858,23	-	261.956.828,73
FGEDUC (90%)		620.387	24.210.665.809,88	1.826.709.703,50	3.357.593.415,96
Fiança Convencional	Contratos anteriores à Lei 11.552/2007 (legado)	67.641	908.981.976,05	Não se aplica	45.449.098,80
	Contratos posteriores à Lei 11.552/2007	140.781	4.560.181.402,65	Não se aplica	684.027.210,40
Total		875.040	31.426.208.046,81		4.349.026.553,89

Fonte: Elaborado pela equipe de auditoria.

* O limite de honra do FGEDUC considerado no quadro é o valor remanescente retirando o saldo de R\$ 6.003.773.220,50 do saldo devedor honrado pelo Fundo no ano vigente.

Assim, verifica-se que o valor para o registro da conta contábil referente ao risco de crédito compartilhado com as IES sobe para R\$ 4.349.026.553,89. Esse valor deve, ainda, ser acrescido do saldo de R\$ 107.734.110,57, relativo aos contratos já honrados pelo Fundo. Como observado na tabela a seguir:

Tabela 5 – Contratos honrados pelo FGEDUC em 2021.

FGEDUC	contratos honrados	Saldo devedor registrado	Risco de crédito das IES (em R\$)
FGEDUC (80%)	32.998	R\$1.148.500.817,80	R\$34.455.024,53
FGEDUC (90%)	194.735	R\$4.885.272.402,70	R\$73.279.086,04
Total	227.733	R\$6.033.773.220,50	R\$107.734.110,57

Fonte: FNDE, Despacho CGFIN nº 2796325/2022.

Desse modo, a omissão da Unidade em cobrar os valores referentes às parcelas de risco de crédito das IES gera uma distorção nas demonstrações do FNDE, subavaliando seu ativo em, ao menos, R\$ 4.456.760.664,47, considerando as regras previstas na cláusula de “stop loss” do FGEDUC. Destaca-se que esse valor pode ser superior ao montante apurado de acordo com a situação de inadimplência tributária das IES. Em adendo, registra-se que o valor de R\$ 107.734.110,57 já deveria ter sido realizado e descontado dos títulos das IES em posse pelo FNDE, pois tiveram os contratos honrados pelo FGEDUC ao longo do exercício.

Considerando que esse assunto já foi abordado no Relatório de Auditoria nº 874782, que avaliou as contas de 2020 do FNDE, e que já há recomendação em monitoramento acerca desse tema, o acompanhamento da resolução das distorções identificadas será feito por meio da Recomendação e-Aud # 994605.

2.1.3 Inconsistência nos saldos relativos ao registro de financiamentos do Fies concedidos em 2021, no valor de R\$ 3,5 Bilhões.

Nos termos do art. 6º, incisos IV e VII, da Portaria MEC nº 209, de 7 de março de 2018, compete ao FNDE, respectivamente, efetuar a gestão dos ativos e passivos do Fies e fiscalizar o contrato de prestação de serviços do agente operador e dos agentes financeiros do Fies. Assim, é atribuição do FNDE verificar o adequado registro dos ativos e passivos do Fies no Siafi, incluindo os contratos firmados no âmbito do Novo Fies, a partir do 2º semestre de 2018, cujo agente operador é a CAIXA.

Para averiguar se os financiamentos concedidos em 2021 estavam sendo corretamente apropriados ao ativo do FNDE, conforme rotina contábil específica, realizou-se levantamento dos registros ocorridos nas contas contábeis envolvidas, em comparação aos novos financiamentos registrados nas bases de dados dos agentes financeiros, conforme relatório gerencial gerado por meio da consolidação desses dados.

Os valores registrados no Siafi, consolidados por UG, totalizaram R\$ 2.339.473.287,47 para a UG 156245 – Novo Fies, e R\$ 1.803.479.464,87 para a UG 151714 – Fundo de Financiamento Estudantil/FNDE. Assim, o valor total registrado no Siafi, por meio da rotina de apropriação de saldos de novos financiamentos concedidos, foi da ordem de R\$ 4.142.952.752,34. Esse saldo, entretanto, supera consideravelmente aquele encontrado no relatório gerencial extraído das bases de dados dos bancos operadores, no montante de R\$ 568.822.780,69, causando uma superavaliação no ativo do FNDE no valor de R\$ 3.574.129.971,65, sem o lastro devido.

Os dados disponibilizados pelos agentes financeiros seguem relacionados na Tabela 6, a seguir:

Tabela 6 – Novos contratos Fies 2021 - base de dados dos bancos.

	Quantidade de contratos	Saldo devedor (R\$)
1º sem/2021	22.813	154.762.452,09
2º sem/2021	22.640	414.060.328,60
Total	45.453	568.822.780,69

Fonte: Relatório gerencial, a partir de extração de dados das bases dos agentes financeiros.

A persistência de ocorrências dessas naturezas, apesar do assunto ter sido abordado nas auditorias de contas dos exercícios de 2019 e de 2020, ocorre em decorrência da ausência de procedimentos periódicos de conciliação dos saldos das contas contábeis de financiamento e dos resultados gerados pela extração dos dados dos agentes financeiros.

Considerando que esse assunto já foi abordado no Relatório de Auditoria nº 874782, que avaliou as contas de 2020 do FNDE, e que já há recomendações em monitoramento acerca desse tema, o acompanhamento da resolução das distorções identificadas será feito por meio das Recomendações e-Aud #994570 e #994578.

2.1.4 Não reconhecimento de R\$ 7,3 Bilhões em créditos decorrentes da obrigação de prestar contas dos recursos do Pnae, Pnate e PDDE com impactos no ativo e na DVP do FNDE.

O Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação é responsável pela execução de políticas educacionais do Ministério da Educação, por meio da realização de transferências de recursos, constitucionais e voluntárias, aos entes subnacionais.

Dentre os diversos projetos e programas financiados pelo FNDE estão o Programa Nacional de Alimentação Escolar (Pnae), o Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar (Pnate) e o Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE), previstos em lei, e que não possuem natureza obrigatória, visto que as leis nº 11.947/2009, que dispõe sobre o Pnae e o PDDE Básico, e a nº 10.880/2004, que institui o Pnate, fixam exigências quanto à execução dos recursos. Referida legislação também prevê a obrigação dos beneficiários prestarem contas ao FNDE, que deverá analisá-las e emitir opinião sobre a regularidade da aplicação dos recursos, com possibilidade de suspensão de repasses em caso de não aprovação.

Conforme entendimento consolidado pelo TCU no Acórdão nº 3061/2019 – TCU – Plenário, as transferências federais decorrentes dos aludidos programas devem ser classificadas a título de transferência voluntária, em razão do caráter discricionário que permeia a despesa.

Apesar desse entendimento, verificou-se que a autarquia ainda adota o entendimento de que os Programas Pnae, Pnate e PDDE são transferências legais/automáticas. Atualmente, as contas envolvidas nos lançamentos referem-se principalmente ao controle do empenho, da liquidação e do pagamento da despesa. A partir do repasse dos recursos e o nascimento da obrigação de prestar contas, não há registros patrimoniais sendo efetuados, mesmo com o entendimento de que o FNDE tem um direito a receber sobre os valores transferidos, enquanto não comprovado o cumprimento do objeto a que se destinam os repasses.

Tal entendimento, fundamenta-se no enquadramento das transferências no conceito de ativo descrito na NBC TSP – Estrutura Conceitual. No caso, o FNDE, com base nas normatizações

vigentes, tem seu direito legítimo de exigir a prestação dos serviços educacionais objeto das transferências ou, em caso de irregularidade, o ressarcimento, tendo o controle sobre os referidos recursos.

Para fins de se apurar o valor total da distorção decorrente da condição descrita, identificou-se o valor total das transferências realizadas pelo FNDE (no âmbito do Pnae, do Pnate e do PDDE) cujas prestações de contas estivessem “em aberto” ou “a comprovar” no SiGPC, ou seja, cujos processos de prestação ainda não estivessem “vencidos” em 31/12/2021.

Considerando que os processos de prestações de contas referentes aos repasses efetuados em 2021 ainda não tiveram suas análises finalizadas, pois ainda estão dentro do prazo para prestações de contas ao FNDE, conclui-se que, para o exercício de 2021, o valor da distorção é igual ao valor da transferência efetuada, haja vista o FNDE ter o direito a receber as prestações de contas referentes à totalidade das transferências realizadas neste exercício.

Tabela 7 – Valor das Transferências em 2021 – Pnae, Pnate e PDDE

Programa	Valor Total Transferido 2021
PNAE	R\$ 4.161.897.766,56
PNATE	R\$ 770.933.484,86
PDDE (Básico)	R\$ 926.768.278,02
PDDE Estrutura	R\$ 406.278.680,00
PDDE Qualidade	R\$ 912.141.785,99
PDDE Educação Especial	R\$ 9.982.150,00
PDDE Educação Integral	R\$ 208.344.951,34
Valor Total	R\$ 7.396.347.096,77

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados do SigefWeb – Consulta “Liberações”.

Assim, a distorção encontrada refere-se à totalidade de valores das transferências efetuadas com prestações de contas “em aberto”: R\$ 7.396.347.096,77. Esse total representa o valor em obrigações de prestação de contas que o FNDE tem a receber dos beneficiários das transferências, que deveria ter sido inscrito em contas de ativo, vez que representam direitos a receber. Ressalta-se que tais valores devem ser baixados, à medida que os entes recebedores realizam o processo de prestação de contas, para análise do FNDE.

Além da subavaliação do Ativo, o registro das Variações Patrimoniais Diminutivas quando da transferência dos recursos e não quando da efetivação e comprovação da execução da despesa pelos entes recebedores, implicou em Subavaliação do Resultado da DVP em mesmo montante.

A equipe de auditoria realizou testes em relação às prestações de contas dos referidos programas dos últimos 5 anos. Entretanto, devido à falta de informações no SigPC, especialmente em relação aos valores reprovados ou às providências adotadas em relação às omissões no dever de prestar contas, não foi possível concluir com nível de segurança razoável qual o valor e tratamento contábil que deveria ser dado a este estoque de prestação de contas. Cabe ao gestor realizar tal apuração e promover os registros contábeis adequados, considerando os apontamentos realizados nesta auditoria.

Esta ocorrência foi tratada anteriormente no âmbito do Relatório de Auditoria Financeira Integrada com Conformidade do FNDE nº 874782, item 2.1.5, relativo ao exercício de 2020, quando foi recomendado ao órgão “Desenvolver, com o apoio da Secretaria do Tesouro Nacional, roteiro contábil destinado a reconhecer, mensurar e evidenciar patrimonialmente os efeitos das transferências voluntárias na modalidade Fundo a Fundo. Em seguida, ajustar os valores contabilizados.”

O FNDE, por intermédio do Ofício nº 2735503/2022/DIFIN e anexos, tratou da impossibilidade de reconhecer os direitos sobre recursos do Pnae, Pnate e PDDE. Em sua manifestação, cujos fundamentos apresentados estão embasados na análise apresentada na Nota Técnica SEI nº 1368/2022/ME, emitida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a Unidade alega que:

- a) Transferência fundo a fundo caracteriza-se pelo repasse por meio da descentralização de recursos diretamente de fundos da esfera federal para fundos da esfera estadual, municipal e do Distrito Federal.
- b) Conforme a legislação vigente sobre os citados programas, a transferência do recurso deverá ser efetivada automaticamente pelo FNDE sem necessidade de formalização de convênio ou instrumentos congêneres. Portanto, não existe condição para a realização do repasse do financeiro em decorrência de ato de formalização entre a União e Estados, Municípios e Distrito Federal. O Fundo repassador do recurso tem a responsabilidade de executar a política pública contemplada nos citados programas.
- c) O repasse do financeiro pela União efetiva registros patrimoniais pelo lançamento em conta de Variação Patrimonial Diminutiva, impactando o resultado patrimonial da entidade. Este fato contábil não pode ser evidenciado como Ativo, pois não atende aos critérios existentes para que ocorra essa classificação.
- d) Conceito de Ativo: Recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade.
- e) Após reunião realizada entre a CCONT, o MEC e membros da Plataforma + Brasil, entendemos que não é viável o controle contábil da prestação de contas das Transferências Fundo a Fundo dos programas PNAE, PDDE e PNATE. Porém, a apuração de responsabilidade e o reconhecimento de um Crédito a Receber em decorrência da não prestação de contas ou pelo julgamento de um processo de Tomada de Contas Especial poderão ser registrados pelas rotinas contábeis já existentes, conforme disciplina a macrofunção 02.11.38 - Diversos Responsáveis.
- f) Também foi informado na reunião que as Transferências Fundo a Fundo estão sendo mapeadas pela Plataforma + Brasil e serão objeto de controle naquela plataforma. Com isso, ocorrerá a evidenciação necessária de todas as fases relativas à execução dos referidos programas. Informamos, ainda, que a CCONT poderá participar da reunião com a CGU, se for necessário.

Entendimento similar foi expresso pela Secretaria do Tesouro Nacional no âmbito do processo de Prestação de Contas do Presidente da República de 2021, em relação à Recomendação 3.12, que indica a necessidade de realização de estudos e normatização de procedimentos voltados ao reconhecimento das transferências voluntárias com obrigação de performance como ativo. A Nota Técnica SEI nº 1368/2022/ME, de 13 de janeiro de 2022, novamente

embasou posicionamento contrário ao reconhecimento das transferências do Pnae, Pnate e PDDE como ativos e justificou a necessidade de aguardar posicionamento concreto do International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) antes de se realizar algum estudo, normatização ou orientação sobre o assunto.

Apesar de depender da interlocução de outros atores para regularizar a situação, faz-se necessário destacar que o entendimento da equipe de auditoria, corroborado pelo conteúdo do Acórdão nº 3061/2019 – TCU – Plenário, não foi modificado em função das alegações feitas pelo FNDE de que a forma definida pela legislação seja capaz de conduzir ao reconhecimento da despesa quando do repasse financeiro dos programas Pnae, Pnate e Pdde.

Em análise consignada na Nota Técnica nº 280/2022/CGEBC/DS/SFC (Anexo II), a equipe técnica da Controladoria-Geral da União contrapõe os argumentos da Unidade e reafirma o entendimento de que o reconhecimento do ativo, durante o período que vai desde o repasse financeiro até o prazo razoável para a conclusão da avaliação da prestação de contas, está alinhado com as práticas descritas pela NBC TSP Estrutural Conceitual. O reconhecimento não se dá apenas por expectativa da devolução dos recursos, mas pela capacidade da União exigir que ente federado cumpra o seu dever legal de fornecer bens e serviços para população, do ponto de vista das políticas custeadas por tais recursos.

Nesse sentido, é importante destacar que os recursos do Pnae, Pnate e PDDE são transferidos com condicionantes e, portanto, devem receber tratamento contábil idêntico ao dado às transferências desta espécie. Tal tratamento independente da forma jurídica adotada. Deste modo, ratificam-se as informações relatadas, destacando suas implicações em distorções nas demonstrações contábeis do FNDE no exercício de 2021, com repercussão do Balanço Geral da União (BGU).

Considerando a divergência de entendimentos ora destacada, na presente auditoria as distorções advindas da falta de reconhecimento de direitos sobre transferências realizadas a entes subnacionais no âmbito dos programas abordados não foram agregadas ao cômputo final de distorções que afetam a opinião a ser emitida sobre as Demonstrações Contábeis, uma vez que as incertezas nas discussões sobre a situação ora relatada, podem conduzir à adoção de prática contábil incorreta e carecem de avaliação definitiva do Tribunal de Contas da União.

Considerando que esse assunto já foi abordado no Relatório de Auditoria nº 874782, que avaliou as contas de 2020 do FNDE, e que já há recomendação em monitoramento acerca desse tema, o acompanhamento da resolução das distorções identificadas será feito por meio da Recomendação e-Aud #994633.

2.2 Distorções conjuntamente relevantes

As Demonstrações Contábeis de 31 de dezembro de 2021 possuem R\$ 369.218.557,82 em distorções conjuntamente relevantes. Estas distorções individualmente não afetam a análise dos usuários das informações contábeis, mas representam inconformidades em relação às normas do NBC TSP. Contudo, quando analisadas em conjunto, tais distorções são significativas. Identificou-se a seguinte situação:

- Inconsistência nos registros dos saldos de juros de financiamentos com recursos do Fies.

As normas utilizadas nas análises foram as seguintes:

- Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – 8ª edição;
- NBC TSP Estrutura Conceitual.

Entre as principais causas das situações identificadas destacam-se:

- Ausência de procedimentos periódicos de conciliação dos saldos de juros dos financiamentos concedidos;
- Ausência de controles internos que previnam a ocorrência de erros na escrituração das contas contábeis.

As consequências destas distorções são as seguintes:

- Superavaliação do ativo: R\$ 369.218.557,82;
- Superavaliação das variações patrimoniais aumentativas: R\$ 369.218.557,82.

As situações anteriores destacadas serão detalhadas na continuação do presente relatório.

2.2.1 Superavaliação dos saldos de juros de financiamentos com recursos do Fies, no valor total de R\$ 369.218.557,82.

Ao se verificar os lançamentos registrados na conta contábil 121110312 (juros pro-rata sobre financiamentos a receber -LP), observou-se a ocorrência de lançamento no valor de R\$ 369.218.557,82, registrado em 30 de setembro de 2021 e estornado em 11 de outubro de 2021, sob a justificativa de erro na data de lançamento. O mesmo valor voltou a ser registrado a débito, duas vezes, nos dias 11 de outubro e 29 de outubro. Todos os lançamentos apresentaram contrapartida na conta 441110100 (juros e encargos de empréstimos internos concedidos).

As justificativas dos lançamentos, registradas no sistema Siafi, faziam referência à apropriação de juros de financiamento concedido, conforme informações dos agentes financeiros do Fies. A lista de lançamentos, separada por conta contábil, segue relacionada nos quadros 1 e 2 a seguir:

Quadro 1 – Conta 121110312 (juros pro-rata fin a rec LP) – lançamento em duplicidade.

Emissão – Dia	Evento		Valor (R\$)
30/09/2021	591979	APROP.JUROS SOBRE EMPREST CONC	369.218.557,82 D
11/10/2021	596979	ESTORNO DE APROP.JUROS SOBRE EMPREST CONC	(369.218.557,82) D
11/10/2021	591979	APROP.JUROS SOBRE EMPREST CONC	369.218.557,82 D
29/10/2021	591979	APROP.JUROS SOBRE EMPREST CONC	369.218.557,82 D

Fonte: Consulta Siafi, em 27/01/2022.

Quadro 2 – Conta 441110100 (juros e encarg de emprest) – lançamento em duplicidade.

Emissão - Dia	Documento	Valor (R\$)
30/09/2021	151714152532021NS021870	369.218.557,82 C
11/10/2021	151714152532021NS021869	(369.218.557,82) C
11/10/2021	151714152532021NS021868	369.218.557,82 C
29/10/2021	151714152532021NS024001	369.218.557,82 C

Fonte: Siafi, em 27/01/2022.

Instado a se manifestar sobre a ocorrência, o FNDE informou tratar-se de registro realizado em duplicidade no Siafi por equívoco. Por conseguinte, registrou-se distorção no valor de R\$ 369.218.557,82, ocasionando uma superavaliação no ativo e na Variação Patrimonial Aumentativa (VPA) da Unidade.

Ao longo dos trabalhos de auditoria, realizou-se a correção dos lançamentos, por meio do documento hábil 2022NS002327, detalhado no quadro 3 abaixo:

Quadro 3 – Conta 121110312 (juros pro-rata fin a rec LP) – lançamento de correção – 2022.

Emissão - Dia	Documento	Evento	valor
15/02/2022	151714152532022NS002327	541922	(369.218.557,82) D

Fonte: Consulta Siafi, em 24/02/2022.

O lançamento corretivo, entretanto, não sensibiliza as contas de VPA do exercício avaliado, tendo em vista que essas contas são zeradas no encerramento do exercício. Assim, cabe ao FNDE mencionar a ocorrência nas notas explicativas das demonstrações contábeis relativas ao exercício subsequente.

Verifica-se, portanto, que a ausência de controles internos efetivos viabilizou a ocorrência de lançamento em duplicidade e acarretou superavaliação no ativo e na VPA da organização no exercício de 2021.

2.3 Distorções de classificação, apresentação ou divulgação

Além das distorções apresentadas nos itens 2.1 e 2.2, verificou-se que as Demonstrações Contábeis de 31 de dezembro de 2021 não atendem a todos os requisitos exigidos pelas NBC TSP. Estas inconformidades estão relacionadas a classificação, apresentação ou divulgações obrigatórias por tais normas e não foram apresentadas pela Unidade, dificultando a compreensão dos usuários das informações contábeis. Foram identificadas as seguintes situações:

- Classificação indevida de créditos a receber relacionados a empréstimos de longo prazo que tem prazo de realização inferior a 12 meses;
- Notas Explicativas não atendem aos requisitos da Estrutura de Relatório Financeiro exigidas pelo MCASP e pela NBC TSP 11.

As normas utilizadas nas análises foram as seguintes:

- Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – 8ª edição;
- NBC TSP Estrutura Conceitual;
- NBC TSP 22 - Divulgação sobre Parte Relacionadas; e
- NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis.

Entre as principais causas das situações identificadas destacam-se:

- Ausência de procedimentos destinados a classificar os créditos a receber de acordo com o prazo de realização;
- Dificuldade de conciliação entre a execução orçamentária e o regime de competência para as despesas patrimoniais;
- Fragilidades nos procedimentos de controle de elaboração das notas explicativas.

As consequências destas inconformidades são as seguintes:

- Restrição à transparência e comprometimento da compreensão dos usuários das informações contábeis.

As situações anteriores destacadas serão detalhadas na continuação do presente relatório.

2.3.1 Classificação indevida de créditos a receber (principal e juros), relacionados a empréstimos de longo prazo, que têm prazo de realização inferior a doze meses, no valor de R\$ 5,4 Bilhões.

Os registros dos créditos a receber do Fies são controlados, no Siafi, em contas relativas ao principal e aos juros, separadamente, e de acordo com as expectativas de recebimento – curto prazo (próximos doze meses) e longo prazo (superior a doze meses).

Em análise aos lançamentos da conta 121110312 (relativa aos juros pro-rata sobre financiamentos concedidos a receber – Longo Prazo), constatou-se que as expectativas de recebimentos dos juros de longo prazo foram corretamente transferidas para o curto prazo, ao se enquadrarem no critério de expectativa de recebimento nos próximos doze meses (conta 112410304). As transações ocorreram por meio de oito lançamentos, todos registrados nos meses de novembro e dezembro de 2021, apresentados no quadro a seguir

Quadro 4 – Lançamento de troca LP / CP – conta 121110312 – juros – LP.

Emissão - Dia	Documento	Evento		Valor (R\$)
31/12/2021	151714152532021NS027877	541021	TRANSF.FINANC.CONC.LP P/C.PZO.	(2.765.220,39)
31/12/2021	151714152532021NS027878	541021	TRANSF.FINANC.CONC.LP P/C.PZO.	(1.356.261,62)
30/11/2021	151714152532021NS026277	541021	TRANSF.FINANC.CONC.LP P/C.PZO.	(182.824.872,17)
30/11/2021	151714152532021NS026279	541021	TRANSF.FINANC.CONC.LP P/C.PZO.	(37.505.550,62)
30/11/2021	151714152532021NS026287	541021	TRANSF.FINANC.CONC.LP P/C.PZO.	(444.829.248,77)
30/11/2021	151714152532021NS026288	541021	TRANSF.FINANC.CONC.LP P/C.PZO.	(2.655.157,67)
30/11/2021	151714152532021NS026301	541021	TRANSF.FINANC.CONC.LP P/C.PZO.	(557.132,97)
30/11/2021	151714152532021NS026302	541021	TRANSF.FINANC.CONC.LP P/C.PZO.	(412.580,79)

Fonte: Consulta Siafi, em 27/01/2022.

Já em relação à transferência dos valores relativos ao principal para o curto prazo, observou-se a ocorrência de dois lançamentos válidos:

Quadro 5 – Lançamento troca LP / CP - conta 121110308 – principal – LP.

Emissão - Dia	Documento	Evento	Valor (R\$)
30/11/2021	151714152532021NS026284	TRANSF. DE LP P/ CP EM ATIVOS	(1.914.713.657,75)
30/11/2021	151714152532021NS026297	TRANSF. DE LP P/ CP EM ATIVOS	(1.833.166,96)

Fonte: Consulta Siafi, em 27/01/2022.

Entretanto, a soma dos valores registrados no Siafi para as duas contas de créditos a receber – curto prazo – 112410304 (juros) e 112410201 (principal), diverge do montante apurado no Relatório Gerencial, gerado pelos bancos, que aponta o valor das expectativas de recebimento do Fies para os próximos doze meses. Essas distorções também afetam as respectivas contas de contrapartidas (121110308 e 121110312 – principal e juros – Longo Prazo). O quadro a seguir demonstra a situação encontrada.

Cabe esclarecer que o Relatório Gerencial apresenta os valores relativos ao principal e juros apenas de forma consolidada, enquanto no Siafi os valores são registrados separadamente, por tipo de recebível (sendo uma conta contábil para o principal e outra para os juros), o que não permite realizar o cálculo da distorção por conta contábil, mas não impede sua quantificação para o grupo de contas.

Quadro 6 – Comparativo valores estimados a receber Fies doze meses – Siafi versus Relatório Gerencial.

Siafi			Relatório Gerencial – RG (valores que deveriam estar registrados no Siafi)	Diferença (Siafi – RG) R\$
Conta Contábil	Descrição	Valor Siafi (lançamentos FNDE)– R\$	Valor RG – R\$	
112410201	Financiamento concedido a receber - exceto fat – CP (principal curto prazo)	4.798.055.857,32	Não disponível	-
112410304	Juros pro-rata sobre fiança a rec - exceto fat – CP (juros curto prazo)	1.210.301.591,88	Não disponível	-
112410000	Empréstimos e financiamentos concedidos – consolidação – CP (conta agrupadora dos créditos a receber curto prazo: principal mais juros)	6.008.357.449,20	11.479.596.644,30	(5.471.239.195,1)

Fonte: Consulta Siafi, em 27/01/2022 e Relatório Gerencial Fies dez/2021.

Assim, houve uma distorção nas contas de créditos a receber, principal e juros, no valor de R\$ 5.471.239.195,10, caracterizada por erro na classificação de conversibilidade dos ativos (subavaliação nas contas de curto prazo e superavaliação nas contas de longo prazo), devido à insuficiente regularização mensal dos valores do principal e dos juros a receber do Fies de longo prazo para o curto prazo, que deveria ocorrer em razão da expectativa de recebimento ser de até doze meses após a data das demonstrações contábeis.

Considerando que esse assunto já foi abordado no Relatório de Auditoria nº 874782, que avaliou as contas de 2020 do FNDE, e que já há recomendações em monitoramento acerca

desse tema, o acompanhamento da resolução das distorções identificadas será feito por meio das Recomendações e-Aud #994570 e #994578.

2.3.2 Notas Explicativas não atendem aos requisitos da Estrutura de Relatório Financeiro exigidas pelo MCASP, pela NBC TSP nº 11 e pela NBC TSP nº 22.

A Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público define que o Relatório de Propósito Geral (nesse caso, o Relatório de Gestão do FNDE) abrange as demonstrações contábeis, incluindo as suas notas explicativas (item 1.6). Enfatiza, ainda, que as referidas notas são parte integrante das demonstrações contábeis (item 8.61), enquanto a NBC TSP 11, que regulamenta a apresentação das Demonstrações Contábeis no setor público, estabelece o conjunto básico de informações que devem constar nas notas explicativas, bem como a sua estrutura.

Notas explicativas são informações adicionais às apresentadas nos quadros das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e são consideradas parte integrante das demonstrações. Seu objetivo é facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários. Portanto, devem ser claras sintéticas e objetivas (MCASP, 8ª ed. Parte V, item 8).

De acordo com a NBC TSP 11, as notas explicativas oferecem descrições narrativas ou detalhamentos de itens divulgados nessas demonstrações e informação sobre itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis.

A partir de 1º de janeiro de 2021, também passa a ser aplicada nas entidades do setor público a NBC TSP 22, que exige a divulgação de relacionamentos com partes relacionadas onde exista o controle e a divulgação de informações sobre as transações entre a entidade e suas partes. De acordo com a norma, a entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis, de acordo com o regime de competência, deve aplicá-la na divulgação de informações a respeito da existência de relacionamentos com partes relacionadas e certas transações com essas partes.

Em análise às notas explicativas do FNDE relativas ao quarto trimestre de 2021, constatou-se que elas não atendem aos requisitos da Estrutura de Relatório Financeiro, pelos seguintes motivos:

- i) Não há divulgação de informações a respeito da existência de relacionamentos com partes relacionadas e certas transações com essas partes.
- ii) O item 1.4 – Resumo das principais práticas contábeis e critérios contábeis, alínea “j” – empréstimos e financiamentos – não informa a base de mensuração da Dívida Pública Mobiliária Federal Interna (DPMFi), que compreende os títulos do Fies adquiridos pelo FNDE do Tesouro Nacional destinados às mantenedoras das Instituições de Ensino Superior.
- iii) Ausência de divulgação da metodologia e memória de cálculo da conta 1.1.3.9.1.01.01 – AJUSTE PARA PERDAS – SUB GRUPO 113 (c/c 090), infringindo o disposto na Macrofunção Siafi 020342 – Ajustes para Perdas Estimadas, item 6.5, e no MCASP 8ª ed, Parte V, item 8.2, alínea “a”, inciso iv.

Considerando que a necessidade de atendimento dos requisitos da Estrutura de Relatório Financeiro já foi abordada no Relatório de Auditoria nº 874782, que avaliou as contas de 2020 do FNDE, e que já há recomendação em monitoramento acerca desse tema, o acompanhamento da resolução dessa ocorrência será feito por meio da Recomendação e-Aud #994703.

2.4 Inconformidade das transações subjacentes

A auditoria de conformidade objetiva comparar se determinados objetos (atividades, processos, transações, controles etc.) atendem a todos os requisitos exigidos pelas normas aplicáveis.

Em relação à análise de conformidade foram identificadas as seguintes situações:

- Fragilidades nos controles internos pela falta de implementação de normas e controles suficientes para evitar a repetição de inconformidades nas DC de 2021;
- Necessidade de aprimoramento da metodologia de cálculo de provisionamento para perdas dos financiamentos do Fies.

Os critérios utilizados para analisar a atuação da Unidade foram os seguintes:

- Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016;
- COSO – *Committee of Sponsoring Organizations*;
- Acórdão 3061/2019 - Plenário TCU;
- Decreto 6170/2007;
- Portaria Nº 629, de 3 de agosto de 2017;
- Portaria MEC 209/2018;
- Resolução CG-Fies nº 27/2018;
- Lei nº 10.260, de 12 de julho de 2001;
- Medida Provisória nº 1.090/2021.

As situações anteriores destacadas serão detalhadas na continuação do presente relatório.

2.4.1 Ações insuficientes para sanar falhas em controles internos e prevenir novas distorções nas Demonstrações Contábeis em 2021.

Trata-se da avaliação de conformidade das operações e transações subjacentes às Demonstrações Contábeis do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. Esse tipo de avaliação é complementar aos exames de assecuração das DC e vem sendo realizada de forma contínua desde 2019. Assim, o procedimento atual parte de uma base já sedimentada nos anos anteriores.

Optou-se, portanto, por avaliar as ações adotadas pelo FNDE com o objetivo de atender às recomendações que continham indicativo de implementação ou aprimoramento de controles internos, expedidas no âmbito da AAC 2020, como referencial para avaliação de conformidade neste trabalho de avaliação anual do exercício de 2021.

Das vinte e três recomendações consignadas no Relatório de Auditoria nº 874782, doze tratam de implementação de melhorias nos controles internos de transações avaliadas nesta auditoria anual de contas. Entre elas, destacam-se as seguintes: Financiamentos, Caixas e Equivalentes, Transferências e elaboração de Demonstrações Contábeis. Assim, concentrou-se na avaliação das manifestações do FNDE e na documentação de suporte apresentada para as seguintes recomendações, identificadas por seu número de tarefa no sistema de monitoramento e-Aud: #994578, #994588, #994592, #994605, #994582, #994633, #994687, #994703, #994712, #994714, #994725, e #994726.

Nesse sentido, cumpre destacar que não foram escopo dos exames:

- A avaliação do cumprimento de recomendações, expedidas nas AAC 2020, voltadas para a realização de ajustes em lançamentos contábeis;
- A análise da conformidade de atos de gestão subjacentes às transações selecionadas no exercício de 2021 que não tenham sido escopo dos exames que originaram as recomendações selecionadas.

A análise das recomendações selecionadas como parâmetro de avaliação da conformidade desta auditoria se baseou nos documentos disponibilizados pelo FNDE e nos demais achados produzidos pela equipe de auditoria no âmbito desta AAC 2021. A partir dessas evidências, foi possível determinar que cinco recomendações foram atendidas, enquanto as sete restantes continuam carecendo da adoção de medidas saneadoras.

O quadro 7, a seguir, apresenta a identificação das recomendações, suas relações com as transações significativas selecionadas e a situação atual do monitoramento, após análise da equipe de auditoria da CGEBC:

Quadro 7 – Recomendações – Avaliação de Conformidade

ID da Recomendação	Transação	Medidas Requeridas	Situação do Monitoramento
994578	Financiamentos	Estabelecer rotinas de controles - verificação periódica dos registros contábeis do Fies.	Pendente.
994588	Financiamentos	Aprimorar controles para acompanhamento dos valores a receber de garantias do Fies.	Atendida.
994592	Financiamentos	Reavaliar as cláusulas de Stop Loss do FGEDUC.	Pendente.
994605	Financiamentos	Estabelecer rotinas de cálculo e de reconhecimento de direitos a receber das IES - risco compartilhado do Fies.	Pendente.
994633	Transferências	Desenvolver roteiro contábil para as transferências voluntárias na modalidade Fundo a Fundo.	Pendente.
994582	Financiamentos	Reavaliar o roteiro contábil do Fies.	Atendida.
994687	Transferências	Revisar procedimentos e aprimorar controles na gestão de processos de TCE.	Atendida.

994703	Outras Transações	Aprimorar a elaboração de Notas Explicativas das DC.	Pendente.
994712	Caixa e equivalentes	Aprimorar controles internos das contas das contas 1.1.1.1.1.19.03 (Bancos Conta Movimento - Demais Contas) e 1.1.1.1.1.50.00 (Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata).	Atendida.
994714	Transferências	Definir parâmetros para cálculo do coeficiente de distribuição de recursos do Salário-Educação.	Pendente.
994725	Financiamentos	Melhorar o monitoramento de critérios de elegibilidade por renda do Fies.	Pendente.
994726	Financiamentos	Divulgar os indicadores de gestão do Fies.	Atendida.

Fonte: Elaboração da equipe de auditoria.

As recomendações abordam diversas questões relativas aos processos de gestão de transações importantes do FNDE, como Financiamentos, Caixas e Equivalentes e Transferências. Destaca-se que a temática de financiamentos foi a mais explorada, com a emissão de sete recomendações, das quais três foram consideradas atendidas. Das três recomendações dedicadas à melhoria dos controles sobre transferências, duas restam pendentes de atendimento. A recomendação que trata dos procedimentos de elaboração de notas explicativas complementares às DC também continua pendente. Por fim, verificou-se o atendimento da recomendação relativa aos controles de Caixas e Equivalentes.

2.4.1.1 Fragilidade na gestão do FIES: Ações insuficientes na implementação de controles, ocasionando distorções evitáveis nas transações relativas aos financiamentos com recursos do Fies.

O Fundo de Financiamento Estudantil é um fundo de natureza contábil destinado a financiar a graduação na educação superior de estudantes de menor renda matriculados em cursos superiores não gratuitos e com avaliação positiva nos processos conduzidos pelo Ministério da Educação e ofertados por instituição de educação do ensino superior privado aderente ao Fundo. Atualmente o Fies é uma das principais políticas públicas voltadas à expansão do acesso ao ensino superior no Brasil.

O volume de recursos empregado no programa se destaca em relação às demais ações executadas pelo FNDE. Considerando as posições informadas pelos agentes operadores do programa, os saldos dos contratos de financiamento vigentes somavam R\$ 114.987.959.366,20, para um total de 2.668.293 contratos, em 2021. Esse elevado montante faz com que os processos operacionais dessa transação tenham um grande impacto na saúde financeira da organização.

Ao longo dos últimos exercícios, a CGU vem apontando fragilidades e recomendando melhorias nesses processos. No último ciclo de auditoria anual de contas, foram expedidas sete recomendações voltadas para a melhoria de controles internos dos processos do Fies. Essas recomendações, em resumo, endereçavam a necessidade de estabelecer rotinas de verificação periódica dos registros contábeis do Fies; aprimorar controles para acompanhamento dos valores a receber de garantias dos contratos; reavaliar as normas que

tratam da prestação de garantias pelo FGEDUC; estabelecer rotinas de cálculo e de reconhecimento de direitos a receber em relação ao risco compartilhado pelas IES; melhorar o monitoramento de critérios de elegibilidade por renda do Fies; divulgar os indicadores de gestão do Fies; e reavaliar o roteiro contábil do Fies.

Verificou-se, ao longo dos exames, que as ações adotadas pelo FNDE foram insuficientes para sanar a totalidade das ocorrências apontadas no exercício anterior, dando causa à manutenção de processos operacionais frágeis, que levaram a um volume expressivo de distorções no exercício de 2021.

Sobre as providências adotadas, ao se avaliar o conteúdo do Despacho COFIN nº 2572534/2021 e do Despacho COFIN nº 2579734/2021, verifica-se que as manifestações do FNDE sobre a necessidade de implementação e aprimoramento de controles internos sobre os processos operacionais do Fies foram expressas de forma genérica e sem a apresentação de documentação de suporte. Apesar de afirmar estar adotando providências, não foram disponibilizadas evidências dessas ações.

Apresenta-se, a seguir, trecho do Despacho COFIN nº 2572534/2021 referenciado no parágrafo anterior:

Nos casos de respostas como ausência de roteiro contábil, divergências de valores entre os dados dos agentes financeiros e dos lançados no SIAFI, como também qualquer outra inconsistência reconhecida por esta autarquia dentro da contabilidade do FIES, em atendimento às recomendações realizadas pela auditoria da CGU, informa-se que, **objetivando a melhoria e a correção dos procedimentos contábeis do FIES, o FNDE já está realizando providências para a implementação de uma maior força de trabalho** em conjunto com os demais órgãos de apoio, como a nossa setorial contábil do Ministério da Educação e a Secretaria de Tesouro Nacional, **como também qualificando o seu corpo técnico** para a busca de maior empenho na resolução dos problemas encontrados e na evolução mais eficiente de sua contabilidade, tendo em vista se tratar de uma ferramenta necessária e tão importante para os trabalhos do FNDE e do país.(grifo nosso)

Mesmo que a justificativa apresentada fosse suportada por evidências, o estabelecimento de rotinas de verificação de registros contábeis e o aprimoramento dos procedimentos de controle dos saldos das operações de financiamento não está necessariamente vinculado ao acréscimo de servidores nas áreas envolvidas ou à qualificação do corpo técnico, não existindo, portanto, impeditivos para a definição de rotinas e controles para o processo.

Cumpra destacar que, ao se manifestar genericamente sobre todas as recomendações que tratam de melhorias de procedimentos e implementação de controles, o FNDE acaba por não se comprometer individualmente com a correção de nenhuma das fragilidades apontadas pela CGU ao longo dos últimos trabalhos de auditoria anual de contas.

Além disso, a falta de ações concretas da administração da Unidade se mostrou prejudicial novamente no exercício de 2021, dado que foram encontradas distorções relevantes fruto da falta de controles e de rotinas de acompanhamento eficientes, como as apontadas em diversos achados do presente trabalho, que poderiam ter sido evitadas se os controles sugeridos tivessem sido implementados de forma célere.

Nesse sentido, verificou-se a ocorrência de distorções de R\$ 10,4 Bilhões (Achado 2.1.1) no registro dos saldos das operações de financiamento com recursos do Fies, ocasionando uma

superavaliação dos ativos do FNDE em dezembro de 2021. Divergências nesses saldos já haviam sido apontadas no exercício de 2020.

A ausência de implementação das rotinas recomendadas contribuiu para a ocorrência de uma subavaliação do ativo de R\$ 4,4 Bilhões (Achado 2.1.2), por falta de registros de direitos sobre valores relativos às honras de riscos dos financiamentos em inadimplência. Esse fato, além de afetar as demonstrações contábeis da Unidade, se agrava pela inércia da administração em atuar junto as Instituições de Ensino Superior, devedoras solidárias, para que honrem sua parcela de risco compartilhado em relação às operações de financiamento. Trata-se de uma situação em que a falta de atuação dos responsáveis pela gestão do órgão, contrariando disposição expressa na Lei nº 10.260, de 12 de julho de 2001, vem causando prejuízos para o patrimônio público, uma vez que os saldos das operações de financiamento contratadas com recursos do Fies que deveriam ser amortizados pelas mantenedores não vêm sendo exigidos.

Persistiram, ainda, eventos de classificação indevida de créditos a receber (principal e juros), relacionados a empréstimos de longo prazo, que têm prazo de realização inferior a 12 meses, no valor de R\$ 5,4 Bilhões (Achado 2.3.1), e de registros indevidos de financiamentos do Fies, no valor de R\$ 3,5 Bilhões (Achado 2.1.3), causando distorções aumentativas e diminutivas em várias contas contábeis do FNDE.

A falta de procedimentos efetivos de conferência dos registros contábeis do Fies levou a uma superavaliação nas contas 121110312 e 441110100, com valor de R\$ 369 milhões (Achado 2.2.1), pelo registro em duplicidade de lançamentos relativos à apropriação de juros de financiamento concedido. O evento só foi regularizado após a notificação do erro ao FNDE pela equipe de auditoria da CGU.

O controle sobre a adequação da renda familiar do estudante aos critérios exigidos pelo Fies foi abordado em recomendações específica, voltada ao estímulo do monitoramento, pelo FNDE, da execução do Fies pelas instituições de ensino. Apesar de ter relatado tratativas com a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca do compartilhamento de dados do Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS) e de avaliação interna sobre a viabilidade de se utilização de dados da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), não foram verificados avanços efetivos na busca por sanar a ocorrência apontada.

Quanto ao atendimento de recomendações relacionadas à transação de Financiamentos, verificou-se que o FNDE disponibiliza os indicadores de gestão do Fies em sítio eletrônico próprio na rede mundial de computadores, vem realizando revisão do Roteiro Contábil do Fies, disponibilizando nova versão ao longo dos trabalhos desta auditoria, e estabeleceu sistemática de acompanhamento e de solicitação de honras das operações inadimplentes junto à CAIXA, cujo risco é coberto pelo FGEDUC e pelo FG-Fies. No que tange à última recomendação, a adoção dos procedimentos regulares de solicitação de honras foi responsável pela entrada de R\$ 5,2 Bilhões em recursos advindos dos fundos garantidores ao longo de 2021, melhorando a qualidade da carteira de financiamentos e diminuindo o volume de recursos contabilizados em prejuízo.

Diante dos fatos observados, considera-se que os controles do FNDE em relação ao Fies são insuficientes para garantir que as DC representem a realidade dos fatos em relação à transação, com agravo de que tais ocorrências vem se repetindo ao longo dos anos, sem a adoção de providências suficientes pela gestão da Unidade e, com impacto negativo nos

demonstrativos contábeis e, na garantia de que os atos praticados são adequados e apresentam confiabilidade.

Neste ponto, a ausência de controles e de observância de rotinas e fluxos pré-definidos e necessários a realização de toda a transação maximiza o risco de distorção e desvios, fragilizando toda a gestão da política pública em execução e, em prejuízo à obtenção dos melhores resultados à gestão pública.

2.4.1.2 Inexistência de procedimentos apropriados para a escrituração e para a execução de programas operacionalizados por meio de transferências para entes subnacionais.

As transferências a outras esferas do governo podem ser constitucionais, tais como o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação e a Cota-parte do Salário-Educação, ou decorrentes de Legislação Específica, cujos principais exemplos são o Programa Nacional de Alimentação Escolar, o Programa Dinheiro Direto na Escola e o Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar.

As Transferências Intragovernamentais referentes ao Pnae, ao Pnate e ao PDDE são operacionalizadas de modo que os entes e unidades que receberam recursos passam a aplicá-los e, após período determinado, devem prestar contas ao FNDE acerca da execução dos recursos recebidos. Operações dessa natureza foram responsáveis pela descentralização de R\$ 7.396.347.096,77 em 2021. No âmbito do Fundeb e do Salário-Educação foram repassados R\$ 36.121.974.006,72 para os entes subnacionais no mesmo exercício.

As transações relativas às transferências para entes subnacionais foram objeto de três recomendações. Essas tratam da necessidade de desenvolver um roteiro contábil para as transferências voluntárias para registro de direitos sobre recursos transferidos na modalidade Fundo a Fundo, especificamente Pnae, Pnate e PDDE; definir parâmetros para cálculo do coeficiente de distribuição de recursos do Salário-Educação; e revisar procedimentos e aprimorar controles na gestão de processos de TCE.

Considerou-se atendida a recomendação que orientava a Unidade a revisar seus procedimentos relativos ao acompanhamento dos processos de Tomada de Contas Especial – TCE, uma vez que foi publicada a NORMA DE EXECUÇÃO DIMOC/COTCE/CGAPC/DIFIN/FNDE nº 02-2021, aprovada por meio da Portaria nº 484, de 02 de setembro de 2021, com a finalidade de orientar a atuação da equipe técnica da Autarquia.

Restaram pendentes de atendimento as recomendações que tratam do estabelecimento de parâmetros para cálculo do coeficiente de distribuição de recursos do Salário-Educação e do reconhecimento dos direitos do FNDE sobre os recursos das Transferências Intragovernamentais referentes ao Pnae, ao Pnate e ao PDDE.

Quanto à primeira ocorrência, o FNDE informou sobre a existência de tratativas, para resolução da questão, junto ao Inep e às Secretarias gestoras do Ministério da Educação. Fruto dessa iniciativa, estava prevista a assinatura de Nota Técnica Conjunta entre FNDE, Inep e Ministério da Educação, até o final de 2021. A citada nota, contudo, não foi apresentada à equipe de auditoria.

Destaca-se, entretanto, que a Portaria MEC/FNDE 68/2021, de 21 de fevereiro de 2021, alterada pela Portaria MEC/FNDE 24/2022, de 13 de janeiro de 2022, acabou por especificar as matrículas, as etapas e as modalidades atendidas pelo Salário-Educação. Esses normativos

mitigaram os riscos envolvidos na distribuição dos recursos em comento com referência ao exercício de 2021.

Com o objetivo de evitar a ocorrência de novas divergências de entendimento entre as portarias anuais do FNDE e a lei de criação do Salário-Educação, mitigando os eventos advindos de possíveis erros nas portarias anuais, considera-se importante a publicação de orientação conjunta das unidades envolvidas, a exemplo da nota técnica citada na manifestação do FNDE.

No que tange ao estabelecimento de roteiro contábil próprio para o registro de direitos sobre os valores de prestações de contas do Pnae, do Pnate e do PDDE com status de “em análise”, apesar da interlocução do FNDE com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), visando o atendimento da recomendação, não foram adotadas medidas efetivas para sua implementação. No exercício de 2021, a ausência de implementação dos ajustes necessários em razão das determinações contidas no Acórdão 3.061/2019 – Plenário – TCU ocasionou distorção no valor de R\$ 7,3 Bilhões (Achado 2.1.4). Essa ausência de reconhecimento dos direitos sobre as transferências desses programas, além de gerar uma subavaliação do ativo do FNDE, implicou em subavaliação do resultado da DVP em mesmo montante.

Considerando o exposto, conclui-se que a ausência de normas que clarifiquem os parâmetros para distribuição dos recursos do Salário-Educação fragiliza o processo e abre margem para erros na transferência desses recursos, que ultrapassam a cifra de R\$ 14 Bilhões anuais. Verifica-se ainda que não está sendo dado o tratamento contábil adequado ao estoque de recursos repassados, cuja prestação de contas da regularidade da aplicação ainda consta pendente de apresentação pelos entes recebedores de recursos – até o momento, não há qualquer garantia de que os recursos repassados foram sequer aplicados e, desse modo, necessitam de maior controle (operacional e contábil) da Unidade. Nesse sentido, o gestor precisa apurar e promover os registros, de acordo com o determinado pelo Tribunal de Contas da União e com os apontamentos realizados pelas auditorias da CGU dos últimos exercícios.

A manutenção desse quadro vai de encontro às práticas descritas pela NBC TSP Estrutural Conceitual e ocasiona distorções relevantes, diminuindo o volume de ativos e do patrimônio líquido, nas demonstrações contábeis do FNDE e, consequentemente, do BGU.

2.4.1.3 Os controles adotados pelo FNDE foram insuficientes para garantir a aderência das Notas Explicativas à NBC TSP 11.

As notas explicativas são informações adicionais às contidas nas DC e são consideradas parte integrante dessas demonstrações e objetivam facilitar a compreensão das demonstrações contábeis. A Norma Brasileira de Contabilidade TSP nº 11, que regulamenta a apresentação das demonstrações contábeis no setor público, estabelece o conjunto básico de informações que devem constar nas notas explicativas e serviu de critério para avaliação desse documento, realizada na AAC 2020. Naquele trabalho, verificou-se que as notas explicativas do FNDE não estavam aderentes à norma e recomendou-se o aprimoramento de seu processo de elaboração.

Essa recomendação foi considerada pendente de atendimento, apesar de o FNDE alegar ter aprimorado o processo, em registro contido no despacho CORAC nº 2572111/2021.

Ao longo dos exames, verificou-se que as Notas Explicativas de 2021 apresentaram falhas de informação sobre a base de mensuração da Dívida Pública Mobiliária Federal Interna (DPMFi),

que compreende os títulos do Fies adquiridos pelo FNDE do Tesouro Nacional destinados às mantenedoras das Instituições de Ensino Superior, e à ausência de divulgação da metodologia e memória de cálculo da conta 1.1.3.9.1.01.01 – AJUSTE PARA PERDAS (Achado 2.3.2).

Ao não dedicar o cuidado necessário com o processo de elaboração das demonstrações contábeis, o FNDE assumiu o risco de apresentar notas explicativas incompletas e incapazes de evidenciar as políticas contábeis adotadas na mensuração de diversos itens. Além de não atenderem aos requisitos das normas aplicáveis, diminuem a transparência das informações da organização, uma vez que há prejuízo na compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários.

Observa-se, com base nos itens 2.4.1.1, 2.4.1.2 e 2.4.1.3, que as ações adotadas pelo FNDE para estabelecer melhores procedimentos e controles para as transações selecionadas foram insuficientes para sanar ocorrências reiteradas e prevenir novas distorções em suas Demonstrações Contábeis do exercício de 2021.

A falta de atendimento de recomendações sobre transações importantes, tais como Financiamentos e Transferências, denota fragilidade nos controles internos do FNDE e se mostra em desacordo com o disposto na IN conjunta MP/CGU nº 01 de 10 de maio de 2016 e com as diretrizes do COSO – The Committee of Sponsoring Organizations.

Como se observa em diversos pontos dos exames de auditoria, a ausência de controles internos eficientes permitiu a ocorrência de distorções elevadas, seja por erros evitáveis – por falta de conferência ou de segregação de funções – seja pela inexistência de procedimentos operacionais para o cumprimento de atribuições expressas. Riscos mitigáveis se as melhorias propostas pela CGU tivessem sido implementadas com presteza.

Verificou-se, ainda, a carência de expedição de normas que sirvam de referência para o bom desempenho de programas importantes para o Fundo, tais como o Salário-Educação e o Fies. Etapas significativas de processos apontados reiteradamente, como a necessidade de se exigir que as Instituições de Ensino Superior, devedoras solidárias, honrem sua parcela de risco compartilhado em operações em atraso, não possuem respaldo normativo, tão pouco roteiro contábil adequado.

Importa destacar que a adoção de iniciativas voltadas para o aprimoramento de ocorrências destacadas pela CGU em exercícios anteriores, com destaque para a revisão dos roteiros contábeis do Fies, sendo realizada por consultoria contratada para essa finalidade, e para o início dos procedimentos de solicitação e recebimento de honras dos fundos garantidores das operações de financiamento, não foram suficientes para elidir a avaliação de que os controles internos da Unidade são frágeis e não foram aprimorados da forma devida.

Agrava o cenário o fato de que todos os achados do presente relatório possuem ligação com medidas saneadoras demandadas nos trabalhos anteriores e reafirmadas por meio das recomendações do Relatório de Auditoria nº 874782. Pode-se relacionar, portanto, a ocorrência de distorções nas demonstrações contábeis superiores a R\$ 18 Bilhões com o quadro crônico de fragilidade nos controles internos do FNDE. Esse volume de distorções acaba refletindo negativamente em outros instrumentos de gestão pública, tais como a Prestação de Contas do Presidente da República e o Balanço Geral da União.

Conclui-se em relação à avaliação de conformidade, que as transações subjacentes às DC não atendem a todos os requisitos exigidos pelas normas aplicáveis e formalizados pela CGU nas recomendações do Relatório de Auditoria nº 874782, tendo sido identificada a persistência de fragilidades, reiteradamente apontadas, nos controles internos relacionados às transações de Financiamentos, Transferências Intragovernamentais e elaboração de Notas Explicativas complementares às DC. Nesse sentido, permanecem em monitoramento e devem ser atendidas com urgência as recomendações com os seguintes códigos de identificação: #994578; #994592; #994605; #994633; #994703; #994714; e #994725.

2.4.2 Metodologia de cálculo de provisionamento para perdas do Fies não aderente à nova legislação estabelecida pela MP nº 1.090/2021.

A despeito do saldo das contas contábeis de ajustes para perdas do Fies refletirem os reais valores considerando os critérios da Resolução de nº 27/2018 do CG-FIES para o exercício vigente, verificou-se que, ao fim do ano de 2021, foi publicada a Medida Provisória nº 1.090 que estabelece os requisitos e altera as condições para realização das transações resolutivas de litígio relativas à cobrança de créditos do Fundo de Financiamento Estudantil.

Em suma, a MP estabelece condições de renegociações de saldo inadimplentes de créditos contratos com o Fies até o segundo semestre de 2017, com a celebração por adesão do devedor podendo contemplar benefícios de concessão de descontos nos juros contratuais, nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados classificados como inadimplentes e ainda podendo ser concedido descontos no valor do principal da dívida em casos classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação.

Em relação ao cálculo de provisionamento para perdas, altera-se o conteúdo do § 1º-D, do art. 7º da Lei nº 10.260, de 12 de julho de 2001. Esse item determina que as operações inadimplentes deverão ser classificadas em quatro faixas de risco (A, B, C e D), de acordo com critérios como o grau de recuperabilidade da dívida, a antiguidade da dívida e a capacidade de pagamento do tomador, entre outros. Essa nova classificação exige a revisão da metodologia de provisionamento para perdas do Fies, dado o novo panorama de classificação de riscos dos contratos recém prescrito.

Dessa forma, esse evento, ainda que não gere efeito no exercício vigente da análise das contas contábeis, se caracteriza como um evento subsequente às análises realizadas e terão impactos relevantes nas contas contábeis do Fies. Por essa razão, são necessárias, por parte do Gestor, mudanças na metodologia utilizada atualmente e análises criteriosas das bases de dados dos financiamentos concedidos para o equacionamento dos créditos referentes aos contratos inadimplentes que gerarão impactos nos saldos das contas de financiamentos concedidos e na de ajustes para perdas.

Destaca-se, por fim, que esse evento oferece uma oportunidade de alinhamento das normas operacionais do Fies com as características únicas de suas operações. Assim, espera-se que o FNDE deixe de utilizar como referência para a gestão de suas operações normas pensadas para uma realidade de mercado que não se alinha com os propósitos de políticas públicas, como se pode observar atualmente na Resolução de nº 27/2018 do CG-FIES.

3 RECOMENDAÇÕES

1. Evidenciar nas notas explicativas complementares as demonstrações contábeis do FNDE de 2022, de acordo com a NBC TSP 22, a divulgação sobre partes relacionadas onde exista o controle e a divulgação de informações sobre as transações entre a entidade e suas partes.

Achados 2.3.2

2. Considerando a nova redação do § 1º-D, do art. 7º da Lei nº 10.260, de 12 de julho de 2001, alterada pela Medida Provisória nº 1090/2021, fazer constar, nos novos regulamentos do Fies, metodologia de cálculo de ajustes para perdas adequada a nova classificação de riscos dos contratos.

Achado 2.4.2

4 CONCLUSÃO

Após realização de auditoria financeira integrada com conformidade nas Demonstrações Contábeis do FNDE, foram identificados, em 31 de dezembro de 2021, R\$ 18.812.829.819,32 em distorções. Destas, R\$ 18.443.611.261,50 foram consideradas individualmente relevantes pois afetam a análise dos usuários das informações contábeis e representam inconformidades em relação às NBC TSP. As demais distorções, R\$ 369.218.557,82, são significativas quando analisadas em conjunto e, também, representam inconformidades em relação às normas.

As distorções identificadas, em sua maior parte, se referem a lançamentos indevidos nas contas contábeis relacionadas ao Fundo de Financiamento Estudantil, ao Fundo de Garantia de Operações de Crédito Educativo, e à escrituração de direitos sobre transferências do Pnae, Pnate e PDDE.

Em relação ao Fies, verificou-se inconsistência nos saldos relacionados aos financiamentos concedidos no valor de R\$ 10,4 Bilhões; inconsistência nos saldos relativos ao registro de financiamentos do Fies concedidos em 2021, no valor de R\$ 3,5 Bilhões; classificação indevida de créditos a receber (principal e juros), relacionados a empréstimos de longo prazo, que têm prazo de realização inferior a doze meses, no valor de R\$ 5,4 Bilhões; e superavaliação das contas 121110312 e 441110100, no valor de R\$ 369.218.557,82.

No que se refere ao FGEDUC, constatou-se a ausência de reconhecimento do risco de crédito compartilhado pelas instituições de ensino superior, no valor de R\$ 4,4 Bilhões, e não coberto pelo fundo garantidor.

Outra distorção que se destaca pela relevância e materialidade diz respeito ao não reconhecimento de R\$ 7,3 Bilhões em créditos relativos às prestações de contas dos recursos transferidos em 2021 pelo Pnae, Pnate e PDDE. Tais transferências, de acordo com o Acórdão nº 3061/2019 – TCU – Plenário, são classificadas como voluntárias, em razão do caráter discricionário que permeia tais despesas, devendo, portanto, serem contabilizados os direitos a receber enquanto houver recursos pendentes de comprovação por parte do ente beneficiário. Como existe divergência de entendimento entre TCU e STN, os valores não foram somados ao total de distorções deste relatório.

Além das distorções anteriormente citadas, verificou-se que as Demonstrações Contábeis de 31 de dezembro de 2021, em diversos aspectos, não atenderam a requisitos exigidos pelas NBC TSP em relação à classificação, apresentação ou divulgações obrigatórias, dificultando a compreensão dos usuários das informações contábeis. Destaca-se, nesse sentido, a necessidade de divulgação de transações com partes relacionadas, em cumprimento ao disposto na NBC TSP 22 – Divulgação sobre Parte Relacionadas.

No que se refere à conformidade, verificou-se que transações subjacentes analisadas não atendem a todos os requisitos exigidos pelas normas aplicáveis e formalizados pela CGU nas recomendações do Relatório de Auditoria nº 874782, tendo sido identificada a persistência de fragilidades nos controles internos relacionados às transações de Financiamentos, Transferências Intragovernamentais e elaboração de Notas Explicativas. A ausência de controles internos eficientes oportunizou a ocorrência de distorções elevadas nas demonstrações contábeis, superiores a R\$ 18 Bilhões, impactando negativamente a Prestação de Contas do Presidente da República e o Balanço Geral da União. Além disso, todos os achados do presente relatório possuem ligação com medidas saneadoras demandadas nas

Auditorias Anuais de Contas anteriores. Nesse sentido, a adoção de medidas efetivas por parte da administração do FNDE poderia ter mitigado a ocorrência dos eventos adversos apontados no presente relatório.

5 APÊNDICE

I – Análise das manifestações da Unidade Auditada.

Achado 2.1.1 - Superavaliação de R\$ 10,4 Bilhões das contas de financiamento referentes ao Fies registradas no ativo do FNDE.

Por meio do Despacho COFIN nº 2943872-2022, a equipe técnica do FNDE se manifestou no sentido de que existe incorreção no valor da distorção calculada pela CGU ao longo dos exames. A CGU teria, na visão da Unidade, utilizado valores incorretos na totalização dos saldos das contas contábeis (fonte Siafi) e na totalização dos saldos do relatório gerencial (fonte agentes financeiros). Com base em seu recálculo, a COFIN alega que o valor real da distorção seria de R\$ 3.584.852.175,78, conforme a figura 1 a seguir.

Figura 1 – Recálculo – FNDE.

Batimento das informações		
Registro SIAFI	Relatório gerencial	Diferença
118.658.370.896,52	115.073.518.720,74	3.584.852.175,78

Fonte: Despacho COFIN nº 2943872/2022.

Por essa lógica, a distorção apontada no achado, no valor de R\$ 10.412.720.625,38, teria sido superavaliada em R\$ 6.827.868.449,60.

Ao revisar os cálculos apresentados, verificou-se que a divergência entre os dados apresentados na manifestação do gestor e no achado 2.1.1 está centrada no saldo da conta contábil 1.2.1.1.1.03.08 (FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS A REC - LP). Apresenta-se, no Quadro 8 a seguir, comparativo dos valores utilizados pela CGU e pelo FNDE na totalização dos saldos originados do sistema Siafi, por conta contábil:

Quadro 8 – Comparativo Saldos Siafi 31/12/2021 – CGU e FNDE.

Conta Contábil	Saldo CGU (R\$)	Saldo FNDE (R\$)	Diferença (R\$)
1.1.2.4.1.02.01 – Financiamentos concedidos a receber - CP	4.798.055.857,32	4.798.055.857,32	0,00
1.1.2.4.1.03.04 – Juros pro-rata sobre finan a rec - CP	1.210.301.591,88	1.210.301.591,88	0,00
1.2.1.1.1.03.06 – Encargo sobre empréstimos	537.326.629,63	537.326.629,63	0,00
1.2.1.1.1.03.08 – Financiamentos concedidos a receber - LP	101.165.736.336,73	94.423.427.241,67	6.742.309.095,06
1.2.1.1.1.03.12 – Juros sobre financiamentos concedidos a receber - LP	17.689.259.576,02	17.689.259.576,02	0,00
Total	125.400.679.991,58	118.658.370.896,52	6.742.309.095,06

Fonte: Equipe de auditoria.

Como se pode observar, a diferença entre os saldos das contas contábeis apurados pela CGU e pelo FNDE corresponde quase que a totalidade do valor da distorção questionado no Despacho COFIN nº 2943872/2022. Nesse sentido, o valor utilizado pela CGU, de R\$ 111.165.736.336,73, foi retirado do Balancete do mês de dezembro de 2021 do FNDE, extraído

diretamente do Sistema SIAFI. O caminho utilizado para consulta no sistema é o seguinte: SIAFI2021>CONTABIL>DEMONSTRA>BALANCETE.

Considerando a manifestação da unidade, realizou-se nova pesquisa e os resultados retornaram idênticos. Evidencia-se o resultado da consulta por meio da figura 2, que contém imagem do Balancete de dezembro de 2021 do FNDE, a seguir:

Figura 2 – Sado da conta contábil 1.2.1.1.03.08 - Balancete dezembro/2021.

537326629,63	0,00	0,00	537326629,63 D
1.2.1.1.03.08	FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS A REC - EXCETO FAT		
99170412813,08	4968541528,23	2973218004,58	101165736336,73 D
1.2.1.1.03.12	JUROS PRO-RATA S/ FINANCIAMENTOS A RECEBER		
13208971975,32	5153193625,70	672906025,00	17689259576,02 D

Fonte: Consulta Sistema Siafi, via Tesouro Gerencial em 23/05/2022.

Ao detalhar o saldo da conta em 31/12/2021, observa-se que ela é composta pelo saldo de duas Unidades Gestoras. Aparentemente, a COFIN considerou apenas o saldo da UG 151714/15253 em sua totalização, deixando de computar o saldo da UG 156245/15253, com valor de R\$ 6.742.309.095,06. Valor exato da diferença apontada no Quadro 8. Demonstra-se a situação na figura 3:

Figura 3 – Composição do saldo da conta contábil 1.2.1.1.03.08 – 31/12/2021.

ORGAO: 26298 - FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCACAO			TELA: 001
DEZEMBRO DE 21 - ENCERRADO		POSICAO ATE O MES EM 25JAN2022 AS 00:43	
CONTA / UG GESTAO			
UG	GESTAO	NOME DA UG	SALDO ATUAL
-----GLOBAL (REAL+OUTRAS MOEDAS) EM REAL			
1.2.1.1.1.03.08 - FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS A REC - E			101165736336,73 D
- 151714/15253 - FUNDO DE FINANCIAMENTO ESTUDANTIL			94423427241,67 D
- 156245/15253 - NOVO FIES/CEF			6742309095,06 D
PF1=AJUDA PF3=SAI PF4=CONRAZAO PF7=RECUA PF8=AVANCA PF12=RETORNA			
MÊ + a			
10/003			

Fonte: Sistema Siafi – Consulta em 30/05/2022.

Importante destacar que as informações constantes no balancete do órgão foram utilizadas pela CGU ao longo de todo o trabalho, em complemento às demais demonstrações contábeis. Ademais, não foi informado pelo gestor quais foram os parâmetros de consulta utilizados e qual a razão para desconsiderar os saldos da UG 151714/15253 na composição dos saldos das contas apresentadas. Assim, as análises da equipe de auditoria não serão alteradas em relação ao texto original, mantendo-se o valor da distorção de R\$ 10.412.720.625,38.

Com relação aos saldos do relatório gerencial, para a composição do relatório, as informações utilizadas foram extraídas diretamente das bases de dados disponibilizadas pelos agentes financeiros. Como a diferença é localizada nas operações com status de "em amortização" e o valor relativo é pequeno frente ao saldo total das operações, não se verifica divergência relevante que gerem prejuízos para as análises do achado.

Nos demais pontos da manifestação (2.3 a 2.6), o gestor informa a execução de alguns lançamentos nas contas contábeis de financiamentos concedidos para os ajustes dos saldos dessas contas. Destaca-se a iniciativa do gestor em realizar esses ajustes e a busca por melhorar suas rotinas contábeis. No entanto, os procedimentos para sanar as divergências apontadas no relatório foram iniciados no exercício de 2022, fora do escopo da auditoria. Apesar de mostrar o reconhecimento do gestor das inconsistências e a iniciativa de corrigir as demonstrações, não alteram os fatos apontados no presente relatório.

Dessa maneira, entende-se que as manifestações sustentadas pelo gestor não apresentaram evidências suficientes para alterar o conteúdo do Achado 2.1.1.

2.1.2 Ausência de reconhecimento do risco de crédito compartilhado pelas instituições de ensino superior no valor de R\$ 4,4 Bilhões.

Por meio do Despacho COFIN nº 2943872-2022, o FNDE informa que criou roteiro contábil apropriado para a operação e que realizará um levantamento de valores em aberto, para que, na sequência, sejam iniciadas as cobranças junto às IES.

Considerando o exposto, considera-se como positiva a criação do roteiro contábil pela unidade, para a realização dos lançamentos referentes ao risco de crédito compartilhado pelas instituições de ensino superior no FIES. Entretanto, esse é um dos passos iniciais para a resolução das ocorrências apontadas no relatório, que destaca a ausência desses registros e aponta distorções relevantes.

Dessa maneira, entende-se que as manifestações sustentadas pelo gestor não apresentaram evidências suficientes para alterar o entendimento consignado no Achado 2.1.2 do relatório preliminar de auditoria.

2.1.3 Inconsistência nos saldos relativos ao registro de financiamentos do Fies concedidos em 2021, no valor de R\$ 3,5 Bilhões.

Inicialmente, cumpre informar que o objetivo dos exames que originaram o Achado nº 2.1.3 foi verificar se os financiamentos com recursos do Fies concedidos em 2021 estavam sendo corretamente contabilizados pelo FNDE. Essa avaliação foi planejada em função das atribuições do FNDE, previstas no art. 6º, incisos IV e VII da Portaria MEC nº 209, de 7 de março de 2018, quanto à gestão dos ativos e passivos do Fies e fiscalização dos contratos de prestação de serviços do agente operador e dos agentes financeiros do Fies.

Assim, buscou-se comparar o valor total dos novos contratos firmados, registrado nas bases de dados dos agentes financeiros (Relatório Gerencial), com o valor resultante da transação contábil Siafi LPA808, prevista no Roteiro Contábil da entidade como a rotina contábil específica destinada a essa contabilização (*apropriação de saldos de novos financiamentos concedidos*), conforme ilustrado na imagem a seguir, extraída do documento citado.

Figura 4 – Rotina contábil para apropriação de novos financiamentos concedidos.

ROTEIRO CONTÁBIL CONCESSÃO E/OU ATUALIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS/FINANCIAMENTOS (CFT-E)					
APÓS INFORMAÇÃO DOS AGENTES FINANCEIROS (CEF e BB)					
IDENTIFICAÇÃO: UG 151.714 - GESTÃO 15.253					
C/C 151.714					
ROTINA Nº 1	BAIXA DE TÍTULOS RECOMPRADOS - LPA808 (TRANSFERÊNCIA PROPRIEDADE TÍTULOS RECOMPRADOS P/AS MANTENEDORAS - EXCETO PROIES), OU SEJA, APROPRIAÇÃO DE SALDOS DE NOVOS FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS				
LANÇAMENTO PATRIMONIAL E DE CONTROLE (SIAFI WEB = PA) -----> COFIN / FNDE					
EVENTOS 591235 e 591783					
UG 151.714 - FIES					
OPERAÇÃO	Código da Conta	ISF	Título da Conta	Conta-corrente	Natureza da Informação
D	8.9.7.2.1.02.00	N	RECEBIDOS EM CUSTODIA	151714	CONTROLE
C	8.9.7.2.1.02.00	N	RECEBIDOS EM CUSTODIA	TTTERCEIR	CONTROLE
D	1.2.1.1.1.03.08	P	FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS A REC - EXCETO FAT	151714 (C/ FGEDUC); DDDD4006 (LEGADO); DDDD4004 (SEM FGEDUC)	PATRIMONIAL
C	1.2.1.3.1.01.04	N	TITULOS PUBLICOS - MERCADO ABERTO	151714 (C/ FGEDUC); DDDD4006 (LEGADO); DDDD4004 (SEM FGEDUC)	PATRIMONIAL

Fonte: Roteiro contábil Fies/STN, encaminhado pelo FNDE.

O resultado da análise apontou, que o valor total registrado no Siafi (conta 121110308), da ordem de R\$ 4.142.952.752,34, era superior ao valor relativo aos novos contratos firmados em 2021 encontrado no Relatório Gerencial, extraído das bases de dados dos agentes financeiros, no montante de R\$ 568.822.780,69, causando uma superavaliação no Ativo do FNDE no valor de R\$ 3.574.129.971,65.

Ao longo da realização dos procedimentos de auditoria, instado a se manifestar acerca da inconsistência entre os valores, o FNDE, por meio de mensagem eletrônica do Coordenador da COFIN, datada de 07 de março de 2022, se pronunciou sobre a necessidade melhorar rotinas e realizar registros contábeis que afetem a conta contábil 1.2.1.1.1.03.08. Informou, ainda, que a situação LPA808 não se tratava “exatamente” de novos contratos registrados pelos agentes financeiros, conforme transcrição a seguir (grifos nossos):

Em resposta à divergência citada no saldo da conta de financiamentos concedidos (121110308), cabe esclarecer que os registros apresentados se referem todos ao repasse de títulos às mantenedoras, registros esses (LPA808) que sensibilizam a conta de financiamentos concedidos, tendo em vista que o registro da emissão de títulos não sensibiliza, já que o FNDE possui a liberdade de emitir a quantidade de títulos que desejar para manter em estoque, desde que respeite o orçamento anual.

Portanto, no momento que os títulos já sob a custódia do FIES são repassados às mantenedoras, conforme cálculo do que cada instituição deve receber, é que se deve considerar a realização do financiamento concedido.

- A situação LPA808 – Baixa de Títulos Recompados p/ as mantenedoras, contabilmente baixa a aquisição de títulos (mercado aberto), transfere a custódia de terceiros para a custódia do FIES (151714) e registra novos financiamentos (121110308), essa última com base nos saldos de títulos em cada mantenedora.

- Já a situação LPA859 – Transferência da propriedade dos títulos para as mantenedoras, registra a emissão de títulos novos, a qual não trabalha com a 121110308.

Para a baixa desse saldo, ainda está pendente a realização dos registros contábeis de arrecadação da Caixa Econômica Federal, tendo em vista que as informações encaminhadas por este agente financeiro não estão de acordo com os valores

contidos nas GRU's apresentadas no SIAFI. Esses registros serão atualizados nas próximas semanas.

Além disso, já possuímos o roteiro contábil do risco de crédito, o qual registrará outra redução do saldo da conta de financiamentos concedidos. Esses lançamentos também serão efetivados nas próximas semanas.

Após a dedução dessa diferença, o trabalho será de encontrar as divergências caso ainda existam.

Por fim, com base nessas informações, a situação de recompra LPA808 (repasse), não significa exatamente novos contratos registrados pelos agentes financeiros.

Verificou-se, portanto, que existe uma rotina contábil destinada a apropriar os saldos dos novos contratos, mas que, segundo a área técnica responsável, não é utilizada somente com essa finalidade. Essa prática compromete a qualidade da informação e distorce as demonstrações contábeis da unidade. Além disso, a divergência entre os saldos apresentados pelos agentes financeiros não restou esclarecida. Dessa forma o apontamento seguiu no Relatório Preliminar de Auditoria, para que o FNDE apresentasse dados atualizados e/ou outras considerações acerca da ocorrência.

Por meio do Despacho COFIN nº 2943872/2022, em manifestação ao Relatório Preliminar, o FNDE informou que **a situação LPA808 abrangia, além dos novos contratos do Fies, também os contratos aditados, logo, os saldos das contas em questão se referiam a todos os contratos em fase de utilização** (grifo nosso), e que o título “*Apropriação de saldos de novos financiamentos concedidos*”, apresentado em seu Roteiro Contábil, no quadro referente à situação LPA808, estava equivocado. Não foram apresentadas outras considerações, tampouco houve menção à possível necessidade de outros lançamentos contábeis, citada em seu comunicado anterior, de 07 de março de 2022.

Ademais, o FNDE não apresentou quais seriam os saldos no Siafi relativos especificamente aos novos financiamentos concedidos em 2021, de forma que os valores pudessem ser confrontados pela CGU com aqueles levantados nas bases dos agentes financeiros.

Considera-se positivo todo o esforço empreendido pelo FNDE na recente revisão de seu Roteiro Contábil, contudo, o apontamento aqui descrito caracteriza, ainda, a falta de procedimentos específicos para o lançamento, a conferência e a validação dos registros contábeis do Fies.

Pela inexistência de uma rotina contábil exclusiva ou um código específico, que permita diferenciar os lançamentos referentes aos novos contratos daqueles lançamentos relativos a aditamentos contratuais, bem como, em decorrência da falta de informações adicionais, não apresentadas pelo FNDE, não é possível afirmar se os saldos relativos aos novos contratos, firmados em 2021, estão corretamente contabilizados no Siafi, uma vez que a situação LPA808 está sendo utilizada para registrar também os aditamentos contratuais.

Assim, o apontamento será mantido no Relatório para posterior acompanhamento das providências adotadas pela entidade no sentido de permitir a confirmação da validade do saldo da conta contábil e utilização de rotina contábil adequada que permita a identificação dos valores relativos aos novos contratos firmados no Siafi.

2.1.4 Não reconhecimento de R\$ 7,3 Bilhões em créditos decorrentes da obrigação de prestar contas dos recursos do Pnae, Pnate e PDDE com impactos no ativo e na DVP do FNDE.

Por meio do Ofício_In nº 2944565/2022/DIFIN, inicialmente o gestor sustenta seu entendimento afirmando que o roteiro contábil não nasce na obrigação de prestar contas, mas sim na transferência de recursos, e, para que seja possível a implementação da recomendação proposta, qual seja “Desenvolver, com o apoio da Secretaria do Tesouro Nacional, roteiro contábil destinado a reconhecer, mensurar e evidenciar patrimonialmente os efeitos das transferências voluntárias na modalidade Fundo a Fundo. Em seguida, ajustar os valores contabilizados.”, entende ser essencial a construção conjunta, não só com a Secretaria de Tesouro Nacional - STN, como também no âmbito interno do FNDE, demandando a avaliação e participação tanto da unidade de contabilidade, como dos responsáveis pela transferência de recursos, os gestores de cada política (PNATE, PNAE e PDDE). Em seguida, após consulta às áreas gestoras de cada política, questionadas quanto a viabilidade de implementação de roteiro contábil conforme proposição, traz seus posicionamentos que sinalizam, dentre outros, para uma possível burocratização no processo de repasse dos programas.

O gestor informa, ainda, da realização de contato junto à Subsecretaria de Planejamento e Orçamento do Ministério da Educação para que viabilizassem a abertura de conversação com a STN visando uma busca conjunta de soluções, bem como reafirma o posicionamento da STN, conforme Ofício nº 2735503/2022 /DIFIN, já destacado neste relatório de auditoria.

Por fim, para se chegar a uma proposta passível de execução, sugere uma articulação entre os atores envolvidos juntamente com a CGU, solicitando, em articulação com sua Auditoria Interna, uma reunião com o FNDE, CGU e STN, com vistas a busca conjunta de solução.

A equipe de auditoria ratifica seu posicionamento quanto ao roteiro contábil em vigor, onde este não reflete, sob o ponto de vista patrimonial, direitos que o FNDE possui sobre a entidade recebedora das transferências, dada a ausência de registros patrimoniais a partir do repasse dos recursos. A distorção apontada afeta a análise dos usuários das informações contábeis e representa inconformidade em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP). Conforme já evidenciado no âmbito do Relatório de Auditoria Financeira Integrada com Conformidade do FNDE nº 874782 relativo ao exercício de 2020, as inadequações do roteiro atualmente adotado geram subavaliação do ativo e subavaliação do Resultado da DVP.

Diante do exposto, entende-se que não foram apresentados novos fatos que justifiquem a alteração do texto apresentado no relatório preliminar.

2.2.1 Superavaliação dos saldos de juros de financiamentos com recursos do Fies, no valor total de R\$ 369.218.557,82.

Por meio do Despacho COFIN nº 2943872/2022, o FNDE confirmou a distorção apresentada no Relatório de Auditoria e se comprometeu a adotar a recomendação de mencionar a ocorrência em notas explicativas das demonstrações contábeis relativas ao exercício subsequente.

2.3.1 Classificação indevida de créditos a receber (principal e juros), relacionados a empréstimos de longo prazo, que têm prazo de realização inferior a doze meses, no valor de R\$ 5,4 Bilhões.

Por meio do Despacho COFIN nº 2943872/2022, o FNDE informou ter havido outros quatro documentos hábeis não considerados pela auditoria. São eles: 2021NS026300, 2021NS026289, 2021NS026281 e 2021NS027879. Entretanto, ressalta-se que se trata de lançamentos de transferências do curto para o longo prazo, totalizando R\$ - 10.240.016,27.

Informou ainda, que conforme o Despacho COSIS nº 2716792/2022, de 05 de janeiro de 2022, houve dados apurados pela COSIS/CGFIN para a realização de registro de transferência de longo para curto prazo, referentes ao mês de dezembro de 2021, no valor de R\$ 5.736.427.696,42. Assim, a divergência ocasionada pela classificação indevida de créditos a receber, apontada pela CGU, seria da ordem de apenas R\$ 271.929.752,78, e não de R\$ 5,4bi, conforme descrito no achado.

Ocorre, que como citado anteriormente, o Despacho COSIS dando conta do valor de R\$ 5,7 bi a ser transferido para o curto prazo, referente ao mês de dezembro de 2021, foi emitido em data posterior ao encerramento do exercício contábil, qual seja 31 de dezembro de 2021, logo, a intempestividade da informação afetou o saldo da conta contábil para o exercício em análise em 5,9bi, relativos aos valores de dezembro de 2021 não registrados, acrescidos da diferença de R\$ 271,9mi, que ainda precisa ser apurada e regularizada pelo FNDE.

Em relação à diferença encontrada entre o valor de divergência apontado pela CGU, de R\$ 5,4 bi e aquele levantado pela COSIS, de R\$ 5,7bi, entende-se que a diferença encontrada não é relevante frente ao montante total que deixou de ser registrado na conta no exercício em questão, assim, não invalida o apontamento realizado.

Diante de todo o exposto, entende-se que não foram apresentados pelo FNDE novos fatos que justifiquem a alteração do texto apresentado no Relatório Preliminar. Dessa forma, o achado será mantido, com a recomendação de menção do ocorrido em notas explicativas e regularização das diferenças que ainda persistam.

2.3.2 Notas Explicativas não atendem aos requisitos da Estrutura de Relatório Financeiro exigidas pelo MCASP, pela NBC TSP nº 11 e pela NBC TSP nº 22.

Por meio do Ofício In nº 2944565/2022/DIFIN e Despacho CORAC nº 2944358/2022, o gestor informa que, sobre não haver divulgação de informações a respeito da existência de relacionamentos com partes relacionadas e certas transações com essas partes, foi enviado e-mail para a Setorial Contábil no MEC em busca de orientações em como aplicar às Notas Explicativas os requisitos da Estrutura de Relatório Financeiro exigidas pela NBC TSP nº 22; sobre não haver em Notas Explicativas a informação sobre a base de mensuração da Dívida Pública Mobiliária Federal Interna (DPMFi), que compreende os títulos do Fies adquiridos pelo FNDE do Tesouro Nacional destinados às mantenedoras das Instituições de Ensino Superior, informa que, tendo em vista a Contabilidade depender de informações da área gestora do FIES para consolidação das Notas Explicativas, foi demandado aos gestores daquele Fundo as informações em questão, que serão disponibilizadas nos relatórios futuros; sobre a ausência de divulgação da metodologia e memória de cálculo da conta 1.1.3.9.1.01.01 – AJUSTE PARA PERDAS, o gestor encaminha, em anexo (2943646) a metodologia e memória de cálculo da

respectiva conta, informando que o demonstrativo será disponibilizado nas próximas Notas Explicativas.

Sendo assim, a proposta de recomendação formulada pela equipe de auditoria quanto a evidenciar nas notas explicativas complementares às demonstrações contábeis do FNDE de 2022, de acordo com a NBC TSP 22, a divulgação sobre partes relacionadas onde exista o controle e a divulgação de informações sobre as transações entre a entidade e suas partes permanece conveniente e oportuna.

2.4.1 Ações insuficientes para sanar falhas em controles internos e prevenir novas distorções nas Demonstrações Contábeis em 2021.

Em relação ao Achado nº 2.4.1, o único registro encontrado nas manifestações da unidade está consignado no Despacho COFIN nº 2943872/2022. Nele, a Coordenação aborda o subitem nº 2.4.1.1, que trata das fragilidades na implementação de controles internos e procedimentos da transação Financiamentos, com foco no Fies.

O FNDE relata a existência de gestão de processos e de ações para implantação de melhorias nas atividades da COFIN, responsável pelos registros contábeis do Fies. Destacam rotinas de controles nas atividades de contabilidade do FIES e a criação de novos roteiros contábeis, como os utilizados para risco de crédito, juros sobre honras e honras efetivadas.

Referenciam também o atendimento de recomendação da CGU relativa à conta contábil de créditos a recuperar do CREDUC, que apresentava problemas desde 2011, e a abertura de processo administrativo contendo cobranças e orientações dos procedimentos contábeis à CAIXA, sobre o Novo Fies. Encerram a manifestação ressaltando as melhorias na gestão dos processos da contabilidade do Fies.

Em relação ao exposto, cumpre destacar que a abordagem da manifestação foi restrita à transação de Financiamentos, especificamente aos processos do Fies. Nesse sentido, ao não se manifestar de forma completa sobre o conteúdo do Achado 2.4.1, o FNDE concorda com a avaliação de que as ações adotadas pela organização em 2021 foram insuficientes para prevenir a ocorrência de distorções relevantes.

Quanto às ações de melhoria adotadas pela COFIN, boa parte delas foi apontada no relatório de auditoria como avanços observados no exercício avaliado. Essas melhorias, entretanto, não foram suficientes para atender as diversas recomendações que foram utilizadas como critério de avaliação de conformidade. Novamente, o FNDE tratou de forma genérica os problemas específicos que estão relacionados às ocorrências que deram causa às distorções relevantes descritas neste relatório de auditoria.

Os apontamentos descritos no achado necessitam da adoção de ações definitivas para sua resolução e as iniciativas pontuais descritas no Despacho COFIN nº 2943872/2022, embora sejam positivas, não foram suficientes para evitar sua ocorrência reiterada ao longo dos últimos exercícios.

Considerando que a manifestação do FNDE não apresentou novos fatos relativos aos apontamentos realizados pela equipe de auditoria, o ponto permanece conforme descrito no relatório preliminar.

2.4.2 Metodologia de cálculo de provisionamento para perdas do Fies não aderente à nova legislação estabelecida pela MP nº 1.090/2021.

Ao avaliar os documentos encaminhados pelo FNDE, observa-se referência ao Achado nº 2.4.2 apenas no Despacho COFIN nº 2943872/2022, nos parágrafos 8. e 8.1.

Nesse documento, a COFIN informa que sua atuação está restrita à realização de registros contábeis das informações advindas da COSIS/CGFIN. Destaca ainda que, como não foram apontadas divergências nos saldos das contas, seria, portanto, responsabilidade da COSIS/CGFIN a implementação da nova metodologia, referida no texto original como “verificação desse novo cálculo”. Sem que fossem levantadas objeções ao conteúdo do achado e à recomendação dele originada.

Considerando que o Achado nº 2.4.2, visava destacar a importância da revisão da classificação das operações em atraso e da implantação de nova metodologia de cálculo de perdas aderente às alterações ocorridas na Lei nº 10.260, de 12 de julho de 2001, considera-se que o conteúdo do relatório e a recomendação nº 2 permanecem convenientes e oportunos diante dos fatos relatados.

6 ANEXOS

I - Manifestação da Unidade Auditada sobre o Relatório.

Manifestação apresentada à CGU por meio da tarefa #1196150 do sistema e-Aud em 25/05/2022.

 Responder

 MARCELO LOPES DA PONTE (GABIN/FNDE/AUDIT)  25/05/2022 18:05:58

Texto:

Prezado Sr. Adalberto Felinto da Cruz Neto,

Cumprimentando-o cordialmente, estendo as reverências aos demais integrantes dessa Coordenação-Geral de Auditoria para, em atenção à presente comunicação, encaminhar os documentos anexos que apresentam as considerações das áreas técnicas e financeira do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) acerca do Relatório de Auditoria nº 1021244, referente aos trabalhos de avaliação da prestação de contas do exercício de 2021 desta Autarquia.

Sem mais, o FNDE permanece à disposição para quaisquer esclarecimentos adicionais que se façam necessários.

Atenciosamente,

Marcelo Lopes da Ponte
Presidente

Anexos da Interação:

 [Despacho COFIN nº 2943872-2022.pdf](#)

 [Anexo Despacho COFIN nº 2943872-2022 - Produto contabilidade FIES.pdf](#)

 [Anexo Despacho COFIN nº 2943872-2022 - Rotina Revisada - FIES e PROIES - ABR 2022.xlsx](#)

 [Despacho COSIS nº 2943696-2022.pdf](#)

 [Ofício_In nº 2944565-2022-DIFIN.pdf](#)

 [Anexo ao Ofício_In nº 2944565-2022-DIFIN - Ofício_In nº 16943-2021-COTCE.pdf](#)

 [Anexo ao Ofício_In nº 2944565-2022-DIFIN - Ofício_In nº 2735503-2022-DIFIN.pdf](#)

 [Despacho CORAC nº 2944358-2022.pdf](#)

Despacho COFIN nº 2943872/2022

FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO

DESPACHO

Despacho COFIN nº 2943872/2022
Processo nº 23034.028791/2021-83
Interessado: Controladoria Geral da União - CGU, Gutemberg Assunção Vieira

À CGSUP,

1. Em atenção ao Despacho Dginf (SEI nº 2920757), que remete o presente processo para ciência e adoção de providências cabíveis em razão do pedido realizado pela CGU visando obter resposta ao Relatório Preliminar de Auditoria Anual de Contas nº 1021244 (2920752), referente ao exercício de 2021, segue abaixo as respostas relacionadas às competências da COFIN (itens 2.1.1, 2.1.2, 2.1.3, 2.2.1, 2.3.1, 2.4.1.1 e 2.4.2):

Item nº 2.1.1: Superavaliação de R\$ 10,4 bilhões das contas de financiamentos referentes ao Fies registradas no ativo do FNDE.

2. Primeiramente, foi verificado o saldo das contas contábeis relativas ao financiamento concedido do FIES, com base em dezembro de 2021, citadas na tabela 1 do relatório preliminar em questão, como também o saldo devedor dos contratos nas fases de Utilização, carência e amortização, contido no relatório gerencial do FIES, base de dezembro de 2021, conforme comparativo nas tabelas abaixo:

Informações SIAFI (31/12/2021)		Informações relatório gerencial (31/12/2021)		Batimento das informações		
Contas	SalDOS	Fase contrato	SalDOS	Registro SIAFI	Relatório gerencial	Diferença
112410201	4.798.055.857,32	Utilização	13.931.308.473,05	118.658.370.896,52	115.073.518.720,74	3.584.852.175,78
112410304	1.210.301.591,88	Carência	13.467.397.611,63			
121110306	537.326.629,63	Amortização	87.674.812.636,06			
121110308	94.423.427.241,67	Total	115.073.518.720,74			
121110312	17.689.259.576,02					
Total	118.658.370.896,52					

- 2.1. Diante da apresentação dos valores acima, verificou-se uma divergência com o que foi apontado pelo relatório preliminar em relação à diferença entre os saldos das contas contábeis de financiamentos concedidos no SIAFI e o que foi apresentado pelos agentes financeiros por meio do relatório gerencial, utilizando a base de dezembro/2021. Também cabe registrar que os saldos das contas contábeis informados pelo relatório citam a data de consulta em 25/01/2022, período alheio ao exercício avaliado.
- 2.2. Independente das informações acima, a divergência das informações ainda permanece, e elencamos a seguir alguns procedimentos já realizados de regularização no SIAFI para o devido ajuste das contas contábeis do FIES:
- 2.3. Registros contábeis de regularização da arrecadação do FIES: lançamento contábil referente à regularização da arrecadação de exercícios anteriores do agente operador Banco do Brasil, realizado em 10/2/2022, por meio do documento hábil 2022NS002300; lançamento contábil referente à regularização da arrecadação de exercícios anteriores do agente operador Caixa Econômica Federal, realizado em 20/4/2022, por meio dos documentos hábeis 2022NS005273, 2022NS005276, 2022NS005289, 2022NS5290 e 2022NS005291.
- 2.3.1. No caso da arrecadação da Caixa Econômica Federal, ainda resta o lançamento de exercícios anteriores quanto a arrecadação de encargos, que irá baixar o saldo da conta de financiamento 121110306. O motivo de não ter sido realizado o registro foi pelo fato de que o saldo atual é menor que o valor a baixar, o que geraria uma inversão de conta, que não é devido na contabilidade.
- 2.3.2. Para sanar essa inconsistência, em 9/5/22 foi solicitado à CGFIN, área responsável pelo fornecimento dos subsídios para registro contábil, os valores atualizados de encargos, tendo em vista que anteriormente as informações encaminhadas se referiam apenas a capital e juros. Foi reiterada a solicitação em 13/5/22, e após o recebimento e regularização dos encargos, o que gerará um aumento do saldo da conta 121110306, poderemos concluir com a regularização da baixa contábil de arrecadação de encargos sobre esta conta contábil.
- 2.4. Registros contábeis de regularização quanto a efetivação das honras do FGEDUC: lançamento contábil referente à regularização da efetivação de honras dos contratos inadimplentes há mais de 360 dias, recolhidos pelo FGEDUC, relacionado a exercícios anteriores (2020 e 2021).
- 2.4.1. O valor integral a ser recolhido é de R\$ 5.255.887.523,34, mas foi realizada abaixo contábil no valor de R\$ 4.826.669.375,27, por meio do documento hábil 2022NS002307, em 14/2/2022, referente à parte do principal, sensibilizando a redução do saldo da conta contábil 121110308. O saldo restante será registrado nas próximas semanas, o qual se refere a atualização monetária, que irá sensibilizar a conta de encargos (121110306), a qual, como já explicado no item 2.2.2, possui saldo insuficiente, que será atualizado nas próximas semanas para evitar, assim, inversão de saldo.
- 2.5. Todos esses registros de arrecadação e honras já se encontram vigentes também dentro do exercício, e suas movimentações deverão reduzir os saldos das contas de financiamentos concedidos, corrigindo a discrepância encontrada.
- 2.6. Após a regularização, o FNDE estará providenciando comunicação à CGU.

Item nº 2.1.2: Ausência de reconhecimento de risco de crédito compartilhado pelas instituições de ensino superior no valor de R\$ 4,4 bilhões.

3. Vale salientar que um dos apontamentos realizados em solicitações de auditoria anteriores foi a ausência de registros contábeis no SIAFI referentes ao risco de crédito, demanda que já se encontra atendida quanto a criação de roteiro contábil para o mencionado objeto. Também é válido acrescentar que, após a criação do roteiro, foram emitidos os documentos hábeis 2022NS006165 (apropriação) e 2022NS006166 (reversão), em 13/5/2022, visando a regularização das contas de risco referente ao recolhimento por parte do agente operador Caixa Econômica Federal.
- 3.1. Quanto ao risco de financiamento relacionado às instituições de ensino superior, o FNDE estará realizando um levantamento para batimento junto ao valor mencionado no relatório preliminar, para iniciar a cobrança junto às IES, e paralelamente a isso, os lançamentos contábeis devidos, haja vista a disponibilidade do roteiro contábil.
- 3.2. Após a regularização, o FNDE estará providenciando comunicação à CGU.

Item nº 2.1.3: Inconsistência nos saldos relativos ao registro de financiamentos do Fies concedidos em 2021, no valor de R\$ 3,5 bilhões.

4. Trata-se de inconsistências encontradas mediante relação de lançamentos contábeis realizados por meio da situação LPA808 - Transferência propriedade títulos recomprados p/ as mantenedoras - exceto Proies.
- 4.1. Cabe esclarecer que tais registros se referem a repasses mensais de títulos de CFT-E da custódia do FIES (151714) para as mantenedoras (terceiros), relacionados a encargos educacionais, sensibilizando a conta contábil 897210200 (recebidos em custódia), mas não relacionado somente a novos contratos do FIES, mas sim a contratos em fase de utilização (novos contratos, contratos aditados). São esses títulos repassados que serão utilizados pelas instituições de ensino superior para a utilização de pagamentos de tributos e recompra.
- 4.2. No quadro do roteiro contábil da situação LPA808, foi acrescido no título "Apropriação de saldos de novos financiamentos concedidos" de forma equivocada, e que também não é apresentado no próprio SIAFIWEB, no comando CONSI, conforme espelho abaixo:

Consultar Situação - CONSI: Detalhar

 Ajuda

Dados Básicos	Indicadores	Parâmetros de Contabilização	Configuração de Campos
Código: LPA808 Título: TRANSFERENCIA PROPRIEDADE TÍTULOS RECOMPRADOS P/AS MANTENEDORAS - EXCETO PROIES Descrição: Registra a baixa de títulos recomprados, em função da transferência da titularidade desses, que passam a ser das entidades Mantenedoras, em contrapartida a um direito a receber o financiamento feito aos alunos. Registra também, em contas de controle, os mesmos títulos que, embora não pertençam ao FIES, continuam sob sua custódia. NÃO UTILIZAR QUANDO SE TRATAR DE TÍTULOS DECORRENTES DO PROIES Tipo da situação: SIT0013 - SITUAÇÕES DE LANÇAMENTOS PATRIMONIAIS Estado: Ativo Abas Permitidas: Outros Lançamentos Tipos de documento hábil: PA - LANÇAMENTOS PATRIMONIAIS Estado da validação: Válido			

Alterado por DANIEL MATEUS BARRETO | CPF 01430040718 | UG 170999 | Data 27/10/2021 10:17:01

[Voltar](#) [Excluir](#) [Histórico](#) [Imprimir](#) [Retornar](#)

- 4.3. Esses valores de repasse às mantenedoras são calculados pelo Sistema informatizado do FIES - SisFIES, e registrados posteriormente no SIAFI, segregados por contratos com cobertura e sem cobertura do FGEDUC.
- 4.4. Diante dessas informações, esclarece que não há a inconsistência conforme apresentada no relatório preliminar da CGU, por não se tratar de registros relacionados apenas a novos contratos, mas sim a todos os contratos em fase de utilização, o que gera um saldo mais significativo.
- 4.5. Por fim, além desses registros, e por se tratar de movimentação de custódia de títulos entre o FIES e mantenedoras, mensalmente são realizados registros contábeis objetivando a atualização monetária do saldo das contas de recebidos em custódia (897210200) e mercado aberto (121310104), tendo em vista que mensalmente o preço unitário do título de CFT-E varia, o que o SIAFI não atualiza automaticamente, além de reconhecer apenas valores monetários. Ex.: Se em um determinado mês existe na custódia do FIES 1 bilhão de reais em títulos, e no mês seguinte não houve movimentação desses títulos, devido a variação de seu PU.

Item nº 2.2.1: Superavaliação dos saldos de juros de financiamentos com recursos do Fies, no valor total de R\$ 369.218.557,82.

5. Como demonstrado no relatório preliminar, o registro em duplicidade relacionado à conta contábil 121110312, no valor de R\$ 369.218.557,82, foi corrigido por meio do documento hábil 2022NS002327, em 15/2/2022, mas seu registro de correção não sensibilizou a conta de variação patrimonial aumentativa - VPA, permanecendo esta superavaliada.
- 5.1. Conforme orientação contida no relatório preliminar, o FNDE estará incluindo esta informação nas notas explicativas de 2022 ao final dos próximos trimestres, atendendo este item.

Item nº 2.3.1: Classificação indevida de créditos a receber (principal e juros), relacionados a empréstimos de longo prazo, que têm prazo de realização superior a doze meses, no valor de R\$ 5.4 bilhões.

6. Registra-se que para os lançamentos contábeis em questão, mensalmente são registradas as informações de capital e juros no curto prazo, segregados por tipo de contrato (contratos com cobertura do FGEDUC, sem cobertura do FGEDUC e legado). Portanto, três registros para capital (principal) e 3 registros para juros.
- 6.1. Apenas no âmbito de completar as informações contidas no quadro 4 do relatório preliminar, seguem os documentos hábeis não apresentados pela auditoria:
- em conjunto com os documentos 2021NS026301 e 2021NS026302, consta também o 2021NS026300;
 - em conjunto com os documentos 2021NS026287 e 2021NS026288, consta também o 2021NS026289;
 - em conjunto com os documentos 2021NS026277 e 2021NS026279, consta também o 2021NS026281;
 - em conjunto com os documentos 2021NS027877 e 2021NS027878, consta também o 2021NS026879.
- 6.2. Para os lançamentos com referência de dezembro de 2021, o que se registrou o fechamento do exercício, período esse também relacionado ao objeto dessa auditoria, informa-se que sempre são registrados os valores conforme os dados enviados pela COSIS/CGFIN, que calcula os valores se baseando na carteira do FIES enviada pelos agentes financeiros. Destarte, os agentes financeiros encaminham todas as informações ao FNDE (COSIS/CGFIN), que analisa, calcula, e encaminha para a COFIN realizar os registros contábeis.
- 6.3. Diante disso, o encaminhamento das informações relacionadas a dezembro/2021 foi apresentado abaixo, para conhecimento desta auditoria:

DESPACHO

Despacho COSIS nº 2716792/2022
Processo nº 23034.002926/2021-81
Interessado: @interessados_virgula_espaco@

À

COFIN

1. Inicialmente, esclarecemos que, para a geração dos cálculos teóricos, foram utilizados os arquivos da situação dos contratos e da fatura, ambos encaminhados pelos agentes financeiros, bem como a base de dados do Sistema Informatizado do Fies (SisFies).

A metodologia adotada no programa R para os cálculos seguem as seguintes premissas:

Os cálculos teóricos são baseados em semestre e não na data de contratação.

Não considera os contratos formalizados após 2017.

O prazo remanescente de cada contrato é baseado no prazo contratual e, nos casos omissos, utiliza-se uma aproximação teórica.

A fase de utilização, carência e amortização são aquelas consideradas pela "DiGEF" a partir das informações das fases encaminhadas pelos agentes financeiros.

A caracterização de inadimplência dos financiamentos concedidos no âmbito do Fundo de Financiamento Estudantil (Fies) seguiram o disposto na resolução nº 27, de 10 de setembro de 2018.

A definição dos valores a receber em capital e juros é estimada com base no percentual do respectivo saldo devedor estimado de capital e juros.

Não há atualização monetária nos cálculos.

2. Como se observa, esses cálculos sofrem variação mensal de acordo com a caracterização de inadimplência, risco de crédito e ajustes para perdas estimadas no âmbito do Fies, definidos pelo Comitê Gestor do Fies (CG-Fies), por meio da Resolução nº 27, de 2018.

3. Nesse sentido, encaminhamos quadro com os **valores estimados a receber no curto prazo** por tipo de garantia do contrato, com base nos arquivos dos agentes financeiros referente ao mês de **Dezembro de 2021**, com vistas a subsidiar a atualização do registro contábil dos ativos do Fies nos termos do Acórdão TCU nº 3.001/2016-TCU-Plenário e do Acórdão nº 1.331/2019 - TCU-Plenário bem como ao Ofício TCU 0001/2020-TCU ([1829145](#)) e ao Ofício 11873 ([1842920](#)):

Tipo de contrato	Curto prazo - capital	Curto prazo - juros
Com FGEDUC	R\$ 3.214.853.761,62	R\$ 495.921.344,74
Sem FGEDUC	R\$ 1.588.285.748,60	R\$ 245.007.973,20
Legado	R\$ 166.651.336,58	R\$ 25.707.531,68
Total	R\$ 4.969.790.846,80	R\$ 766.636.849,62

Atenciosamente,



Documento assinado eletronicamente por GIVANILDO PEREIRA MACIEL, Coordenador(a) de Normas, Sistemas e Inovação do Financiamento Estudantil, em 05/01/2022, às 15:41, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, caput e § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#), baseado no art. 9º, §§ 1º e 2º, da [Portaria MEC nº 1.042, de 5 de novembro de 2015](#), respaldado no art. 9º, §§ 1º e 2º, da [Portaria/FNDE nº 83, de 29 de fevereiro de 2016](#).

6.4. Considerando a realização dos registros contábeis se baseando nas informações encaminhadas pela COSIS/CGFIN, tem-se o seguinte quadro:

SIAFI			Dados encaminhados pela COSIS referentes às informações dos agnates financeiros	Diferença
Conta contábil	Descrição	Valor SIAFI (lançamentos FNDE - R\$)	Valor informado	
112410201	Financiamento concedido a receber - exceto fat - CP (principal curto prazo)	4.798.055.857,32	4.969.790.846,80	- 171.734.989,48
12410304	Juros pró-rata sobre finan a rec - exceto fat - CP (juros curto prazo)	1.210.301.591,88	766.636.849,62	443.664.742,26
112410000	Empréstimos e financiamentos concedidos - CP - consolidação principal e juros	6.008.357.449,20	5.736.427.696,42	271.929.752,78

6.5. Com isso, considerando apenas o valor total da diferença entre o saldo do SIAFI com os dados encaminhados pela área responsável, o resultado da divergência é de R\$ 271.929.752,78.

6.6. Diante das informações acima, a COFIN entende ser viável que seja verificado junto à COSIS/CGFIN o processo de cálculo dos valores de financiamentos concedidos do FIES, mensalmente encaminhados à COFIN, a qual apenas atende em relação aos registros do SIAFI.

6.7. Independente das informações acima, é papel desta COFIN buscar regularizar as divergências encontradas nos saldos de financiamentos concedidos a curto prazo, como as demais contas, o que será realizado nas próximas semanas, devendo ser, após concluído, comunicado a esta auditoria da CGU.

Item nº 2.4.1.1: Fragilidades na gestão do FIES: Ações insuficientes na implementação de controles, ocasionando distorções evitáveis nas transações relativas aos financiamentos com recursos do FIES.

7. Cabe aqui registrar a gestão de processos e suas melhorias vinculada apenas à área da COFIN, responsável pelos procedimentos de registros contábeis do FIES.

7.1. Dos itens levantados neste título, acima fora comprovado que alguns valores levantados no relatório preliminar não estão de acordo com o que o FNDE demonstra, como a distorção de 10,4 bilhões no achado 2.1.1, e de 5,4 bilhões no achado 2.3.1, distorções essas bem menos significativas, mas que o FNDE terá o objetivo de regularizar.

7.2. Em relação à gestão de processos e controle da contabilidade do FIES, a COFIN, anualmente, abre processos administrativos para cada objeto de registro contábil, objetivando um melhor controle em seus registros. Todas as informações de números do FIES são encaminhadas dos agentes financeiros à COSIS/CGFIN, área responsável por receber e realizar os devidos cálculos e dar posterior encaminhamento das informações à COFIN para os devidos lançamentos contábeis. Após esses lançamentos, todos os processos são tramitados à CORAC (contabilidade do FNDE) para conformidade contábil. Independente das tramitações realizadas, esses processos sempre permanecem na custódia da COFIN para o devido acompanhamento.

7.3. Em 2021, objetivando regularizar as contas do FIES, como também a criação de novos roteiros contábeis necessários, foi inserido no corpo técnico da COFIN uma consultora na área de contabilidade pública, o que colaborou, até o momento, com a regularização de saldo de algumas contas contábeis, como também a criação de novos roteiros contábeis, como a do risco de crédito (já sendo regularizado), de juros sobre honras (que serão iniciados os registros devidos), honras efetivadas (já com os registros iniciados). Além disso, uma demanda contida em relatórios de auditoria anteriores desta CGU já se encontra atendida, que é referente à conta contábil de créditos a recuperar do CREDUC (121219814), que desde 2011, quando transferido o recurso da Caixa ao FNDE, não havia registros de movimentos contábeis no SIAFI. Para este caso, toda a regularização de exercícios anteriores já foi realizada, inclusive deste exercício. Além disso, foi aberto um processo administrativo contendo cobranças e orientações dos procedimentos contábeis à Caixa, relacionado aos registros do Novo Fies. Nos próximos dias o FNDE estará notificando formalmente a Caixa quanto aos registros contábeis pendentes, visando sua regularização.

7.4. Por fim, no quesito de melhorias da gestão de processos da contabilidade do FIES, foi finalizado o produto contábil do programa, visando melhor leitura e entendimento de todos os procedimentos, como também dar continuidade nas regularizações necessárias e a padronização correta dos lançamentos futuros (SEI 2941706). Não menos importante, foi atualizado todo o roteiro contábil do FIES, conforme rotina contábil revisada SEI 2941730.

Item 2.4.2: Metodologia de cálculo de provisionamento para perdas do FIES não aderente à nova legislação estabelecida pela MP nº 1.090/2021.

8. Trata-se de nova metodologia de cálculo para o provisionamento de perdas do Fies. Cabe esclarecer que a COFIN apenas recebe as informações da COSIS/CGFIN para os devidos registros contábeis. Essas contas se encontram regularizadas conforme dados encaminhados.

8.1. Para o objeto em questão, entende-se que é responsabilidade da COSIS/CGFIN a verificação desse novo cálculo, devendo realizar o envio das informações à COFIN de forma correta para que não haja distorções nas informações contidas no SIAFI.

9. Prestados os esclarecimentos, encaminhamos os autos para ciência e conhecimento superior e, se não houver óbice, providências quanto à compatibilização das respostas e envio subsequente.

Atenciosamente,



Documento assinado eletronicamente por JEAN CARLOS CARVALHO CARDOSO, Coordenador(a) de Serviços para Gestão Orçamentária, Financeira e de Contratos, em 24/05/2022, às 14:38, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, caput e § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015, embasado no art. 9º, §§ 1º e 2º, da Portaria MEC nº 1.042, de 5 de novembro de 2015, respaldado no art. 9º, §§ 1º e 2º, da Portaria/FNDE nº 83, de 29 de fevereiro de 2016.



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://www.fnde.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, Informando o código verificador 2943872 e o código CRC 2C5E7B29.

FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO

DESPACHO

Despacho COSIS nº 2943696/2022

Processo nº 23034.028791/2021-83

Interessado: Controladoria Geral da União - CGU, Gutemberg Assunção Vieira

A CGFIN

Ciente do Despacho Cgfin (SEI nº 2925434).

Em complemento ao Despacho Cofin (SEI nº 2937586), no que tange aos valores divergentes encontrados em relação aos dados encaminhados pelo agente financeiro e o SIAFI esclarecemos que, para a geração dos cálculos teóricos, foram utilizados os arquivos da situação dos contratos e da fatura, ambos encaminhados pelos agentes financeiros, bem como a base de dados do Sistema Informatizado do Fies (SisFies).

Nesse sentido, a Coordenação da COSIS apoia a COFIN na consolidação dos dados encaminhados e na geração dos relatórios gerais do FIES. Em relação a termos contábeis, valores a receber de curto e longo prazo, ativos de curto e longo prazo, informamos que a metodologia foi estabelecida em conjunto com a área técnica de contabilidade do FIES, os quais no momento são as seguintes:

A metodologia adotada no programa R para os cálculos seguem as seguintes premissas:

Os cálculos teóricos são baseados em semestre e não na data de contratação.

Não considera os contratos formalizados após 2017.

O prazo remanescente de cada contrato é baseado no prazo contratual e, nos casos omissos, utiliza-se uma aproximação teórica.

A fase de utilização, carência e amortização são aquelas considerada pela "DIGEF" a partir das informações das fases encaminhadas pelos agentes financeiros.

A caracterização de inadimplência dos financiamentos concedidos no âmbito do Fundo de Financiamento Estudantil (Fies) seguiram o disposto na resolução nº 27, de 10 de setembro de 2018.

A definição dos valores a receber em capital e juros é estimada com base no percentual do respectivo saldo devedor estimado de capital e juros.

Não há atualização monetária nos cálculos.

Como se observa, esses cálculos sofrem variação mensal de acordo com a caracterização de inadimplência, risco de crédito e ajustes para perdas estimadas no âmbito do Fies, definidos pelo Comitê Gestor do Fies (CG-Fies), por meio da Resolução nº 27, de 2018.

Ademais, qualquer alteração/atualização/Ajuste nas estimativas dos valores ou metodologia deve ser informado pela área contábil uma vez que a cgfin/cosis não tem acesso ao SIAFI ou a histórico de valores registrados pelos agentes financeiros a fim de fazer qualquer batimento de valor. Além disso, a COSIS também disponibiliza acesso a todas as base de dados financeira encaminhada pelos agentes financeiros bem como os códigos utilizados na realização dos cálculos contidos no relatório gerenciais.

Por fim, colocamo-nos à disposição para esclarecimentos adicionais julgados necessários.

Atenciosamente,



Documento assinado eletronicamente por **GIVANILDO PEREIRA MACIEL**, **Coordenador(a) de Normas, Sistemas e Inovação do Financiamento Estudantil**, em 24/05/2022, às 14:10, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, caput e § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#), embasado no art. 9º, §§ 1º e 2º, da [Portaria MEC nº 1.042, de 5 de novembro de 2015](#), respaldado no art. 9º, §§ 1º e 2º, da [Portaria/FNDE nº 83, de 29 de fevereiro de 2016](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://www.fnde.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **2943696** e o código CRC **2BCAD9BE**.

Ofício IN nº 2944565/2022/DIFIN

SEI/FNDE - 2944565 - Ofício_In

https://www.fnde.gov.br/sei/controlador.php?acao=documento_imprimi...



FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO

Ofício_In nº 2944565/2022/DIFIN

À Chefia de Gabinete

Assunto: Relatório Preliminar de Auditoria Anual de Contas nº 1021244 - 2021 (SEI nº 2920752).

Senhora Chefe de Gabinete,

1. Em atendimento ao Despacho DGINF (SEI nº 2920757), que trata do Relatório Preliminar de Auditoria Anual de Contas nº 1021244 (SEI nº 2920752), referente ao exercício de 2021, tecemos os seguintes pontos no presente documento.

2. No que se refere ao item 2.1.4, o qual versa:

“Não reconhecimento de R\$ 7,3 Bilhões em créditos decorrentes da obrigação de prestar contas dos recursos do Pnae, Pnate e PDDE com impactos no ativo e na DVP do FNDE.”

2.1. Inicialmente, cumpre esclarecer que, partindo-se da premissa que o roteiro contábil não nasce na obrigação de prestar contas, muito embora a consequência seja lá sentida, mas sim na transferência de recursos, para que seja possível a implementação da Recomendação em epígrafe, esta Diretoria entendeu ser essencial a construção conjunta, não só com a Secretaria de Tesouro Nacional - STN, como também no âmbito interno desta Autarquia, demandando a avaliação e participação tanto da unidade de contabilidade, sob gestão desta Diretoria, como dos responsáveis pela transferência de recursos, respectivos gestores de cada política (PNATE, PNAE e PDDE).

2.2. Após consulta às áreas gestoras das Políticas em questão, sendo essas questionadas quanto a viabilidade de implementação de um roteiro contábil, seguem abaixo os respectivos pronunciamentos.

2.3. No que se refere ao PNAE:

[...] informamos que o Programa é pago em até 10 parcelas, de fevereiro a novembro, a todas as Prefeituras Municipais e Secretarias Estaduais de Educação, que totalizam 5.565 Entidades Executoras. Para tanto, são emitidas Ordens Bancárias por modalidade e etapa de ensino. Nesse sentido, a cada parcela paga para cada Entidade Executora, poderá haver até 9 ordens bancárias emitidas.

Assim, devido ao volume de processamentos envolvidos nessas transferências, entendemos que a integralização de uma rotina contábil patrimonial a esses procedimentos poderá burocratizar ou, até mesmo, inviabilizar os repasses do Programa, já que o FNDE não possui sistema desenvolvido para realizar tal medida.

2.4. Quanto ao PDDE:

[...] no que se refere ao Programa Dinheiro Direto na Escola - PDDE, temos a informar que esse programa realiza repasses em duas parcelas anuais para cerca de 120 mil Unidades Executoras Próprias - UEP, entidades representativas das escolas públicas e para 2 mil Entidades Mantenedoras - EM, representantes das escolas privadas de educação especial.

Ainda, nos moldes operacionais do PDDE, temos também repasses para essas UEP por meio da ações integradas ao PDDE. Atualmente, contabilizamos dez ações, as quais atendem às escolas públicas de educação básica, conforme sua necessidade.

Assim, para a realização desses repasses, são emitidas 240 mil ordens bancárias anualmente somente do PDDE Básico. As ações integradas, a depender de cada resolução, possuem de uma a três parcelas, o que acarretaria em mais emissões de ordens bancárias para a mesma unidade de ensino.

Diante do exposto e considerando que os recursos repassados por meio do Programa em comento são para suprir as necessidades da escola de forma tempestiva, verificamos que a implementação e processamento dessa rotina contábil poderá acarretar morosidade ao repasse e, provavelmente, desestimulará a participação dos gestores escolares no Programa, o que colocará em risco uma política pública estruturada e em ótimo funcionamento a mais de 20 anos.

2.5. Já o PNATE:

[...] no que compete a esta Coordenação de Apoio ao Transporte do Escolar, cabe manifestar que a viabilidade da operacionalização do Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar - PNATE, bem como outros programas educacionais executados pelo FNDE, depende da modalidade de repasse de recursos às Entidades Executoras - EEx por meio das chamadas transferências diretas.

Esse modalidade se difere da modalidade convênio por ser menos burocrática e por não inviabilizar o acesso aos recursos públicos pelas entidades executoras em casos de inadimplemento em programas ou projetos que não tem relação com o PNATE, o que é fundamental para o adequado funcionamento do Programa e atingimento de seus objetivos.

Ao se buscar implementar, ainda que com vistas a um maior controle dessas despesas, procedimentos análogos aos utilizados na modalidade de repasse por convênio, corre-se o risco de descaracterizar a operacionalização do PNATE dificultando o acesso aos recursos pelas EEx ou mesmo inviabilizando o Programa, principalmente considerando o gigantesco volume de ordens bancárias que o PNATE emite todos os anos.

Nesse sentido, sugere-se que, ao se desenvolver um “roteiro contábil” para reconhecer, mensurar e evidenciar patrimonialmente essas transferências, se for o caso, sejam adotados os devidos cuidados para a operacionalização desses programas, destacadamente o PNATE, não passe por um processo desnecessário de burocratização bem como deve-se cuidar para que o acesso das EEx a esses recursos não seja dificultado.

2.6. No que compete à Diretoria Financeira, foi realizado contato junto à Subsecretaria de Planejamento e Orçamento do Ministério da Educação para que viabilizassem a abertura de conversação com a Secretaria do Tesouro Nacional - STN para uma busca conjunta de soluções. Ademais, mediante contato com a Secretaria, viabilizada através de reunião ocorrida no dia 17 de novembro de 2021, seu posicionamento foi expresso por meio do Comunicado 2021/0575883, datado em 18/11/2021, reconhecido no Relatório em epígrafe por meio do Ofício nº 2735503/2022/DIFIN.

2.7. Restando o entendimento da Secretaria em consonância com os apontamentos realizados pelas áreas gestoras do programa, a fim de se chegar a uma proposta passível de execução, resta uma articulação entre os atores envolvidos juntamente à CGU.

2.8. Desta feita, esta Diretoria, em articulação com a Auditoria Interna, solicitou uma reunião com o FNDE, CGU e STN, conforme disponibilidade expressa desta no item f do Ofício supracitado, com vistas a busca conjunta de solução. Tendo em vista a inviabilidade deste encontro dentro do prazo de cumprimento do Relatório em epígrafe, faz-se necessário a requisição de reconsideração a esta demanda, sendo enviada uma complementação a posteriori.

3. Quanto ao item 2.3.2, apresentamos resposta acerca dos questionamentos apresentados, conforme segue:

“i) Não há divulgação de informações a respeito da existência de relacionamentos com partes relacionadas e certas transações com essas partes.”

3.1. Resposta: No dia 24/05/2022 foi enviado e-mail para a Setorial Contábil no MEC em busca de orientações em como aplicar às Notas Explicativas os requisitos da Estrutura de Relatório Financeiro exigidas pela NBC TSP nº 22.

“ii) O item 1.4 – Resumo das principais práticas contábeis e critérios contábeis, alínea “j” – empréstimos e financiamentos – não informa a base de mensuração da Dívida Pública Mobiliária Federal Interna (DPMFI), que compreende os títulos do Fies adquiridos pelo FNDE do Tesouro Nacional destinados às mantenedoras das Instituições de Ensino Superior.”

3.2. Resposta: Tendo em vista que a Contabilidade depende de informações da área gestora do FIES para consolidação das Notas Explicativas, foi demandado aos gestores daquele Fundo as informações em questão, as quais serão disponibilizadas nos relatórios futuros.

“iii) Ausência de divulgação da metodologia e memória de cálculo da conta 1.1.3.9.1.01.01 – AJUSTE PARA PERDAS – SUB GRUPO 113 (c/c 090), infringindo o MCASP 8º ed, Parte V, item 8.2, alínea “a”, inciso iv.”

3.3. Resposta: A metodologia e memória de cálculo da conta 1.1.3.9.1.01.01 – AJUSTE PARA PERDAS encontra-se demonstrada no Ofício_In nº 16943/2021/COTCE, datado de 14/12/2021 e constante no processo SEI nº 23034.035190/2021-27, conforme Anexo (SEI nº 2943646), e será disponibilizado nas próximas Notas Explicativas.

4. Permanecemos à disposição para quaisquer esclarecimentos que se fizerem necessários.

Documentos Relacionados: I - Ofício nº 2735503/2022/DIFIN (SEI nº 2735503).
II - Anexo (SEI nº 2943646).

Atenciosamente,

[assinatura eletrônica]
WALDIR JOÃO FERREIRA DA SILVA JÚNIOR

Diretor Financeiro - DIFIN



Documento assinado eletronicamente por WALDIR JOÃO FERREIRA DA SILVA JÚNIOR, Diretor(a) Financeiro, em 25/05/2022, às 17:28, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, caput e § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015, embasado no art. 9º, §§ 1º e 2º, da Portaria MEC nº 1.042, de 5 de novembro de 2015, respaldado no art. 9º, §§ 1º e 2º, da Portaria/FNDE nº 83, de 29 de fevereiro de 2016.



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://www.fn.de.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador 2944565 e o código CRC E2392220.

Diretoria: Diretoria Financeira
Processo nº 23034.028791/2021-83

SEI nº 2944565

Despacho CORAC nº 2944358/2022

FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO

DESPACHO

Despacho CORAC nº 2944358/2022
Processo nº 23034.028791/2021-83
Interessado: Controladoria Geral da União - CGU, Gutemberg Assunção Vieira

À DIFIN,

Em atendimento ao Despacho DIFIN nº 2924057/2022 e ao Despacho DGINF (SEI nº 2920757), que trata do Comunicado do Relatório Preliminar de Auditoria Anual de Contas nº 1021244, referente ao exercício de 2021, apresentamos resposta a cerca dos questionamentos apresentados no Relatório em comento:

1. *Não há divulgação de informações a respeito da existência de relacionamentos com partes relacionadas e certas transações com essas partes.*

Resposta: No dia 24/05/2022 foi enviado e-mail para a Setorial Contábil no MEC em busca de orientações em como aplicar às Notas Explicativas os requisitos da Estrutura de Relatório Financeiro exigidas pela NBC TSP nº 22.

2. *O item 1.4 – Resumo das principais práticas contábeis e critérios contábeis, alínea “j” – empréstimos e financiamentos – não informa a base de mensuração da Dívida Pública Mobiliária Federal Interna (DPMFi), que compreende os títulos do Fies adquiridos pelo FNDE do Tesouro Nacional destinados às mantenedoras das Instituições de Ensino Superior.*

Resposta: Tendo em vista que a Contabilidade depende de informações da área gestora do FIES para consolidação das Notas Explicativas, foi demandado aos gestores daquele Fundo as informações em questão, as quais serão disponibilizadas nos relatórios futuros.

3. *Ausência de divulgação da metodologia e memória de cálculo da conta 1.1.3.9.1.01.01 – AJUSTE PARA PERDAS – SUB GRUPO 113 (c/c 090), infringindo o MCASP 8º ed, Parte V, item 8.2, alínea “a”, inciso iv.*

Resposta: A metodologia e memória de cálculo da conta 1.1.3.9.1.01.01 – AJUSTE PARA PERDAS encontra-se demonstrada conforme anexo 2943646, e será disponibilizado nas próximas Notas Explicativas.

Respeitosamente,



Documento assinado eletronicamente por **LEONARDO DE SOUZA BATISTA, Técnico(a) em Financiamento e Execução de Programas e Projetos Educacionais**, em 24/05/2022, às 15:16, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, caput e § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#), embasado no art. 9º, §§ 1º e 2º, da [Portaria MEC nº 1.042, de 5 de novembro de 2015](#), respaldado no art. 9º, §§ 1º e 2º, da [Portaria/FNDE nº 83, de 29 de fevereiro de 2016](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://www.fnde.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **2944358** e o código CRC **CCCC4A46**.

II – NOTA TÉCNICA Nº 280/2022/CGEBC/DS/SFC.

19/04/2022 15:56

SEI/CGU - 2274141 - Nota Técnica



CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO

NOTA TÉCNICA Nº 280/2022/CGEBC/DS/SFC

PROCESSO Nº 00190.101267/2022-47

INTERESSADO: FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO (FNDE), COORDENAÇÃO-GERAL DE AUDITORIA DAS ÁREAS DE EDUCAÇÃO BÁSICA, DIREITOS HUMANOS E DESENVOLVIMENTO SOCIAL

1. **ASSUNTO**

1.1. Análise sobre a manifestação do FNDE de não reconhecimento dos direitos sobre recursos do PNAE, PNATE e PDDE, nos exercícios de 2020 e 2021.

2. **REFERÊNCIAS**

2.1. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TSP Estrutura Conceitual**. CFC. Brasília. 2016.

2.2. FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO. **Ofício nº 2735503/2022/DIFIN**. FNDE. Brasília. 2022.

2.3. SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Nota Técnica SEI nº 1368/2022/ME**. STN. Brasília. 2022.

2.4. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Acórdão nº 3.061/2019 - Plenário**. TCU. Brasília. 2019.

3. **SUMÁRIO EXECUTIVO**

3.1. Trata a presente Nota Técnica da análise da resposta encaminhada pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), por intermédio do Ofício nº 2735503/2022/DIFIN e anexos, na qual a Unidade informa que não irá proceder ao reconhecimento dos direitos sobre recursos do Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE), Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar (PNATE) e Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE).

3.2. Em resumo a Unidade alega que essas transferências não são ativos, pois são transferências fundo a fundo por meio de repasse. E que na hipótese de irregularidades, o reconhecimento do ativo decorreria do processo de tomada de contas especial e não da respectiva transferência.

3.3. Na continuação, são apresentados os principais argumentos do FNDE seguida da análise da equipe desta Controladoria-Geral da União (CGU) acerca dos riscos e benefícios das propostas formuladas pela Unidade.

4. **RESUMO DA MANIFESTAÇÃO**

4.1. Em sua manifestação a Unidade, alega que (FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO, 2022):

a) Transferência fundo a fundo caracteriza-se pelo repasse por meio da descentralização de recursos diretamente de fundos da esfera federal para fundos da esfera estadual, municipal e do Distrito Federal.

b) Conforme a legislação vigente sobre os citados programas, a transferência do recurso deverá ser efetivada automaticamente pelo FNDE sem necessidade de formalização de convênio ou instrumentos congêneres. Portanto, não existe condição para a realização do repasse do financeiro em decorrência de ato de formalização entre a União e Estados, Municípios e Distrito Federal. O Fundo repassador do recurso tem a responsabilidade de executar a política pública contemplada nos citados programas.

c) O repasse do financeiro pela União efetiva registros patrimoniais pelo lançamento em conta de Variação Patrimonial Diminutiva, impactando o resultado patrimonial da entidade. Este fato contábil

não pode ser evidenciado como Ativo, pois não atende aos critérios existentes para que ocorra essa classificação.

d) Conceito de Ativo: Recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade.

e) Após reunião realizada entre a CCONT, o MEC e membros da Plataforma + Brasil, entendemos que não é viável o controle contábil da prestação de contas das Transferências Fundo a Fundo dos programas PNAE, PDDE e PNATE. Porém, a apuração de responsabilidade e o reconhecimento de um Crédito a Receber em decorrência da não prestação de contas ou pelo julgamento de um processo de Tomada de Contas Especial poderão ser registrados pelas rotinas contábeis já existentes, conforme disciplina a macrofunção 02.11.38 - Diversos Responsáveis.

f) Também foi informado na reunião que as Transferências Fundo a Fundo estão sendo mapeadas pela Plataforma + Brasil e serão objeto de controle naquela plataforma. Com isso, ocorrerá a evidência necessária de todas as fases relativas à execução dos referidos programas. Informamos, ainda, que a CCONT poderá participar da reunião com a CGU, se for necessário.

4.2. Os fundamentos apresentados pelo FNDE estão embasados na análise apresentada na Nota Técnica SEI nº 1368/2022/ME, emitida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

5. ANÁLISE

5.1. De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público – Estrutural Conceitual (NBC TSP EC) (item 8.29) (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016):

Todas as transações materiais, eventos e outros itens reportados são apresentados de maneira que transmitam a sua essência em vez da sua forma jurídica ou outra forma, de modo que as características qualitativas da relevância e da representação fidedigna sejam alcançadas.

5.2. Nota-se que o reconhecimento e a evidência das transações materiais devem considerar a essência econômica da referida transação e não a forma como a transação é feita (princípio da essência sobre a forma). Este princípio é reforçado no conceito de representação fidedigna (item 3.10) (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016): “A informação que representa fielmente um fenômeno econômico ou outro fenômeno retrata a substância da transação, a qual pode não corresponder, necessariamente, à sua forma jurídica.”.

5.3. Fica evidente que a forma como a transação é efetuada não deve condicionar a sua contabilização, conforme alegado pelo FNDE sobre a forma como a legislação estabeleceu as transferências a título de PNAE, PNATE e PDDE. O fato de tais transferências serem fundo a fundo e automáticas não são características essenciais para influenciar no momento de reconhecimento de ativos, passivos, receitas e despesas. As condições econômicas como ocorrem, estabelecidas pela legislação ou pela prática vigente, são mais relevantes para definir o momento de reconhecimento e os elementos das demonstrações contábeis que devem ser reconhecidos.

5.4. Do ponto de vista da essência econômica, as transferências realizadas por entidades públicas podem ser divididas em dois grupos: (i) transferências sem condicionantes; e (ii) transferências com condicionantes. Por condicionante, entende-se o compartilhamento parcial de riscos e/ou a imposição de limitações a benefícios ou potencial de serviço relacionados com o objeto da transferência.

5.5. Nas transferências sem condicionantes, o transferidor repassa todos os riscos e benefícios para o receptor no momento em que transfere a propriedade e a posse de ativos e/ou passivos. Isto é o que acontece com os recursos transferidos pela União a título de Fundo de Participação dos Estados (FPE) ou Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Não foi estabelecido nenhum condicionante na Carta Magna Brasileira para que os entes subnacionais recebessem tais recursos da União.

5.6. Portanto, sendo uma transferência sem condicionantes, não há que se falar de reconhecimento de ativo por parte da União, nestes casos, pois não haverá benefícios futuros ou potencial de serviço, assim como, não haverá riscos para a União. Caso identifique uso irregular dos recursos transferidos a títulos de FPE ou FPM pelos entes subnacionais, as entidades federais não têm o poder coercitivo para apurar tais irregularidades, devendo, apenas comunicar aos órgãos de controle que tenham jurisdição sob tais entes subnacionais (tribunal de contas ou ministério público ou controladoria subnacional).

5.7. Nota-se que tal situação decorre da ausência de condicionantes e não da forma como transferência ocorre, isto é, sendo uma transferência obrigatória do ponto de vista legal. Como a Carta Magna não estabeleceu obrigação de fiscalização para o transferidor, nos casos do FPE e do FPM, a União

não responderá pelas irregularidades dos entes subnacionais, pois, do ponto de vista econômico, transferiu não só os benefícios, mas também, os riscos. Por esse motivo, o fato gerador, que é transferência dos riscos e benefícios, ocorre no mesmo momento do repasse financeiro.

5.8. Outro exemplo ocorre em uma transferência voluntária de bens móveis e/ou imóveis de um ente federado para outro. Se na referida transferência não houve fixação de condicionantes, tais como, tipo de destinação, condições de uso etc., os riscos e benefícios são transferidos mediante a transferência integral de propriedade e da posse do bem. Nota-se mais uma vez, que a forma (transferência voluntária) não é importante para definir a contabilização, mas sim a presença de condicionantes. Se um ente subnacional recebe um imóvel da União sem condicionantes, o mesmo poderá fazer o que quiser com tal imóvel (apenas respeitando a legislação aplicável) e somente ele será responsabilizado em caso de irregularidades.

5.9. Nas transferências com condicionantes, o repasse integral de todos os riscos e benefícios do transferidor para o receptor ocorrerá apenas no momento em que as condicionantes forem cumpridas e não na transferência da propriedade ou da posse de ativos e/ou passivos. O dever de prestar contas e o direito de ser ressarcido são exemplos de condicionantes. Se o receptor não prestar contas demonstrando que o recurso recebido foi aplicado nas condições estabelecidas, o transferidor terá direito a reaver o ativo anteriormente transferido.

5.10. Este é o caso das transferências relacionadas ao PNAE, PNATE e PDDE. Além de fixar a obrigação de envio automático de recurso por parte da União (transferidor), as respectivas legislações dos citados programas, também fixaram a obrigação do ente subnacional (receptor) de prestar contas e a obrigação da União de avaliar se as exigências legais foram obedecidas na aplicação de tais recursos por parte dos entes subnacionais. Nota-se que, apesar de serem transferências automáticas, tais como as relacionadas com o FPE ou FPM, as transferências do PNAE, PNATE e PDDE possuem substâncias econômicas diferentes das transferências daqueles fundos.

5.11. Em relação aos Programas, ressalta-se entendimento trazido pelo [Acórdão 3.061/2019 – Plenário – TCU](#), decorrente de representação com o objetivo de avaliar a gestão das prestações de contas de recursos descentralizados pelo FNDE e de propor medidas com vistas a dotar esse processo de maior racionalidade e eficiência, no qual afirma-se que:

São classificadas como voluntárias as transferências federais decorrentes do Programa Nacional de Alimentação Escolar, do Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar e do Programa Dinheiro Direto na Escola Básico, do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação.

5.12. Tal entendimento decorre das seguintes razões:

Transferências obrigatórias são entregas de recursos - correntes ou de capital - que decorrem de determinação ou de imposição constitucional ou legal, como se pode deduzir da definição de transferência voluntária contida no artigo 25 da Lei Complementar 101/2000. Entretanto, como a realização de qualquer despesa pública depende de previsão em lei - conforme defendido pelo ministro Benjamin Zymler no voto condutor do [Acórdão 2368/2013-TCU-Plenário](#) -, a simples existência de previsão legal não caracteriza automaticamente uma transferência como obrigatória.

O fator determinante para que se possa diferenciar a transferência obrigatória - ou incondicional - da transferência voluntária é a imposição de exigência por parte do ente concedente para a realização do repasse dos recursos, conforme concluiu o Pleno desta Corte de Contas nos Acórdãos 1.631/2006 e 2.638/2013, relatados, respectivamente, pelos ministros Augusto Sherman Cavalcanti e José Jorge.

[...]

As Leis 11.947/2009 - que dispõe sobre o Pnae e o PDDE Básico - e 10.880/2004 - que institui o Pnate - fixam exigências mínimas - entre elas a prestação de contas do total dos recursos recebidos -, que, se não cumpridas pelos estados, pelo Distrito Federal ou pelos municípios, levam à suspensão dos repasses pelo FNDE.

Ademais, proporcionar os meios de acesso à educação - assim como à cultura, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação - é competência comum da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios (art. 23, inciso V, da Constituição Federal), a qual se dá por meio da cooperação entre esses entes. O termo cooperação aqui utilizado impede que se atribua a essa competência comum o sentido de obrigação constitucional, conforme esclareceu esta Corte de Contas no Acórdão 1631/2006-TCU-Plenário [...]

Portanto, por serem recursos transferidos a título de cooperação e mediante o atendimento de diversos requisitos impostos pelo ente concedente, os aportes federais de recursos para educação, por meio do Pnae, Pnate e PDDE Básico, devem ser classificados como transferências voluntárias.

5.13. De forma conclusiva, tem-se que:

24. Os programas sob exame (Pnae, Pnate e PDDE Básico) são exemplos de transferências previstas em lei que não possuem natureza obrigatória, visto que as leis 11.947/2009, que dispõe sobre o Pnae e o PDDE Básico, e a 10.880/2004, que institui o Pnate, fixam exigências mínimas típicas da essência de uma transferência voluntária, além de autorizarem a suspensão dos repasses pelo FNDE, na hipótese de Estados, Distrito Federal e Municípios não as cumprirem, [...]

25. Assim, os aportes federais de recursos para educação, por meio do Pnae, Pnate e PDDE Básico, consistem em transferências voluntárias, visto que são recursos transferidos a título de cooperação e mediante o atendimento de diversos requisitos impostos pelo ente concedente.

5.14. Conforme exposto no Acórdão supracitado, um dos requisitos impostos pelo ente concedente – no caso ora analisado, o FNDE – trata-se justamente da obrigação de prestar contas. Tal obrigação está prevista na Lei nº 11.947/2009 (PNAE e PDDE), bem como na Lei nº 10.880/2004 (PNATE), de modo que o não cumprimento da obrigação por parte dos entes, a aplicação irregular de recursos, bem como a rejeição da prestação de contas (no caso do PDDE e do PNATE) ou a não constituição do Conselho de Alimentação Escolar – CAE (no caso do PNATE), autorizam a suspensão de repasse de recursos.

5.15. Assim, nas transferências do PNAE, PNATE e PDDE há condicionantes, como ocorre com as transferências voluntárias realizadas por meio de convênios ou de termos de execução descentralizadas (TED), que são formas legais diferentes. Nas transferências do PNAE, PNATE e PDDE a entrega de recursos (o repasse financeiro) não significa que a transferência integral de riscos e benefícios para os entes subnacionais. A transferência integral de riscos e benefícios somente ocorrerá quando da comprovação da correta aplicação dos recursos transferidos por parte do recebedor, comprovação que deverá ser ratificada pelo transferidor, conforme descrito nas respectivas legislações.

5.16. Deste modo, não é possível o reconhecimento da baixa do ativo (tendo como contrapartida a despesa), pois não houve a transferência integral dos riscos e benefícios do mesmo. Houve apenas o repasse financeiro, nestes casos, um adiantamento de recursos, de maneira similar quando recursos são enviados antecipadamente a um fornecedor de bens e/ou serviços. O repasse financeiro, nestes casos, ocorre em momento anterior ao da transferência integral dos riscos e benefícios, este último, o momento do fato gerador para baixa do ativo do ponto de vista do regime de competência.

5.17. Inclusive o regime de competência é o que deve ser observado para o reconhecimento de ativos, passivos, receitas e despesas, conforme descrito no NBC TSP EC (item 1.1) (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016):

A estrutura conceitual estabelece os conceitos que fundamentam a elaboração e a divulgação dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs), os quais devem ser elaborados com base no regime de competência. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aplicará estes conceitos no desenvolvimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP) e nas demais disposições aplicáveis à elaboração e divulgação dos RCPGs.

5.18. Vale lembrar que a observação do regime de competência já era obrigatória no Brasil, para despesas e passivos reconhecidos na contabilidade governamental, desde a edição da Lei Complementar nº 101/2000, conforme estabelecido no art. 50, inciso II. Deste modo, reconhecer a despesa considerando apenas o repasse financeiro é atender ao regime de caixa (despesa implica em saída de caixa) e não o regime de competência (despesa implica em saída de benefícios econômicos ou redução do potencial de serviços).

5.19. Nota-se, ao contrário do alegado pelo FNDE, que o repasse financeiro não implica na baixa automática do ativo. Este sofre apenas uma reclassificação, como ocorre com qualquer tipo de adiantamento. A saída de caixa implica no reconhecimento de um direito a receber e tal ativo deverá figurar nas demonstrações contábeis da Unidade até que ocorra a efetiva comprovação da aplicação do recurso. Antes da efetiva comprovação, ele é um ativo do FNDE, pois este possui controle sobre o mesmo, é oriundo de um evento passado (o repasse financeiro determinado por lei) e dele se espera benefícios econômicos ou potencial de serviço (efetiva prestação de serviços ou fornecimento gratuito de bens para a população na área de abrangência do referido programa).

5.20. Quando no Relatório de Auditoria nº 874782, a equipe desta CGU comparou o ativo derivado das transferências do PNAE, PNATE e PDDE com os derivados de convênios e TED, fez referência à substância econômica e não a forma. Os convênios e TED possuem formas jurídicas

diferentes das transferências daqueles programas, como, por exemplo, a devolução de saldos remanescentes ao final de vigência do referido convênio ou TED, ou o estabelecimento das condicionantes em um documento específico. Esta não é forma adotada pelas transferências do PNAE, PNATE e PDDE, mas conforme já explicitado, a forma não pode preponderar sobre a essência econômica para fins de reconhecimento e evidência contábil.

5.21. Em ambas situações, são estabelecidas condicionantes que deverão ser atendidas pelo receptor do recurso. E são estas condicionantes que dão origem ao reconhecimento do ativo e não a possibilidade de devolução do recurso, quer seja por existirem sobras, quer seja por aplicação fora dos padrões acordados. De igual modo, não é forma como condicionantes foram estabelecidas que definem o reconhecimento de ativos, passivos, receitas e despesas. Tanto faz se tais condicionantes foram fixadas em instrumento específico ou definidas pelos normativos. Se não houve transferência integral de riscos e benefícios, não é possível a baixa do ativo em contrapartida a uma despesa, por parte do transferidor. Por isso, o receptor também não deverá reconhecer uma receita pela simples entrada de caixa (o que seria atender ao regime de caixa e não de competência), mas sim, um passivo de uma receita diferida, como ocorre em qualquer tipo de adiantamento.

5.22. É importante frisar que, ao contrário do que é alegado pelo FNDE (FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO, 2022) com base na Nota Técnica SEI nº 1368/2022/ME (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2022), não é processo de Tomada de Contas Especial (TCE) que dá origem ao direito de regresso do recurso anteriormente transferido. Mais uma vez, a forma (TCE) não pode preponderar sobre a essência (ausência de transferência integral de riscos e benefícios).

5.23. A TCE é apenas uma forma jurídica estabelecida em legislação para definir o rito de como uma cobrança deve ocorrer nos casos em que recursos são transferidos de uma entidade pública para outra entidade, pública ou privada, e não há a efetiva comprovação de que tenham sido empregados nas condições previamente acordadas. Ela deve garantir a observância aos princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, evitando que abusos sejam cometidos pelo transferidor e/ou pelo receptor. A simples instauração da TCE ou até mesmo a conclusão não dão origem a ativos ou passivos para administração pública.

5.24. O objeto principal da TCE, a transferência realizada já é um ativo do ente transferidor, sofrendo apenas reclassificação quando da instauração da mesma, no atual modelo brasileiro. As multas (administrativa e pecuniária) e outros encargos que venham a ser imputados ao receptor na conclusão da TCE, decorrem do poder sancionador do respectivo Tribunal de Contas e não da forma jurídica, a TCE. Verifica-se que tal forma jurídica não tem a capacidade mudar a não transferência de riscos e benefícios, em relação ao objeto principal, portanto não criando ativos.

5.25. Também é necessário ressaltar que as falhas nos controles do FNDE em acompanhar em tempo hábil as efetivas prestações de contas não representam mudanças na essência econômica da transação. O ativo deverá permanecer reconhecido desde a transferência até o prazo final para manifestação do FNDE sobre a correta aplicação dos recursos transferidos. Não havendo prazo fixado pela legislação, cabe a Unidade definir um prazo que seja razoável, pois tal ativo não pode permanecer indefinidamente nas demonstrações contábeis. Se a ação da entidade é intempestiva, o item passará a demonstrar a sua incapacidade de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviço, em um prazo razoável, e deverá ser baixado das demonstrações contábeis.

5.26. Do mesmo modo, a baixa recuperabilidade de tais créditos não altera a essência econômica da transação, mas sim, cria uma nova situação que também deverá ser reconhecida e evidenciada pela entidade. Trata-se da figura contábil denominada ajuste para perdas, que deverá ser reconhecida por uma entidade sempre que a sua expectativa de reaver o recurso for inferior a 100%.

5.27. Por fim, destaca-se como louvável a iniciativa para ampliar a transparência sobre as transferências do PNAE, PNATE e PDDE. Entretanto, tal divulgação em outros meios deve ser entendida como informação suplementar às demonstrações contábeis, não as substituindo, nem eximindo a entidade de reconhecer ativos, passivos, receitas e despesas pelo regime de competência, conforme descrito na NBC TSP EC.

5.28. O atual modelo utilizado pelo FNDE está gerando distorções nas demonstrações da Unidade. Ao reconhecer a despesa no ato do repasse financeiro, o FNDE transmite a informação de que todo o recurso foi corretamente aplicado nos respectivos programas, o que não é verdadeiro. Ademais, tal prática não exige a gestão federal de acompanhar a efetiva aplicação do recurso, ou seja, não reduz o seu

risco, nem a exime de futura apuração de responsabilidade quando identificada má utilização dos recursos públicos. Do ponto de vista financeiro, isto implica em superavaliação da despesa.

5.29. De igual modo, ao reconhecer uma receita, nos casos em que há devolução de recursos, ainda que parcial, o FNDE está gerando nova distorção nas demonstrações contábeis. Não faz sentido reconhecer como receita, o valor correspondente ao um recurso no qual a unidade tem direito aos riscos e benefícios. Novamente afetará o resultado da Unidade, incorrendo em superavaliação da receita.

5.30. O não reconhecimento do ativo, que implica em nova distorção, é a causa das distorções que afetaram o resultado. O não reconhecimento do ativo no caso em tela implica em criar uma regra contábil diferente da que a própria União aplica ao demais casos de adiantamentos de recursos com posterior prestação de contas. Transações com semelhantes essências econômicas devem ser tratadas com isonomia, ainda que as formas jurídicas sejam diferentes, em respeito ao princípio da essência sobre a forma.

6. CONCLUSÃO

6.1. Diante do exposto, considera-se improcedente a alegação do FNDE de que a forma definida pela legislação seja capaz de conduzir ao reconhecimento da despesa, quando do repasse financeiro dos programas PNAE, PNATE e PDDE. Agir de tal forma, é atender ao regime de caixa e não ao regime de competência, preconizado na NBC TSP EC e na Lei Complementar nº 101/2000.

6.2. O reconhecimento do ativo, durante o período que vai desde o repasse financeiro até o prazo razoável para a conclusão da avaliação da prestação de contas, está alinhado com a prática descrita pela NBC TSP EC. Enquanto o FNDE não tiver transferido todos os riscos e benefícios associados com os recursos repassados, ou seja, até a avaliar a regular aplicação do recurso, não há que se falar de baixa do ativo ou que este não atende ao conceito definido pela NBC TSP EC.

6.3. O recurso transferido é ativo do FNDE, pois é resultado de um evento passado (o repasse financeiro determinado por lei) e dele se espera benefícios econômicos ou potencial de serviço (efetiva prestação de serviços ou fornecimento gratuito de bens para a população na área de abrangência do referido programa). O reconhecimento não se dá apenas por expectativa da devolução do recurso, mas da capacidade da União exigir que ente federado cumpra o seu dever legal de fornecer bens e serviços para população, do ponto de vista das políticas custeadas por tais recursos.

6.4. Os recursos transferidos por conta do PNAE, PNATE e PDDE é uma transferência com condicionantes e, portanto, deve receber tratamento contábil idêntico ao dado às transferências desta espécie. Tal tratamento independente da forma jurídica adotada.

6.5. Deste modo, ratifica-se as informações relatadas e as recomendações realizadas no Relatório Auditoria nº 874782. Destaca-se que o não atendimento no exercício de 2021 implica em distorções nas demonstrações contábeis do FNDE, com repercussão do Balanço Geral da União.

7. DOCUMENTOS RELACIONADOS

7.1. Relatório de Auditoria nº 874782 - AAC FNDE/2020 (SEI nº 1950658).



Documento assinado eletronicamente por **LUIS EDUARDO SANTIAGO CAMPOS, Auditor Federal de Finanças e Controle**, em 04/03/2022, às 12:54, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020.



Documento assinado eletronicamente por **HUGO LEONARDO TOSTO CUOCO, Coordenador-Geral de Auditoria das Áreas de Educação Básica, Cidadania e Turismo, Substituto**, em 04/03/2022, às 17:27, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020.



Documento assinado eletronicamente por **JANILSON ANTONIO DA SILVA SUZART, Chefe de Divisão**, em 07/03/2022, às 10:38, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020.



Documento assinado eletronicamente por **ETIVALDO RODRIGUES DA SILVA JUNIOR, Coordenador**, em 07/03/2022, às 11:26, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020.

A autenticidade deste documento pode ser conferida no site <https://sei.cgu.gov.br/conferir> informando o código verificador 2274141 e o código CRC D3FD905B

Referência: Processo nº 00190.101267/2022-47

SEI nº 2274141