

TC nº 023.708/2019-0

Fiscalização nº 195/2019

Relator: Ministro Augusto Nardes

RELATÓRIO DE AUDITORIA EM CONTAS ANUAIS DA FISCALIZAÇÃO

Modalidade: Financeira integrada com Conformidade

Ato originário: Despacho do relator no TC 027.089/2019-3

Objeto da fiscalização: Situação patrimonial, financeira e orçamentária da entidade, refletidas nas demonstrações contábeis de 31/12/2019 e transações subjacentes.

Ato de designação: Portaria de Fiscalização - Semec 561, de 26/8/2019 (Planejamento) e Portaria de Fiscalização – Semec 808, de 31 de outubro de 2019 (execução e relatório), alterada pela Portaria de Fiscalização – Semec 129, de 17 de março de 2020.

Período abrangido pela fiscalização: 01/01/2019 a 31/12/2019

Composição da equipe:

Arnaldo Ribeiro Gomes – matr. 9448-0 – Semec - (Supervisor)

Lídia Firmina dos Santos – matr. 6507-2 – Semec - (Coordenadora)

Ana Carolina Amorim Ubarana – matr. 8153-1 – Semec

Gerson André de Sousa Filho – matr. 7635-0 – SecexEducação

Thiago Pimenta Nascimento Fadigas – matr. 11114-7 - Semag

Pelo órgão de controle interno (CGU) em assistência direta:

Alan Bruno Domingos Lopes – CPF 008.921.471-48 – SFC/CGU

Paulo Ricardo Martins Ricarte dos Santos – CPF 007.371.401-19 – SFC/CGU

DO ÓRGÃO/ENTIDADE FISCALIZADO

Órgão/entidade fiscalizado: Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE)

Vinculação (ministério): Ministério da Educação

Vinculação TCU (unidade técnica): Secex Educação

Responsáveis pela entidade:

Karine Silva dos Santos (CPF 088.043.637-97); Presidente (titular); desde 23/12/2019

Rodrigo Sérgio Dias (CPF 225.510.368-01); Presidente (titular); 29/8/2019 - 22/12/2019

Carlos Alberto Decotelli da Silva (CPF 370.949.717-53); Presidente (titular); 5/2/2019 - 28/8/2019

Fábio de Barros C. G. Filho (CPF 033.641.221-56); Presidente (substituto); 21/1/2019 - 28/4/2019

João Antônio L. de Oliveira (CPF 098.954.931-34); Presidente (substituto); 15/1/2019 - 20/1/2019

Rogério Fernando Lot (CPF 344.161.101-20); Presidente (substituto); 7/3/2017 - 10/1/2019

PROCESSO(S) CONEXO(S) – O TC que vier a ser autuado para o processo de prestação de contas dos responsáveis pelo FNDE, relativo ao exercício de 2019.

Relator: Ministro Augusto Nardes

TC: 023.708/2019-0

Unidade Responsável: Semec/SecexEducação

O QUE O TCU FISCALIZOU?

O TCU realizou, com apoio da Controladoria Geral da União (CGU), auditoria financeira integrada com conformidade nas contas de 2019 do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), com o objetivo de expressar opinião sobre se as demonstrações contábeis, financeiras e orçamentárias do FNDE estão livres de distorção relevante, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicadas ao setor público, e se as operações, transações ou os atos de gestão relevantes dos responsáveis estão em conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis e com os princípios de administração pública que regem a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos.

A auditoria, realizada de 1/8/2019 a 31/3/2020, foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria do setor público e insere-se na estratégia de fortalecimento da auditoria financeira aprovada pelo Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário, de realização de auditorias nas contas anuais para fins da certificação de contas.

VOLUME DE RECURSOS FISCALIZADOS

O volume de recurso fiscalizados foi de **R\$ 114,5 bilhões**, na perspectiva patrimonial, e de **R\$ 57,1 bilhões** das despesas

O QUE O TCU ENCONTROU?

empenhadas no exercício.

A auditoria detectou distorções de valores nas demonstrações contábeis que somam R\$ 8,7 bilhões, cerca de 13% do ativo total da entidade, relativas, principalmente, ao não reconhecimento de ativos e de ajustes para perdas relacionadas a ativos. Foram detectadas não conformidades decorrentes de procedimentos e controles definidos para executar e acompanhar o Salário-Educação.

As conclusões atingidas levaram à opinião adversa sobre as demonstrações contábeis e à opinião com ressalva sobre a conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.



QUAL A PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO?

Foram propostas determinações para correção das não conformidades na gestão das transferências do Salário-Educação e recomendações para o aprimoramento dos controles internos sobre a conformidade dos atos de gestão financeira e orçamentária e dos respectivos registros contábeis, bem como sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis, alinhando-os aos padrões internacionais em implementação pela Secretaria do Tesouro Nacional, para convergir as práticas contábeis adotadas no Brasil às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Se implementadas as deliberações, as informações da gestão do FNDE serão mais fidedignas, que por sua vez melhora a qualidade e a credibilidade da prestação de contas anual dos responsáveis. A comunicação preliminar das distorções pela auditoria, por exemplo, permitiu que provisões para despesas de 2019, representando 94% do passivo exigível (R\$ 6,2 bilhões), fossem reconhecidas no exercício contábil correto.

QUAIS OS PRÓXIMOS PASSOS?

Para garantir a implementação das ações, a CGU realizará monitoramento das deliberações que forem expedidas, na auditoria anual de contas

referente ao exercício de 2020,
que será conduzida de acordo
com a metodologia desenvolvida
nesta auditoria.



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Secretaria-Geral de Controle Externo

Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo

Diretoria de Auditoria e Contas Anuais

SUMÁRIO

1. APRESENTAÇÃO.....	1
2. INTRODUÇÃO.....	2
Visão geral do objeto.....	2
Objeto, objetivos e escopo da auditoria.....	4
Não escopo.....	5
Metodologia e limitações inerentes à auditoria.....	5
Volume de recursos fiscalizados.....	6
Benefícios da fiscalização.....	6
3. ACHADOS DA AUDITORIA.....	7
1 Distorções de valores.....	7
2 Distorções de classificação, apresentação ou divulgação.....	21
3 Desvios de conformidade.....	23
4. ASSUNTOS QUE EXIGIRAM ATENÇÃO SIGNIFICATIVA NA AUDITORIA.....	34
5. CONCLUSÕES.....	36
Conclusão sobre as demonstrações contábeis.....	37
Conclusão sobre a conformidade das operações, transações ou atos de gestão subjacentes.....	37
Impacto dos achados nas contas da unidade jurisdicionada.....	37
Apuração e eventual responsabilização de responsáveis.....	37
Benefícios estimados ou esperados e volume de recursos fiscalizados.....	38
6. PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO.....	38
APÊNDICE A - DETALHAMENTO DA METODOLOGIA EMPREGADA.....	41
APÊNDICE B - ALTERAÇÕES DA LEGISLAÇÃO DO RISCO DE FINANCIAMENTO.....	46
APÊNDICE C - COMENTÁRIOS DE GESTORES E ANÁLISES DA EQUIPE.....	47
1 Distorções de valores.....	47
2 Distorções de classificação, apresentação ou divulgação.....	58
3 Desvios de conformidade.....	59
LISTA DE SIGLAS.....	79
LISTA DE TABELAS.....	80
LISTA DE ILUSTRAÇÕES.....	80

1. APRESENTAÇÃO

1. A Constituição Federal de 1988 atribuiu ao Tribunal de Contas da União (TCU) a competência para julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta (art. 71, II). De acordo com o art. 16, inc. I da Lei 8.443, de 1992, c/c com art. 207 do Regimento Interno do TCU, essas contas serão julgadas regulares quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável.

2. Em razão dessas atribuições constitucionais e legais, o TCU, com apoio da Controladoria Geral da União (CGU) previsto no art. 74, IV, da Constituição Federal, realizou auditoria financeira integrada com conformidade nas contas relativas ao exercício de 2019 prestadas pelos responsáveis pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE). O apoio do órgão de controle interno deu-se mediante assistência direta, nos termos da ISA/NBC TA 610 (ISSAI 2610), com a participação de auditores da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC/CGU) integrando a equipe de auditoria.

3. A auditoria insere-se na estratégia de fortalecimento da auditoria financeira aprovada pelo Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário (relator Min. Aroldo Cedraz), de realização de auditorias nas contas anuais para fins da certificação de contas, com o objetivo de garantir um alto nível de segurança na emissão de opinião de auditoria sobre a credibilidade do Balanço Geral da União (BGU) por meio da integração das competências constitucional e legal de certificação das contas anuais e de governo, e da ampliação gradual da quantidade de demonstrações contábeis auditadas (item 9.1.2 do Acórdão).

4. É, assim, parte de projeto em curso na Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex) que visa desenvolver ações para a criação de capacidades no TCU, na CGU e nos demais órgãos que integram o Sistema de Controle Interno dos Poderes da União para a coordenação e a cooperação na realização dos trabalhos de auditoria integrada financeira e de conformidade nas contas anuais das unidades prestadoras de contas (UPC) significativas do BGU, para fins de certificação e julgamento de contas, e para subsidiar a emissão do parecer prévio pelo TCU sobre as contas consolidadas de governo prestadas anualmente pelo Presidente da República.

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

6. Os resultados do trabalho incluem o presente relatório de auditoria e o certificado de auditoria, que irão compor o processo de contas anuais dos responsáveis para fins de julgamento, nos termos do inc. III do art. 9º e do inc. II do art. 50 da Lei 8.443/1992.

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

2. INTRODUÇÃO

8. Trata-se de auditoria financeira integrada com conformidade autorizada por despacho do Ministro-Relator Augusto Nardes no processo TC 027.089/2019-3, realizada nas contas relativas ao exercício de 2019 dos responsáveis pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), com vistas a subsidiar o julgamento dessas contas pelo TCU. A equipe de auditoria foi composta por auditores da Semec, Semag, SecexEducação e da Secretaria Federal de Controle Interno da CGU.

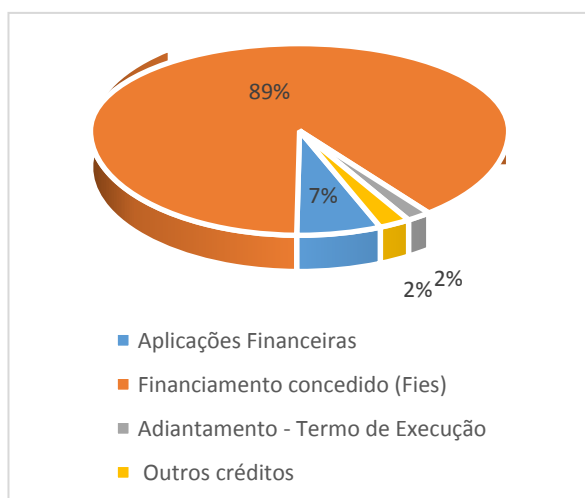
Visão geral do objeto

9. O FNDE é uma autarquia federal criada pela Lei 5.537, de 21 de novembro de 1968, e é responsável pela execução das políticas educacionais do Ministério da Educação (MEC). Em 2019, conforme dados do final do exercício, a entidade administrou ativos da ordem de R\$ 114,5 bilhões e executou despesas em torno de R\$ 44,3 bilhões (despesas liquidadas).

10. A entidade auditada é considerada componente significativo do BGU 2019, pelo critério de sensibilidade pública de sua missão como gestora de programas na área de educação, que possuem relevância social em todo o território nacional, envolvendo parcela significativa dos recursos da política pública de educação em todo o País (ver Tabela 2).

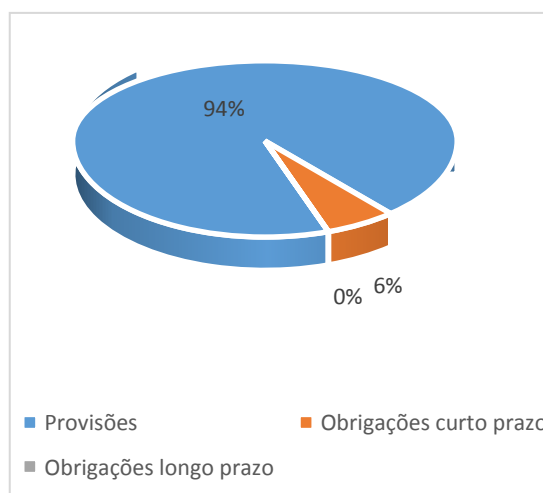
11. Entre os ativos da entidade, 89,18% são representados pelos saldos de contas relacionadas às transações do Financiamento Estudantil (Fies). Os gráficos abaixo demonstram a distribuição dos ativos e passivos do FNDE em 31/12/2019, por grupo de contas.

Gráfico 1 – Ativos do FNDE/2019



Fonte: Siafi, extraído em 06/02/2020.

Gráfico 2 – Passivos do FNDE/2019



Fonte: Siafi, extraído em 06/02/2020.

12. Relativamente aos passivos da entidade, 94% referem-se a provisões para pagamento no exercício de 2020 das parcelas do Fundeb e Salário Educação e das despesas com o PNLD, que foram reconhecidas em 2019 em atenção à competência das referidas despesas (Gráfico 2).

13. Conforme a Lei 5.537, de 1968, e o Decreto 9.007, de 20 de março de 2017, o FNDE é responsável pela assistência financeira, em caráter complementar, aos entes federativos, pela normatização, coordenação, acompanhamento, monitoramento e fiscalização da execução dos programas educacionais do país. É também executor de parte dos programas da educação no Brasil, além de ser o responsável pela avaliação da efetividade e eficácia da educação nacional.

14. Para cumprimento das responsabilidades do FNDE, a LOA de 2019 aprovou orçamento de R\$ 58,49 bilhões para custeio das ações de educação. A Tabela 1 apresenta os valores globais da execução orçamentária e financeira da entidade durante o exercício de 2019.

Tabela 1 - Execução da despesa – FNDE/2019

Despesas	Valores (R\$)	% da Dotação
Dotação	58.493.817.453,00	100,00%
Empenhadas	57.133.934.624,63	97,68%
Liquidadas	44.268.853.590,73	75,68%
Pagas	44.248.413.917,09	75,65%
RPNP inscrito ¹	12.865.081.033,90	21,99%
RPNP Pagos ²	3.649.836.279,92	-

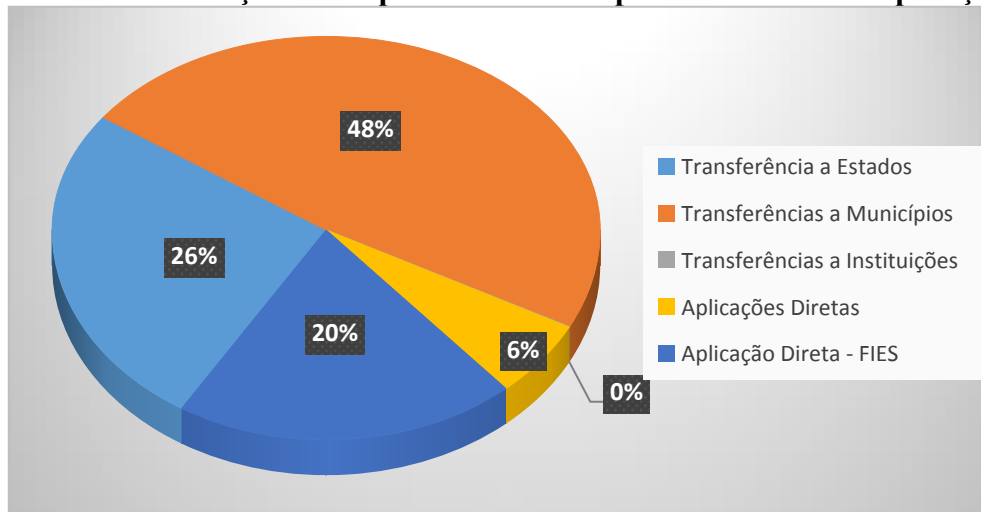
Fonte: Siafi/2019.

¹ RPNP inscrito refere-se ao orçamento de 2019 inscrito em 2020.

² RPNP Pago refere-se ao orçamento de 2018 pago em 2019.

15. As despesas liquidadas estão distribuídas, de acordo com a modalidade de aplicação, entre transferências a unidades da federação e execução direta. O Gráfico 3 apresenta, em termos percentuais, a alocação em cada modalidade.

Gráfico 3 - Execução da despesa FNDE/2019 por modalidade de aplicação



Fonte: Siafi/2019.

16. A Tabela 2, a seguir, apresenta os gastos por programas e por modalidade de aplicação.

Tabela 2 - Execução orçamentária e financeira FNDE/2019

Modalidade de aplicação	Programas/ações orçamentárias	Despesa Liquidada	%	Restos a Pagar não Processados	%
Transferências a estados, DF e municípios	Fundeb	15.243.146.155,50	34,43%	359.655.621,65	9,85%
	Salário Educação	11.026.314.081,77	24,91%	1.234.772.348,61	33,83%
	Pnae	3.950.473.553,79	8,92%	-	-
	Ensino Médio (tempo integral)	546.628.871,97	1,23%	-	-
	PDDE	1.059.200.737,35	2,39%	972.040,60	0,03%
	Pnate	696.591.287,60	1,57%	457.251,20	0,01%
	Caminho da Escola	-	-	314.020.694,75	8,60%
	Outros	132.536.800,68	0,30%	854.886.847,08	23,42%
Transf. a ISFL ¹	PDDE	8.023.187,27	0,02%	-	-
Transf. a ICFL ²	Mediotec	6.531.747,09	0,01%	-	-
Transf. ao Exterior	Unesco termo de cooperação	7.000.000,00	0,02%	3.100.000,00	0,08%
Subtotal Transferências		32.676.446.423,02	73,80%	2.767.864.803,89	75,82%

Modalidade de aplicação	Programas/ações orçamentárias	Despesa Liquidada	%	Restos a Pagar não Processados	%
Aplicações Diretas	Fies	8.951.416.700,41	20,22%	303.417.363,65	8,31%
	PNLD	866.960.190,62	1,96%	392.157.298,48	10,74%
	Cota Parte Fgeduc	500.000.000,00	1,13%	-	
	Adm. Fies	451.061.144,31	1,02%	52.439.771,80	1,44%
	Proies	185.986.798,26	0,42%	-	
	Bolsa Permanência	162.931.100,00	0,37%	12.396.600,00	0,34%
	Bolsa PET	62.572.541,00	0,14%	6.133.400,00	0,17%
	Pronatec/Mediotec	10.933.407,39	0,02%	63.427.974,78	1,74%
	Pnae	9.509.804,87	0,02%	12.896.848,81	0,35%
	Outros (programas de educação)	84.715.693,20	0,19%	18.742.222,71	0,51%
	Ativos	74.518.032,84	0,17%	144.284,19	0,00%
	Inativos	69.220.210,50	0,16%	-	
	Administração Terceirização	48.123.472,86	0,11%	7.134.421,93	0,20%
	TI funcionamento FNDE	29.642.677,28	0,07%	8.499.746,45	0,23%
	Sentenças Judiciais	23.284.788,19	0,05%	-	
	Adm. FNDE - PIS/PASEP	16.129.972,66	0,04%	1.335.694,79	0,04%
	Educação básica-Teleatendimento	15.177.419,72	0,03%	-	
	Outros (gestão adm)	30.223.213,60	0,07%	3.245.848,44	0,09%
Subtotal Aplicações Diretas		11.592.407.167,71	26,19%	881.971.476,03	24,16%
Total		44.268.853.590,73	100,00%	3.649.836.279,92	100,00%

Fonte: Siafi, Execução Orçamentária e Financeira do FNDE/2019.

¹Transferências a Instituições sem Fins Lucrativos.

²Transferências a Instituições com Fins Lucrativos.

Objeto, objetivos e escopo da auditoria

17. As contas auditadas compreendem os balanços patrimonial e orçamentário em 31 de dezembro de 2019, as demonstrações das variações patrimoniais para o exercício findo nessa data, com as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis, bem como as operações, transações ou os atos de gestão relevantes dos responsáveis, subjacentes às demonstrações contábeis.

18. Os objetivos da auditoria são obter segurança razoável para expressar conclusões sobre se as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial, financeira e orçamentária do FNDE em 31 de dezembro de 2019, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicadas ao setor público, e se as operações, transações ou os atos de gestão relevantes subjacentes estão em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com as leis e regulamentos aplicáveis e com os princípios de administração pública que regem a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos.

19. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia absoluta de que a auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria, sempre irá detectar uma distorção relevante ou um desvio de conformidade relevante quando existir. As distorções nas demonstrações contábeis e os desvios de conformidade nas operações, transações ou atos subjacentes podem ser decorrentes de fraude ou erro e são considerados relevantes quando, individualmente ou em conjunto, possam influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões tomadas com base nas contas auditadas.

Não escopo

20. Não integram o escopo da auditoria: (a) o exame de regularidade da aplicação dos recursos transferidos a outras esferas de governo (Fundeb, cota-parte do salário educação 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; e (b) os exames para verificar se as receitas de transferências do Orçamento Geral da União (OGU) ao FNDE, apresentadas na Demonstração das Variações Patrimoniais, em 31/12/2019, estão livres de distorções relevantes, pois tais receitas, excetuadas eventuais receitas próprias, são arrecadadas pela Receita Federal do Brasil, no nível do OGU, e são examinadas pela Secretaria de Controle Externo da Gestão Tributária, da Previdência e Assistência Social (SecexPrevidência), do TCU, que emite opinião de auditoria sobre elas.

Metodologia e limitações inerentes à auditoria

21. A auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria aplicáveis ao setor público, consistentes nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas à Auditoria (NBC TA), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que são convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Independente (ISA), emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC); Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), emitidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI); e Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT). Nenhuma restrição significativa foi imposta aos exames.

22. Tais normas requerem o cumprimento de exigências éticas, o exercício de julgamento e ceticismo profissionais, a aplicação do conceito de materialidade e a identificação e avaliação de riscos de distorção relevante nas demonstrações auditadas ou de desvio de conformidade relevante nas transações subjacentes, independentemente se causados por erro ou fraude, bem como a definição e a execução de procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, a fim de se obter segurança razoável, mediante evidência de auditoria suficiente e apropriada, para suportar as conclusões em que se fundamenta a opinião de auditoria.

23. Obteve-se entendimento do controle interno relevante para a auditoria para planejar e executar os procedimentos de auditoria mais apropriados às circunstâncias. Avaliamos a adequação das políticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis e respectivas divulgações feitas pela administração, bem como a apresentação, a estrutura e o conteúdo geral das demonstrações contábeis, incluindo se as transações e os eventos subjacentes estão apresentados de forma adequada.

24. A definição e a execução dos procedimentos de auditoria incluíram inspeção documental, confirmação externa de saldos e transações, recálculo, reexecução de procedimentos, procedimentos analíticos, indagações, inclusive por escrito (ofícios de requisição), e o uso de técnicas assistidas por computador para examinar populações inteiras de transações e de amostragem estatística para testes de controle e de conformidade (amostragem por atributos). Os aspectos relevantes da metodologia aplicada na definição da Estratégia Global de Auditoria e no desenvolvimento e execução do Plano de Auditoria encontram-se detalhados no Apêndice A deste relatório.

25. Conforme exigido pelas normas de auditoria, as distorções detectadas durante a auditoria foram comunicadas à administração do FNDE (peça 9/44) e com ela discutidos antes do encerramento do exercício, de forma a possibilitar, se aplicável, a realização de ajustes necessários para evitar que as demonstrações contábeis fossem encerradas com distorções e a equipe de auditoria fosse obrigada a emitir uma opinião modificada. As distorções não corrigidas foram comunicadas aos responsáveis pela governança (peça 106). A administração confirmou o cumprimento de suas responsabilidades, consoante estabelecidas nos termos do trabalho, por meio de representação formal (peça 113).

26. O trabalho foi conduzido conforme os Termos do Trabalho de Auditoria (peça 3) e com a Estratégia Global de Auditoria (peça 111). Conforme exigido pelas normas de auditoria (NAT, 52; ISA/NBC TA 220, 14; ISSAI 2220, 14), a equipe de trabalho possui coletivamente a competência e as habilidades necessárias (peça 110). A opinião sobre as demonstrações expressa no Certificado de Auditoria levou em consideração as conclusões registradas na Formação de Opinião (peça 112).

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

Volume de recursos fiscalizados

28. O volume de recursos fiscalizados atingiu R\$ 114,5, na perspectiva patrimonial, e R\$ 57,1 bilhões de despesas empenhadas no exercício.

29. No Balanço Patrimonial os esforços da auditoria foram direcionados, em sua maior parte, para os ativos do Fies, que totalizam R\$ 102,5 bilhões, e representam 89% de todo o ativo da entidade. No lado das despesas, das Demonstrações de Variações Patrimoniais e do Balanço Orçamentário, os procedimentos de auditoria concentraram-se nas áreas de maior materialidade dos gastos do FNDE. A Tabela 3 apresenta o alcance da auditoria tanto das despesas liquidadas do orçamento de 2019, quanto daquelas dos orçamentos de exercícios anteriores, examinadas mediante testes de detalhes. Esses procedimentos de auditoria alcançaram o total de 84% das despesas liquidadas e 72% dos restos a pagar não processados pagos.

30. Os demais elementos, contas ou itens de menor materialidade dessas demonstrações contábeis foram testados mediante procedimentos de revisão analítica.

Tabela 3 - Despesas Liquidadas objeto de testes de detalhes

Programa/ação orçamentária	Despesa liquidada	%	Restos a Pagar não Processados	%
Fundeb	15.243.146.155,50	34,43%	359.655.621,65	9,85%
Salário Educação	11.026.314.081,77	24,91%	1.234.772.348,61	33,83%
Fies	8.951.416.700,41	20,22%	303.417.363,65	8,31%
PNLD	866.960.190,62	1,96%	392.157.298,48	10,74%
Cota Parte FGEDUC	500.000.000,00	1,13%	-	-
Administração Fies	451.061.144,31	1,02%	52.439.771,80	1,44%
Proies	185.986.798,26	0,42%	-	-
Caminho da Escola ¹	0	0,00%	314.020.694,75	8,60%
Total auditado	37.224.885.070,87	84,09%	2.656.463.098,94	72,78%
Total Despesas Liquidadas	44.268.853.590,73	100%	3.649.836.279,92	100%

Fonte: Siafi – Execução orçamentária e financeira do FNDE/2019.

Benefícios da fiscalização

31. Entre os benefícios estimados desta fiscalização citam-se a melhoria das informações e dos controles internos sobre a conformidade dos atos de gestão financeira e orçamentária e dos respectivos registros contábeis, bem como sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis, mediante convergência aos padrões internacionais em implementação pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). A comunicação preliminar das distorções à administração do FNDE, por exemplo, permitiu que provisões para despesas de 2019, representando 94% do passivo exigível (R\$ 6,2 bilhões), fossem reconhecidas no exercício contábil correto, gerando informação mais fidedigna que por sua vez melhora a qualidade e a credibilidade da prestação de contas anual dos responsáveis.

3. ACHADOS DA AUDITORIA

1 Distorções de valores

1.1 R\$ 4.154.093.967,85 de despesas do exercício de 2018 reconhecidas no exercício de 2019

32. De acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará o regime de competência no reconhecimento da despesa e na assunção de compromisso (art. 50, II).

33. A NBC TSP – Estrutura Conceitual, que estabelece os conceitos para a elaboração e a divulgação dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público prescreve que eles devem ser elaborados com base no regime de competência (item 1.1).

34. O MCASP 8ª edição, item 1.2, conceitua regime de competência como aquele no qual as transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não necessariamente quando caixa e equivalentes de caixa são recebidos ou pagos). Portanto, transações e eventos são registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referirem. Os elementos reconhecidos, de acordo com o regime de competência, são ativos, passivos, patrimônio líquido, variações patrimoniais aumentativas (VPA) e variações patrimoniais diminutivas (VPD), entre essas últimas, as despesas.

35. Assim, despesas e obrigações devem ser reconhecidas no período contábil em que o fato gerador ocorra, mesmo que o pagamento ocorra em momento posterior. Para essas situações, a macrofunção Siafi 020336 (Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes) orienta que, para o atendimento ao regime de competência é necessário que todos os passivos sejam reconhecidos, ainda que não seja possível ter certeza do seu prazo de exigibilidade ou mesmo do seu valor. Em situações como essas é necessário reconhecer uma provisão.

36. Constatou-se o reconhecimento de despesas referentes ao exercício de 2018, no exercício de 2019, no valor de R\$ 4,15 bilhões. Indagado sobre a questão, o FNDE, por meio do Ofício In nº 19/2019/COSEF (peça 75), informou ter efetuado provisionamentos referentes às obrigações decorrentes de despesas da competência de 2019 a serem pagas em 2020, conforme Tabela 4, adiante, mas não apresentou justificativas em relação à contabilização, em 2019, das despesas de 2018.

37. Portanto, as distorções relativas às despesas de 2018 reconhecidas em 2019 não foram corrigidas, embora, por se caracterizarem como retificação de erro imputável a determinado exercício anterior e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes, pudessem ser reconhecidas como ajustes de exercícios anteriores. Assim, as despesas referentes a 2018 afetam a Demonstração das Variações Patrimoniais do FNDE de 2019, com uma distorção no valor de R\$ 4.154.093.967,85.

Tabela 4: Provisões de 2019 com Salário-Educação, Fundeb, PNLD e taxas bancárias do Fies

Despesa	NS	Valor (R\$)
Quotas Estadual e Municipal do Salário-Educação	NS075414	1.947.014.326,23
13ª parcela da complementação da União ao Fundeb/2019		2.272.046.609,66
Ajuste da complementação da União ao Fundeb/2019		600.000.000,00
PNLD	NS077193	1.307.823.351,26
Subtotal A		6.126.884.287,15
Taxas bancárias com o agente operador do Fies	NS044751	96.589.887,08
Subtotal B		96.589.887,08

Fonte: Siafi 2019, Ofício 19/2019/Cosef (peça 75) e Despacho Cofin 1719106/2020 (peça 74).

38. Em consulta ao Siafi, pode-se constatar que foram provisionados os valores relativos a obrigações decorrentes de quatro grupos de despesas: Salário-Educação, Fundeb, PNLD e taxas bancárias, conforme a tabela acima. Neste caso, todas as obrigações são da competência de 2019, sendo registrados no mesmo exercício de competência, conforme definido na LRF.

39. Salário-Educação, Fundeb e PNLD foram registrados como despesas na conta Outras Provisões (397910100), tendo como contrapartida um passivo denominado Provisões para Garantias (217910100), no valor total de R\$ 6.126.884.287,15 (Tabela 4, Subtotal A, 2019NS075414 e 2019NS077193).

40. Cabe destacar que o reconhecimento da aquisição de livros, no âmbito do PNLD, registrado diretamente como despesa está incorreto, conforme abordado no achado “Não reconhecimento de livros do PNLD como ativo (estoque) do FNDE”, deste relatório.

41. Já os valores referentes às taxas bancárias com o agente financeiro do Fies foram registrados como despesa na conta Serviços Administrativos – PJ (3323.0.00) e como obrigação na conta Provisão para serviços de terceiros (217910500), no total de R\$ 96.589.887,08 (Tabela 4, Subtotal B, 2019NS044751).

42. Todas as provisões constituídas pelo gestor referem-se a obrigações da competência do exercício de 2019, cujos desembolsos ocorreram em 2020. Os ajustes evitaram a ocorrência de distorção nos demonstrativos do FNDE no exercício de 2019 em relação a tais despesas.

43. Sobre as provisões, cabe destacar que, segundo o MCASP, no momento do desembolso das despesas previamente provisionadas no passivo, esta obrigação deixa de ser uma provisão e passa a ser uma obrigação a pagar, normal. Isso quer dizer que quando o pagamento for efetuado os saldos da conta de provisionamento deverão ser baixados.

44. Em consulta ao Siafi, observou-se que a provisão constituída em 2019 não foi baixada no momento do pagamento da respectiva obrigação em 2020. Até 27/3/2020, o saldo da conta Provisões para Garantias (217910100) continuava em R\$ 6.126.884.287,15 (Subtotal A da Tabela 4), apesar de já ter ocorrido o pagamento das obrigações a que se referem o provisionamento.

45. Parte do provisionamento, relativo às despesas com as taxas do agente financeiro do Fies, foi revertido em fevereiro de 2020, por meio da 2020NS005221 no total de R\$ 31.980.919,47. O desembolso ocorreu por meio das ordens bancárias 2020OB800611, 2020OB800481 e 2020OB800641.

46. Observa-se ainda que os controles internos contábeis do FNDE falham ao não prevenir ou detectar inconsistências relacionadas à reversão das provisões constituídas em observância ao regime de competência, quando os pagamentos correspondentes são realizados.

47. Conclui-se assim que as VPD apresentadas na Demonstração das Variações Patrimoniais relativas ao exercício de 2019, estão superavaliadas em R\$ 4.154.093.967,85, em razão do registro das despesas de competência de 2018, no exercício de 2019. Além disso, correm risco de também serem superavaliadas em exercícios futuros, em razão de fragilidades nos controles internos contábeis de reversão de provisões constituídas.

Proposta de encaminhamento

48. Recomendar ao FNDE que estabeleça controles internos contábeis para prevenir, detectar e corrigir inconsistências que possam distorcer os saldos das demonstrações contábeis, no que diz respeito à constituição e reversão de provisões em observância ao regime de competência, conforme estabelecido no art. 50, II, da LRF e nas normas de contabilidade aplicáveis ao setor público.

1.2 R\$ 1.889.145.581,87 de ativos e receita relativos a juros pro-rata sobre financiamentos a receber reconhecidos em duplicidade

49. A NBC TSP 02, combinada com o MCASP, dispõe que a receita deve ser reconhecida apenas quando for provável que os benefícios econômicos (...) fluirão para a entidade.

50. Receitas provenientes do uso, por terceiros, de ativos da entidade que produzam juros (...) devem ser reconhecidas *pro rata tempore*, com base na taxa efetiva (itens 32 e 33 da NBC TSP 02 e 10.3.3 do MCASP). Juros *pro-rata* são aqueles definidos por uma taxa nominal, proporcionalmente ao tempo decorrido do financiamento.

51. A conta contábil Juros pro-rata s/Financiamentos a Receber deve conter os registros dos valores dos juros *pro-rata* referentes a financiamentos concedidos, como é o caso do Fies.

52. Assim, nos contratos de empréstimos do Fies, os juros *pro-rata* a receber devem ser reconhecidos quando duas condições forem atendidas: primeira, existe a probabilidade de que os benefícios econômicos fluirão para a entidade; e segunda, o montante da receita pode ser mensurado confiavelmente (NBC TSP 02, item 33).

53. No FNDE, a conta contábil Juros pro-rata s/Financiamentos a Receber apresentou, em 31/12/2019, saldo de R\$ 5.063.923.760,46. A Tabela 5 mostra o saldo de abertura (1/1/2019), a movimentação durante o exercício de 2019 e o saldo de encerramento.

Tabela 5 - Conta 121110312 – Juros pro-rata sobre financiamento a receber

Saldo Anterior (1/1/2019)	Movimento Devedor	Movimento Credor	Saldo Atual (31/12/2019)
3.649.043.452,98	1.414.880.307,48	-	5.063.923.760,46

Fonte: Siafi/2019, posição de 31/12/2019.

54. Conforme a tabela acima, em 2019, houve registro somente de transações a débito, que acresceram R\$ 1,414 bilhão ao saldo inicial da conta de juros *pro-rata* a receber. A informação passada pela movimentação da conta é que existe um saldo de mais de R\$ 5 bilhões a receber de juros e que nenhum valor foi recebido no decorrer do exercício de 2019.

55. No entanto, há no Siafi registros do recebimento de juros decorrentes de contratos do Fies no valor de R\$ 1.118.175.329,86. Todo esse valor foi recolhido por meio de Guia de Recolhimento da União (GRU) com o código de recolhimento 48805 (juros de empréstimos).

56. O roteiro de contabilização normal do recebimento desses juros movimenta contas de Ativo e de VPA (111122001 – Limite de saque com vinculação de pagamento e 441110100 – juros e encargos de empréstimos internos concedidos, respectivamente).

57. Como a NBC TSP 02, item 33, define que receitas com probabilidade de recebimento devem ser reconhecidas pelo regime de competência, o FNDE registrou R\$ 9.856.260.010,63, em 2018, relativos a regularização da conta Financiamentos a Receber do Fies (121110308), tendo como contrapartida a conta de resultado de exercícios anteriores (237110300) (2018NS058434).

58. Parte desse valor, R\$ 3.649.043.452,98, foi reclassificado, ainda em 2018, da conta Financiamentos a Receber para a conta de Juros pro-rata sobre Financiamento (2018NL000572, 2018NL000573, 2018NL000574), reconhecendo direitos a receber de juros sobre empréstimos dos contratos em fase de amortização. E, em 2019, foram reconhecidos mais R\$ 1.414.880.307,48.

59. À medida que os contratos são pagos, os respectivos juros são recolhidos e registrados na conta de receita (441110100) em contrapartida da conta do ativo (limite de saque - 111122001), de acordo com o roteiro normal de contabilização da GRU, que leva em consideração o regime de caixa.

60. Entretanto, como visto, os juros já foram reconhecidos em 2018 e 2019, considerando o regime de competência. Essa situação gerou duplicidade de registros contábeis do mesmo fato. Essa duplicidade de registro, inicialmente por competência e posteriormente por regime de caixa, decorre da incompatibilidade do roteiro contábil instituído para o recebimento dos juros, por meio da GRU (regime de caixa), e o reconhecimento dos juros a receber (regime de competência).

61. O item receitas do Fies, que consta das notas explicativas às demonstrações contábeis, anexas ao relatório de gestão, p. 107, demonstra que a receita decorrente de juros de empréstimos é de conhecimento do FNDE, conforme reprodução na Tabela 6.

Tabela 6 - Receitas do Fies

Natureza da Receita	2018	2019	Variação
Contribuição sobre a Loteria Federal	389.695.879,34	0,00	-100%
Remuneração de depósitos bancários	160.330.306,77	307.841.455,99	92%
Juros de títulos de renda	968.677,92	1.412.073,83	46%
Juros de títulos de renda-multa e juros	501.516,58	0,00	-100%
Retorno de operações, juros e encargos financeiros	770.970.252,01	1.118.175.329,86	45%
Prêmios prescritos de concursos e prognósticos	354.558.609,51	382.897.080,94	8%
Amortização de financiamento	1.354.719.815,80	1.621.651.228,55	20%
TOTAL	3.031.745.057,93	3.431.977.169,17	13%

Fonte: Nota explicativa do FNDE, anexada ao relatório de gestão do exercício de 2019, p. 107.

62. Desse modo, em 2018, a contabilização dos juros auferidos não teve efeito redutor no saldo da conta Juros *pro-rata* sobre Financiamentos a Receber, fazendo com que o saldo de abertura da referida conta já se encontrasse superavaliado em R\$ 770.970.252,01 em 31/12/2018, conforme destacado na Tabela 6. No exercício de 2019, esse procedimento contábil causou a superavaliação de R\$ 1.118.175.329,86 no saldo da mencionada conta, além de impactar novamente o resultado do exercício de 2019, uma vez que a receita já havia gerado efeitos no resultado em 2018, quando do reconhecimento dos juros a receber pelo regime de competência.

63. Conclui-se assim que o saldo da referida conta, em 31/12/2019, está superavaliado em R\$ 1.889.145.581,87, em razão da superavaliação do saldo de abertura e da contabilização dos juros recebidos no exercício, sem o devido ajuste redutor no ativo pelas receitas recebidas em 2018 e 2019.

Proposta de encaminhamento

64. Recomendar ao FNDE que estabeleça controles internos contábeis visando garantir que o saldo da conta Juros *pro-rata* s/Financiamentos a Receber (121110308) reflita adequadamente a situação patrimonial desse ativo, mediante reconhecimento dos juros *pro rata tempore* (regime de competência), conforme estabelecido nos itens 32 e 33 da NBC TSP 02 e 10.3.3 do MCASP, e a sua baixa, na mesma conta, à proporção que os juros forem recebidos. Adicionalmente, recomendar que seja feito ajuste para corrigir a distorção de R\$ 1.889.145.581,87 no saldo da referida conta, em 31/12/2019, decorrente dos registros contábeis em duplicidade nos exercícios de 2018 e 2019, contra a conta de Ajustes de Exercícios Anteriores.

1.3 R\$ 923.777.336,56, pelo menos, de ajuste para perdas não reconhecidos na conta dívida ativa não tributária

65. Dívida ativa é o conjunto de créditos tributários e não tributários em favor da Fazenda Pública, não recebidos no prazo para pagamento definido em lei ou em decisão proferida em processo regular, inscrito pelo órgão ou entidade competente, após apuração de certeza e liquidez. É uma fonte potencial de fluxos de caixa e é reconhecida contabilmente no ativo (MCASP, item 5.1, Parte III).

66. A dívida ativa se divide em dois grupos quanto a sua origem: Dívida Ativa Tributária (proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas) e Dívida Ativa Não Tributária (proveniente dos demais créditos da Fazenda Pública, decorrentes de contratos em geral ou de outras obrigações legais).

67. Nos demonstrativos contábeis do FNDE de 31/12/2019, a conta 121110500, Dívida Ativa não Tributária, apresenta saldo de R\$ 990.925.628,55. Aproximadamente 69% (R\$ 685 milhões) do valor das transações que compõem o saldo dessa conta está registrado há mais de oito anos, conforme demonstrado na Tabela 7, na qual é possível verificar que não houve nenhuma redução de valor em função de recuperação dos valores contabilizados durante os exercícios de 2010 a 2019, mas apenas lançamentos que aumentaram o saldo da conta.

Tabela 7 – Movimento da Conta Contábil Dívida Ativa Não Tributária

Exercícios	Movimento		Saldo final	D/C
	Débito	Crédito		
2010			516.918.598,36	D
2010	10.358.659,47	0,00	565.765.070,10	D
	38.487.812,27	0,00		
2011	103.065.650,26	0,00	685.018.427,24	D
	16.187.706,88	0,00		
2012	27.438.033,46	0,00	821.579.115,93	D
	109.122.655,23	0,00		
2013	6.419.054,06	0,00	854.819.384,53	D
	26.821.214,54	0,00		
2014	1.049.455,51	0,00	858.195.872,38	D
	2.327.032,34	0,00		
2015	0,00	0,00	858.195.872,38	D
2016	82.389.043,07	0,00	990.925.628,55	D
	50.340.713,10	0,00		
2017	0,00	0,00	990.925.628,55	D
2018	0,00	0,00	990.925.628,55	D
2019 ¹	0,00	0,00	990.925.628,55	D

¹ Saldo em 31/12/2019.

Fonte: Siafi, consultado em 10/3/2020.

68. De acordo com o MCASP, Parte III, item 5.2.5, créditos inscritos em dívida ativa, embora gozem de prerrogativas jurídicas para sua cobrança, apresentam significativa probabilidade de não realização. A macrofunção Siafi 021112, item 2.3, orienta que “A Dívida Ativa é um estágio do crédito a receber já imbuído de incerteza de recebimento, que já deve ter seus reflexos como variação patrimonial reconhecidos na dedutibilidade dos créditos a receber”. Assim, o item 2.3.4 prescreve que, para que a contabilidade possa evidenciar com precisão e clareza o patrimônio do ente público, é necessário que os valores a receber que apresentem significativa probabilidade de não realização, bem como os ativos que não geram os benefícios econômicos esperados, sejam ajustados ao valor realizável, por intermédio de uma conta redutora, o que não ocorreu.

69. Para estimar o valor da distorção gerada pelo não reconhecimento do ajuste para perdas, a equipe de auditoria seguiu a orientação da macrofunção Siafi 020342, a qual define que para avaliar o valor recuperável dos créditos a receber, o cálculo deve considerar o histórico desses recebimentos nos últimos três exercícios, utilizando o quociente médio dos recebimentos no período.

70. Assim, o valor dos recebimentos é variável fundamental no cálculo. Contudo não há registros de recebimentos relativos à dívida ativa não tributária na contabilidade do FNDE nos últimos dez anos, conforme demonstrado na Tabela 7. Portanto, a rigor, o ajuste para perdas poderia alcançar até 100% do valor da conta (R\$ 990.925.628,55).

71. Ainda que se utilize uma estimativa conservadora, aplicando-se o quociente médio dos recebimentos da União para estimar o valor do ajuste, conclui-se que a distorção nesta rubrica, pelo não reconhecimento do ajuste para perda na conta Dívida Ativa não Tributária do FNDE, é de pelo menos R\$ 923.777.336,56, na data de 31/12/2019.

72. Conclui-se, portanto, que ajuste para perdas relativo à conta Dívida Ativa não Tributária em 31/12/2019 não foi reconhecido conforme dispõem as normas que regem a contabilidade pública federal. Assim, o saldo da referida conta não reflete o valor realizável do ativo naquela data.

Proposta de encaminhamento

73. Recomendar ao FNDE que institua procedimentos para avaliar a probabilidade de não realização dos valores a receber, de modo a reconhecer as perdas esperadas por meio de conta redutora para ajustá-los ao valor provável de realização, em especial aqueles registrados na conta Dívida Ativa não Tributária (121110500), de acordo com o estabelecido no MCASP, Parte III, item 5.2.5, e na macrofunção Siafi 021112, item 2.3.4.

1.4 R\$ 692.191.619,10 de créditos relativos à participação das entidades mantenedoras no risco do financiamento estudantil não reconhecidos

74. Para dar sustentabilidade ao programa Fies, a Lei 10.260/2001, art. 5º, inc. V, definiu que as instituições de ensino superior participarão do risco de financiamento, na condição de devedoras solidárias, nos percentuais estabelecidos na lei.

75. Como mensalmente, os contratos de financiamento em utilização do Fies geram encargos educacionais a pagar para as mantenedoras, que são convertidos em títulos da dívida pública, emitidos pelo Tesouro Nacional. Do total dos títulos emitidos, o FNDE retém um percentual para fazer face ao risco de financiamento de responsabilidade das mantenedoras. Embora fiquem retidos sob custódia do FNDE, os títulos pertencem às mantenedoras e o FNDE não pode utilizá-los.

76. Quando a inadimplência fica caracterizada, os títulos das mantenedoras devem voltar ao poder do FNDE. Esse fato deve constar na contabilidade (Siafi), para que os títulos possam ser utilizados novamente. O cálculo sobre quanto dos valores retidos devem voltar ao poder do FNDE deve ser feito sobre o saldo inadimplente dos financiamentos a receber, de acordo com a legislação correlata e suas alterações (resumo constante no Apêndice B deste relatório).

77. O saldo inadimplente deve ser dividido em dois grupos: os de contratos cobertos e os não cobertos pelo FGEDUC. Para aqueles, o cálculo do valor 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.

78. A Tabela 8 apresenta os valores relativos ao cálculo do valor assumido pelas instituições de ensino superior pela sua participação no risco de financiamento.

Tabela 8 – Cálculo do valor da Honra do FGEDUC e do Risco de Crédito das IES

Porcentagem de cobertura	Quantidade de Contratos	Valor da Inadimplência ¹	Honra FGEDUC	Risco de crédito das IES
FGEDUC (80%)	63748	2.083.597.428,15	1.666.877.942,52	62.507.922,84
FGEDUC (90%)	252915	5.391.135.167,38	4.852.021.650,64	80.867.027,51
Fiança Convencional	177547	3.658.777.791,64	-	548.816.668,75
Total	494210	11.133.510.387,17	6.518.899.593,16	692.191.619,10

Fonte: Elaboração da equipe de auditoria com informações fornecidas pelo FNDE, posição de 31/12/2019 (peças 95 e 96).

¹ Esse é o valor histórico, não inclui juros contratuais do financiamento concedido.

79. A tabela acima demonstra que, em 31/12/2019, o saldo devedor inadimplente há mais de 360 dias para contratos na fase de amortização avalizados pelo FGEDUC é de R\$ 2.083.597.428,15 e R\$ 5.391.135.167,38, para as coberturas de 80% e de 90%, respectivamente.

80. O cálculo do valor a ser coberto a título de risco de financiamento para esses contratos é feito em dois passos: primeiro, identifica-se o valor relativo à parte não coberta pelo fundo garantidor (10% ou 20%; e, segundo, sobre este valor, aplica-se uma das duas alíquotas seguintes: 15% (no caso de IES adimplentes com o fisco) ou 30% (para as IES inadimplentes).

81. Com a finalidade de se obter uma estimativa conservadora, utilizou-se apenas a alíquota de 15%. Dessa forma, o valor a ser reconhecido como honra a receber do risco de financiamento dos contratos garantidos pelo FGEDUC é de, pelo menos, R\$ 62.507.922,84 (R\$ 2.083.597.428,15 x 20% x 15%) e de R\$ 80.867.027,51 (R\$ 5.391.135.167,38 x 10% x 15%), conforme a Tabela 8, acima.

82. Em relação aos contratos não garantidos pelo FGEDUC (financiamentos concedidos até 7/9/2010), a porcentagem aplicada também é de 15% (para IES adimplentes) ou de 30% (para IES inadimplentes) sobre o total do saldo devedor inadimplente. Utilizou-se também a alíquota de 15% para calcular uma estimativa conservadora do valor da honra a receber para esses contratos, que seria de pelo menos R\$ 548.816.668,75 (R\$ 3.658.777.791,64 x 15%).

83. Conclui-se, dessa forma, que há a necessidade de reconhecimento de, pelo menos, R\$ 692.191.619,10 nos ativos do FNDE, relativos à participação das instituições de ensino superior no risco de financiamento do Fies, conforme estabelecido no art. 5º, inc. V, da Lei 10.260/2001.

84. Importante destacar que o motivo para a não contabilização da honra de garantia relativa ao risco de financiamento assumido pelas mantenedoras, segundo o gestor, é a falta de mecanismos operacionais dentro do Sisfies e da troca de informações fidedignas para a respectiva contabilização.

85. Verifica-se, portanto, não só a necessidade de desenvolvimento de procedimentos informatizados para a contabilização e registro dos valores referentes ao risco de financiamento das mantenedoras, mas também a definição de um processo de trabalho para calcular de forma tempestiva os direitos a receber referentes a essa conta.

86. Para solucionar a questão, o FNDE informou que está em fase de homologação um módulo de execução da honra de garantia do FGEDUC e do risco de financiamento das mantenedoras no Sisfies, para garantir informação tempestiva, transparente e fidedigna para o Siafi (peças 81 a 86).

Proposta de encaminhamento

87. Recomendar ao FNDE que estabeleça procedimentos e processo de trabalho para calcular e reconhecer em seu ativo, de forma tempestiva, os direitos a receber relativos à participação das instituições de ensino superior no risco de financiamento do Fies, conforme previsto no art. 5º, inc. V, da Lei 10.260/2001.

1.5 R\$ 608.042.549,18 de ajuste para perdas nas contas de crédito por dano ao patrimônio não reconhecidos

88. O grupo de contas contábeis Créditos por Dano ao Patrimônio (113400000) compreende, segundo o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP 2019), os valores realizáveis no curto prazo, provenientes de direitos oriundos de danos ao patrimônio, apurados em sindicância, prestação de contas, tomada de contas, processos judiciais e outros.

89. A macrofunção Siafi 021138, que trata dos procedimentos contábeis relacionados aos diversos responsáveis, dispõe que esse grupo de contas é dividido em dois subgrupos: Crédito por Dano ao Patrimônio – Decisão TCU (1134X0200) e Crédito por Dano ao Patrimônio de Crédito Administrativo (1134X01XX). O primeiro representa aquelas contas que já foram julgadas pelo TCU

e que tiveram como consequência a imposição de débito ao responsável; e o segundo representa os créditos administrativos que foram reconhecidos sem a necessidade de instauração de Tomada de Contas Especial (TCE).

90. Os créditos por responsabilidade apurada têm como função precípua registrar os direitos a receber por prejuízos causados por agentes públicos. São, portanto, uma fonte potencial de fluxo de caixa, com impacto positivo nos cofres públicos, reconhecidos contabilmente nos ativos do FNDE.

91. Segundo o MCASP, Parte II, item 3.2.2, os direitos a receber (ativos) registrados pela entidade deverão ser mensurados ou avaliados de acordos com as NBC TSP. Da mesma forma, os riscos de recebimento de direitos devem ser reconhecidos em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram.

92. A conta Créditos por Dano ao Patrimônio refere-se, portanto, a um direito a receber e está representado nos saldos das contas contábeis do FNDE, conforme demonstrado na Tabela 9.

Tabela 9 - FNDE - Recorte do Balancete de outubro de 2019

Código Conta	Descrição conta	2019
1.1.3.4.0.00.00	CRÉDITOS POR DANOS AO PATRIMONIO	608.308.398,16
1.1.3.4.1.01.11	Falta ou Irregularidade de Comprovação	1.086.621,26
1.1.3.4.1.02.05	Crédito a Receber de responsáveis por dano/perda - TCE	163.820,07
1.1.3.4.1.02.08	Crédito a receber decorrente de falta/irreg. comprovada em TCE	605.108.546,53
1.1.3.4.1.02.09	Crédito a Receber Decorrente de Falta de Licitação	1.949.410,30

Fonte: Siafi, saldo em 31/12/2019.

93. A macrofunção Siafi 020342, item 4.3, prescreve que: “para que os demonstrativos apresentem uma situação patrimonial real, é necessário que o reconhecimento de créditos a receber seja acompanhado da constituição do respectivo ajuste para perdas estimadas, permitindo assim a quantificação fiel dos recursos controlados pela entidade”. Assim, é necessário reconhecer a perda provável nos recebíveis conforme o risco de inadimplência.

94. Por meio do Ofício 0006/2019-TCU/Semec, de 6/12/2019, a distorção foi comunicada à administração do FNDE, que, por meio do Ofício 2850/2020/Difin-FNDE (peça 72), solicitou prazo para realização dos ajustes, justificando que seria necessário averiguar qual a situação adequada para a realização dos lançamentos.

95. Entretanto, apenas em fevereiro de 2020, os lançamentos relativos aos ajustes para perdas das mencionadas contas foram registrados na conta Ajuste para Perdas – Subgrupo 113 (113910101), conforme demonstrado na Tabela 10, abaixo.

Tabela 10 – Lançamentos da conta Ajuste para Perdas – Subgrupo 113

Conta Corrente	Valor	D/C
P 113410111	1.086.146,37	C
P 113410205	163.748,48	C
P 113410208	604.844.095,98	C
P 113410209	1.948.558,35	C
Total	608.042.549,18	C

Fonte: Balancete – FNDE - Siafi/2020.

96. Conclui-se, portanto, que o exercício de 2019 foi encerrado com o saldo da conta Crédito por dano ao patrimônio superavaliado em R\$ 608.042.549,18, uma vez que a constituição de ajustes para perdas somente foi efetuada em fevereiro de 2020, conforme demonstrado na Tabela 10, acima.

Proposta de encaminhamento

97. Recomendar ao FNDE que institua procedimentos para mensurar e avaliar os riscos de recebimento de direitos a receber (ativos) registrados pela entidade, de modo que seus efeitos sejam reconhecidos em conta de ajuste ao valor provável de realização, em especial aqueles registrados na conta Créditos por Dano ao Patrimônio (113400000), conforme estabelecido no MCASP, Parte II, item 3.2.2, e na macrofunção Siafi 021112, item 2.3.4.

1.6 R\$ 262.530.497,68 de empréstimos e financiamentos concedidos não reconhecidos

98. O relatório de comunicação de distorções encaminhado ao FNDE por meio do Ofício 0006/2019-TCU/Semec, de 6/12/2019, requereu, entre outros ajustes, a correção da diferença de R\$ 5.739.000.329,18 existente entre os saldos divulgados nas demonstrações contábeis do FNDE de 31/9/2019 (contas do grupo Empréstimos e Financiamentos Concedidos) e aqueles apresentados nas bases de dados das instituições financeiras administradoras dos contratos do Fies, na mesma data.

99. Em resposta (peça 74, p.1), o FNDE informou que a divergência decorreu do lapso temporal entre o recebimento das informações dos agentes financeiros e o registro dos dados no Siafi. Portanto, o repasse extemporâneo de informações por parte das instituições financeiras gestoras dos contratos de financiamento do Fies ao FNDE e a ausência de procedimentos periódicos de conciliação na autarquia são fatores que dão causa à distorção.

100. Antes do encerramento do exercício, o FNDE realizou ajustes no referido grupo de contas, que totalizaram R\$ 5.338.148.518,97, conforme demonstrado na Tabela 11, abaixo.

Tabela 11 – Ajustes realizados nas contas contábeis do Fies

Cód. Conta Contábil	Descrição Conta Contábil	Valor (R\$)
121110306	Encargo sobre empréstimos	131.963.438,51
121110308	Financiamentos concedidos a receber	3.791.304.772,98
121110312	Juros sobre financiamentos concedidos a receber	1.414.880.307,48
TOTAL		5.338.148.518,97

Fonte: Siafi/2019, posição de 31/12/2019.

101. Em decorrência dos ajustes, o saldo desse grupo de contas totalizou, em 31/12/2019, R\$ 109.397.684.922,48, conforme demonstrado na Tabela 12. Entretanto, esse total é inferior àquele gerenciado pelas instituições financeiras administradoras dos contratos do financiamento estudantil do Fies na mesma data, detalhado na Tabela 13.

Tabela 12 – Saldo nas contas contábeis do Siafi em 31/12/2019

Cód. Conta Contábil	Descrição Conta Contábil	Valor (R\$)
112410201	Financiamentos concedidos a receber	3.301.561.606,08
121110306	Encargo sobre empréstimos	573.728.732,97
121110308	Financiamentos concedidos a receber	100.458.470.822,97
121110312	Juros sobre financiamentos concedidos a receber	5.063.923.760,46
TOTAL		109.397.684.922,48

Fonte: Siafi/2019, posição de 31/12/2019.

Tabela 13 – Quantidade de contratos e saldo devedor total em 31/12/2019

Fase dos contratos	Qtde contratos e saldo inadimplente		TOTAL
	BB	CEF	
Contratos na fase de utilização	32.765	583.928	616.693

Contratos na fase de carência	174.655	301.925	476.580
Contratos na fase de amortização	832.314	946.610	1.778.924
Total (em R\$)	45.179.501.660,00	64.480.713.760,16	109.660.215.420,16

Fonte: Base de dados do Banco do Brasil e Caixa Econômica Federal, posição de 31/12/2019.

102. Conclui-se, assim, que o saldo do grupo Empréstimos e Financiamentos Concedidos, relativos aos contratos do financiamento estudantil do Fies está subavaliado em R\$ 262.530.497,68 nas demonstrações contábeis do FNDE de 31/12/2019, caso se considere estarem corretos os dados das bases do Banco do Brasil e da Caixa Econômica Federal.

Proposta de encaminhamento

103. Recomendar ao FNDE que adote procedimentos periódicos de conferência e conciliação dos saldos dos financiamentos a receber do Siafi com os saldos informados pelos agentes financeiros, de modo refletir adequadamente a situação patrimonial desse grupo de ativos até o encerramento do exercício. Divergências relevantes em relação às posições dos operadores financeiros deverão ser divulgadas em notas explicativas, conforme previsto na macrofunção Siafi 020318 (Encerramento do exercício) item 5.2.3.1, alínea “a”.

1.7 R\$ 137.311.597,07, pelo menos, não reconhecidos de estoque de livros do PNLD

104. O Programa Nacional do Livro e do Material Didático (PNLD) compreende um conjunto de ações voltadas para aquisição e distribuição de obras didáticas, pedagógicas e literárias, entre outros materiais de apoio à prática educativa, destinados aos alunos e professores das escolas públicas de educação básica do País (portal FNDE).

105. Para receber os livros didáticos do PNLD é necessário que a escola pública participe do censo escolar do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP) e que a rede à qual está vinculada ou a escola federal tenham feito adesão formal ao programa.

106. Os livros são adquiridos de forma centralizada pelo FNDE. Inicialmente é publicado edital de cadastramento dos editores e das obras. Em seguida, as obras são submetidas à avaliação pedagógica pelo MEC e as aprovadas são disponibilizadas na internet para escolha pelos professores. Só então, passa-se para a fase de negociação de preços e aquisição dos livros.

107. A Tabela 14 apresenta a execução orçamentária e financeira da ação orçamentária 20QR, que custeou o PNLD no exercício de 2019.

Tabela 14 - Produção, Aquisição e Distribuição de Livros e Materiais Didáticos

Itens	Execução da Despesas em 2019			Inscrição para 2020
	Empenhadas	Liquidadas	RPNP* Pagos	RPNP* inscritos
Total Geral	2.130.346.170,27	867.223.521,02	405.064.516,48	1.263.122.649,25

Fonte: Siafi/2019-2020.

* RPNP (Restos a Pagar Não Processados).

108. Ao adquirir os livros, o FNDE executa os seguintes lançamentos contábeis no Siafi:

No momento da liquidação:

D - 332310100: Serviços Técnicos Profissionais

C - 213110100: Fornecedores Nacionais

C - 218810106: Impostos e contribuições diversos devidos ao Tesouro

E no momento do pagamento:

D - 213110400: Contas a pagar credores nacionais

D - 218810106: Impostos e contribuições diversos devidos ao Tesouro

C - 111122003: Limite de Saque

109. A contabilização dessas aquisições está em desacordo com o MCASP, 8ª edição, Parte II, item 4.1, “d”, que define que livros didáticos para doação a escolas constituem-se em estoques e devem estar registrados no ativo da organização, até o momento em que a doação for efetivada.

110. A contabilização da aquisição de livros didáticos também está em desacordo com a macrofunção Siafi 020348 – Estoques, de acordo com a qual o registro de entrada do material didático deveria ser assim registrado:

D – 115x1xxxx: Estoques

C – 213xx0400: Contas a pagar

111. A distribuição gratuita de livros deve ser reconhecida como doação de estoque (ETQ008):

D – 3590x0100: Doações Concedidas

C – 115xxxxxx: Estoques

112. Em 2018, foram pagos R\$ 990.696.623,98, com o orçamento do exercício, e R\$ 935.843.472,02 de restos a pagar não processados (orçamento de exercícios anteriores), pagos em 2018, referentes à aquisição de livros didáticos.

113. A conta Estoques (115x1xxxx) não foi movimentada nos exercícios de 2018 e 2019, que deveria manter o controle dos bens adquiridos e não distribuídos ao beneficiário final.

114. Em razão dessa constatação, foi encaminhado ao FNDE o Ofício 0006/2019-TCU/Semec, de 6/12/2019, comunicando, entre outras, a desconformidade dos lançamentos do PNLD e a necessidade de ações corretivas, contudo não houve resposta para esse item.

115. Após o fechamento do exercício de 2019, verificou-se que não foram feitos os ajustes necessários na conta Estoque, referente ao saldo de livros e obras didáticas existentes e não distribuídos na data de 31/12/2019.

116. A não adoção de procedimentos pelo FNDE para correção da falha distorceu o saldo inicial (1º/1/2019) da conta estoques em pelo menos R\$ 265.049.583,17 (peça 94). De igual modo, no exercício de 2019, os livros adquiridos no âmbito do PNLD não foram registrados tampouco sua distribuição, ou seja, não transitaram pela conta de Estoque, conforme exigido pelo MCASP e pela macrofunção Siafi.

117. Desse modo, não foi possível quantificar o valor exato da distorção em 31/12/2019, uma vez que o roteiro de contabilização em uso pelo FNDE não utiliza a conta patrimonial Estoques (115x1xxxx) para controle da aquisição e distribuição dos livros.

118. Entretanto, na busca por quantificar essa distorção no saldo final do exercício de 2019, utilizaram-se os dados do PNLD 2020 (Grade Cheia), que se refere a apenas parte de uma das etapas dos livros adquiridos até 31/12/2019. Assim, considerando os livros adquiridos e não entregues, a distorção é de, pelo menos, R\$ 137.311.597,07 (peça 93). Esse cálculo não considerou as outras etapas do programa como a complementação e a reposição para o período de 2020.

119. Essa distorção torna subavaliado o ativo da entidade e superavaliada as despesas do exercício, pelo valor indicado, em razão de o roteiro de contabilização utilizado pelo FNDE estar em desacordo com o MCASP, 8ª edição, Parte II, item 4.1. Adicionalmente à subavaliação do ativo e à superavaliação da despesa do exercício, o roteiro de contabilização utilizado pelo FNDE para registro dos livros adquiridos gera erro de classificação na conta de Variação Patrimonial Diminutiva (VPD) debitada.

120. De acordo com o MCASP, a conta de VPD a ser debitada é a de Doações Concedidas (3590x0100), porém, atualmente são movimentadas as contas de VPD elencadas na Tabela 15:

Tabela 15 – Despesas com PNLD registradas nas contas do Grupo 3

Código	Conta Contábil	Valor
332310100	Serviços Técnicos Profissionais	147.140.221,97
332310200	Serviços de Apoio Adm. Técnico e Operacional	953.781.232,29
332310200	(-) Serviços de Apoio Adm. Técnico e Operacional (ECT) ¹	(253.689.576,08)
332311000	Serviços Educacionais e Culturais - PJ	150.522.516,49
Total		997.754.394,67

Fonte: Siafi/2019.

¹. Excluídos os valores pagos aos Correios, pois não se trata de doações.

121. Conclui-se, pois, que há a necessidade de procedimentos para controle da aquisição e distribuição dos livros, bem como de utilização de um roteiro de contabilização adequado às regras estabelecidas no MCASP, de modo que as aquisições de livros e outros bens destinados à doação sejam reconhecidos como ativos da entidade até o momento da doação, quando, então, a transação afetará o resultado do exercício como despesa de doações (VPD).

Proposta de encaminhamento

122. Recomendar ao FNDE que adote procedimentos para controle da aquisição e distribuição dos livros, bem como de utilização de um roteiro de contabilização adequado para reconhecer em seu ativo, na conta Estoques, os livros didáticos e outros bens destinados à doação até o momento em que a doação ou distribuição efetivamente ocorra, momento em que a despesa com a doação deverá ser reconhecida na conta de VPD correta, conforme previsto nas regras de contabilização prescritas no MCASP, 8ª edição, Parte II, item 4.1, alínea “d”, e na macrofunção Siafi 020348 – Estoques.

1.8 R\$ 43.907.336,65 de juros decorrentes da honra de garantia não reconhecidos e provável ocorrência de dano ao erário de R\$ 230.895.232,81

123. O FGEDUC é formado por cotas pagas pelo FNDE e pelas instituições de ensino superior, e tem por objetivo formar patrimônio para honrar os contratos em situação de inadimplência.

124. De acordo com o art. 21 do estatuto do FGEDUC (com alterações da 3ª Assembleia Geral Extraordinária, de 31/7/2018), válido para contratos firmados até o segundo semestre de 2017 (peça 87), “a honra da garantia relativa ao saldo devedor da operação inadimplida, (...) será solicitada pelo **agente operador do Fies**, após decorrido 360 (trezentos e sessenta) dias consecutivos da inadimplência, verificada a partir do início da fase de amortização do financiamento” (grifo nosso).

125. Nos estatutos do referido fundo garantidor, válidos em 2012, 2015 e 2018, consta que “Para efeitos deste Estatuto, considera-se: I – agente operador do FIES: o FNDE, na qualidade de administrador dos ativos e passivos do FIES”.

126. Especificamente quanto ao estatuto aprovado no exercício de 2018, há a inclusão de ressalva no sentido de que o FNDE é o agente operador “enquanto não houver a regulamentação prevista no § 1º do art. 20-B da Lei 13.530 de 2017”, isto é, “o Ministério da Educação regulamentará as condições e o prazo para a transição do agente operador, tanto para os contratos de financiamento formalizados até o segundo semestre de 2017 quanto para aqueles formalizados a partir do primeiro semestre de 2018”.

127. Assim, ante o transcurso de 360 dias de inadimplência de contratos em fase de amortização, o FNDE (enquanto agente operador do Fies), em 20/11/2015, solicitou pela primeira vez a realização da honra de garantia ao fundo garantidor para 1.390 contratos, cuja cobertura

alcançava R\$ 6.886.346,61 do total do saldo devedor inadimplente de R\$ 8.035.931,82 (Ofício 405/2015-CGUP/DIGEF/FNDE, peça 90).

128. De acordo com o *caput* do art. 22 do estatuto do referido fundo, o prazo para honrar a garantia é de até cinco dias úteis, contados do recebimento da solicitação do agente operador. Porém, a honra de garantia requerida não foi realizada.

129. Outros dois pedidos foram ainda emitidos pelo FNDE, um em 2016 e outro em 2017, e de igual modo não tiveram a honra da garantia satisfeita (Ofício 14089/2016/Cgsup/Digef/FNDE, de 22.6.2016 e 1909/2017/Cgsup/Digef-FNDE, de 20/2017, respectivamente, peça 92).

130. Os valores relativos às honras de garantia requeridas constituem-se em direitos que o FNDE detém em desfavor do FGEDUC, porém esses direitos não foram reconhecidos no FNDE nos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018.

131. Somente em 2019, houve o primeiro registro de reconhecimento desse ativo no FNDE, de modo que o saldo de abertura (que é o mesmo de 31/12/2018) da conta 113814700 - Honra de garantias a receber está subavaliado em R\$ 2.416.113.572,10 (Ofício 7.314/2019/Cgsup/Digef-FNDE, de 7/3/2019, peça 88). Na contabilidade do FNDE, os aludidos direitos foram reconhecidos ao longo do exercício de 2019.

132. Cabe ressaltar que, embora não reconhecido como ativo nas demonstrações contábeis do FNDE até o término do exercício de 2018, as demonstrações contábeis do FGEDUC de 2014 e 2015 reconheciam a obrigação correspondente, de R\$ 6.675.000,00 e R\$ 8.473.000,00, respectivamente.

133. Embora requeridos, os demonstrativos contábeis do FGEDUC de 2016, 2017 e 2018 não foram disponibilizados à equipe de auditoria sob a justificativa de que se encontravam em fase de aprovação pelo conselho de administração do referido fundo (Ofícios 17/2020/DEFUS/SUFUS, 184/2019/SUFUS/GEFUS e 196/2018/SUFS/GEFUS, peça 61, 62 e 63).

134. Assim, no Balanço Patrimonial de 31/12/2019, a conta Honra de garantias a receber apresenta saldo de R\$ 6.518.899.593,16, calculado com base no entendimento de que o fato gerador para o reconhecimento desse ativo é o transcurso de 360 dias da inadimplência verificada na fase de amortização do contrato, conforme Acórdão 1.331/2019-TCU-Plenário, de 12/6/2019.

135. Embora esses direitos a receber constem no balanço patrimonial do FNDE em 31/12/2019, os juros sobre as honras de garantias solicitadas e não realizadas não foram reconhecidos.

136. A incidência de juros sobre os valores relacionados a honras de garantias não realizadas é a regra do inc. V, do art. 6º, do estatuto do FGEDUC válido até 30/7/2018 (art. 4º, inc. V, do estatuto válido a partir de 31/7/2018), *in verbis*:

Art. 6º Constituem obrigações do Administrador:

(...)

V – creditar ao agente operador do FIES os valores relativos à honra de garantia, a débito do FGEDUC, na proporção da garantia contratada, atualizados *pro rata die* pela variação da Taxa Selic, na hipótese de atraso no repasse;

137. A tabela abaixo sintetiza a estimativa dos juros a reconhecer sobre os valores relacionados às honras de garantias a partir do mês seguinte ao da solicitação.

Tabela 16– Juros sobre os valores das honras de garantias solicitadas e não solicitadas

Solicitações de honra	Ofício 405, de 20/11/2015	Ofício 14089, de 22/6/2016	Ofício 1/909, de 20/1/2017	Não solicitada pelo agente operador	Não solicitada pelo agente operador
Posição	20/11/2015	22/6/2016	20/1/2017	1/1/2018	1/1/2019
Contratos acumulados	1.390 (a)	5.154 (d)	14.064 (g)	116.969 (j)	155.912 (n)

Saldo devedor acumulado (R\$)	8.035.931,82 (b)	43.402.825,77 (e)	151.608.626,69 (h)	1.791.678.161,48 (l)	2.789.946.279,00 (o)
FGEDUC acumulado (R\$)	6.886.346,61 (c)	36.363.803,30 (f)	130.807.111,52 (i)	1.551.074.764,76 (m)	2.416.113.572,10 (p)
Quantidade de contratos quitados antes da realização da honra	41 (q)	241 (t)	-	-	-
Valor dos contratos (R\$)	160.605,67 (r)	1.477.860,14 (u)	-	-	-
Cobertura FGEDUC (R\$)	138.270,04 (s)	1.251.856,23 (v)	-	-	-
Contratos do exercício	1.349 (a - q)	4.913 (d - t)	14.064 (g)	102.905 (j - g)	38.943 (n - j)
Valor do exercício (R\$)	7.875.326,15 (b - r)	41.924.965,77 (e - u)	151.608.626,69 (h)	1.640.069.535,47 (l - h)	998.268.118 (o - l)
FGEDUC do exercício (R\$)	6.748.076,58 (c - s)	35.111.947,07 (f - v)	130.807.111,52 (i)	1.420.267.653,24 (m - i)	865.038.807,34 (p - m)
Total de Juros* em:					
31/12/2015	78.277,69	-	-	-	-
31/12/2016	957.627,44	2.400.568,03	-	-	-
31/12/2017	774.945,38	3.734.611,83	11.471.847,49	-	-
31/12/2018	549.613,32	2.648.693,00	9.136.473,52	91.202.788,45	-
31/12/2019	541.588,38	2.610.019,27	9.003.071,31	88.257.752,80	51.434.691,56
Total anual	2.902.052,20 (i)	11.393.892,13 (ii)	29.611.392,32 (iii)	179.460.541,25 (iv)	51.434.691,56 (v)
Total juros sobre honra solicitada				43.907.336,65	
Total juros sobre honra não solicitada				230.895.232,81	
Total juros sobre honra solicitada + honra não solicitada				274.802.569,46	

Fonte: Ofícios Fnde e Anexo V das LDO 2019 e 2020.

*Descontados os contratos adimplidos antes da honra pelo FGEDUC.

*Juros Selic, disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/taxa-de-juros-selic>

138. A Tabela 16, acima, apresenta duas situações. A primeira delas trata dos juros incidentes sobre os valores das honras de garantia solicitadas e não realizadas.

139. Nos termos do art. 6º, inc. V do estatuto do FGEDUC, a atualização dos valores com base na Taxa Selic é devida somente na hipótese de atraso no repasse. Desse modo, em 31/12/2019, os juros sobre as honras de garantia não realizadas que deveriam estar reconhecidos no FNDE, conforme estimados pela equipe de auditoria, eram R\$ 43.907.336,65.

140. A segunda situação, também apresentada na Tabela 16, estima os juros sobre os valores passíveis de honra pelo FGEDUC em 1º/1/2018 e em 1º/1/2019, que não foram solicitados pelo FNDE, e para os quais não houve o cumprimento da condição definida no estatuto, qual seja, a solicitação formal do agente operador (FNDE) para realização da garantia do FGEDUC.

141. Em 1º/1/2018 o valor passível de honra pelo FGEDUC alcançou R\$ 1.420.267.653,24 (posição de 31/12/2017), que, se aplicados à taxa Selic durante a integralidade dos exercícios de 2018 e 2019, resultaria em juros de R\$ 179.460.541,25.

142. Já em 1º/1/2019, o valor passível de honra pelo FGEDUC foi estimado em R\$ 865.038.807,34 (posição em 31/12/2018), que se aplicados durante a integralidade do exercício de 2019 resultaria em juros de R\$ 51.434.691,56.

143. Ocorre que, não havendo solicitação da honra de garantia por parte do agente operador, não há como se configurar o atraso no repasse de valores não requeridos, por conseguinte, não há incidência de juros.

144. Nesse sentido, os juros decorrentes da atualização dos valores das honras não requeridas pelo FNDE em 2018 e 2019, no valor estimado em R\$ 230.895.232,81, constitui-se em possível dano ao erário, decorrente da omissão em requerer a referida honra de garantia ao FGEDUC. Eventual responsabilidade por este achado será apurada mediante processo de representação (ver parágrafo 264).

145. O estatuto é claro ao estabelecer, no art. 6º, inc. V, que constituem obrigações do administrador (do fundo garantidor) “creditar ao agente operador do Fies os valores relativos à honra de garantia, a débito do FGEDUC, na proporção da garantia contratada, atualizados *pro rata die* pela variação da taxa Selic, na hipótese de atraso no repasse”.

146. Esse ponto não é desconhecido pelo FNDE. No Ofício 14.089/2016-Cgsup/Digef-FNDE (datado de 22/6/2016), peça 89, a entidade, ao cobrar a cobertura da garantia ao Banco do Brasil (gestor do FGEDUC à época), reiterou a solicitação de honra realizada mediante Ofício 405/2015-CGSUP/DIGEF/FNDE (de 20/11/2015) peça 90, cobrando a atualização dos valores na forma do inc. V, do Art. 6º do Estatuto do Fundo.

147. A ausência de rotinas no FNDE estabelecendo a periodicidade das solicitações de honra de garantia e a contabilização dos juros nos casos de atraso no repasse, por exemplo, são causas para a mencionada distorção, que tem como efeitos a subavaliação do ativo da entidade em R\$ 43.907.336,65, e o possível dano ao erário no valor estimado de R\$ 230.895.232,81.

Proposta de encaminhamento

148. Recomendar ao FNDE que:

a) estabeleça procedimentos e processo de trabalho, inclusive quanto ao prazo para solicitar, de forma tempestiva, a honra de garantia relativa ao saldo devedor da operação inadimplida, nos termos do art. 21 do estatuto do FGEDUC e art. 162, inc. XIII, da Portaria 629/2017, que aprova o Regimento Interno do FNDE; e

b) reconheça em seu ativo os juros a receber incidentes sobre o valor das honras de garantia solicitadas e não realizadas pelo FGEDUC, nos termos do art. 21, e inc. V, do art. 4º, do estatuto do FGEDUC, válido a partir de 31/7/2018.

2 Distorções de classificação, apresentação ou divulgação

2.1 Falta de segregação dos juros *pro-rata* sobre financiamentos concedidos a receber em circulante e não circulante

149. O MCASP 8ª edição, Parte II, item 2, dispõe que “a classificação do ativo e do passivo considera a segregação em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade”. Prescreve, ainda, no subitem 2.1.3, que os ativos devem ser classificados como circulante quando “estiverem disponíveis para realização imediata” ou “tiverem a expectativa de realização até doze meses após a data das demonstrações contábeis”.

150. A conta “Financiamentos concedidos a receber” do Balanço Patrimonial do FNDE está segregada em circulante e não circulante. Contudo, a conta de juros *pro-rata* sobre financiamento a receber respectiva não está segregada da mesma forma.

151. Considerando que o Fies possui créditos de curto prazo contra os alunos inadimplentes (vencidos e os vencidos nos próximos doze meses) e créditos de longo prazo (vencidos após doze meses), a conta de juros também deve estar separada em circulante e não circulante.

152. A não segregação de saldos contábeis em “circulante” e “não circulante” já foi objeto de recomendação em trabalhos anteriores do TCU (TC 13.643/2019-3 - Contas do Presidente da República de 2018).

153. A falta de segregação do referido saldo tem efeito na apresentação da informação financeira aos usuários, uma vez que não reflete o valor real dos juros a receber de contratos nos próximos doze meses. Há, portanto, a necessidade de ajustar os registros contábeis para que eles reflitam melhor a real situação patrimonial dos valores a receber, no curto e no longo prazo.

Proposta de encaminhamento

154. Recomendar ao FNDE que:

a) segregue o saldo da conta juros *pro-rata* sobre financiamento a receber do Fies em “circulante” e “não circulante”, de acordo com o previsto na Parte II, item 2 e subitem 2.1.3 do MCASP; e

b) revise os saldos das referidas contas do “circulante” e “não circulante”, bem como da nota explicativa da publicação dos balanços, a cada três meses, de forma a atender a necessidade de que a informação contábil de qualidade seja tempestiva, conforme item 11 da macrofunção 020315 (Conformidade contábil).

2.2 Notas Explicativas não atendem aos requisitos da Estrutura de Relatório Financeiro

155. 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.

156. De acordo com a NBC TSP 11, as notas explicativas devem conter informação adicional em relação àquela apresentada nas demonstrações contábeis. Elas 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.

157. Devem ser apresentadas, tanto quanto seja praticável, de forma sistemática. Cada item do balanço patrimonial, da demonstração do resultado, da demonstração das mutações do patrimônio líquido e da demonstração dos fluxos de caixa deve ter referência cruzada entre informações relativas a cada uma dessas demonstrações e aquelas correspondentes apresentadas nas notas explicativas.

158. O MCASP, Parte V, por sua vez, define que notas explicativas são informações adicionais às apresentadas nos quadros das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e são parte integrante das demonstrações. Seu objetivo é facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários, devendo ser claras, sintéticas e objetivas e englobar informações de qualquer natureza exigidas pela lei, pelas normas contábeis e outras informações relevantes não suficientemente evidenciadas ou que não constam nas demonstrações. O MCASP discrimina, para cada uma das DCASP, as notas explicativas que devem ser elaboradas para acompanhá-las.

159. A macrofunção Siafi de encerramento do exercício de 2019 informa que as unidades (...) devem divulgar o relatório de gestão, a declaração anual do contador, as demonstrações contábeis e

respectivas notas explicativas (...) nos sítios eletrônicos (sites) dessas unidades (item 8.2). Adicionalmente, orienta o gestor sobre quais contas ou grupos de contábeis deve-se prover informação adicional às demonstrações contábeis.

160. As Notas Explicativas às demonstrações contábeis do FNDE, do Relatório de Gestão do exercício de 2019, não apresentam as exigências básicas de estrutura e de conteúdo estabelecidas no MCASP e na NBC TSP 11, afetando, de forma relevante, o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários.

161. No exame das referidas Notas Explicativas, foi constatado que:

- I. não há a apresentação de resumo das principais políticas contábeis adotadas pela entidade;
- II. não há identificação (ou numeração) das notas explicativas, tampouco referências cruzadas entre as notas e os itens a que elas se referem nos demonstrativos;
- III. não há tópico destinado a destacar as contas e respectivos saldos à data do encerramento do exercício, cujos registros compreendam a adoção de estimativas que possam vir a gerar ajustes materiais nos valores de ativos e passivos durante o próximo exercício;
- IV. nas informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações contábeis não há:
 - a) metodologia e memória de cálculo de ajustes para perdas dos ativos;
 - b) a natureza dos pressupostos ou de outras incertezas nas estimativas (como é o caso das provisões); e
 - c) justificativa para ajustes decorrentes de omissões e erros de registro.
- V. as informações relativas ao Fies foram incluídas, de modo apartado, apenas ao final de todas as notas explicativas.

Proposta de encaminhamento

162. Recomendar ao FNDE que estabeleça procedimentos de controle interno contábeis para assegurar que as Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis sejam elaboradas de acordo com as exigências básicas de estrutura e conteúdo estabelecidas no MCASP, Parte V, e na NBC TSP 11.

3 Desvios de conformidade

Contextualização

163. O Salário-Educação é uma contribuição social, destinada ao financiamento de programas, projetos e ações voltados para a educação básica pública, conforme previsto no § 5º do art. 212 da Constituição Federal de 1988.

164. Em 2019, foram arrecadados R\$ 22.104.574.234,86 de receitas referentes ao Salário-Educação, conforme registros nas contas contábeis 421910100 (Outras Contribuições Sociais) e 442410100 (Juros e Encargos de Mora sobre Créditos Tributários), confirmadas com os registros das contas de controle orçamentário 621200000 (Receita Realizada) e 621300000 (Deduções da Receita Orçamentária).

165. De acordo com o art. 15, § 1º, da Lei 9.424/96, e com o art. 9º, § 4º, do Decreto 6.003/2006, os recursos do Salário-Educação são repartidos entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, da seguinte forma:

- a. **10% da arrecadação líquida** de cada estado e do Distrito Federal ficam com o FNDE;
- b. **90% da arrecadação líquida** de cada estado e do Distrito Federal são desdobrados sob a forma de quotas, sendo:

1. **Quota Federal** – correspondente a 1/3 dos recursos ou 30%;
2. **Quota Estadual e Municipal** – correspondente a 2/3 dos recursos ou 60%.

166. A quota estadual e municipal de cada unidade da federação deve ser calculada mediante a aplicação do percentual de 60% sobre o total da respectiva arrecadação com o Salário-Educação.

167. Para a redistribuição dessa quota entre o estado e os seus municípios, é necessária a utilização de um coeficiente de distribuição. Esse coeficiente é obtido tendo como numerador o total de matrículas da educação básica do estado ou do município objeto do cálculo, e como denominador o somatório total do número de matrículas na educação básica das redes de ensino do estado e de seus respectivos municípios.

168. Já o valor da quota de cada ente é obtido mediante a aplicação do coeficiente de distribuição individual sobre a quota estadual e municipal a ele correspondente.

169. Os coeficientes de distribuição são publicados anualmente em portaria conjunta do MEC e do FNDE. O normativo-base para o presente trabalho foi a Portaria MEC/FNDE 65/2019.

170. O cálculo dos coeficientes de distribuição está amparado no art. 212, § 6º, da Constituição Federal de 1988, de acordo com o qual: “as cotas estaduais e municipais da arrecadação da contribuição social do Salário-Educação serão distribuídas **proporcionalmente ao número de alunos matriculados na educação básica nas respectivas redes públicas de ensino**” (grifo nosso).

171. Orientação normativa complementar consta do art. 9º, § 1º, do Decreto 6.003/2006, segundo o qual:

A quota estadual e municipal da contribuição social do Salário-Educação será integralmente **redistribuída entre o Estado e seus Municípios de forma proporcional ao número de alunos matriculados na educação básica das respectivas redes de ensino no exercício anterior ao da distribuição**, conforme apurado pelo censo educacional realizado pelo Ministério da Educação (grifo nosso).

172. Ainda de acordo com o Decreto 6.003/2006 (art. 1º, § 1º, e art. 7º), a arrecadação, fiscalização e cobrança do Salário-Educação serão realizadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), que deverá enviar ao FNDE as informações necessárias ao acompanhamento da arrecadação, fiscalização e repasse da referida contribuição social.

173. Relativamente ao Salário-Educação, foram realizados testes para avaliar a fidedignidade dos coeficientes de distribuição, bem como a conformidade da distribuição dos recursos arrecadados aos entes federados.

174. Os resultados apontaram não conformidades com a legislação em razão de falhas nos controles definidos para executar e acompanhar o Salário-Educação, consoante evidenciado nos achados de auditoria a seguir.

3.1 Divergência no número de matrículas utilizado no cálculo dos coeficientes de distribuição do Salário-Educação

175. Constatou-se que o número de matrículas utilizado para calcular os coeficientes de distribuição das quotas do Salário-Educação estaduais, municipais e do DF, divulgados na Portaria MEC/FNDE 65/2019, apresenta divergências com o número de matrículas provenientes do censo da educação básica de 2018, disponibilizado pelo INEP.

176. A Tabela 17, a seguir, apresenta comparação entre os coeficientes publicados pela Portaria MEC/FNDE 65/2019 e os coeficientes de distribuição para 2019, recalculados pela equipe de auditoria com base no número de matrículas provenientes do censo da educação básica de 2018, realizado pelo INEP.

Tabela 17: Coeficientes do Salário-Educação para 2019
(Portaria MEC/FNDE 65/2019 *versus* Censo Educação Básica INEP 2018)

UF	Rede de ensino	PT MEC/FNDE 65/2019		Censo 2018 - INEP		Diferença
		Matrículas	Coeficiente	Matrículas	Coeficiente	
AC	Rede Estadual	168.860	0,6302792324	169.813	0,63158971384	-0,13%
	Rede Municipal	99.053	0,3697207676	99.053	0,36841028616	0,13%
AL	Rede Estadual	175.918	0,2473329022	178.570	0,25008823183	-0,28%
	Rede Municipal	535.342	0,7526670978	535.458	0,74991176817	0,28%
AM	Rede Estadual	451.135	0,4270769039	461.263	0,43250610180	-0,54%
	Rede Municipal	605.197	0,5729230961	605.226	0,56749389820	0,54%
AP	Rede Estadual	123.175	0,6208260881	124.415	0,62317490371	-0,23%
	Rede Municipal	75.230	0,3791739119	75.232	0,37682509629	0,23%
BA	Rede Estadual	767.315	0,2639987476	834.936	0,28069151554	-1,67%
	Rede Municipal	2.139.195	0,7360012524	2.139.632	0,71930848446	1,67%
CE	Rede Estadual	320.680	0,1968364259	423.256	0,24260975034	-4,58%
	Rede Municipal	1.308.490	0,8031635741	1.321.340	0,75739024966	4,58%
ES	Rede Estadual	234.449	0,3151175059	251.035	0,32976076630	-1,46%
	Rede Municipal	509.556	0,6848824941	510.229	0,67023923370	1,46%
GO	Rede Estadual	499.806	0,4296327879	502.166	0,43078752296	-0,12%
	Rede Municipal	663.527	0,5703672121	663.527	0,56921247704	0,12%
MA	Rede Estadual	341.185	0,1919319770	346.105	0,19408413630	-0,22%
	Rede Municipal	1.436.450	0,8080680230	1.437.168	0,80591586370	0,22%
MG	Rede Estadual	1.938.741	0,5233046067	2.050.346	0,53561192087	-1,23%
	Rede Municipal	1.766.063	0,4766953933	1.777.698	0,46438807913	1,23%
MS	Rede Estadual	243.963	0,4146738622	249.599	0,42013102215	-0,55%
	Rede Municipal	344.362	0,5853261378	344.499	0,57986897785	0,55%
MT	Rede Estadual	382.780	0,5132234341	386.966	0,51585218403	-0,26%
	Rede Municipal	363.055	0,4867765659	363.183	0,48414781597	0,26%
PA	Rede Estadual	573.070	0,2776173747	584.949	0,28116911177	-0,36%
	Rede Municipal	1.491.174	0,7223826253	1.495.468	0,71883088823	0,36%
PB	Rede Estadual	261.775	0,3392361921	274.307	0,34978144000	-1,05%
	Rede Municipal	509.885	0,6607638079	509.917	0,65021856000	1,05%
PE	Rede Estadual	538.830	0,3232601139	583.945	0,34093543044	-1,77%
	Rede Municipal	1.128.032	0,6767398861	1.128.828	0,65906456956	1,77%
PI	Rede Estadual	285.911	0,3457813039	302.252	0,35840299764	-1,26%
	Rede Municipal	540.944	0,6542186961	541.078	0,64159700236	1,26%
PR	Rede Estadual	1.016.831	0,4898973791	1.072.296	0,50317376523	-1,33%
	Rede Municipal	1.058.769	0,5101026209	1.058.769	0,49682623477	1,33%
RJ	Rede Estadual	647.942	0,2778029309	724.310	0,30014826946	-2,23%
	Rede Municipal	1.684.438	0,7221970691	1.688.864	0,69985173054	2,23%
RN	Rede Estadual	215.309	0,3424201557	220.390	0,34760678274	-0,52%

		PT MEC/FNDE 65/2019		Censo 2018 - INEP		
RO	Rede Municipal	413.477	0,6575798443	413.631	0,65239321726	0,52%
	Rede Estadual	190.763	0,5152860014	196.530	0,52214319684	-0,69%
	Rede Municipal	179.445	0,4847139986	179.861	0,47785680316	0,69%
RR	Rede Estadual	72.209	0,5249044095	73.308	0,52866981574	-0,38%
	Rede Municipal	65.357	0,4750955905	65.357	0,47133018426	0,38%
RS	Rede Estadual	834.932	0,4598028029	880.168	0,47160261775	-1,18%
	Rede Municipal	980.916	0,5401971971	986.166	0,52839738225	1,18%
SC	Rede Estadual	519.720	0,4040557960	531.243	0,40922862181	-0,52%
	Rede Municipal	766.538	0,5959442040	766.914	0,59077137819	0,52%
SE	Rede Estadual	150.821	0,3626350375	152.870	0,36575970446	-0,31%
	Rede Municipal	265.082	0,6373649625	265.082	0,63424029554	0,31%
SP	Rede Estadual	3.506.465	0,4727942710	3.756.857	0,48844942802	-1,57%
	Rede Municipal	3.910.006	0,5272057290	3.934.537	0,51155057198	1,57%
TO	Rede Estadual	155.772	0,4423091666	157.973	0,44577289915	-0,35%
	Rede Municipal	196.407	0,5576908334	196.407	0,55422710085	0,35%

Fonte: Elaboração da equipe de auditoria a partir de informações constantes da Portaria MEC/FNDE 65/2019 e da resposta do INEP ao Ofício de Requisição 10-195/2019 TCU/Semec, mediante mensagem eletrônica de 8/11/2019 (peças 97, 98 e 99).

177. Conforme a tabela acima, para todas as unidades da federação, a participação da rede estadual na redistribuição da arrecadação do Salário-Educação foi inferior ao que teria ocorrido caso tivessem sido utilizados os números do censo da educação básica de 2018 do INEP. Por outro lado, a participação da rede municipal foi superior, na mesma proporção.

178. Questionado acerca de tais divergências, o FNDE informou que, na base de cálculo dos coeficientes de distribuição do Salário-Educação para o exercício de 2019, não foram consideradas as seguintes modalidades/níveis de ensino da educação básica, explicitadas na Tabela 18:

Tabela 18: Modalidades e Níveis de Ensino da Educação Básica não computados pelo FNDE no cálculo dos coeficientes de distribuição do Salário-Educação para 2019

Modalidade	Nível de Ensino
Educação Profissional	Curso Técnico Integrado - Médio
	Curso Técnico - Subsequente
	Curso FIC Concomitante - Presencial
Supletivo Semipresencial com Avaliação	Médio
	Fundamental 8 anos
Supletivo Semipresencial Ensino Especial	EJA semipresencial fundamental

Fonte: Ofício 4963/2020/COSEG/CGFSE/DIGEF-FNDE, de 12 de fevereiro de 2020 (peça 105).

179. Diante disso, o FNDE submeteu à Diretoria de Políticas e Diretrizes da Educação Básica do Ministério da Educação as regras estabelecidas para o cálculo dos coeficientes, solicitando parecer quanto à inclusão das modalidades/níveis de ensino, discriminados na Tabela 18, no cômputo geral das matrículas a serem utilizadas para calcular os coeficientes de distribuição de 2020.

180. Por meio do Ofício 23/2020/DPR/SEB/SEB-MEC, a referida diretoria ratificou a proposta de inclusão das modalidades/níveis de ensino conforme solicitado, propondo, contudo, alguns ajustes quanto à nomenclatura de parte dessas modalidades (peça 100).

181. A inclusão das matrículas anteriormente não consideradas reduziu a discrepância entre o total de matrículas computadas no cálculo dos coeficientes de 2020, evidenciados na

Portaria MEC/FNDE 115/2020, e o total de matrículas do censo de 2019, disponibilizado pelo INEP, conforme tabela a seguir.

Tabela 19: Total de matrículas da Educação Básica (Portaria MEC/FNDE X Censo INEP)

Total de matrículas na Educação Básica		
Portaria MEC/FNDE 65/2019	Censo INEP 2018	Diferença no número de matrículas
38.101.716	39.049.540	-947.824

Total de matrículas na Educação Básica		
Portaria MEC/FNDE 115/2020	Censo INEP 2019	Diferença no número de matrículas
37.714.134	38.334.654	-620.520

Fonte: Elaboração da equipe de auditoria a partir de informações constantes das Portarias MEC/FNDE 65/2019 e 115/2020, bem como das informações prestadas pelo INEP em resposta ao Ofício de Requisição 10-195/2019 TCU/Semec e à requisição via e-mail de 10/2/2020 (peças 97, 98 e 101).

182. Apesar das medidas implementadas, ainda há discrepância significativa entre o total de matrículas divulgado pelo INEP e o total de matrículas utilizadas pelo FNDE. A diferença entre as duas fontes de informação totaliza 620.520 matrículas, consoante a tabela acima, e afetará a apuração correta dos coeficientes para cada ente, nos termos do art. 212, § 6º, da Constituição Federal de 1988.

183. Nesse sentido, destaca-se que, para precisar as causas das discrepâncias ainda existentes, devem ser realizados procedimentos que permitam identificar a correlação entre as terminologias das modalidades de ensino utilizadas pelo INEP e pelo FNDE para se referir às etapas da educação básica, haja vista o FNDE não adotar os mesmos termos integrantes do dicionário de dados utilizado pelo INEP nos censos da educação básica.

184. O uso do número de matrículas em desconformidade com a legislação resulta no cálculo das cotas em valores incorretos. A fim de favorecer a compreensão da relevância do achado, a equipe de auditoria fez um recálculo considerando as matrículas nas modalidades e níveis de ensino da educação básica desconsideradas pelo FNDE, mas constantes do censo do INEP. O somatório dos efeitos estimados da divergência no número de matrículas representou uma redistribuição a menor em R\$ 297.794.383,00 para as redes estaduais e a maior no mesmo valor para as redes municipais. Eventual responsabilidade por este achado será apurada por meio de processo de representação (ver parágrafo 264).

Proposta de encaminhamento

185. Determinar ao FNDE, que no prazo de noventa dias, institua procedimentos necessários para eliminar as discrepâncias entre o número de matrículas da educação básica apresentado pelo INEP e aquele divulgado anualmente na portaria que define os coeficientes para distribuição das cotas estaduais e municipais da arrecadação da contribuição social do Salário-Educação, proporcionalmente ao número de alunos matriculados na educação básica nas respectivas redes públicas de ensino, conforme estabelecido no art. 212, § 6º, da Constituição Federal de 1988.

3.2 Discrepância na metodologia de cálculo dos repasses do Salário-Educação a estados, municípios e DF em relação ao previsto no art. 15, § 1º, da Lei 9.424/96

186. Conforme o art. 15, § 1º, da Lei 9.424/96, a distribuição do Salário-Educação pelo FNDE observará a arrecadação realizada em cada estado e no Distrito Federal, informada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a quem compete enviar ao FNDE as informações necessárias ao acompanhamento da arrecadação, fiscalização e repasse da contribuição (Dec. 6.003/2006, art. 7º).

187. Até 2017, a arrecadação do salário-educação era integralmente realizada por meio de Guia da Previdência Social (GPS). A partir de 2018, com a implantação do Sistema de Escrituração Fiscal Digital das Obrigações Fiscais Previdenciárias e Trabalhistas, denominado e-Social, a contribuição passou a ser arrecadada também por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF).

188. Embora as informações enviadas mensalmente pela RFB ao FNDE sobre os valores arrecadados via GPS já fossem individualizadas por unidade da federação, somente no decorrer de 2019, as informações individualizadas por unidade da federação para a arrecadação via DARF passaram a ser enviadas, conforme Nota Técnica FNDE 1739808/2020/CGFSE/DIGEF (peça 103).

189. Assim, para possibilitar o repasse das receitas arrecadadas via DARF entre as unidades da federação, enquanto não havia informação sobre a individualização dessas receitas, a autarquia adotou a proporção mensal de arrecadação via GPS em cada estado e no Distrito Federal (peça 102).

190. Ainda que a RFB tenha informado ao FNDE da individualização das receitas arrecadadas via DARF no decorrer de 2019, a autarquia não alterou a metodologia para a distribuição dos recursos, permanecendo como critério a proporção mensal de arrecadação via GPS, o que gerou distorção no repasse durante todo o exercício de 2019, pois a proporção mensal das unidades da federação nas arrecadações via DARF não é a mesma daquela observada nas arrecadações via GPS.

191. A Tabela 20 apresenta, para junho de 2019, os efeitos da manutenção da metodologia de distribuição adotada para o cálculo dos recursos arrecadados via DARF, que, em síntese, resultou no repasse de quotas estaduais e municipais em valores acima dos montantes efetivamente arrecadados para algumas unidades da federação e em valores abaixo do arrecadado para outras.

Tabela 20: Efeitos da metodologia adotada pelo FNDE para distribuição dos recursos do Salário-Educação arrecadados por DARF – junho/2019

UF	Arrecadação por GPS	Proporção da arrecadação por GPS em cada UF	<u>Alocação da arrecadação bruta por DARF</u> [(A) x total desta coluna] ¹	<u>Alocação da arrecadação líquida por DARF</u> [(A) x total desta coluna] ²	<u>Arrecadação efetiva (líquida) por DARF por UF (RFB)</u>
		(A)	(B)	(C)	(D)
AC	1.003.105,05	0,24%	2.865.802,62	3.072.125,89	793.953,37
AL	2.560.908,27	0,62%	7.316.340,02	7.843.079,44	2.552.023,77
AM	5.156.098,12	1,25%	14.730.620,18	15.791.150,22	11.503.782,61
AP	683.811,84	0,17%	1.953.603,72	2.094.253,30	504.155,48
BA	15.107.288,51	3,66%	43.160.491,47	46.267.828,24	27.936.115,68
CE	7.987.887,27	1,94%	22.820.848,37	24.463.833,86	25.534.746,38
DF	17.896.809,10	4,34%	51.129.961,27	54.811.059,51	80.160.764,66
ES	6.741.364,47	1,64%	19.259.617,87	20.646.212,80	15.270.905,24
GO	14.265.187,47	3,46%	40.754.666,31	43.688.795,86	17.505.738,79
MA	5.145.152,63	1,25%	14.699.349,66	15.757.628,38	5.293.974,36
MG	39.563.447,92	9,60%	113.030.068,58	121.167.661,01	90.501.986,05
MS	6.926.609,14	1,68%	19.788.849,24	21.213.546,15	6.210.978,46
MT	10.360.542,88	2,51%	29.599.363,40	31.730.367,64	10.655.473,04
PA	8.241.954,41	2,00%	23.546.700,84	25.241.944,03	9.182.434,15
PB	3.549.186,54	0,86%	10.139.783,54	10.869.796,60	4.771.799,78
PE	10.894.246,75	2,64%	31.124.118,90	33.364.897,82	18.470.608,67

UF	Arrecadação por GPS	Proporção da arrecadação por GPS em cada UF	<u>Alocação da arrecadação bruta por DARF</u> [(A) x total desta coluna]1	<u>Alocação da arrecadação líquida por DARF</u> [(A) x total desta coluna]2	<u>Arrecadação efetiva (líquida) por DARF por UF (RFB)</u> (D)
		(A)	(B)	(C)	(D)
PI	2.168.352,44	0,53%	6.194.834,83	6.640.831,56	3.404.906,39
PR	23.361.928,48	5,67%	66.743.434,08	71.548.623,27	65.504.392,75
RJ	41.457.923,38	10,06%	118.442.455,58	126.969.712,46	147.704.116,81
RN	3.135.582,29	0,76%	8.958.144,45	9.603.085,47	5.046.319,80
RO	2.405.211,78	0,58%	6.871.525,78	7.366.240,83	2.516.974,37
RR	735.152,04	0,18%	2.100.279,17	2.251.488,63	422.418,93
RS	23.447.146,49	5,69%	66.986.896,12	71.809.613,34	66.629.330,48
SC	16.147.109,53	3,92%	46.131.189,10	49.452.401,06	64.673.754,40
SE	2.447.745,07	0,59%	6.993.040,49	7.496.503,98	2.810.007,14
SP	137.504.817,30	33,35%	392.841.871,66	421.124.496,62	575.017.513,17
TO	3.385.260,54	0,82%	9.671.458,15	10.367.754,15	2.075.757,39
Total	412.279.829,71	100,00%	1.177.855.315,40	1.262.654.932,12	1.262.654.932,12

Fonte: Elaboração da equipe de auditoria a partir das informações apresentadas pelo FNDE em resposta ao Ofício de Requisição 19-195/2019 e pela RFB em resposta ao Ofício de Requisição 11-195/2019, bem como diante da Nota Técnica FNDE 1739808/2020/CGFSE/DIGEF.

¹ [(A) x total coluna] – o % de cada linha da coluna A foi multiplicado pelo total da coluna B, de R\$ 1.177.855.315,40.

² [(A) x total coluna] – o % de cada linha da coluna A foi multiplicado pelo total da coluna C, de R\$ 1.262.654.932,12.

192. A coluna B “Alocação da arrecadação bruta por DARF” demonstra os resultados da aplicação da metodologia adotada pelo FNDE, em 2019, na distribuição dos recursos arrecadados por DARF para cada estado e para o DF.

193. A coluna D “Arrecadação efetiva (líquida) por DARF por UF” apresenta o valor efetivamente arrecadado via DARF em cada unidade da federação em junho 2019.

194. Percebe-se que o valor total da coluna D difere do valor total da coluna B, em R\$ 84.799.616,72. O motivo para essa diferença decorre do fato de a autarquia não ter considerado a totalidade das receitas arrecadadas no período, conforme discutido no achado “3.3. Receitas com o Salário-Educação não distribuídas aos entes da federação”, a seguir, neste relatório.

195. A comparação entre a coluna B e a coluna D permite evidenciar as diferenças entre os valores considerados pelo FNDE para fins de cálculo das quotas (coluna B) e os valores que deveriam ter sido utilizados para o cálculo dessas mesmas cotas, ou seja, os valores efetivamente arrecadados via DARF em cada UF (coluna D).

196. Os resultados apresentados na coluna C “Alocação da arrecadação líquida por DARF” demonstra os efeitos da aplicação da metodologia calcada na proporção mensal de arrecadação via GPS, com o propósito de evidenciar possíveis distorções em relação àqueles que teriam sido obtidos se o FNDE tivesse utilizado como base os valores efetivamente arrecadados via DARF (coluna D). Eventual responsabilidade por este achado será apurada por meio de processo de representação (ver parágrafo 264).

197. A Nota Técnica FNDE 1739808/2020/CGFSE/DIGEF (peça 103), da Coordenação-Geral de Operacionalização do FUNDEB e de Acompanhamento e Distribuição de Arrecadação do Salário-Educação – CGFSE, levou ao conhecimento da presidência daquela autarquia o fato de que os recursos do Salário-Educação arrecadados em 2019 foram distribuídos entre as unidades de

federação conforme a metodologia acima descrita, diferentemente do previsto no art. 15, § 1º, da Lei 9.424/96.

198. A Nota Técnica também submeteu à presidência do FNDE nova proposta de metodologia a ser utilizada em 2020, que contempla a obrigatoriedade de observância da arrecadação efetivamente realizada em cada unidade da federação no cálculo das quotas estaduais e municipais do Salário-Educação (Lei 9.424/1996, art. 15, § 1º).

199. Em 11/2/2020, a presidência do FNDE manifestou concordância com a referida proposta e a submeteu à Secretaria-Executiva do Ministério da Educação para análise e manifestação, por meio do Ofício 4696/2020/Diapo/ChefiaGabin/Gabin-FNDE (peça 104).

Proposta de encaminhamento

200. Determinar ao FNDE, que no prazo de noventa dias, estabeleça procedimentos necessários com vistas a equalização dos valores do Salário-Educação distribuídos a estados, Distrito Federal e municípios no exercício de 2019 e anteriores, se for o caso, à arrecadação efetivamente realizada em cada estado e no Distrito Federal, conforme estabelecido no art. 15, § 1º, da Lei 9.424/96, considerando, para tanto, a necessidade de eliminação de inconsistências, apontadas no achado 3.1, entre o número de matrículas da educação básica apresentado pelo INEP e aquele divulgado anualmente na portaria conjunta do MEC e do FNDE, que define os coeficientes para distribuição das cotas estaduais e municipais da arrecadação da contribuição social do Salário-Educação.

3.3 Receitas com o Salário-Educação não distribuídas aos entes da federação

201. Conforme mencionado, na distribuição do Salário-Educação, o FNDE deve observar a arrecadação realizada em cada estado e no Distrito Federal (Lei 9.424/96, art. 15, § 1º).

202. Em 2019, foram arrecadados R\$ 22.104.574.234,86 referentes ao Salário-Educação. Todavia, na análise entre os valores da programação financeira, destinadas ao repasse das quotas estaduais e municipais do Salário-Educação, e as receitas correspondentes contabilizadas, de janeiro a dezembro de 2019, constatou-se que o cálculo de 60% das receitas arrecadadas e a distribuição das referidas quotas foi efetuado com base no valor bruto da arrecadação, ao invés de ter sido utilizado o valor líquido, conforme evidenciado na Tabela 21, a seguir (colunas C, D e E).

Tabela 21: Receitas arrecadadas com o Salário-Educação não distribuídas às UF

Receita Orçamentária			Quota estadual e municipal (60% da receita BRUTA)	Quota Estadual e Municipal (Programação financeira)		Quota estadual e municipal (60% da receita LÍQUIDA)	Valores arrecadados não repassados às UF
Mês de registro	Total da Receita Realizada BRUTA (Nota 1)	Total da Receita Realizada LÍQUIDA (Nota 2)		Mês	Valor		
(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	(E-D)		
Jan./19	2.085.928.404,29	2.195.211.136,19	1.251.557.042,57	fev./19	1.251.555.316,20	1.317.126.681,71	65.571.365,51
Fev./19	1.611.449.609,00	1.704.384.002,45	966.869.765,40	Mar./19	966.869.537,32	1.022.630.401,47	55.760.864,15
Mar./19	1.592.061.774,13	1.658.362.324,68	955.237.064,48	Abr./19	955.237.065,47	995.017.394,81	39.780.329,34
Abr./19	1.569.560.218,94	1.657.343.378,17	941.736.131,36	Mai./19	941.736.131,15	994.406.026,90	52.669.895,75
Mai./19	1.863.518.579,36	1.964.083.077,58	1.118.111.147,62	Jun./19	1.118.111.145,04	1.178.449.846,55	60.338.701,51
Jun./19	1.586.550.529,99	1.671.350.409,68	951.930.317,99	Jul./19	951.930.318,46	1.002.810.245,81	50.879.927,35
Jul./19	1.553.440.498,73	1.660.970.493,92	932.064.299,24	Ago./19	932.064.299,64	996.582.296,35	64.517.996,71
Ago./19	1.582.051.403,11	1.717.720.182,88	949.230.841,87	Set./19	949.230.842,63	1.030.632.109,73	81.401.267,10
Set./19	1.565.189.205,59	1.688.286.917,85	939.113.523,35	Out./19	939.113.256,14	1.012.972.150,71	73.858.894,57
Out./19	1.562.688.816,98	1.699.754.813,90	937.613.290,19	Nov./19	937.613.290,83	1.019.852.888,34	82.239.597,51
Nov./19	1.583.727.392,81	1.700.404.074,95	950.236.435,69	Dez./19	950.236.435,84	1.020.242.444,97	70.006.009,13
Dez./19	2.632.034.521,97	2.786.703.422,61	1.579.220.713,18	Jan./20	1.579.220.670,30	1.672.022.053,57	92.801.383,27
Total	20.788.200.954,90	22.104.574.234,86	12.472.920.572,94	Total	12.472.918.309,02	13.262.744.540,92	789.826.231,90

Fonte: Elaboração da equipe de auditoria a partir de informações extraídas do Tesouro Gerencial.

Nota 1: Saldo da conta 621200000 Receita Realizada (receita bruta).

Nota 2: Saldo das contas 621200000 (Receita Realizada) e 621300000 (Deduções da Receita Orçamentária). Em que pese a denominação “Deduções da Receita”, as retificações e compensações registradas em tal conta podem representar tanto reduções, quanto acréscimos à conta de arrecadação bruta. No presente caso, os valores registrados nessa conta representaram um acréscimo de R\$ 1,3 bilhão.

203. De acordo com os dados da tabela acima, a receita total bruta com o Salário-Educação registrada de janeiro a dezembro de 2019 foi de R\$ 20.788.200.954,90 (coluna A) e a receita total líquida no mesmo exercício foi de R\$ 22.104.574.234,86 (coluna B). A diferença entre tais valores, de R\$ 1.316.373.279,96, corresponde ao montante que também deveria ter sido considerado na base de cálculo das quotas estaduais e municipais do Salário-Educação, mas não foi.

204. Por conseguinte, não foram repassados aos estados e municípios 60% deste valor, ou seja, R\$ 789.826.231,90 (coluna E-D), os quais não puderam ser destinados pelos entes ao financiamento de programas, projetos e ações voltados para a educação básica pública, a despeito do previsto no art. 212, § 5º, Constituição Federal de 1988, e no art. 15, § 1º, da Lei 9.424/96. Eventual responsabilidade por este achado será apurada mediante processo de representação (ver parágrafo 264).

205. Há que se ressaltar que os 40% complementares (R\$ 526.549.311,97), compreendendo a Quota Federal, de 30%, e os 10% a cargo do FNDE, também não foram aplicados na educação básica.

Proposta de encaminhamento

206. Considerando a necessidade de eliminação de inconsistências entre o número de matrículas da educação básica apresentado pelo INEP e aquele divulgado anualmente na portaria conjunta do MEC e do FNDE que define os coeficientes para distribuição das cotas estaduais e municipais da arrecadação da contribuição social do Salário-Educação, e considerando a arrecadação efetivamente realizada em cada estado e no Distrito Federal:

a) **determinar** ao FNDE que, no prazo de noventa dias, transfira, aos entes da federação, as quotas estaduais e municipais do Salário-Educação pendentes de pagamento em 2019 e em exercícios anteriores, se houver, conforme previsto no art. 15, § 1º, da Lei 9.424/96; e

b) dar **ciência** ao FNDE de que as quotas estaduais e municipais do Salário Educação devem ser calculadas com base na totalidade da arrecadação da referida contribuição social, conforme previsto no art. 15, § 1º, da Lei 9.424/96.

3.4 Emissão de R\$ 175.255,08 em Certificados Financeiros do Tesouro (CFT-B), relativos ao Proies, em desacordo com a legislação

207. O Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior (Proies), instituído pela Lei 12.688/2012, tem como objetivo assegurar condições para a continuidade das atividades de entidades mantenedoras de instituições de ensino superior, mediante aprovação de plano de recuperação tributária e concessão de moratória de dívidas tributárias federais.

208. As mantenedoras que tiverem o requerimento de moratória e parcelamento deferidos poderão proceder ao pagamento de até 90% do valor das prestações mensais tributárias mediante certificados emitidos pelo Tesouro Nacional, em contrapartida às bolsas Proies integrais concedidas.

209. Mensalmente, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) informa ao FNDE o valor das mensalidades, referente ao plano de recuperação tributária, para que os certificados sejam emitidos apenas para aquelas mantenedoras que concederam bolsas no mês de referência e que, por sua vez, possuem encargos educacionais a receber do FNDE.

210. No exercício de 2019 foram realizadas 273 transações de emissão de Certificados Financeiros do Tesouro (CFT-B), das quais 132 (aproximadamente 48% das transações), conforme

demonstrado na peça 80, ocorreram em desconformidade com a legislação vigente (§ 1º, art. 4º, da Portaria Interministerial MF/MEC 376/2014).

211. Assim, aquelas mantenedoras que ofertaram bolsa e que tiveram encargos educacionais mensais superiores a 90% da prestação da moratória receberam os referidos títulos em quantitativo maior que o permitido, totalizando R\$ 175.255,08.

212. A não conformidade decorreu de incorreção na fórmula de cálculo para emissão dos CFT-B no SisFies, que tomou como base para a emissão de títulos o valor total dos encargos educacionais e não o limite de 90% da prestação mensal devida pelas mantenedoras, consoante previsto na Portaria Interministerial MF/MEC 376/2014. Como a não conformidade decorre de inadequação no desenho do controle implementado, pode ser que a situação tenha ocorrido também em exercícios anteriores.

213. Comunicado da não conformidade (Ofício 0006/2019-TCU/Semec, de 6/12/2019), o gestor informou que:

[...] na apuração dos certificados do mês seguinte, era considerado o valor residual do mês anterior, que somado à emissão do mês corrente, acabava ultrapassando os 90% (noventa por cento) do valor das prestações do mês em curso, se considerada de forma isolada. Entretanto, ao longo do tempo não iria gerar emissão a maior em relação ao direito da mantenedora em todo o período, correspondente ao teto de 90% do valor das prestações em relação às bolsas oferecidas.

De forma a evitar que na análise isolada de cada mês se verifique que o valor é superior ao teto de 90% da prestação corrente, foi solicitado o ajuste da rotina à DTI/MEC, de forma a não considerar o aproveitamento de resíduos financeiros no pagamento da prestação atual. Essa atualização foi concluída e implementada em janeiro de 2020.

Dessa forma, a emissão de títulos CFT-B no âmbito do Programa Proies encontra-se limitada a 90% do valor da prestação atual (peça 74, p. 8).

214. De acordo com o esclarecimento do gestor, o Sisfies passou a considerar como base de cálculo para emissão dos títulos o limite de 90% da mensalidade do plano de recuperação tributária das mantenedoras, em consonância com o que dispõe o § 1º do art. 4º da Portaria Interministerial MF/MEC 376. Ou seja, a base de cálculo passou a ser o valor da prestação do mês específico, não havendo previsão de considerar resíduos de meses anteriores.

215. Ainda, segundo o gestor, a nova rotina foi concluída e implementada a partir de janeiro de 2020. Foram então aplicados procedimentos adicionais de auditoria, com o intuito de verificar se houve correção dos controles internos, limitando a emissão de títulos CFT-B a 90% do valor da prestação mensal.

216. Os resultados revelaram que os encargos educacionais de todas as mantenedoras, que equivalem às bolsas concedidas, foram limitados exatamente ao limite de 90% do valor da prestação a partir de fevereiro de 2020. Ocorre que a Portaria Interministerial MF/MEC 376/2014, que regula a questão, impõe limitação à emissão de títulos e não aos encargos educacionais das mantenedoras.

217. A quantidade de títulos a ser emitida pelo FNDE deve estar limitada à 90% da prestação mensal da mantenedora, ou, aos encargos educacionais quando estes forem inferiores à prestação mensal (art. 4º, §§ 1º e 2º, da Portaria Interministerial MF/MEC 376/2014).

218. Embora no exercício de 2019 todas as mantenedoras tenham concedido bolsas em valor superior ao limite de 90% da prestação mensal, limitar o valor dos encargos educacionais (no sistema) a exatamente 90% da prestação tributária, além de não fornecer o real valor dos encargos educacionais, ainda incorre no risco de se emitir certificados CFT-B em quantidade superior aos encargos educacionais, na hipótese de estes serem inferiores aos 90% da prestação mensal tributária.

219. Assim, a medida adotada ainda não corrige satisfatoriamente o desenho do controle para a garantir que a emissão de títulos esteja em conformidade com a legislação.

Proposta de encaminhamento

220. Recomendar ao FNDE que realize ajuste na rotina de emissão de Certificados Financeiros do Tesouro (CFT-B) para limitar a emissão dos certificados a 90% da prestação mensal tributária, quando os encargos educacionais forem superiores a esse valor; e ao valor total dos encargos educacionais, quando este for inferior aos 90% da prestação mensal tributária, visando garantir a conformidade das transações ao estabelecido no art.4º, §§ 1º e 2º, da Portaria Interministerial MF/MEC 376/2014.

3.5 Pagamento de R\$ 319.315,57 em parcelamentos tributários, no âmbito do Proies, acima do permitido com CFT-B

221. Achado tornado **insubsistente**, após análise da equipe de auditoria sobre os comentários apresentados pelo do gestor, constante do Apêndice C deste relatório.

3.6 Pagamentos relacionados à execução do Programa Caminho da Escola em desconformidade

222. Caminho da Escola é um programa de governo que tem por objetivo renovar, padronizar e ampliar a frota de veículos escolares das redes de educação básica pública estaduais, municipais e do DF. O programa é voltado, prioritariamente, a estudantes que residem em áreas rurais e ribeirinhas, mediante oferta de recursos financeiros para aquisição de ônibus, lanchas e bicicletas.

223. Em 2019, o governo federal emitiu 613 ordens bancárias, no total de R\$ 314.020.694,75, para pagamentos de veículos escolares adquiridos por meio do programa. Todos os pagamentos referem-se a “restos a pagar não processados pagos”. Os empenhos dessas operações foram emitidos entre 2012 e 2018. Não houve, portanto, execução do orçamento do exercício de 2019.

224. De acordo com o art. 63, § 2º, III, da Lei 4.320/64, a liquidação da despesa por fornecimento de bens depende, além do contrato, ajuste ou acordo respectivo, da nota de empenho e dos comprovantes da entrega do material ou da prestação efetiva do serviço. No presente caso, as notas fiscais da aquisição dos veículos com os devidos atestes do recebedor.

225. Ademais, nos termos do art. 73, II, alínea “b”, da Lei 8.666/93, na execução contratual, o recebimento definitivo do bem deve ocorrer após a verificação da qualidade e quantidade do material adquirido e consequente aceitação.

226. Assim, com base em amostra estatística, foram realizados testes de conformidade para verificar a adequação dos pagamentos aos critérios mencionados nos parágrafos precedentes. Constatou-se que três operações, das 59 examinadas, não tinham as notas fiscais referentes às compras dos veículos apresentadas no sistema Simec e, ainda assim, tiveram os seus pagamentos realizados, totalizando o valor de R\$ 1.155.612,00, conforme demonstrado na Tabela 23.

Tabela 22 – Municípios que tiveram a liberação de recursos do Programa Caminho da Escola, mesmo sem a inclusão prévia da nota fiscal no Simec

CNPJ	Município	UF	Processo	Nº PAR	Ordem Bancária	Valor (R\$)
18.114.223/0001-45	Tombos	MG	23400.000112/2017-18	201701055	2019OB813603	160.000,00
01.763.614/0001-98	Campo Alegre de Goiás	GO	23400.000065/2017-02	201701039	2019OB812145	228.912,00
18.094.805/0001-07	Cipotânea	MG	23400.002562/2017-37	201900057	2019OB812820	766.700,00

Fonte: Sistema Integrado de Monitoramento, Execução e Controle (SIMEC/MEC).

227. Questionado sobre as ocorrências, o FNDE se manifestou por meio do Ofício In 938/2020/CGDEN, de 27/2/2020 (peça 78, p. 3), informando que são passíveis de pagamento os termos de compromisso com os devidos contratos inseridos no Simec, desde que haja disponibilidade financeira por parte da autarquia.

228. Desse modo, o desenho do controle, tal como informado acima pelo FNDE, não se mostra adequado para mitigar riscos de fraude ou corrupção e está em desacordo com o art. 63, § 2º, III, da Lei 4.320/64, que estabelece que a liquidação da despesa por fornecimento de bens depende, além de outros documentos, do comprovante da entrega do material, e com o art. 36, § 2º, alínea “c”, do Decreto 93.872/86, que estabelece que a liquidação da despesa por fornecimentos feitos, obras executadas ou serviços prestados terá por base o documento fiscal pertinente.

229. Considerando que três dos 59 pagamentos examinados apresentaram não conformidade, a taxa projetada de não conformidades para toda a população é 12,7%. Significa dizer que até 12,7% dos pagamentos (78 ordens bancárias) podem estar em não conformidade com a legislação vigente, resultando em uma exposição monetária estimada de R\$ 39.880.628,23 (R\$ 314.020.694,75 * 12,7%) à ocorrência de fraudes e irregularidades.

230. Contudo, a liberação de recursos pelo FNDE sem notas fiscais referentes às compras dos veículos não necessariamente significa que os valores foram utilizados de forma indevida pelos beneficiários, mas indica que os controles estabelecidos para garantir a conformidade dos pagamentos apresentam falhas, expondo a entidade a fraudes e/ou irregularidades.

231. Os três desvios de conformidade encontrados na amostra foram objeto de procedimentos adicionais visando à obtenção de documentos que comprovassem as aquisições dos veículos (cópia digitalizada das notas fiscais, dos Certificados de Registro e Licenciamento de Veículo (CRLV) e fotos dos veículos, contendo imagens em que pudessem ser visualizadas as respectivas placas).

232. Dos três municípios listados na Tabela 23, dois atenderam às solicitações e enviaram os documentos pedidos (peça 79). Um dos municípios que recebeu recursos financeiros para comprar três ônibus adquiriu apenas dois ônibus até o encerramento do exercício de 2019.

233. Comunicada do fato, a administração do FNDE respondeu à equipe de auditoria que providenciaria o bloqueio dos recursos financeiros do município, no valor de R\$ 271.500,00, pois os valores ainda se encontravam depositados em conta específica.

234. A liberação de recursos pelo FNDE, sem a documentação comprobatória da aquisição dos veículos, desrespeita a sequência de etapas da execução da despesa estabelecida no art. 63, § 2º, inc. III, da Lei 4.320/64 e no art. 73, inc. II, alínea “b”, da Lei 8.666/93.

Proposta de encaminhamento

235. Recomendar ao FNDE que adeque e regulamente os procedimentos de controle das etapas referentes ao processo de aquisição de veículos por meio do Programa Caminho da Escola para garantir que os pagamentos sejam efetuados em conformidade com o que determina os arts. 63, § 2º, inc. III, da Lei 4.320/64, e 73, inc. II, alínea “b”, da Lei 8.666/93.

4. ASSUNTOS QUE EXIGIRAM ATENÇÃO SIGNIFICATIVA NA AUDITORIA

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

237. Para a CGU e para as unidades técnicas do TCU, esses assuntos podem constituir-se em importantes indicativos ou subsídios para ações de controle ou a realização de auditorias operacionais.

4.1 R\$ 1.201.088.004,32 de receitas de 2019 com o Salário-Educação não aplicados na educação básica até o término do exercício

238. Consoante art. 9º, § 4º, do Decreto 6.003/2006, ao FNDE compete a aplicação dos recursos correspondentes à quota federal do Salário-Educação, de 30%, e à parcela de 10% do valor total arrecadado com a referida contribuição social em programas, projetos e ações voltados à universalização da educação básica.

239. Constatou-se que R\$ 1.201.088.004,32 (aproximadamente 5% da receita total arrecadada com o Salário-Educação em 2019 de R\$ 22.104.574.234,86) não foram aplicados pelo FNDE, até o término do exercício, na educação básica.

240. Desse montante não aplicado, R\$ 526.549.311,97 correspondem a 40% (quota federal, de 30%, e 10% a cargo do FNDE) de R\$ 1.316.373.279,96 arrecadados a título de compensações e retificações, mas não consideradas pelo FNDE no cálculo dos valores a serem repartidos no exercício. Esse assunto foi tratado no Achado “3.3. Receitas com o Salário-Educação não distribuídas aos entes da federação” deste relatório.

241. O FNDE também não aplicou na educação básica, em 2019, R\$ 674.538.692,35. Esse valor refere-se à diferença entre a despesa total executada (R\$ 20.113.662.262,55) e a receita realizada com o Salário-Educação (R\$ 20.788.200.954,90), dentro do mesmo exercício.

242. Os R\$ 674,5 milhões não aplicados referem-se integralmente à quota federal e aos 10% do FNDE, haja vista as quotas estaduais e municipais de 2019 terem sido calculadas com base na receita realizada, conforme relatado no Achado “3.3 Receitas com o Salário-Educação não distribuídas aos entes da federação”.

243. Para a análise dos efeitos dessa não-execução, por parte do FNDE, é necessário ressaltar a distinção entre receitas vinculadas e gastos obrigatórios.

244. Conforme art. 8º, parágrafo único, da Lei Complementar 101, de 4/5/2000 (LRF): “Os recursos legalmente vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”.

245. Por sua vez, as despesas obrigatórias são aquelas que se constituem em obrigações constitucionais e legais do ente, consoante pode-se inferir do art. 9º, § 2º, da referida lei.

246. Considerando o disposto no art. 212, § 5º, da CF/88, de que “a educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação”, não resta dúvida quanto à caracterização do Salário-Educação como receita vinculada.

247. No que diz respeito à obrigatoriedade dos gastos, resta evidente a classificação das quotas estaduais e municipais como despesa obrigatória, haja vista a imposição legal de distribuição, pelo FNDE, de 60% da arrecadação do Salário-Educação aos entes federados (Lei 9.424/96, art. 15, § 1º).

248. O Acórdão 3.061/2019-TCU-Plenário, de 10/12/2019, firmou entendimento que “as transferências federais relativas ao Pnae, Pnate e PDDE devem ser classificadas como voluntárias”. Considerando que essas são as principais ações em que são aplicados os 40% do Salário-Educação compostos pela quota federal de 30% e pelos 10% do FNDE, pode-se inferir que essa parcela possui caráter voluntário na sua transferência.

249. Entretanto, ainda que a não-execução integral dessa parcela em 2019, pelo FNDE, não configure desconformidade, haja vista a faculdade concedida pelo art. 8º, parágrafo único, da LRF, de que esses recursos podem ser utilizados em exercício diverso ao de sua arrecadação, a aplicação desses recursos na educação básica pública é mandatória (CF/88, art. 212, § 5º).

4.2 Impactos da implantação do e-social sobre o financiamento da educação básica pública

250. Em razão da implantação gradativa do Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas, o **e-Social**, os tributos federais estão passando a ser recolhidos por meio do CNPJ das matrizes das empresas, em cumprimento ao art. 15 da Lei 9.779/99, alterando também a forma de arrecadação do Salário-Educação.

251. Assim, a origem da arrecadação do Salário-Educação está mudando à medida em que o recolhedor passa a ser a matriz da pessoa jurídica contribuinte, que pode estar localizada em unidade da federação diversa de suas filiais. A nova sistemática pode trazer alteração significativa nos valores arrecadados em cada unidade da federação, modificando, por conseguinte, a sua distribuição.

252. Considerando que o FNDE adotou, para 2019, solução de cálculo para essa distribuição, conforme descrito na Nota Técnica FNDE 1739808/CGFSE/DIGEF (peça 103), considerada razoável com base em procedimentos de revisão, não foram aplicados procedimentos adicionais de auditoria específicos em relação ao assunto. Contudo, em razão do potencial impacto que pode ter, no futuro, sobre a distribuição do financiamento da educação básica entre entes federados, o assunto pode requerer proposições adicionais no relatório de auditoria ou na instrução da conta.

5. CONCLUSÕES

253. Realizamos, ao amparo da competência estabelecida no art. 71, incs. I e II, da Constituição Federal, com apoio da CGU, nos termos do art. 74, inc. IV, auditoria financeira integrada com conformidade nas contas relativas ao exercício de 2019 dos responsáveis pelo FNDE.

254. As contas auditadas compreendem os balanços patrimonial e orçamentário em 31 de dezembro de 2019, as demonstrações das variações patrimoniais para o exercício findo nessa data, com as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis, e as respectivas operações, transações ou os atos de gestão relevantes dos responsáveis, subjacentes às demonstrações contábeis.

255. Os objetivos da auditoria são obter segurança razoável para expressar conclusões sobre se as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial, financeira e orçamentária do FNDE em 31 de dezembro de 2019, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicadas ao setor público; e sobre se as operações, transações ou os atos de gestão relevantes dos responsáveis estão em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com as leis e os regulamentos aplicáveis e os princípios de administração pública que regem a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos.

Segurança razoável e suporte às conclusões

256. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia absoluta de que a auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria, sempre irá detectar uma distorção ou um desvio de conformidade relevante quando existir. As distorções nas demonstrações contábeis e os desvios de conformidade podem ser decorrentes de fraude ou erro e são considerados relevantes quando, individualmente ou em conjunto, possam influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões tomadas com base nas contas auditadas.

257. Conforme exigido pelo item 26 da ISA/NBC TA 330/ISSAI 2330 – Resposta do auditor aos Riscos Avaliados, e com os itens 179 e 181 da ISSAI 4000 – Norma para auditoria de conformidade, foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para formar as conclusões da auditoria.

258. As demonstrações contábeis da entidade para o exercício findo em 31 de dezembro 2018 não foram auditadas. Contudo, foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se os

saldos iniciais continham distorções que afetavam de forma relevante as demonstrações contábeis de 31 de dezembro de 2019.

259. Foram realizadas as avaliações específicas requeridas pelos itens 12 a 15 da ISA/NBC TA 700/ISSAI 2700 – Formação de opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis (peça 112), para extrair as conclusões expressas a seguir, que fundamentam as opiniões emitidas no certificado de auditoria.

Conclusão sobre as demonstrações contábeis

260. Concluiu-se que as distorções não corrigidas descritas nas Subseções 1 – Distorções de valores e 2 – Distorções de classificação, apresentação ou divulgação; da Seção 3 – Achados de Auditoria deste relatório, são relevantes, individualmente ou em conjunto, e têm efeitos generalizados sobre as demonstrações contábeis acima referidas, uma vez que (i) não se restringem a elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis; (ii) representam parcela substancial das demonstrações contábeis (R\$ 3,1 bilhões dos ativos do Fies, que representam 89% do ativo total da entidade); e (iii) em relação às divulgações, as distorções afetam, de forma significativa, o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários.

Conclusão sobre a conformidade das operações, transações ou atos de gestão subjacentes

261. Concluiu-se que os desvios de conformidade descritos na Subseção 3, da Seção 3 – Achados de Auditoria deste relatório, são relevantes, individualmente ou em conjunto, mas não generalizadas nas operações, transações ou atos de gestão relevantes dos responsáveis, subjacentes às demonstrações contábeis acima referidas.

Impacto dos achados nas contas da unidade jurisdicionada

262. Conforme exigido pelas normas e padrões de auditoria do TCU (NAT, 162; PAC, 51), ressalta-se que, como registrado na seção intitulada "Conclusão sobre as demonstrações contábeis", os achados correspondentes às distorções de valor e de classificação, apresentação ou divulgação são relevantes, individualmente ou em conjunto, e têm efeitos generalizados sobre as demonstrações contábeis, portanto impactam as contas da unidade jurisdicionada no aspecto da exatidão dos demonstrativos contábeis; e os achados referidos na seção "Conclusão sobre a conformidade das transações subjacentes" impactam, igualmente, as referidas contas nos aspectos da legalidade, legitimidade e economicidade.

263. Esses aspectos são considerados para fins do julgamento das contas como regulares (art. 16, inc. I, da Lei 8.443/1992) e, embora as opiniões emitidas no certificado de auditoria não vinculem o julgamento pelo TCU, os impactos dos achados sobre aqueles aspectos foram considerados na formulação das opiniões expressas no certificado de auditoria, com base na materialidade quantitativa e qualitativa determinada para o trabalho (Apêndice A, item 1).

Apuração e eventual responsabilização de responsáveis

264. Nos termos do art. 41, § 1º, da Lei 8.443/1992, c/c arts. 237, inc. V, e 246, do RITCU, e com art. 19 da DN 180/2019, a apuração de eventuais responsabilidades pelas irregularidades de que tratam os achados 1.8, 3.1, 3.2 e 3.3 está sendo efetuada em processos de representação.

Benefícios estimados ou esperados e volume de recursos fiscalizados

265. Entre os benefícios qualitativos esperados da implementação das deliberações propostas citam-se o aumento da transparência da gestão, a melhoria das informações e o aprimoramento dos controles internos sobre a conformidade dos atos de gestão financeira e orçamentária e dos respectivos registros contábeis, bem como sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis, alinhando-os aos padrões internacionais em implementação pela STN, para convergir as

práticas contábeis adotadas no Brasil às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

266. A comunicação preliminar das distorções detectadas durante a auditoria à administração do FNDE, por exemplo, permitiu que provisões para despesas de 2019, representando 94% do passivo exigível (R\$ 6,2 bilhões), fossem reconhecidas no exercício contábil correto, gerando informação mais fidedigna que, por sua vez, melhora a qualidade e a credibilidade da prestação de contas anual e incrementa a confiança dos cidadãos na instituição.

267. Os benefícios quantitativos financeiros que poderão ser obtidos, caso as ações contidas nas propostas de encaminhamento venham a ser adotadas, são estimados, em caráter preliminar, em torno de R\$ 2,35 bilhões, em decorrência da restituição de recursos e correção de irregularidades ou impropriedades a que se referem os achados 3.1 a 3.4, além de redução da exposição monetária ao risco de fraude em relação aos pagamentos relacionados à execução do Programa Caminho da Escola.

268. O volume de recursos fiscalizados foi de R\$ 114,5 bilhões, na perspectiva patrimonial, e R\$ 57,1 bilhões das despesas empenhadas no exercício.

6. PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO

269. Ante o exposto, submetem-se os autos à consideração superior e posteriormente ao gabinete do Ministro-Relator Augusto Nardes, propondo:

269.1. **Determinar** ao FNDE, com fundamento no art. 4º, inciso II, da Resolução-TCU 315, de 2020, e no art. 43, inc. I, da Lei 8.443/1992, c/c com o art. 250, inc. II, do Regimento Interno do TCU (RITCU), que, no prazo de noventa dias, estabeleça procedimentos necessários com vistas a:

a) eliminar as discrepâncias entre o número de matrículas da educação básica apresentado pelo INEP e aquele divulgado anualmente na portaria que define os coeficientes para distribuição das cotas estaduais, do DF e municipais da arrecadação da contribuição social do Salário Educação, proporcionalmente ao número de alunos matriculados na educação básica nas respectivas redes públicas de ensino, conforme estabelecido no art. 212, § 6º, da Constituição Federal de 1988. (item 185);

b) equalizar os valores do Salário-Educação distribuídos a estados, Distrito Federal e municípios no exercício de 2019 e anteriores, se for o caso, à arrecadação efetivamente realizada em cada estado e no Distrito Federal, conforme estabelecido no art. 15, § 1º, da Lei 9.424/96, considerando, para tanto, a necessidade de eliminação de inconsistências entre o número de matrículas da educação básica apresentado pelo INEP e aquele divulgado anualmente na portaria conjunta do MEC e do FNDE, que define os coeficientes para distribuição das cotas estaduais e municipais da arrecadação da contribuição social do Salário-Educação. (item 200); e

c) transferir aos entes da federação as quotas estaduais e municipais do Salário-Educação pendentes de pagamento em 2019 e em exercícios anteriores, se houver, conforme previsto no art. 15, § 1º, da Lei 9.424/96 (item 206, a).

269.2. **Recomendar** ao FNDE, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315, de 2020, e no art. 250, inc. III, do RITCU, que:

a) estabeleça controles internos contábeis para prevenir, detectar e corrigir inconsistências que possam distorcer os saldos das demonstrações contábeis no que diz respeito à constituição e reversão de provisões em obediência ao regime de competência, conforme estabelecido no art. 50, II, da LRF e nas normas de contabilidade aplicáveis ao setor público. (item 48);

b) estabeleça controles internos contábeis visando garantir que o saldo da conta Juros *pro-rata* s/Financiamentos a Receber reflita adequadamente a situação patrimonial desse ativo,

mediante reconhecimento dos juros pro rata tempore, conforme estabelecido nos itens 32 e 33 da NBC TSP 02 e 10.3.3 do MCASP, bem como a baixa dos juros recebidos. (item 64);

c) efetue ajuste para corrigir a distorção de R\$ 1.889.145.581,87 no saldo da conta Juros *pro-rata* sobre Financiamentos a Receber (121110308), em 31/12/2019, decorrente dos registros contábeis de juros em duplicidade nos exercícios de 2018 e 2019, contra a conta de Ajustes de Exercícios Anteriores. (item 64);

d) institua procedimentos para avaliar a probabilidade de não realização dos valores a receber, de modo a reconhecer as perdas esperadas por meio de conta redutora para ajustá-los ao valor provável de realização, em especial aqueles registrados na conta Dívida Ativa não Tributária (121110500), de acordo com o estabelecido no MCASP, Parte III, item 5.2.5, e na macrofunção Siafi 021112, item 2.3.4. (item 73);

e) estabeleça procedimentos e processo de trabalho para calcular e reconhecer em seu ativo, de forma tempestiva, os direitos a receber relativos à participação das instituições de ensino superior no risco de financiamento do Fies, conforme previsto no art. 5º, inc. V, da Lei 10.260/2001. (item 87);

f) institua procedimentos para mensurar e avaliar os riscos de recebimento de direitos a receber (ativos) registrados pela entidade, de modo que seus efeitos sejam reconhecidos em conta de ajuste ao valor provável de realização, em especial aqueles registrados na conta Créditos por Dano ao Patrimônio (113400000), conforme estabelecido no MCASP, Parte II, item 3.2.2, e na macrofunção Siafi 021112, item 2.3.4. (item 97);

g) adote procedimentos periódicos de conferência e conciliação dos saldos dos financiamentos a receber do Siafi com os saldos informados pelos agentes financeiros, de modo refletir adequadamente a situação patrimonial desse grupo de ativos até o encerramento do exercício, divulgando as divergências relevantes em relação às posições dos operadores financeiros em notas explicativas, conforme previsto na macrofunção Siafi 020318 (Encerramento do exercício) item 5.2.3.1, alínea “a”. (item 103);

h) adote procedimentos para controle da aquisição e distribuição dos livros, bem como de utilização de um roteiro de contabilização adequado para reconhecer em seu ativo/Estoques os livros didáticos e outros bens destinados à doação, até o momento em que a doação ou distribuição efetivamente ocorra, momento em que a despesa com a doação deverá ser reconhecida na conta de VPD correta, conforme previsto nas regras de contabilização prescritas no MCASP, 8ª edição, Parte II, item 4.1, alínea “d”, e na macrofunção Siafi 020348 – Estoques. (item 122);

i) estabeleça procedimentos e processo de trabalho, inclusive quanto ao prazo para solicitar, de forma tempestiva, a honra de garantia relativa ao saldo devedor da operação inadimplida, nos termos do art. 21 do estatuto do FGEDUC e art. 162, inc. XIII, da Portaria 629/2017, que aprova o Regimento Interno do FNDE. (item 148, a);

j) reconheça em seu ativo os juros a receber incidentes sobre o valor das honras de garantia solicitadas e não realizadas pelo FGEDUC, nos termos do art. 21, e inc. V, do art. 4º, do estatuto do FGEDUC, válido a partir de 31/7/2018. (item 148, b);

k) segregue o saldo da conta juros pro-rata sobre financiamento a receber do Fies em “circulante” e “não circulante”, de acordo com o previsto na Parte II, item 2 e subitem 2.1.3 do MCASP. (item 154, a);

l) revise os saldos das referidas contas do “circulante” e “não circulante”, bem como da nota explicativa da publicação dos balanços, a cada três meses, de forma a atender a necessidade de

que a informação contábil de qualidade seja tempestiva, conforme item 11 da macrofunção 020315 (Conformidade contábil). (item 154, b);

m) estabeleça procedimentos de controle interno contábeis para assegurar que as Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis sejam elaboradas de acordo com as exigências básicas de estrutura e conteúdo estabelecidas no MCASP, Parte V, e na NBC TSP 11. (item 162);

n) realize ajuste na rotina de emissão de Certificados Financeiros do Tesouro (CFT-B) para limitar a emissão dos certificados a 90% da prestação mensal tributária, quando os encargos educacionais forem superiores a esse valor; e ao valor total dos encargos educacionais, quando este for inferior aos 90% da prestação mensal tributária, visando garantir a conformidade das transações ao estabelecido no art.4º, §§ 1º e 2º, da Portaria Interministerial MF/MEC 376/2014. (item 220); e

o) adeque e regulamente os procedimentos de controle das etapas referentes ao processo de aquisição de veículos por meio do Programa Caminho da Escola para garantir que os pagamentos sejam efetuados em conformidade com o que determina os arts. 63, § 2º, inc. III, da Lei 4.320/64, e 73, inc. II, alínea “b”, da Lei 8.666/93. (item 235).

269.3. **Dar ciência** ao FNDE, com fundamento no art. 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315, de 2020, que as quotas estaduais e municipais do Salário-Educação devem ser calculadas com base na totalidade da arrecadação da referida contribuição social, conforme previsto no art. 15, § 1º, da Lei 9.424/96. (item 206, b).

269.4. Nos termos do art. 8º da Resolução-TCU 315, de 2020, fazer constar, na ata da sessão em que estes autos forem apreciados, comunicação do relator ao colegiado no sentido de monitorar as recomendações contidas no item 269.2, na auditoria anual de contas do FNDE relativas ao exercício de 2020.

269.5. Com fundamento no art. 250, inc. I, do RITCU, **apensar** os presentes autos ao processo de contas anuais do FNDE relativas ao exercício de 2019.

APÊNDICE A - DETALHAMENTO DA METODOLOGIA EMPREGADA

1. DETERMINAÇÃO DA MATERIALIDADE PARA O TRABALHO

1.1. A materialidade é um conceito utilizado pelo auditor para estabelecer o nível (ou os níveis) a partir do qual as distorções na informação ou as não conformidades do objeto de auditoria serão consideradas relevantes e, assim, tratadas para fins de planejar, executar e relatar a auditoria.

1.2. O conceito é utilizado em todas as fases da auditoria: na **fase de planejamento**, para determinar o que é significativo para os procedimentos preliminares de avaliação de risco e para planejar os procedimentos de auditoria; na **fase de execução**, para avaliar o efeito dos achados identificados na auditoria; e na **fase de relatório**, para formar a conclusão ou opinião de auditoria com base na relevância dos achados, individualmente ou em conjunto, bem como para fundamentar as propostas de encaminhamento do relatório. Os julgamentos sobre materialidade são realizados com base nos critérios de magnitude das distorções e dos efeitos das não conformidades (**materialidade quantitativa**), e da natureza e circunstâncias da sua ocorrência (**materialidade qualitativa**).

1.1. Materialidade quantitativa

1.1.1. Conforme o Manual de Auditoria Financeira do TCU, item 226, e a ISA/NBC TA 320, ISSAI 2320, ao estabelecer a estratégia global de auditoria, o auditor deve determinar a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo (materialidade global ou materialidade no planejamento), a materialidade para execução da auditoria e estabelecer o limite para acumulação de distorções, de modo a permitir a avaliação dos riscos de distorções relevantes e a determinação da natureza, época e extensão (tamanho das amostras) dos procedimentos adicionais de auditoria. A materialidade, no aspecto quantitativo, geralmente é definida mediante a aplicação de um percentual sobre determinado valor de referência que reflete razoavelmente o nível de atividade financeira do objeto da auditoria, como o total das despesas, das receitas, do ativo, do passivo, do lucro etc.

1.1.2. O Tribunal de Contas Europeu (ECA, na sigla em inglês) estabelece que a materialidade para o trabalho como um todo deve se situar entre 0,5% e 2% do valor de referência. O Instituto dos Auditores Independentes Certificados dos Estados Unidos (AICPA, na sigla em inglês) considera o total das despesas (p.ex.: dotação autorizada, despesa empenhada) como o referencial provavelmente mais apropriado para as auditorias das entidades do setor público (*Audit Guide*, 2014, p. 404). Já a Federação Internacional de Contadores (IFAC, na sigla em inglês) orienta que se o lucro não é uma medida útil (como no caso das entidades sem fins lucrativos e da maioria das entidades do setor público), o auditor pode considerar outras bases como: de 1% a 3% das receitas ou despesas; de 1% a 3% dos ativos; ou de 3% a 5% do patrimônio líquido.

1.1.3. Duas pesquisas internacionais recentes, realizadas no âmbito das especializações em auditoria financeira do TCU, corroboraram que o intervalo situado entre 0,5% a 2% do valor de referência é o mais utilizado pela maioria das EFS (o somatório do % das EFS que adotam ultrapassa 100% pelo fato de que cada EFS pode adotar mais de um referencial).

Tabela 23 – Referências e percentuais adotados pelas EFS

Referencial adotado	% EFS que adotam o referencial	Intervalo aplicado sobre o referencial	% de EFS que adotam
Despesa total	96%	0,5% - 2%	40%
Ativo total	77%	0,5% - 2%	21%
		1%	21%
Passivo Total	36%	0,5% - 2%	60%
Receita total	77%	0,5% - 2%	43%

Fonte: Adaptado de Melo, 2019. TCC Materialidade em auditoria financeira no setor público.

1.1.4. Embora a despesa total seja o referencial mais adotado pelas EFS, conforme ilustrado na Tabela 24, a equipe de auditoria considerou que este não seria o valor que melhor reflete o nível de atividade financeira do FNDE para fins de auditoria nas contas daqueles que integram o seu rol de responsáveis, uma vez que parcela substancial de suas despesas consiste em transferências a entes subnacionais, cuja responsabilidade pela regularidade da aplicação no nível dos beneficiários finais está além dos limites do relatório financeiro da entidade contábil e, portanto, fora do escopo da auditoria nas contas dos responsáveis pelo FNDE.

1.1.5. Observe-se que total da despesa liquidada no exercício de 2019, da ordem de R\$ 44,3 bilhões, apenas R\$ 11,6 bilhões (26%) consistiram em aplicações diretas realizadas pelo FNDE (20% no Fies e 6% no próprio FNDE), enquanto R\$ 32,7 bilhões (74%) consistiram em transferências aos estados, ao DF e aos municípios (Fundeb, cota-parte do salário educação e outros programas governamentais) (ver Gráfico 3 e Tabela 2).

1.1.6. Assim, a escolha do valor de referência nesta auditoria recaiu sobre o ativo total do FNDE, dado que a autarquia é gestora dos ativos e passivos do Fies (art. 3º, da Lei 13.530/2007), programa de financiamento estudantil relevante tanto pela ótica quantitativa, representando aproximadamente 85% (R\$ 91,6 bilhões) do ativo total do FNDE (R\$ 107,7 bilhões em 31/7/2019), como pela ótica qualitativa, com mais 3,3 milhões de estudantes beneficiados desde a sua criação.

1.1.7. Por conseguinte, a materialidade global (MG), a materialidade para execução da auditoria (ME) e o limite para acumulação de distorções (LAD) foram determinados nesta auditoria considerando a relevância financeira individual da conta, classe ou ciclo de transações em relação ao total do ativo do FNDE em 31/07/2019. A Tabela 25 apresenta os níveis de materialidade com seus respectivos valores estabelecidos no planejamento e utilizados na execução da auditoria.

Tabela 24 – Níveis de Materialidade (R\$)

VR – Valor de referência	Ativo Total	107.752.870.460,81
MG – Materialidade global	1% do VR	1.077.528.704,61
ME – Materialidade para execução	50% da MG	538.764.352,30
LAD – Limite para acumulação de distorções	3% da MG	32.325.861,14

Fonte: Elaboração pela equipe de auditoria, com base no saldo do Ativo Total do FNDE no Siafi em 31/7/2019.

1.1.8. Assim, a MG – Materialidade global de R\$ 1.077.528.704,61 foi o parâmetro quantitativo considerado quando da avaliação dos efeitos das distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, para extrair as conclusões em que se fundamenta a opinião de auditoria. Não foram determinados níveis de materialidade inferiores à MG para classes específicas de transações, saldos contábeis e divulgações, pois não se considerou necessário nas circunstâncias específicas do FNDE.

1.1.9. A ME – Materialidade para execução dos testes de auditoria foi estabelecida em 50% da MG. Esse percentual geralmente varia entre 50% e 75%. Onde o risco é maior, em um nível mais próximo dos 50% do que dos 75% da materialidade global, e ao contrário, onde o risco é menor. Por conseguinte, o valor de R\$ 538.764.352,30 foi o utilizado para determinar a relevância financeira individual das contas (contas significativas) e como parâmetro para determinar se os saldos dessas contas estavam relevantemente distorcidos.

1.1.10. O LAD representa o valor abaixo do qual as distorções de valor serão consideradas claramente triviais e, portanto, não serão acumuladas durante a auditoria, desde que, quando julgadas pelos critérios qualitativos de natureza ou circunstâncias, não sejam consideradas claramente triviais. Esse limite foi estabelecido em 3% da MG, resultando no valor de R\$ 32.325.861,14. Esse percentual pode variar entre 3% e 5% da materialidade global, a depender da avaliação de riscos (MAF, 234).

1.2. Materialidade qualitativa

1.2.1. A natureza e as circunstâncias relacionadas a algumas distorções podem levar a equipe de auditoria a avaliá-las como relevantes ainda que estejam abaixo dos limites quantitativos de materialidade definidos para o trabalho. A perspectiva qualitativa da materialidade considera a:

- relevância pela natureza – qualquer suspeita de má gestão grave, fraude, ilegalidade ou irregularidade, distorção intencional ou manipulação de resultados ou informações;
- relevância pelas circunstâncias – devido ao contexto em que ocorrem, podem mudar a impressão dos usuários previstos e ter um efeito significativo nas suas decisões.

1.3. Revisão dos níveis de materialidade

1.3.1. Antes de avaliar o efeito das distorções não corrigidas, a equipe de auditoria reavaliou os níveis de materialidade estabelecidos no planejamento para confirmar se continuavam apropriados. A tabela 26 apresenta os níveis de materialidade revisados com seus respectivos valores, tendo como valor de referência o total do ativo do FNDE em 31/12/2019.

Tabela 25 – Níveis de Materialidade revisados (R\$)

VR – Valor de referência	Ativo Total	114.509.806.277,19
MG – Materialidade global	1% do VR	1.145.098.062,77
ME – Materialidade para execução	50% da MG	572.549.031,39
LAD – Limite para acumulação de distorções	3% da MG	34.352.941,88

Fonte: Elaboração pela equipe de auditoria, com base no saldo do Ativo Total do FNDE no Siafi em 31/12/2019.

1.3.2. A ME e o LAD permaneceram apropriados, uma vez que a utilização do valor menor estabelecido na fase de planejamento resultou em maior cobertura das demonstrações contábeis e na aplicação de testes de auditoria mais extensivos, aumentando a segurança obtida na auditoria e, por consequência, nas suas conclusões e opiniões.

1.3.3. A MG revisada, superior em 6,27% à estabelecida no planejamento, foi considerada para determinar se as distorções não corrigidas eram relevantes, individualmente ou em conjunto, e extrair as conclusões em que se fundamentam as opiniões expressas no certificado de auditoria.

2. CRITÉRIOS PARA SELEÇÃO DAS CONTAS SIGNIFICATIVAS

2.1. As contas contábeis foram consideradas significativas pela:

I - relevância financeira, quando:

- a) o seu saldo era maior ou igual ao valor da ME;
- b) compunham ciclos contábeis, cujo somatório era maior ou igual ao valor da ME;
- c) o histórico dos saldos de exercícios era maior ou igual ao valor da ME: ocorre especialmente com as contas de despesas, pois execução cresce ao longo do exercício e atingirá a materialidade exigida.

II - relevância qualitativa, quando:

- d) o seu saldo era inferior ao valor da ME, mas podia ser relevante pela natureza ou incluir risco de distorção relevante pelas circunstâncias e/ou fosse relevante pelo critério de sensibilidade pública.

3. ABORDAGEM DE AUDITORIA

3.1 A decisão da equipe foi por uma abordagem com **ênfase em testes de detalhes** para os ciclos contábeis que envolviam contas ou ciclos de transações cujas operações, atividades ou transações subjacentes significativas.

3.2 Essa decisão decorreu do fato de:

- avaliarmos o nível planejado de risco de procedimentos de revisão analítica em grau elevado; e de
- avaliarmos o nível planejado de risco de controle em grau elevado.

3.3 Em consequência dessa decisão:

- obtivemos entendimento do controle interno em grau mínimo; e
- realizamos poucos testes de controle.

4. AVALIAÇÃO E RESPOSTA AOS RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE

4.1 Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, financeiras e orçamentárias, e em relação à conformidade das operações, transações ou atos de gestão relevantes dos responsáveis, independentemente se causadas por fraude ou erro.

4.2 Com base nos resultados da avaliação de risco, planejamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta aos riscos significativos de maneira a obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para suportar as conclusões da auditoria.

4.3 Esses procedimentos de auditoria incluíram inspeção documental, confirmação externa de saldos e transações, recálculo, reexecução de procedimentos, procedimentos analíticos, indagações, inclusive por escrito (ofícios de requisição), bem como o uso de técnicas de auditoria assistidas por computador para examinar populações inteiras de transações e de amostragem estatística para testes de controle e de conformidade (amostragem por atributos).

4.4 No tocante às contas e/ou ciclos contábeis não significativos, a evidência de auditoria foi obtida mediante a aplicação de procedimentos de revisão analítica.

5. FORMAÇÃO DAS OPINIÕES E COMUNICAÇÕES À ADMINISTRAÇÃO

5.1 As distorções e as não conformidades detectadas na primeira etapa do trabalho (agosto a novembro de 2019) foram comunicadas à administração do FNDE e com ela discutidos antes do encerramento do exercício, de forma a lhes permitir efetuar os ajustes necessários e mitigar o risco de que as demonstrações fossem encerradas com distorções relevantes.

5.2 Os efeitos das distorções relevantes comunicadas e não corrigidas pela administração até o encerramento contábil de 2019, e daquelas detectadas após essa data, foram considerados na formação das conclusões e opiniões de auditoria sobre as demonstrações contábeis e sobre a conformidade das operações, transações ou dos atos de gestão relevantes dos responsáveis.

5.3 A previsão da modificação das opiniões de auditoria, as distorções não corrigidas e as não conformidades que fundamentam a modificação, assim como o texto previsto da modificação foram comunicadas à administração da entidade, conforme requerido no item 30 da ISA/NBC TA 705.

5.4 O relatório preliminar completo, contendo os achados, as conclusões e as propostas da equipe, foi encaminhado aos dirigentes da entidade para que apresentassem suas perspectivas e as ações corretivas a implementar, nos termos das Normas de Auditoria do TCU, itens 144 a 148, e na Orientação Prática: Relatório de Auditoria da CGU, item 3.11.1.

6. MÉTODO DE AMOSTRAGEM UTILIZADO NA AUDITORIA

Parâmetros dos testes de controle e de conformidade

6.1 Os testes de conformidade aplicados nos processos, a exemplo do Programa Caminho da Escola (Achado 3.6) foram realizados com base em amostra estatística por atributos.

6.2 A amostragem por atributos é o método para realização de testes de conformidade e para testes de controle em que o tipo de resposta esperado é binomial (e.g. Conforme / Não conforme). Nesse tipo de amostragem, o auditor deve especificar os valores numéricos apropriados para três fatores: risco de amostragem; taxa de desvio tolerável; e taxa esperada de desvio.

6.3 No caso do Programa Caminho da Escola, os valores considerados foram:

- a) **Risco de amostragem** de 5% (95% de segurança);
- b) **Taxa de desvio tolerável** de 5%, tendo por base a avaliação preliminar do risco de controle, avaliado em nível baixo; e
- c) **Taxa de desvio esperada** de 0%, com base amostra piloto de vinte itens e julgamento profissional.

6.4 Com base nesses fatores, o tamanho da amostra é de 59 itens, conforme tabela 4, pag. 241, do Manual de Auditoria Financeira do TCU e tabelas do *Audit Guide: Audit Sampling*, do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA). Os itens amostrais foram selecionados aleatoriamente, isto é, todos tiveram idêntica chance de ser selecionados.

6.5 Os resultados dos testes evidenciaram três não conformidades (Achado 3.6), resultando na projeção da taxa de desvio para a população de 12,7%, que é superior à taxa tolerável previamente estabelecida em 5%. Esse resultado significa que a avaliação preliminar do risco de controle em nível baixo não se confirmou.

6.6 O limite superior (valor da projeção dos resultados da amostra) foi obtido com base nas tabelas dos livros *Modern Audit*, 8ª Edição, William C. Boynton *et al*, 2006 (p. 591), e *Audit Guide: Audit Sampling*, do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), 2014.

Definição da distorção tolerável (DT) para testes substantivos

6.7 A ME alocada a cada conta, grupo de contas ou ciclo contábil, denominada distorção tolerável (DT), tem efeito na extensão dos testes substantivos quando o auditor faz uso de técnicas de amostragem aplicada à auditoria para testar menos de 100% das transações. O estabelecimento de um valor menor para a DT exigirá que o auditor realize uma maior quantidade de testes para obter a evidência de auditoria suficiente do que aquela necessária quando se estabelece um valor maior.

6.8 A DT é, portanto, a aplicação da materialidade para execução (ME), conforme definido na ISA/NBC TA 320, item 9, em procedimento de amostragem específico. Ao definir uma amostra, o auditor determina a DT para avaliar o risco de que o conjunto de distorções individualmente irrelevantes possa fazer com que as demonstrações contábeis apresentem distorções relevantes e forneça margem para possíveis distorções não detectadas. A DT pode ter o mesmo valor ou um valor menor do que o da ME (ISA/NBC TA 530, A3).

6.9 Assim, no planejamento da auditoria, a alocação da ME seguiu a regra descrita no item 1.1.9 deste Apêndice. Os ciclos contábeis de maior risco tiveram a DT estabelecida em nível mínimo, ou seja, de 50% da MG (R\$ 538.764.352,30). As contas dos ciclos de menor risco tiveram a DT estabelecida em nível mais largo, de 75% da MG (DT de R\$ 808.146.528,46).

APÊNDICE B - ALTERAÇÕES DA LEGISLAÇÃO DO RISCO DE FINANCIAMENTO

Quadro 1 – Resumo das alterações na legislação do risco do financiamento do FIES

Legislação	Alteração	Porcentagem
Lei 10.260/01, de 12/07/01	Art. 5º Os financiamentos concedidos com recursos do FIES deverão observar o seguinte: (...) V - risco: os agentes financeiros e as instituições de ensino superior participarão do risco do financiamento nos percentuais de vinte por cento e cinco por cento, respectivamente, sendo considerados devedores solidários nos limites especificados;	RC dos agentes financeiros: 20% do saldo devedor inadimplente RC das IES: 5% do saldo devedor inadimplente
Lei 11.552, de 19/11/07	Art. 1º A Lei 10.260, de 12 de julho de 2001, passa a vigorar com as seguintes alterações: “Art. 5º (...) VI – risco: os agentes financeiros e as instituições de ensino superior participarão do risco do financiamento, na condição de devedores solidários, nos seguintes limites percentuais: a) 25% (vinte e cinco por cento) para os agentes financeiros; b) 30% (trinta por cento) para as instituições de ensino inadimplentes com as obrigações tributárias federais; c) 15% (quinze por cento) para as instituições de ensino adimplentes com as obrigações tributárias federais;	RC dos agentes financeiros: 25% do saldo devedor inadimplente RC das IES inadimplentes com obrigações tributárias federais: 30% do saldo devedor inadimplente RC das IES adimplentes com obrigações tributárias federais: 15% do saldo devedor inadimplente
Lei 12.202, de 14/01/10.	Art. 1º Os arts. 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 9º, 10, 11, 12 e 13 da Lei no 10.260, de 12 de julho de 2001, passam a vigorar com a seguinte redação: “Art. 5º (...) VI - risco: as instituições de ensino participarão do risco do financiamento, na condição de devedores solidários, nos seguintes limites percentuais: a) (revogado);	RC dos agentes financeiros: 25% do saldo devedor (foi excluído) RC das IES inadimplentes com obrigações tributárias federais: 30% do saldo devedor inadimplente RC das IES adimplentes com obrigações tributárias federais: 15% do saldo devedor inadimplente
MP 564, de 03/04/12 convertida na Lei 12.712, de 30/08/12.	Art. 21. Os arts. 5º e 20-A da Lei 10.260, de 12 de julho de 2001, passam a vigorar com as seguintes alterações: “Art. 5º VI - 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;.....” (NR)	RC das IES inadimplentes com obrigações tributárias federais: 30% da parcela não coberta pelo FGEDUC RC das IES adimplentes com obrigações tributárias federais: 15% da parcela não coberta pelo FGEDUC
Lei 13.530, de 07/12/2017	Art. 1º A Lei 10.260, de 12 de julho de 2001, passa a vigorar com as seguintes alterações: Art. 5º Os financiamentos concedidos com recursos do Fies até o segundo semestre de 2017 e os seus aditamentos observarão o seguinte: (Redação dada pela Lei 13.530, de 2017):	RC das IES inadimplentes com obrigações tributárias federais: 30% da parcela não coberta pelo FGEDUC RC das IES adimplentes com obrigações tributárias federais: 15% da parcela não coberta pelo FGEDUC

APÊNDICE C - COMENTÁRIOS DE GESTORES E ANÁLISES DA EQUIPE

Este Apêndice do relatório atende ao disposto nas Normas de Auditoria do TCU, itens 144 a 148, e na Orientação Prática: Relatório de Auditoria da CGU, item 3.11.1. Também atende ao disposto no art. 14 da Resolução TCU 315, de 2020, no sentido de oportunizar aos destinatários das deliberações a apresentação de comentários sobre as propostas de determinação e/ou recomendação, solicitando, em prazo compatível, informações quanto às consequências práticas da implementação das medidas aventadas e eventuais alternativas.

A análise e consideração desses comentários no relatório final resulta em um documento que não só apresenta os achados, as conclusões e as propostas de encaminhamento da equipe, mas também a perspectiva dos dirigentes da entidade e as ações corretivas que pretendem tomar.

ACHADOS DE AUDITORIA**1 Distorções de valores****1.1 R\$ 4.154.093.967,85 de despesas do exercício de 2018 reconhecidas no exercício de 2019****Comentário dos gestores**

1. Por meio do Ofício_In nº 4913/2020/COSEF/FNDE (peça 120, p. 1), enviado anexo ao Ofício 14297/2020/ChefiaGabin/Gabin-FNDE, de 26 de maio de 2020, a entidade apresentou a seguinte manifestação.

“1. Em relação aos apontamentos dos parágrafos 35 e 166, que indicam que não foram apresentadas justificativas para as despesas de 2018, pagas em 2019, informamos que do total mencionado estão sob a gestão da COSEF/CGFSE as ações relativas ao Salário-Educação e à Complementação da União ao Fundeb, as quais somam R\$ 4.095.660.322,11, e referem-se a despesas que, pela legislação vigente (Art. 9º Decreto 6.003/2006 e §§ 1º e 2º do Art. 6º da Lei 11.494/2007), são pagas até o final do primeiro quadrimestre do exercício subsequente.

2. Os valores relativos ao Salário-Educação e ao Ajuste do Fundeb só são conhecidos após o encerramento do exercício de referência, pois dependem do fechamento destas receitas para serem distribuídos aos entes federados. Já os valores da 13ª parcela da Complementação da União ao Fundeb são estimados e geralmente publicados na última semana do mês de dezembro do ano de referência.

3. Sobre os referidos apontamentos, informamos que até 2019 o provisionamento destas despesas não era adotado pelo FNDE. Porém, em 19/12/2019, após reunião havida entre as equipes da DIGEF e a CORAC/DIFIN, em razão do Achado 5 do Relatório Preliminar TCU - SEI 1661174, foi solicitado às Coordenações-Gerais desta Diretoria informações sobre as despesas de 2019 a serem pagas em 2020. Nesse sentido, atendendo ao que foi solicitado, a COSEF/CGFSE expediu o Ofício_In nº 19/2019/COSEF (SEI 1679223 - Proc.23034.030254/2019-89), informando os valores e os prazos de desembolso das despesas sob sua gestão.

4. Em relação aos apontamentos dos parágrafos 43 e 174, em 23/04/2020 a COSEF/CGFSE, por meio do E-mail Reversão de Provisões (1874741), atendeu solicitação da CORAC/DIFIN e informou a posição das despesas de 2019 pagas em 2020, bem como os valores que deveriam continuar provisionados e os que poderiam ser baixados.”

[...]

Análise da equipe de auditoria

2. A manifestação do gestor não trouxe informações sobre a não reversão das provisões constituídas em 2019, cujos desembolsos ocorreram em janeiro de 2020, nem sobre o reconhecimento de despesas de 2018 em desacordo com o regime de competência. Cabe, portanto, analisar essas duas situações ainda que os comentários do gestor não tenham abordado de maneira direta os achados.

3. Quanto ao reconhecimento das despesas relativas ao final do exercício de 2019, as despesas com o Salário-Educação, Fundeb e PNLD foram reconhecidas na conta Outras Provisões (397910100), tendo como contrapartida o passivo Provisões para Garantias (217910100), no valor total de R\$ 6.126.884.287,15 (Tabela 4, Subtotal A, 2019NS075414 e 2019NS077193).

4. De acordo com o MCASP, item 12.2.2.2, quando não houver mais incertezas quanto ao valor e ao prazo de determinado passivo este deixará de ser uma provisão, devendo ser reconhecida a obrigação a pagar correspondente. Assim, o registro contábil necessário para o reconhecimento da obrigação, cuja provisão tenha sido anteriormente constituída, deve ser feito em contrapartida à respectiva conta de provisão:

D 2.x.7.x.x.xx.xx Provisões (P)

C 2.x.x.x.x.xx.xx Obrigações a Pagar (P)

5. Entretanto, o FNDE não procedeu à baixa da provisão, quando do reconhecimento das obrigações cujos desembolsos ocorreram em 2020. A contabilização dos pagamentos das despesas para os quais a provisão foi constituída deu-se de maneira diferente. Considerando que eram restos a pagar não processados operou-se a execução orçamentária e financeira da forma tradicional, e não como restos a pagar não processados em liquidação. Ao executar os restos a pagar normalmente, as contas de variações patrimoniais diminutivas do grupo 3524X0X00 foram afetadas novamente em 2020, assim como os passivos, conforme demonstrado na tabela abaixo.

Tabela 26– Roteiro de contabilização da execução das Despesas referente às provisões constituídas

Constituição da provisão em 2019	Apropriação em 2020 das despesas (RPNP) referentes à provisão constituída em 2019
D 397910100 Outras Provisões C 217910100 Provisões para Garantias	D 3524X0X00 Outras Transferências (...) C 218942502 Transferências Legais.
Reversão da provisão	Desembolsos em 2020
D 217910100 Provisões para Garantias C 237110300 Resultados de Exercício Anteriores	D 218942502 Transferências Legais C 111122003 Limite de Saque

Fonte: Elaboração da equipe de auditoria

6. Como demonstrado na tabela acima, em abril de 2020, o FNDE efetuou ajustes contábeis para baixar o saldo da conta de Provisões para Garantias (217910100), revertendo-as em contrapartida à conta Resultados de Exercício Anteriores, do patrimônio líquido, o total de R\$ 4.707.478.134,68, por meio das notas de sistema (NS) 2020NS010320, 2020NS010322 e 2020NS013890.

7. Contudo, a reversão da provisão não deveria ser feita à conta de Resultados de Exercício Anteriores, mas sim às contas de variações patrimoniais ativas do próprio exercício de 2020, uma vez que a despesa da competência de 2019, para a qual já havia provisão constituída, foi outra vez reconhecida como despesa no exercício de 2020. Desse modo, o efeito deste reconhecimento indevido deveria ter sido anulado, conforme indicado no parágrafo seguinte.

8. A contabilização correta, conforme item 4 da macrofunção Siafi 020336, seria reverter a provisão constituída em 2019, na parte correspondente aos desembolsos efetuados em 2020, em contrapartida às contas de variações patrimoniais aumentativas e, somente a parte excedente em contrapartida de resultados de exercícios anteriores.

9. Destaque-se que uma outra parte do valor das provisões foi revertida de acordo com os normativos. Trata-se das NS 2020NS005221 e 2020NS008485, totalizando R\$ 62.866.301,52. A conta Provisão para serviços de terceiros (217910500) foi baixada tendo como contrapartida uma conta de variação patrimonial ativa chamada Reversão para Provisões (497110100).

10. Os comentários apresentados não esclarecem as falhas relativas à reversão das provisões constituídas para pagamento das despesas com o Salário-Educação, Fundeb e PNLD de 2019 em desacordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

11. Os comentários também não esclarecem sobre o reconhecimento de despesas de 2018 em desacordo com o regime de competência, permanecendo a superavaliação da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), do exercício de 2019, em R\$ 4.154.093.967,85, em razão do registro das despesas de competência de 2018, no exercício de 2019.

12. Como não foram encaminhados comentários contemplando a perspectiva dos dirigentes e as ações corretivas que pretendem tomar ou sobre a proposta de recomendação formulada pela equipe de auditoria, esta subsiste, tal como proposta no item 269.2.a) do relatório.

1.2 R\$ 1.889.145.581,87 de ativos e receita relativos a juros pro-rata sobre financiamentos a receber reconhecidos em duplicidade

Comentário dos gestores

13. Por meio do Despacho COFIN 1877860/2020, enviado em anexo ao Ofício 14297/2020 /ChefiaGabin/Gabin-FNDE, de 26 de maio de 2020, a entidade apresentou a seguinte manifestação (peça 128, p. 3):

“3.2.5. A distorção apontada não foi constatada a tempo de ser realizada ainda no exercício de 2019. Destaca-se, entretanto, que as transações realizadas a débito na Conta 121110312 – Juros pro-rata sobre financiamento a receber, durante o exercício de 2019, não geraram duplicidade de registros na conta de ativo.

3.2.6. O objetivo dos lançamentos foi a regularização da conta de Juros (121110312) em conformidade com o saldo existente na carteira do Fies. Dessa forma, o saldo dos ativos e de sua decomposição entre capital e juros estão condizentes com a composição do saldo devedor dos financiamentos mantidos junto ao Banco do Brasil e Caixa Econômica Federal.

3.2.7. Dessa forma, registra-se que não houve impacto nos ativos porque o roteiro contábil dos recebimentos de GRU não afetam a conta do ativo.

3.2.8. Por outro lado, foi constatada a duplicidade apontada no Relatório, na conta 441110100 – juros e encargos de empréstimos internos concedidos, tendo em vista os lançamentos realizados tanto pelo regime de competência quanto pelo regime de caixa.

3.2.9. No exercício de 2020, em articulação com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a rotina será ajustada para que não ocorra a duplicidade de lançamentos, de forma que os recebimentos de GRU sensibilizem somente a conta de financiamentos concedidos, mediante reconhecimento dos juros pro rata tempore, conforme estabelecido nos itens 32 e 33 da NBC TSP 02 e 10.3.3 do MCASP, bem como a baixa dos juros recebidos.

3.2.10. Nesse contexto, conforme anteriormente informado àquele TCU por meio do Ofício nº 11873/2020/Asrel/Gabin-FNDE, a recomendação constante do item 404.2-"b", abaixo, deveria ficar restrita à conta de receita, visto que não houve duplicidade na conta do ativo.

b) Recomendar ao FNDE que estabeleça controles internos contábeis visando garantir que o saldo da conta Juros pro-rata s/Financiamentos a Receber reflita adequadamente a situação patrimonial desse ativo, mediante reconhecimento dos juros pro rata tempore, conforme estabelecido nos itens 32 e 33 da NBC TSP 02 e 10.3.3 do MCASP, bem como a baixa dos juros recebidos. 1.3 R\$ 923.777.3 (item 64).”

Análise da equipe de auditoria

14. O gestor reconhece que a duplicidade no registro das receitas de juros e encargos de empréstimos não foi constatada a tempo de ser realizada ainda no exercício de 2019. Complementa,

ainda, que iniciou articulação com a STN, com vistas a alterar o roteiro contábil de forma a evitar a duplicidade de lançamentos, contudo somente para as contas de receitas. Afirmar, ainda, que não houve lançamento em duplicidade nos ativos porque o roteiro contábil dos recebimentos de GRU não afeta a conta do ativo e solicita que a recomendação fique restrita aos ajustes das contas de receitas.

15. No que diz respeito à alteração no roteiro contábil de forma a evitar a duplicidade de lançamentos, constatou-se, mediante pesquisa no Siafi, que até 31 de maio de 2020 ainda não havia sido implementada. Assim, os lançamentos continuam a gerar duplicidades.

16. Quanto à afirmação de que não houve duplicidade na conta do ativo, pode-se observar que os lançamentos são feitos seguindo os roteiros de contabilização abaixo que, nos quais tanto a receita é registrada duas vezes quanto as contas de ativo, sendo uma vez pelo regime competência e a outra pelo regime de caixa.

Tabela 27 – roteiro de contabilização dos juros e encargos de empréstimos internos concedidos

Regime de contabilização	Contas contábeis afetadas
Pelo regime de competência ¹	D 121110308 C 441110100
Pelo regime de caixa ²	D 111122001 C 441110100

Fonte: Siafi 2019.

¹ Exemplo de documento do Siafi: 2018NL000572.

² Exemplo de documento do Siafi: 2019RA000013 (RA é o documento do Siafi que registro a GRU).

17. Vê-se, portanto, que o registro dos juros não só afeta a mesma conta de receita duas vezes (441110100 - Juros e encargos de empréstimos internos concedidos), como também gera duplicidade no ativo de, embora em duas contas diferentes.

18. No regime de competência, afeta a conta 121110308 (Juros *pro-rata* sobre financiamento a receber), uma conta de ativo de longo prazo, onde se registra o direito a receber no futuro. No regime de caixa, afeta a conta 111122001 (Limite de saque com vinculação de pagamento), uma conta de ativo circulante, que é o caixa onde todos os valores de terceiros são recebidos. Portanto, embora o registro contábil afete duas contas distintas, ambas são do ativo, resultando em duplicidade.

19. Como não foi corrigida a distorção causada pela duplicidade dos registros das receitas de juros e encargos de empréstimos internos concedidos, referentes aos exercícios de 2018 e 2019, permanece a superavaliação de R\$ 1.889.145.581,87 no ativo, mais precisamente aquele cujo direito a receber foi reconhecido pelo regime de competência e não foi baixado quando do efetivo recebimento pelo regime de caixa (conta 121110308), e de R\$ 1.118.175.329,86 na receita de 2019.

20. Assim, além da recomendação formulada pela equipe de auditoria no item 269.2.b), do relatório, formulou-se recomendação adicional no item 269.2.c), para que o FNDE efetue ajuste para corrigir a distorção de R\$ 1.889.145.581,87 no saldo da conta Juros *pro-rata* sobre Financiamentos a Receber (121110308), em 31/12/2019, decorrente dos registros contábeis de juros em duplicidade nos exercícios de 2018 e 2019, contra a conta de Ajustes de Exercícios Anteriores.

1.3 R\$ 923.777.336,56, pelo menos, de ajuste para perdas não reconhecidos na conta dívida ativa não tributária

Comentário dos gestores

21. Não houve comentários dos gestores para este achado.

Análise da equipe de auditoria

22. A equipe de auditoria, mediante pesquisa no Siafi, constatou que até 31 de maio de 2020 ainda não houve o registro do ajuste para perdas na conta Dívida Ativa não Tributária (121110500). Assim, a distorção detectada não foi corrigida e permanece conforme descrita no relatório.

23. Como não foram encaminhados comentários contemplando a perspectiva dos dirigentes e as ações corretivas que pretendem tomar ou sobre a proposta de recomendação formulada pela equipe de auditoria, esta permanece conveniente, tal como proposta no item 269.2.d) do relatório.

1.4 R\$ 692.191.619,10 de créditos relativos à participação das entidades mantenedoras no risco do financiamento estudantil não reconhecidos**Comentário dos gestores**

24. Por meio do Despacho COFIN 1877860/2020, enviado anexo ao Ofício 14297/2020/ChefiaGabin/Gabin-FNDE, de 26 de maio de 2020, a entidade apresentou a seguinte manifestação (peça 128, p. 5).

“3.3.1. Em relação à participação das entidades mantenedoras no risco de financiamento, na condição de devedoras solidárias do financiamento inadimplente, nos termos da Lei 10.260/2001, informa-se que está em fase de desenvolvimento a funcionalidade de sistema que irá permitir a apuração e contabilização dos valores devidos pelas entidades mantenedoras em razão do risco de crédito devido ao Fies, tendo presente a necessidade de adequar os cálculos às várias alterações legislativas.

3.3.2. Até 2007, por exemplo, o risco das mantenedoras era de 5% sobre o saldo devedor. A partir daquele ano passou a 15% para instituições adimplentes com a Receita Federal e 30% para as inadimplentes e posteriormente, com a criação do FGEDUC, passou a incidir somente sobre a parcela não coberta por aquele fundo garantidor.

3.3.3. A provisão de Certificados de Emissão do Tesouro Nacional - Série E (CFT-E) para cobertura do risco de crédito passou a ser realizada a partir de 2010. Os cálculos também deverão acompanhar a dinâmica da carteira de financiamentos, visto que pagamentos ou renegociação retornam o contrato à normalidade, devendo haver a reversão dos valores pagos ou provisionados em favor das instituições.

3.3.4. Outras situações, como morte ou invalidez permanente, afetam definitivamente o contrato.

3.3.5. Assim, em razão da ausência da funcionalidade de sistema que permita segurança na apuração dos valores, bem como a sua gestão, não foi possível corrigir a distorção no exercício de 2019. Porém, os esforços estão sendo empreendidos em conjunto com a Diretoria de Tecnologia da Informação do Ministério da Educação (DTI/MEC) no sentido de sua implementação no exercício de 2020, visto que o Sistema Informatizado do Fies (SisFIES) é desenvolvido, mantido e gerido por aquela DTI/MEC, conforme o art. 2º da Portaria Normativa MEC nº 1, de 22.1.10, *in verbis*:

[...]

3.3.6. Também será verificado com a STN a adequada situação contábil prevista para essa ocorrência, acrescentando que essa adequação não teria gerado efeito aumentativo em relação ao patrimônio do Fies no exercício.

3.3.7. Nesse contexto, entende-se como adequada a recomendação constante do item 404.2-"d", abaixo:

d) estabeleça procedimentos e processo de trabalho para calcular e reconhecer em seu ativo, de forma tempestiva, os direitos a receber relativos à participação das instituições de ensino superior no risco de financiamento do Fies, conforme previsto no art. 5º, inc. V, da Lei 10.260/2001. (item 87);”

[...]

Análise da equipe de auditoria

25. A manifestação e as ações do FNDE vão ao encontro da proposta formulada pela equipe de auditoria, não sendo necessários ajustes no achado ou na recomendação proposta no item 269.2.e), do relatório.

1.5 R\$ 608.042.549,18 de ajuste para perdas nas contas de crédito por dano ao patrimônio não reconhecidos

Comentário dos gestores

26. Não houve comentários dos gestores para este achado.

Análise da equipe de auditoria

27. Embora os gestores não tenham apresentado comentários, verificou-se que, em fevereiro de 2020, houve a regularização do ajuste para perdas da conta Crédito por Dano ao Patrimônio (grupo de contas 113400000). Assim, a distorção apontada não foi corrigida dentro do exercício, permanece, portanto, no saldo da conta apresentado no balanço de 31/12/2019.

28. Como não foram encaminhados comentários contemplando a perspectiva dos dirigentes e as ações corretivas que pretendem tomar ou sobre a proposta de recomendação formulada pela equipe de auditoria, esta permanece conveniente, tal como proposta no item 269.2.f) do relatório.

1.6 R\$ 262.530.497,68 de empréstimos e financiamentos concedidos não reconhecidos

Comentários dos gestores

29. Por meio do Despacho COFIN 1877860/2020, enviado anexo ao Ofício 14297/2020/ChefiaGabin/Gabin-FNDE, de 26 de maio de 2020, a entidade apresentou a seguinte manifestação (peça 128, p. 5).

“3.4.1. Essa distorção não foi constatada a tempo de ser realizada ainda no exercício de 2019.

3.4.2. Constatou-se que os lançamentos para registro dos ativos do Fies na conta de empréstimos e financiamentos concedidos, feitos pela UG 151714 – FNDE, relativos aos saldos nas contas contábeis em 31/12/19, estão em conformidade com o saldo da carteira do Fies naquela data, conforme as informações repassadas pelos Agentes Financeiros, referentes às operações formalizadas até 31.12.17.

3.4.3. Por outro lado, foi constatado que o saldo existente na conta de empréstimos e financiamentos concedidos da UG 156245 - Caixa estava em desacordo com o saldo da carteira do Novo Fies. Nesse sentido, aquela entidade e o FNDE atuaram em conjunto e os ajustes na conta de financiamento concedido (121110308) foram realizados em 2020, conforme documentos Sei nº 1877233 e 1877233.

3.4.4. Além disso, o FNDE e Caixa têm adotado procedimentos periódicos de conferência e conciliação dos saldos dos financiamentos a receber do Siafi com os saldos informados pelos agentes financeiros, de modo a refletir adequadamente a situação patrimonial desse grupo de ativos, notadamente quando do encerramento do exercício, de forma a evitar a necessidade de registro em notas explicativas.

3.4.5. Nesse contexto, entende-se como adequada a recomendação constante do item 404.2-“f”, abaixo:

f) adote procedimentos periódicos de conferência e conciliação dos saldos dos financiamentos a receber do Siafi com os saldos informados pelos agentes financeiros, de modo refletir adequadamente a situação patrimonial desse grupo de ativos até o encerramento do exercício, divulgando as divergências relevantes em relação às posições

dos operadores financeiros em notas explicativas, conforme previsto na macrofunção Siafi 020318 (Encerramento do exercício) item 5.2.3.1, alínea “a”. (item 103); g) a”

[...]

Análise da equipe de auditoria

30. Embora o gestor tenha informado que o ajuste foi realizado em 2020, a distorção apontada não foi corrigida dentro do exercício, permanecendo no saldo apresentado no balanço de 31/12/2019. A auditoria de contas de 2020 deverá verificar novamente a compatibilidade dos saldos entre as entidades financeiras e o FNDE de modo a confirmar a correção da distorção.

31. Os comentários dos gestores consideram adequada a recomendação formulada, portanto, mantém-se a proposta de recomendação tal como consta do item 269.2.g) do relatório.

1.7 R\$ 137.311.597,07, pelo menos, não reconhecidos de estoque de livros do PNLD

Comentários dos gestores

32. Por meio Nota Técnica 1872103/2020/COLED/CGPLI/DIRAE (peça 131), enviada anexa ao Ofício 14297/2020/ChefiaGabin/Gabin-FNDE, de 26 de maio de 2020, a entidade apresentou a seguinte manifestação.

[..]

“4. ANÁLISE

4.1. Feita essa breve contextualização do assunto nos parágrafos anteriores, passamos a adentrar no aspecto específico do Relatório em questão, que diz respeito à competência regimental desta Coordenação de Logística e Distribuição/COLED, notadamente do que foi descrito no subitem 1.7 do mesmo, o qual trata do lançamento contábil de valores referentes ao “estoque de livros do PNLD”, detalhados nos parágrafos 103 a 121 do Relatório. Observamos, contudo, que a competência aqui referida não se trata do lançamento contábil, mas da gestão da distribuição dos livros no âmbito do PNLD.

4.2. Ao se referir aos livros do PNLD, o parágrafo 108 do mencionado Relatório registra que “*A contabilização dessas aquisições está em desacordo com o MCASP, 8ª edição, Parte II, item 4.1, “d”, que define que livros didáticos para doação a escolas constituem-se em estoques e devem estar registrados no ativo da organização, até o momento em que a doação for efetivada.*” Já o parágrafo 109 anota que “*A contabilização da aquisição de livros didáticos também está em desacordo com a macrofunção Siafi 020348 – Estoques*”, o qual instrui que a distribuição gratuita de livros deve ser reconhecida como doação de estoque.

4.3. Nesta oportunidade, é importante recordar que o material “livro didático” não tem ainda uma classificação definitiva ou consensual sobre sua natureza contábil, ou seja, se se trata de um bem do tipo patrimônio, ou material de consumo, ou bem público, enfim, tal classificação nunca foi objeto de uma definição formal. Registre-se que atualmente o “livro didático” não se restringe mais a tão somente ao livro físico, em papel, como o conhecíamos até bem pouco tempo atrás, mas também em outros meios e formatos, como os livros e materiais digitais adquiridos já há algum tempo. Por outro lado, pelo que se pode deduzir do Achado do TCU, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público/MCASP, da Secretaria do Tesouro Nacional/STN, considera os livros didáticos como um “estoque” a ser inscrito nos ativos da Autarquia, portanto sujeito aos ditames daquele Manual.

4.4. Nesse ponto também é relevante retornar à operacionalização do PNLD, e indicar que definitivamente os livros didáticos e literários (objeto físico) não chegam a ficar na posse do FNDE, não se caracterizando verdadeiramente como um “estoque” em nenhum sentido, pois que na realidade o que há, de fato, é a aquisição de um objeto que é entregue diretamente do produtor ao destinatário final, que são as escolas. Tal distribuição e entrega conta com o intermédio de outra instituição contratada, que é a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos/Correios.

Portanto, entendemos, s.m.j., que não há a "posse" efetiva dos livros e materiais didáticos por parte do FNDE em nenhum momento do Programa.

4.5. A propósito, é bom termos em conta que da ocasião em que o produtor entrega os livros/materiais impressos aos Correios (cujo momento poderia, por hipótese, ser considerado o da entrada nos estoques e ativos do FNDE) até o momento da entrega efetiva nas escolas (considerado o momento da "doação" do material às escolas) o intervalo de tempo médio é inferior a 30 dias. A título de ilustração, citamos alguns números anuais envolvidos nessa operação que chegam a mais de 300 fornecedores, 150 milhões de unidades, 17 milhões de encomendas e 145 mil escolas, tudo tratado num curto espaço de tempo que gira em torno de 4 meses, no máximo. E tudo isso sem considerarmos os "livros e materiais digitais" que seguem outra lógica de distribuição.

4.6. Como se vê, e buscando nos acautelar para não contrariar o que dispõe o citado MCASP, em absoluto, não nos parece razoável exercer essa volumosa contabilidade, atípica a nosso ver, visto que os controles do programa são realizados por outros mecanismos, contratuais, sistêmicos, e com total transparência à sociedade como um todo, e sempre com base em toda a legislação do Programa, inclusive aquelas citadas nas Referências. Queremos crer, mesmo não sendo o objeto de trabalho desta Coordenação, que as anotações contábeis do PNLD estão mais voltadas às questões financeiras (as quais já são feitas regularmente em sistemas específicos), não envolvendo a execução física nesse detalhamento que se vislumbra no Relatório.

4.7. Neste ponto é importante apontar que tão logo o Relatório em questão tenha chegado ao conhecimento desta Coordenação foram feitas tratativas com a unidade de execução financeira do FNDE, a qual cuida da contabilidade institucional, no sentido de uma avaliação conjunta acerca das medidas a serem tomadas de forma a dar conta da demanda do TCU. Nessa linha, por ocasião da última tratativa a respeito do assunto, ficou ajustado que este FNDE deveria buscar uma articulação com a Secretaria do Tesouro Nacional/STN objetivando demonstrar as reais características e funcionamento do PNLD para avaliar, também em conjunto, possíveis alternativas ao registro dos livros nos estoques e ativos do FNDE, da forma apontada pelo TCU. Uma das alternativas aventadas foi a de rever o citado MCASP em relação ao ponto específico dos livros didáticos, incluídos, nesse caso, no PNLD. Essa agenda ainda se encontra em curso atualmente.

4.8. De toda sorte, deixamos consignado ainda, nesta Nota, que no caso de não haver encaminhamento de solução junto à STN, no que diz respeito ao mencionado MCASP, esta unidade mantém sob seu controle todos os quantitativos de todos os livros físicos entregues e pendentes de entrega nas datas de 31 de dezembro de cada ano, para eventuais anotações contábeis.

4.9. Sendo assim, nessa curta e limitada análise do subitem 1.7 do Relatório em questão, por parte desta Unidade, outros pontos a respeito do assunto podem ser agregados à presente análise, no âmbito do FNDE, sobretudo pela área financeira da Autarquia, de forma a subsidiar decisão da Administração quanto as providências a serem tomadas, seja pela anotação contábil dos livros didáticos nos estoques e ativos da Autarquia, seja pela alteração do MCASP no tocante aos livros e materiais didáticos no âmbito do PNLD."

[...]

Análise da equipe de auditoria

33. O "livro didático", conforme o MCASP, 8ª edição, Parte II, item 4.1, alínea "d", é um ativo patrimonial, classificável como estoque (grifado):

4.1. DEFINIÇÕES

Estoques

São ativos:

[...]

d. **Mantidos para distribuição** no curso normal das operações ou no processo de produção, incluindo, **por exemplo, livros didáticos para doação a escolas.**

34. É por esse motivo que o referido manual exige a contabilização desses bens, passando pelo ativo da entidade, como forma de controle do patrimônio.

35. De fato, como corrobora o comentário do gestor (grifado), há a possibilidade de haver saldo de livros ainda não distribuídos, no final do exercício:

4.8. De toda sorte, deixamos consignado ainda, nesta Nota, que no caso de não haver encaminhamento de solução junto à STN, no que diz respeito ao mencionado MCASP, **esta unidade mantém sob seu controle todos os quantitativos de todos os livros físicos entregues e pendentes de entrega nas datas de 31 de dezembro de cada ano, para eventuais anotações contábeis.**

36. Se a unidade mantém controle dos livros pendentes de entrega na data de 31 de dezembro de cada ano, de acordo com a informação acima, esse saldo deve estar refletivo nas demonstrações contábeis, caso contrário a conta Doações concedidas, da VPD, e a conta Estoques, do ativo, estarão igualmente distorcidas pelo valor dos livros ainda não entregues na data do balanço, como no caso do presente achado.

37. Considerando que a adoção do procedimento contábil adequado ainda não está decidida pela Administração (item 4.9 do comentário do gestor), permanece conveniente a proposta de recomendação formulada no item 269.2.h) do relatório.

1.8 R\$ 43.907.336,65 de juros decorrentes da honra de garantia não reconhecidos e provável ocorrência de dano ao erário de R\$ 230.895.232,81

Comentário dos gestores

38. Por meio do Despacho COFIN 1877860/2020, enviado anexo ao Ofício 14297/2020/ChefiaGabin/Gabin-FNDE, de 26 de maio de 2020, a entidade apresentou a seguinte manifestação (peça 128, p. 7-12):

“3.5.1. O FGEDUC é um fundo de natureza privada, administrado inicialmente pelo Banco do Brasil e a partir de 2018 pela Caixa Econômica Federal, sobre o qual o FNDE não possui qualquer ingerência. É o administrador quem define a política de investimentos, de gestão da carteira garantida, dentre outras funções.

3.5.2. Nesse sentido, a realização de provisões para pagamento de honras é uma medida de gestão de risco daquele Fundo. A realização dessa provisão não significa, portanto, que o administrador tenha acatado os pedidos de honra feitos pelo FNDE, tanto que existem provisões anteriores à primeira solicitação de honra. Em nenhum momento, os administradores do FGEDUC comunicaram ao FNDE que o pedido de honra havia sido acatado e, pelo contrário, o Banco do Brasil manifestou, em diversas ocasiões, que na visão de administrador haviam impecilhos à sua realização.

3.5.3. Por outro lado, destaca-se que a solicitação de honra por parte do FNDE somente pode ser realizada após a definição dos procedimentos por parte do administrador, pois é esse o regulamento estabelecido no § 1º do art. 21 do Estatuto do FGEDUC:

§ 1º O Administrador estabelecerá as informações a serem repassadas pelo agente operador do FIES por ocasião da solicitação da honra.

3.5.4. Em cumprimento ao Estatuto, somente após essa definição pelo Banco do Brasil é que o FNDE começou a fazer as solicitações de honra. Em razão da Lei nº 13.530, de 7.12.17, a Caixa assumiu o papel de administrador do FGEDUC em 2018. Em decorrência, também foi alterado o § 1º do art. 21, que passou a ter a seguinte redação:

§ 1º A Administradora estabelecerá as informações e documentos a serem repassados pelo agente operador do FIES por ocasião da solicitação da honra, em especial para verificação da execução dos procedimentos de cobrança administrativa e judicial dos débitos, conforme disposto no artigo 20-H da Lei nº 13.530, de 2017, os quais poderão ser atestados por relatório emitido, anualmente, pela auditoria interna, que contenha parecer acerca dos procedimentos de cobrança adotados.

3.5.6. Entretanto, até o momento, não foi concluída a elaboração do regulamento necessário para estabelecer a relação entre o FNDE e o FGEDUC para a solicitação de honra. Conforme informado pela Caixa, por meio do Ofício nº 0084/2020/SUFUS/GEFUS, de 17.3.20, o Manual de Procedimentos Operacionais do FGEDUC – MPO foi levado à apreciação do Conselho de Participação em Fundos Garantidores de Riscos de Crédito para Micro, Pequenas e Médias Empresas e em Operações de Crédito Educativo – CPFGPME, na 37ª Reunião Extraordinária, tendo aquele Conselho recomendando novos ajustes no MPO.

3.5.7. Mesmo sem receber pedidos de honra, em razão da não conclusão do MPO, a Caixa noticia que vem realizando provisões para suportar a realização das coberturas, pois trata-se de um ato de gestão dos ativos do Fundo e não um ateste de que existem honras a serem efetivamente pagas.

3.5.8. Assim, existe um Estatuto que regulamenta os procedimentos do Fundo de Garantia, ao qual o FNDE também se submete, até pela necessidade de segregação de funções entre os agentes. Conforme estabelecido pela Lei nº 12.087, de 11.11.2009, o estatuto do fundo garantidor define a sua existência e regula a sua operacionalização, sem o qual, inclusive, não poderia sequer receber aportes da União, conforme destaque para os artigos 7º e 9º, § 4º, abaixo: [...]

3.5.9. Estando a administração pública vinculada aos ditames das leis e regulamentos, devido ao princípio da estrita legalidade, não há como os atos do FNDE terem sido diferentes daqueles tempestivamente adotados, em consonância com o art. 37, caput, da CF/88. Veja-se: [...]

3.5.10. Por outro lado, sob a ótica financeira, o saldo devedor dos contratos do Fies continua sendo corrigido de acordo com a taxa de juros pactuada contratualmente (3,4% a.a. ou 6,5% a.a.) até a data de solicitação da honra. Ou seja, não existiu qualquer perda ou desvalorização em relação aos ativos do Fies.

3.5.11. Adicionalmente, o fato de não ter realizado honras, possibilitou que o FGEDUC mantivesse a valorização do patrimônio existente em fundo de investimento, que cresceu cerca de 96% entre 31.12.17 (R\$ 7,7 bi) e 31.12.19 (R\$ 15,2 bi), evitando a necessidade de novos aportes. O FGEDUC também é um ativo da União, visto que é o único cotista daquele Fundo.

3.5.12. Como se verifica, os dois ativos da União mantiveram a sua valorização, tanto a contratual no Fies quanto a de gestão no FGEDUC, sendo esses ativos integralmente preservados.

3.5.13. Ademais, nesse período, inúmeros foram os casos de estudantes que regularizaram seus débitos, seja pelo pagamento das prestações seja pela renegociação ocorrida em 2019, deixando, assim, de figurar na relação de contratos passíveis de honra pelo FGEDUC, reduzindo eventual impacto no patrimônio.

3.5.14. Acrescenta-se, ainda, que em razão da existência de patrimônio no FGEDUC, no período de 2016 a 2019, deixaram de ser aportados pela União ao FGEDUC os recursos previstos na LOA da ordem de R\$ 476 milhões, que correriam à conta do orçamento do MEC.

3.5.15. Como consequência, a existência de lastro patrimonial no FGEDUC assegurou a realização dos aditamentos de renovação semestral de todos os contratos formalizados até 2017 com garantia do Fundo e na fase de utilização (quando os estudantes ainda frequentam o curso) sem novos aportes por parte da União, em consonância com o disposto na Lei nº 12.087, de 2009.

3.5.16. Nesse contexto, pelos motivos elencados, o FNDE tem o entendimento de que não houve omissão e também não ocorreram essas distorções ou danos ao erário em 2019. Assim que estabelecido pela Caixa o MPO, o FNDE fará a solicitação de honra e, se for o caso de atraso no pagamento, realizará a partir deste exercício a provisão de juros devidos pelo FGEDUC.

3.5.17. Em decorrência, registramos como improcedente o apontamento constante do item 399, relacionado à apuração de eventuais responsabilidades acerca do item 1.8, visto que não comungamos com o entendimento de que houve a irregularidade apontada:

399. Nos termos do art. 41, § 1º, da Lei 8.443/1992, c/c arts. 237, inc. V, e 246, do RITCU, e com art. 19 da DN 180/2019, a apuração de eventuais responsabilidades pelas irregularidades de que tratamos achados 1.8, 3.1, 3.2 e 3.3 está sendo efetuada em processos de representação.

3.5.18. Com referência à estruturação de processo de solicitação de honra, registramos que já foi desenvolvida e implementada rotina de apuração e geração de relatórios para fins de solicitação de honra ao administrador, com periodicidade mensal, que está adequada à versão preliminar do MPO.

Nesse sentido, o FNDE estará apto a solicitar mensalmente à administradora o pagamento de honras do FGEDUC a partir da homologação do MPO.

3.5.19. Nesse contexto, entende-se como adequada a recomendação constante do item 404.2-"h" e "i", ambas condicionadas ao estabelecimento do procedimento de solicitação de honra pela administradora do FGEDUC, conforme abaixo:

h) estabeleça procedimentos e processo de trabalho, inclusive quanto ao prazo para solicitar, de forma tempestiva, a honra de garantia relativa ao saldo devedor da operação inadimplida, nos termos do art. 21 do estatuto do FGEDUC e art. 162, inc. XIII, da Portaria 629/2017, que aprova o Regimento Interno do FNDE. (item 148, a);

i) reconheça em seu ativo os juros a receber incidentes sobre o valor das honras de garantia solicitadas e não realizadas pelo FGEDUC, nos termos do art. 21, e inc. V, do art. 4º, do estatuto do FGEDUC, válido a partir de 31/7/2018. (item 148, b);”

[...]

Análise da equipe de auditoria

39. O FNDE entende que não foi omissivo em solicitar a honra de garantia ao FGEDUC, que não há distorção, isto é, juros a receber em decorrência das honras não realizadas pelo referido fundo garantidor, e tampouco o dano ao erário em 2019, cuja possibilidade é aventada no achado a que se referem os comentários apresentados.

40. Fundamenta seu entendimento com a afirmação de que a solicitação de honra por parte do FNDE somente pode ser realizada após a definição das informações previstas no § 1º do art. 21 do estatuto do FGEDUC válido até 31/7/2018, *in verbis*:

§ 1º O Administrador estabelecerá as informações a serem repassadas pelo agente operador do FIES por ocasião da solicitação da honra.

41. Ocorre que o Estatuto do FGEDUC não condiciona a solicitação da honra de garantia ao estabelecimento das referidas informações por parte da administração do fundo, e tampouco a realização dessa honra à aceitação do pedido por parte do administrador do fundo, conforme menciona o FNDE, mas sim à ocorrência do fato gerador, qual seja, o transcurso de 360 dias de inadimplência de contratos em fase de amortização, e à solicitação da honra pelo agente operador, conforme art. 21 do referido estatuto.

42. Ademais, cabe destacar que as solicitações das honras de garantia do FNDE ao FGEDUC, ocorridas em 2015, 2016 e 2017, foram realizadas mediante ofício (peças 89, 90 e 92) contendo tão somente informações sobre o saldo inadimplente e o valor da respectiva cobertura pelo fundo garantidor. Ao que parece, e segundo o asseverado pelo FNDE no subitem 3.5.4 de seus comentários, essa foi a forma definida pelo Banco do Brasil para solicitação da honra. Cabe registrar que não foram

anexados os documentos enviados pelo administrador do fundo ao FNDE, de forma a robustecer a afirmação aventada.

43. Há de se considerar ainda que a motivação para o estabelecimento tempestivo das informações para solicitação das referidas honras de garantia, cujo reflexo seria a redução das disponibilidades do FGEDUC, pode conflitar com o interesse dos administradores do fundo em manter o maior volume de recursos em caixa possível, uma vez que parte de sua remuneração tem como base o valor total do ativo gerenciado (art. 9º, inc. I, do Estatuto).

44. Reforça a consideração do parágrafo precedente o fato apresentado pelo FNDE de que até o momento (26/5/2020) os procedimentos para solicitação da honra não ainda foram definidos pela Caixa, embora tenha assumido a administração do FGEDUC em 1/8/2018 (peça 87), isto é, há mais de 21 meses.

45. Em 1/1/2018, havia R\$ 1.791.678.161,48 em contratos inadimplentes cuja honra de garantia poderia ter sido solicitada até 31/7/2018 mediante ofício, assim como ocorreu em 2015, 2016 e 2017, no entanto, essa solicitação não ocorreu.

46. Impende registrar que até 31/7/2018 o FGEDUC esteve sob administração do Banco do Brasil, e que os procedimentos e informações para solicitação da honra já haviam sido definidos pelo banco, conforme assevera o FNDE no subitem 3.5.4. de sua manifestação, embora, repise-se, não foram acostados aos autos a documentação comprobatória dessa afirmação, de maneira que não pode ser considerada, individualmente, ou em conjunto com outras, para alterar o achado ou os encaminhamentos propostos.

47. Dessa maneira, permanecem como necessários o reconhecimento dos juros incidentes sobre as honras de garantia solicitadas em 2015, 2016 e 2017 e não honradas pelo FGEDUC, e os procedimentos para verificação da provável ocorrência de dano ao erário e para apuração das eventuais responsabilidades.

48. Os comentários dos gestores avaliam como adequadas as recomendações formuladas pela equipe de auditoria, portanto, mantêm-se as propostas de recomendação tal como constam dos itens 269.2.i) e 269.2.j) do relatório.

2 Distorções de classificação, apresentação ou divulgação

2.1 Falta de segregação dos juros pro-rata sobre financiamentos concedidos a receber em circulante e não circulante

Comentário dos gestores

49. Por meio do Despacho COFIN 1877860/2020, enviado anexo ao Ofício 14297/2020/ChefiaGabin/Gabin-FNDE, de 26 de maio de 2020, a entidade apresentou a seguinte manifestação (peça 128, p. 12):

“3.6.1. Essa distorção não foi constatada a tempo de ser realizada ainda no exercício de 2019, destacando que referida segregação não teria provocado efeito aumentativo ou diminutivo no saldo total de financiamentos concedidos.

3.6.2. No exercício de 2020, foi realizada a segregação dos juros pro-rata sobre financiamentos concedidos entre ativo circulante e não circulante, conforme registros feitos na conta 11.241.02.01 - Financiamento Concedido a receber. O valor registrado na conta incluiu os juros pro-rata sobre financiamento com expectativa de recebimento nos próximos 12 meses, no valor de R\$ 439.309.626,91 (quatrocentos e trinta e nove milhões, trezentos e nove mil seiscentos e vinte e seis reais e noventa e um centavos), conforme documento Sei nº 1876804.

3.6.3. Já a conta 112410201 - Financiamento Concedido a Receber - Exceto Fat (Sei nº 1876800), possui saldo de R\$ 3.916.259.677,48 (três bilhões, novecentos e dezesseis milhões, duzentos e

cinquenta e nove mil seiscientos e setenta e sete reais e quarenta e oito centavos) e representa os valor principal (capital) dos financiamentos concedidos com expectativa de recebimento nos próximos 12 meses.

3.6.4. Desta forma, a classificação dos ativos entre o tipo de composição da carteira (capital x juros) e a segregação entre circulante e não circulante, estão sendo registrados em conformidade com o MCASP.

3.6.5. Embora já esteja implementada a rotina e segregado o saldo da conta, entende-se como adequada a recomendação constante do item 404.2-"j" e "k", conforme abaixo:

j) segregue o saldo da conta juros pro-rata sobre financiamento a receber do Fies em "circulante" e "não circulante", de acordo com o previsto na Parte II, item 2 e subitem 2.1.3 do MCASP. (item 154, a);

k) revise os saldos das referidas contas do "circulante" e "não circulante", bem como da nota explicativa da publicação dos balanços, a cada três meses, de forma a atender a necessidade de que a informação contábil de qualidade seja tempestiva, conforme item 11 da macrofunção 020315 (Conformidade contábil). (item 154, b);"

Análise da equipe de auditoria

50. A manifestação e as ações do FNDE vão ao encontro da proposta formulada pela equipe de auditoria, não sendo necessários ajustes no achado ou nas recomendações propostas nos itens 269.2.k) 269.2.l) do relatório.

2.2 Notas Explicativas não atendem aos requisitos da Estrutura de Relatório Financeiro

Comentário dos gestores

51. Por meio do Despacho CORAC 1880436/2020, enviado anexo ao Ofício 14297/2020/ChefiaGabin/Gabin-FNDE, de 26 de maio de 2020, a entidade apresentou a seguinte manifestação:

"Informamos que, no tocante às Notas Explicativas, o FNDE está adotando ações corretivas, no exercício de 2020, no intuito de otimizar a apresentação das demonstrações contábeis, trazendo aos seus usuários informações relevantes e de fácil compreensão, com total atenção às normas contábeis, em especial às estabelecidas no MCASP e na NBC TSP 11.

Quanto às Notas Explicativas relativas ao exercício de 2019, verifica-se a impossibilidade de corrigir as informações inseridas no SIAFI tendo em vista que o sistema tem o seu fechamento configurado para os primeiros 05 dias úteis do mês subsequente."

Análise da equipe de auditoria

52. A manifestação do FNDE vai ao encontro da proposta formulada pela equipe de auditoria, não sendo necessários ajustes no achado ou na recomendação proposta no item 269.2.m) do relatório.

3 Desvios de conformidade

3.1 Divergência no número de matrículas utilizado no cálculo dos coeficientes de distribuição do Salário-Educação

Comentário dos gestores

53. O FNDE se manifestou acerca do relatório preliminar desta auditoria por meio do Ofício 14297/2020/ChefiaGabin/Gabin-FNDE, de 26 de maio de 2020 (peça 123). As considerações relativas ao presente achado foram encaminhadas por meio do Anexo II ao referido documento, correspondente ao Ofício In 4913/2020/COSEF, de 22/5/2020 (peça 120), conforme segue:

"1. Os achados apontados pela auditoria indicam discrepâncias no que seriam as matrículas a serem consideradas para o cálculo da distribuição das quotas estaduais e municipais do Salário-

Educação. Os apontamentos trazem como ponto de referência as matrículas disponibilizadas pelo INEP, uma vez ser este o ente competente para tanto, e que, ao comparar com as matrículas constantes das portarias do FNDE, haveria discrepâncias.

2. As divergências verificadas no exercício de 2019 foram corrigidas em 2020, visto que, para a portaria atual – Portaria FNDE nº 115/2020 (1749977), foram incluídas modalidades e níveis de ensino antes não contabilizadas. Portanto, de fato houve, em 2019 uma divergência que necessita ser identificada e eventualmente corrigida. Contudo, em 2020, mesmo com as correções relativas à inserção de níveis e modalidades de ensino, ainda houve o apontamento de divergências.

3. Entretanto, o relatório traz consigo uma premissa equivocada, qual seja, a de que a definição correta do que seriam as matrículas da educação básica seria a do INEP. Aqui cabe uma consideração pertinente: ao INEP compete a coleta de todas as matrículas da educação pública e privada e ao MEC e suas secretarias compete, a partir da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, aplicar as regras legais e apurar as respectivas matrículas que nortearão os mais diversos e distintos programas educacionais sob a sua gestão.

4. No relatório há o registro de modalidades e níveis de ensino que não devem entrar na contagem das quotas estadual e municipal do Salário-Educação, quais sejam: para a modalidade "Educação de Jovens e Adultos (EJA)": o "Curso FIC Integrado ao Ensino Médio" e o "Curso FIC Integrado ao ensino Fundamental"; e, para a Educação Profissional: o "Curso FIC Concomitante", o "Curso Técnico Subsequente" e o "Curso Técnico Concomitante". O "Curso Técnico Subsequente" não deve ser considerado em razão de não pertencer ao ensino básico, pois este é oferecido, como o próprio nome já diz, de forma subsequente ao ensino médio, portanto, fora da educação básica. Os demais aqui apontados, são cursos em que a matrícula é registrada duas vezes, ou seja, para o ensino propedêutico e para o ensino técnico relativo ao curso em questão, e, portanto, caso estivessem na contagem, haveria o cômputo duplo da matrícula, seja ele em razão da contagem na própria rede de ensino ou em entidades públicas alheias às Secretarias de Educação, cuja hipótese não é prevista na legislação. Assim, a questão merece melhor análise para que, dessa forma, conclua-se pela exatidão de uma eventual diferença de matrículas.

5. Cabe pontuar, ainda, que a partir do banco de dados disponibilizado pelo INEP é que o FNDE efetua a filtragem das matrículas de seu interesse, as quais são distintas e específicas para cada programa sob a gestão da Autarquia. Para tanto, utilizam um dicionário comumente chamado de "de para", não deixando, porém, de estar vinculado ao mesmo eixo, mas, com filtrações específicas às necessidades de cada programa.

6. Portanto, importa registrar que a aparente discrepância no número de matrículas pode se dar por definições do que, conforme dispõe a LDB, são as matrículas da educação básica.

7. Assim o sendo, o processo de conformidade relacionado à verificação das matrículas implicará nos demais pontos deste relatório a serem executados pelo FNDE, quais sejam, a distribuição da quota estadual e distrital (item 4.2) e a distribuição do saldo apurado (item 4.3).

Resposta à proposta de encaminhamento

1. Em atendimento à determinação constante deste item, informamos que autuamos o processo nº 23034.015224/2020-86, com vistas a levantar, identificar e justificar todas as divergências apontadas pela equipe de auditoria em relação ao número de matrículas a ser considerado na distribuição das quotas estadual e municipal do Salário-Educação, para, se for o caso, efetuar as devidas correções.

2. Ressaltamos, no entanto, que estas ações também permitirão avaliar os impactos e os prazos que possíveis ajustes ocasionarão, visto que, se necessários, envolverão acertos financeiros e providências a serem adotadas ainda no presente exercício.

3. Nesse sentido, a proposta de cumprimento desta determinação é que esteja vinculada ao cumprimento das determinações dos itens 4.2 e 4.3 deste relatório.”

Análise da equipe de auditoria

54. No tocante à manifestação do FNDE de considerar como “premissa equivocada” a utilização dos dados do censo da educação básica de 2018, realizado pelo INEP, no procedimento de recálculo dos coeficientes de distribuição dos Salário-Educação publicados pela Portaria MEC/FNDE 65/2019, destaca-se que esse critério guarda observância com as seguintes previsões normativas:

i) Constituição Federal, art. 212, § 6º: “as cotas estaduais e municipais da arrecadação da contribuição social do Salário-Educação serão distribuídas proporcionalmente ao número de alunos matriculados na educação básica nas respectivas redes públicas de ensino”;

ii) Decreto 6.003/2006, art. 9º, § 1º: “A quota estadual e municipal da contribuição social do Salário-Educação será integralmente redistribuída entre o Estado e seus Municípios de forma proporcional ao número de alunos matriculados na educação básica das respectivas redes de ensino no exercício anterior ao da distribuição, conforme apurado pelo censo educacional realizado pelo Ministério da Educação (grifo nosso)”; e

iii) Decreto 6.425/2008, art. 1º: “O Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira - INEP [autarquia vinculada ao Ministério da Educação, conforme Decreto 6.317/2007] realizará, anualmente, o censo escolar da educação básica e o censo da educação superior, na forma deste Decreto”.

55. Ademais, a partir da análise Regimento Interno do INEP, publicado por meio da Portaria conjunta MEC/FNDE 986, de 21 de dezembro de 2017, conclui-se que não é razoável o entendimento do FNDE de que caberia ao INEP a coleta de todas as matrículas da educação pública e privada, enquanto ao Ministério da Educação caberia, a partir da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, aplicar regras legais e apurar as matrículas que nortearão os diversos programas sob sua gestão (item 3 da manifestação).

56. Isso porque de acordo com o referido regimento, para o cumprimento da finalidade prevista no art. 1º, inc. V, de realizar o censo escolar da educação básica, são previstas, dentre outras, as seguintes competências para a Coordenação-Geral do Censo da Educação Básica do INEP, conforme art. 57:

I - planejar, sistematizar, coordenar, executar e avaliar ações voltadas à produção de dados estatísticos da educação básica, tendo como referência as normas legais vigentes e os princípios fundamentais que orientam a produção das estatísticas educacionais oficiais pelo Inep;

II - promover a articulação institucional para identificar e estruturar as demandas de informações a serem coletadas no Censo da Educação Básica;

III - definir as variáveis, o instrumento de coleta e a metodologia de pesquisa a ser adotada no Censo da Educação Básica;

IV - estabelecer parâmetros, ações, estratégias e mecanismos para a coleta de dados da educação básica e definir e divulgar os prazos das etapas do processo censitário (grifo nosso) [...].

57. Portanto, as competências atribuídas normativamente ao INEP para a realização do censo da educação básica não se restringem à coleta de dados, como pontuado pelo FNDE. A norma atribui ao INEP um conjunto de competências voltadas à produção de dados estatísticos da educação básica, que compreendem, dentre outros, o número de matrículas correspondente.

58. Assim, conclui-se que a utilização das informações prestadas pelo INEP acerca do número de matrículas na educação básica para o recálculo dos coeficientes de distribuição do Salário-Educação é convergente com as competências normativas atribuídas ao instituto.

59. Quanto à manifestação de que “no relatório há o registro de modalidades e níveis de ensino que não devem entrar na contagem das quotas estadual e municipal do Salário-Educação”, destaca-se que tal menção se refere a modalidades/níveis de ensino constatadas pelo FNDE no decorrer da auditoria e comunicadas à equipe como integrantes da educação básica, mas não computadas, pela autarquia, nos cálculos dos coeficientes de distribuição do Salário-Educação aplicáveis ao exercício de 2019, conforme Ofício 4963/2020/COSEG/CGFSE/DIGEF-FNDE, de 12 de fevereiro de 2020 (peça 105 destes autos e tabela 18 do relatório de auditoria).

60. A inclusão dessas modalidades/níveis de ensino é apontada pelo FNDE na manifestação ora sob análise como mecanismo de correção do número de matrículas a ser considerado para o cálculo dos coeficientes de distribuição do Salário-Educação para 2020 (item 2).

61. Logo, há contradição entre as considerações apresentadas pela autarquia quanto à adequação ou não do cômputo dessas modalidades/níveis de ensino no cálculo do número de matrículas da educação básica.

62. No que se refere à afirmação de que, a partir dos dados disponibilizados pelo INEP, o FNDE realiza filtragem de modo específico para cada programa, mediante a utilização de dicionário denominado “de para”, destaca-se que a não identificação das causas das discrepâncias mencionadas no relatório de auditoria em relação aos números de matrículas na educação básica decorre da ausência de documentação do referido dicionário.

63. Por conseguinte, reitera-se o apontamento feito no relatório de auditoria quanto à necessidade de que sejam realizados procedimentos que permitam identificar a correlação entre as terminologias das modalidades de ensino utilizadas pelo INEP e pelo FNDE para se referir às etapas da educação básica, bem como estabelecer um dicionário comum entre as duas instituições.

64. Com relação à consideração apresentada acerca da proposta de encaminhamento, de que o cumprimento da determinação relativa a este achado seja vinculada ao cumprimento das determinações relativas aos demais achados correlacionados ao Salário-Educação, destaca-se que o presente achado se refere ao coeficiente de distribuição e os outros dois achados têm reflexos sobre a base de cálculo das quotas estaduais e municipais do Salário-Educação.

65. Considerando que a apuração dos coeficientes de distribuição, pautada no número de matrículas na educação básica, independe dos fatores considerados na apuração das bases de cálculo das quotas estaduais e municipais do Salário-Educação, conclui-se que o cumprimento da determinação atrelada a este achado não é vinculado ao cumprimento das outras determinações relacionadas ao Salário-Educação.

66. Desse modo, as manifestações apresentadas pelo FNDE não justificam a modificação do presente achado nem a proposta de determinação correspondente, que é mantida nos termos do item 269.1.a) do relatório.

3.2 Discrepância na metodologia de cálculo dos repasses do Salário-Educação a estados, municípios e DF em relação ao previsto no art. 15, § 1º, da Lei 9.424/96

67. O FNDE se manifestou acerca do relatório preliminar desta auditoria por meio do Ofício 14297/2020/ChefiaGabin/Gabin-FNDE, de 26 de maio de 2020 (peça 123). As considerações relativas ao presente achado foram encaminhadas por meio do Anexo II ao referido documento, correspondente ao Ofício In 4913/2020/COSEF, de 22/5/2020 (peça 120), conforme segue:

Comentário dos gestores

“1. Alterar a metodologia da distribuição das quotas estadual e municipal do Salário-Educação em 2019 ocasionaria consideráveis impactos financeiros entre a previsão e o efetivo recebimento desses recursos por parte dos entes federados, principalmente, para aqueles que tivessem que

ajustar os valores recebidos a maior. Tal providência traria, inclusive, a consequência de “zerar” os repasses de 2019, que, à época, ainda seriam efetivados, prejudicando, certamente, a execução orçamentária e financeira já assumida pelos entes subnacionais. Ademais, quando tal discrepância foi identificada não havia mais tempo hábil para sua correção dentro do exercício de 2019, o que, inevitavelmente, oneraria o exercício de 2020.

2. Não obstante, para corrigir o que se observou em 2019, a Nota Técnica FNDE 1739808/2020/CGFSE/DIGEF sugeriu alterar a metodologia até então utilizada e contemplar a obrigatoriedade de em 2020 calcular os coeficientes de distribuição das quotas estadual e municipal do Salário-Educação com base na arrecadação efetivamente realizada em cada unidade da federação, tanto por meio de GPS, quanto por meio de DARF, conforme preconiza o §1º do Art. 15 da Lei nº 9.424/1996.

3. As razões de se manter a metodologia até então utilizada foram submetidas às instâncias superiores do FNDE e do MEC e a proposta de alterá-la em 2020 obteve a concordância da Presidência do FNDE, por meio do Ofício 4696/2020/Diapo/ChefiaGabin/Gabin-FNDE (SEI 1739268), encaminhado à Secretaria Executiva do Ministério da Educação, a qual vem sendo efetivamente executada em 2020.

Resposta à proposta de encaminhamento

1. Em atendimento à determinação constante deste item, informamos que autuamos o processo nº 23034.015224/2020-86, com vistas a levantar e identificar todas as variáveis, seus respectivos impactos, e, ainda, sugerir às instâncias superiores desta Autarquia as possibilidades de correção das discrepâncias ora apontadas, dentro de prazos que não venham a onerar ainda mais os repasses do presente exercício, principalmente, para aqueles entes federados que porventura tiverem que ajustar negativamente os valores recebidos em 2019.

3. Justifica-se tais providências em razão de em 2020 a distribuição dos recursos já observar a efetiva arrecadação de cada UF, conforme tratou a Nota Técnica FNDE 1739808/2020/CGFSE/DIGEF, e, ainda, pelo fato de os entes federados estarem sendo atingidos pela queda da arrecadação das receitas, em razão da pandemia do COVID19.

2. Não obstante, como a equalização de tais discrepâncias envolverá ajustes financeiros, a sugestão apresentada pela COSEF/CGFSE é a de utilizar os valores das receitas não distribuídas em 2019, indicados no item 4.3 deste Relatório Preliminar (1858685), para minimizar os impactos da equalização ora determinada. Registramos, porém, que os valores indicados no referido item 4.3 foram retificados nos termos da manifestação da COSEF/CGFSE, apresentada no parágrafo 5 deste ofício.

3. Ainda assim, para utilizarmos as receitas não distribuídas em 2019 precisaremos aguardar a disponibilização do crédito suplementar solicitado por meio da Nota Técnica Cosef (1856877), constante do processo nº 23000.014486/2020-11.

4. As medidas aqui propostas, como pontuado no item anterior, estarão vinculadas à análise da conformidade das matrículas utilizadas para a distribuição das quotas.”

Análise da equipe de auditoria

68. As considerações apresentadas pelo FNDE acerca do presente achado não se contrapõem aos fatos descritos no relatório de auditoria. Há, na realidade, a indicação das medidas adotadas pela autarquia diante do achado e do respectivo encaminhamento proposto.

69. Desse modo, a análise da adequação das medidas apresentadas será efetuada quando do monitoramento da deliberação que vier a ser proferida por este Tribunal, em decorrência do presente achado.

70. Cabe consideração, contudo, acerca do apontamento efetuado pelo FNDE sobre a necessidade de que a análise da conformidade do número de matrículas utilizado no cálculo dos

coeficientes de distribuição do Salário-Educação seja contemplada no encaminhamento proposto para o presente achado, qual seja:

Determinar ao FNDE, que no prazo de noventa dias, estabeleça procedimentos necessários com vistas a equalização dos valores do Salário-Educação distribuídos a estados, Distrito Federal e municípios no exercício de 2019 e anteriores, se for o caso, à arrecadação efetivamente realizada em cada estado e no Distrito Federal, conforme estabelecido no art. 15, § 1º, da Lei 9.424/96.

71. Isso porque a equalização integrante do encaminhamento proposto contemplará os coeficientes de distribuição do Salário-Educação, e sua eventual incorreção resultará em distribuições em desconformidade com a legislação.

72. Desse modo, é pertinente a complementação da proposta de encaminhamento para este achado, que se encontra no item 269.1.b) do relatório, como a seguir: **determinar** ao FNDE, que no prazo de noventa dias, estabeleça procedimentos necessários com vistas a equalização dos valores do Salário-Educação distribuídos a estados, Distrito Federal e municípios no exercício de 2019 e anteriores, se for o caso, à arrecadação efetivamente realizada em cada estado e no Distrito Federal, conforme estabelecido no art. 15, § 1º, da Lei 9.424/96, considerando a necessidade de eliminação de inconsistências entre o número de matrículas da educação básica apresentado pelo INEP e aquele divulgado anualmente na portaria conjunta do MEC e do FNDE que define os coeficientes para distribuição das cotas estaduais e municipais da arrecadação da contribuição social do Salário-Educação.

3.3 Receitas com o Salário-Educação não distribuídas aos entes da federação

73. O FNDE se manifestou acerca do relatório preliminar desta auditoria por meio do Ofício 14297/2020/ChefiaGabin/Gabin-FNDE, de 26 de maio de 2020 (peça 123). As considerações relativas ao presente achado foram encaminhadas por meio do Anexo II ao referido documento, correspondente ao Ofício In 4913/2020/COSEF, de 22/5/2020 (peça 120), conforme segue:

Comentário dos gestores

“1. Por meio das Informações Cosef/Cgfse/Digef/FNDE nº 608 (1757862) e 947 (1801141), foram identificadas as reais divergências entre os valores das receitas do Salário-Educação efetivamente arrecadadas e aquelas conciliadas e distribuídas pelo FNDE em 2019.

2. Segundo as referidas informações, o total dos valores arrecadados e não distribuídos foi de R\$ 1.315.469.039,33, pois, o valor de R\$ 908.022,52 não deve ser considerado nos cálculos, já que se refere a registros equivocados feitos nas contas de receita do FNDE, de acordo com a CORAC/DIFIN (1764737).

3. Por esta razão, as receitas do Salário-Educação a serem consideradas em 2019 são as constantes da tabela apresentada no parágrafo 5.1 deste ofício, e, por conseguinte, o valor não distribuído à título de quota estadual e municipal do Salário-Educação totaliza R\$ 789.281.418,35.

4. Nesse sentido, para minimizar os impactos orçamentários da referida despesa em 2020, serão utilizados os saldos dos empenhos inscritos em restos a pagar a pagar, no montante de R\$ 367.793.656,00

Resposta à proposta de encaminhamento

1. Para atender à recomendação constante deste item, retificamos o valor a ser repassado aos entes federados, que, nos termos da manifestação acima, totaliza R\$ 789.281.418,35.

2. No entanto, mesmo utilizando o saldo de R\$ 367.793.656,00, inscrito em restos a pagar a pagar, ainda será preciso suplementar a Ação 0369 - Cota-Parte do Salário-Educação.

3. Nesse sentido, conforme indicado no E-mail Crédito Suplementar (1854950) e na Nota Técnica Cosef (1856877), constantes do processo nº 23000.014486/2020-11, a COSEF/CGFSE solicitou crédito suplementar, com vistas a não onerar a dotação de 2020, bem como classificar a despesa

como Despesa de Exercício Anterior (DEA), em atendimento ao disposto na Alínea "c" do § 2º do Art. 22 do Decreto nº 93.872/1986.

4. Não obstante, de acordo com a resposta oferecida pela COSEF/CGFSE no parágrafo 4 deste ofício, quanto à determinação de equalizar os valores das quotas estadual e municipal do Salário-Educação distribuídos em 2019, informamos que o valor de R\$ 789.281.418,35, além de servir para solucionar os apontamentos deste tópico, também servirá para minimizar o impacto financeiro do ajuste recomendado no item 4.2 do Relatório Preliminar (1858685), observando-se, para ambos os casos quando dos cálculos, a arrecadação efetivamente realizada em cada estado e no Distrito Federal, de acordo com as disposições do §1º do Art. 15 da Lei nº 9.424/96.”

74. Exceto pelo documento CORAC/DIFIN 1764737, a documentação referenciada na manifestação foi disponibilizada por meio dos Anexos II.02, II.03, II.04 e II.05 ao Ofício 14297/2020/ChefiaGabin/Gabin-FNDE, de 26 de maio de 2020.

75. Os principais trechos desses documentos são transcritos a seguir:

Anexo II.02 – Nota Técnica COSEF (Sei 1856877) (peça 126)

“1. ASSUNTO

1.1. Solicitação de Crédito Suplementar para a Ação 0369 - Cota-Parte do Salário-Educação.

2. REFERÊNCIAS 2.1. §§ 5º e 6º do Art. 212 da Constituição Federal de 1988. 2.2. Lei nº 4.320/1964, 9.424/96, 9.766/98, 10.832/2003 e 11.457/2007. 2.3. Decreto nº 93.872/1986 e 8.373/2014.

3. SUMÁRIO EXECUTIVO 3.1. Trata a presente Nota Técnica do atendimento da solicitação do Despacho Cgplo (1856121), o qual solicita resposta ao Ofício nº 225/2020/GAB/SPO/SPO-MEC (1854935), no sentido de produzir Nota Técnica que subsidie o pedido de crédito suplementar para a Ação Orçamentária 0369-Cota-Parte do Salário-Educação.

4. CONTEXTUALIZAÇÃO

[...]

5. ANÁLISE

5.1. Após findar o exercício de 2019, visando reunir as informações necessárias à elaboração do Relatório de Gestão do FNDE, bem como iniciar os procedimentos para a operacionalização dos repasses das Quotas Estadual e Municipal do exercício de 2020, algumas inconsistências foram encontradas nas informações relativas à arrecadação do Salário-Educação ocorrida em 2019, mais especificamente em relação às receitas arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) por meio de DARF.

5.2. Nesse sentido, vimos a necessidade de rever a conciliação das receitas relativas aos exercícios de 2018 e 2019, e, por meio das Informações Cosef/Cgfse/Digef/FNDE nº 894 (1854953), nº 608 (1854952) e nº 947 (1854956), identificamos inconsistências na apuração e distribuição dessas receitas nos referidos exercícios, as quais passamos a registrar na presente Nota Técnica.

5.3. Conforme já relatado, a arrecadação do Salário-Educação é competência da RFB. Até 2017, para arrecadar a Contribuição Social do Salário-Educação, a RFB dispunha basicamente da Guia de Previdência Social (GPS). Porém, a partir de 2018, com a obrigatoriedade da utilização gradativa do Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas, conhecido como eSocial, instituído pelo Decreto nº 8.373/2014, o recolhimento dos tributos federais por parte das empresas brasileiras também passou a ser efetuado por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), existindo, portanto, duas formas de arrecadação.

5.4. O cronograma de implantação do eSocial, com a consequente substituição definitiva da GPS, sofreu diversas alterações ao longo do tempo e ainda não foi concluído. Está dividido em quatro grandes grupos e cinco fases, com previsão de conclusão só em 2021. Mesmo assim, ainda que o

uso do eSocial não seja obrigatório para todos os recolhedores, a arrecadação do Salário-Educação a partir do segundo semestre de 2018 passou a ser mais acentuada por meio de DARF do que por GPS.

5.5. Nesse ínterim, visando confrontar e conferir as receitas conciliadas pelo FNDE nos exercícios de 2018 e 2019 com aquelas arrecadadas, informadas e mensalmente registradas em favor do FNDE pela RFB, foram verificadas as seguintes divergências:

ANO	VALORES INFORMADOS PELA RFB	VALORES CONCILIADOS PELO FNDE	VALORES REGISTRADOS NAS CONTAS RECEITA DO FNDE PELA RFB	DIFERENÇAS		
	A	B	C	D = B - A	E = C - A	F = C - B
2018	20.287.072.085,77	21.909.048.454,75	22.047.583.762,82	1.621.976.368,98	1.760.511.677,05	138.535.308,07
2019	21.298.300.208,78	20.788.197.173,02	22.104.574.234,86	-510.103.035,76	806.274.026,08	1.316.377.061,84

Fonte: RFB, FNDE e TG

5.6. Como pode ser observado acima, os valores informados pela RFB não foram aqueles efetivamente registrados por ela mesma nas contas do FNDE, bem como não foram aqueles conciliados pelo FNDE à época. Levando-se em conta que o FNDE adota o regime de caixa para a distribuição das Quotas Estadual e Municipal do Salário-Educação, chegamos às seguintes conclusões:

5.7. A primeira conclusão consiste na qualidade das informações recebidas da RFB, mais especificamente em relação às receitas arrecadadas por meio de DARF. Os relatórios recebidos da RFB, mencionados nas Informações Cosief/Cgfs/Digef/FNDE nº 894 (1854953), nº 608 (1854952) e nº 947 (1854956), indicaram que as receitas de DARF foram “repassadas”, ou seja, registradas em favor do FNDE no mês seguinte ao arrecadado, mas os efetivos registros dessas receitas ocorreram no mesmo mês da arrecadação, diferentemente das receitas arrecadadas por meio de GPS e REFIS, cujos registros ocorreram no mês seguinte. A partir do início da migração da GPS para o DARF, em razão da obrigatoriedade da utilização do eSocial, após o mês de setembro/2018, as divergências se apresentaram e se destacaram mais.

5.8. Nesse sentido, para validarmos as informações recebidas da RFB foi preciso deslocar os valores das receitas arrecadadas por meio de DARF, a partir de setembro/2018, para o mesmo mês da arrecadação, indicado nas correspondências enviadas pela RFB para o FNDE. Ressaltamos, no entanto, que os registros das receitas de DARF vinham sendo efetuados nas contas do FNDE antes mesmo de setembro/2018. Porém, embora não tenham sido oportunamente informados pela RFB, foram identificados e apurados pelo FNDE (ver coluna “E” da tabela abaixo).

5.9. Nessa medida, utilizando o critério acima referido e ajustando as informações recebidas da RFB para compará-las com valores registrados e conciliados à época, obtivemos o seguinte cenário:

ANO	VALORES RFB AJUSTADOS	VALORES CONCILIADOS PELO FNDE	VALORES REGISTRADOS NAS CONTAS RECEITA DO FNDE PELA RFB	DIFERENÇAS		
	A	B	C	D = B - A	E = C - A	F = C - B
2018	21.902.381.820,89	21.909.048.454,75	22.047.583.762,82	6.666.633,86	145.201.941,93	138.535.308,07
2019	22.103.666.211,69	20.788.197.173,02	22.104.574.234,86	-1.315.469.038,67	908.023,16	1.316.377.061,84

Fonte: RFB, FNDE e TG

5.10. Em razão da competência da RFB de registrar em favor do FNDE as receitas arrecadadas, infere-se pela tabela acima que ainda há que se comparar os valores registrados com aqueles conciliados e distribuídos pelo FNDE.

5.11. Nesse sentido, a segunda conclusão está relacionada à conciliação das receitas por parte do FNDE. Segundo informações da RFB no E-mail (1760763), outras contas contábeis, embora

retificadoras, deveriam ter sido consideradas na conciliação dessas receitas e não foram. A tabela abaixo indica quais contas contábeis foram utilizadas para registrar as receitas de 2018 e 2019:

Ano	Fonte Detalhada	Receita Realizada	Restituições	Retificações	Compensações	Outras Deduções da Receita Orçamentária	Total	%
		621200000	621310000	621320000	621330000	621390000		
2018	0113150071	13.184.178.557,34	-1.203.662,58	-5.559.648,85	89.721.242,70	-38.586.230,09	13.228.550.258,52	60%
	0113150072	8.789.452.370,52	-802.441,73	-3.706.432,93	59.814.161,77	-25.724.153,33	8.819.033.504,30	40%
	TOTAL	21.973.630.927,86	-2.006.104,31	-9.266.081,78	149.535.404,47	-64.310.383,42	22.047.583.762,82	100%
2019	0113150071	12.472.920.572,85	-744.037,28	140.112.505,70	650.455.499,61	0,00	13.262.744.540,88	60%
	0113150072	8.315.280.382,05	-496.024,85	93.408.337,03	433.636.999,75	0,00	8.841.829.693,98	40%
	TOTAL	20.788.200.954,90	-1.240.062,13	233.520.842,73	1.084.092.499,36	0,00	22.104.574.234,86	100%

Fonte: Tesouro Gerencial

5.12. Não obstante, considerando que o fluxo de créditos e débitos oriundos de retificações ocorre mês a mês, a conciliação final das contas somente se conclui com o fechamento do mês de dezembro, ou seja, no início de janeiro do ano seguinte, haja vista a necessidade de se apurar o mês de dezembro.

5.13. Ademais, vale registrar que após o fechamento mensal das receitas por parte do FNDE, as informações relativas ao total arrecadado e distribuído são tempestivamente enviadas à Secretaria do Tesouro Nacional para conhecimento e acompanhamento.

5.14. Por isso, a conclusão final a que se chega é a de que os valores registrados em favor do FNDE devem ser considerados para fins desta Nota Técnica, pois são superiores àqueles informados pela RFB e àqueles conciliados e distribuídos pelo FNDE. No entanto, merece atenção as diferenças apontadas na tabela indicada no item 5.9 acima.

5.15. Das diferenças constantes da coluna “E”, o valor de R\$ 908.022,52, deve ser desconsiderado, pois, segundo informações da Coordenação de Análise e Registros Contábeis da Diretoria Financeira (CORAC/DIFIN), no e-mail (1764737), refere-se a registros equivocados feitos nas contas de receita do FNDE; a diferença de R\$ 0,64 é oriunda de arredondamentos de registros. Já a diferença de R\$ 145.201.941,93, se refere a receitas de DARF registradas pela RFB antes de setembro/2018, que, embora não informadas, foram identificadas e apuradas pelo FNDE, conforme indicado no item 5.8 desta Nota Técnica. Por fim, o valor de R\$ 6.666.633,86, se refere a apuração a maior de receitas conciliadas pelo FNDE.

5.16. Diante das considerações acima, chegamos à conclusão o valor de R\$ 872.402.597,00 deixou de ser distribuído aos entes federados em 2018 e 2019 à título Quota Estadual e Municipal do Salário-Educação. A tabela abaixo, demonstra os valores registrados, os conciliados e distribuídos pelo FNDE à época, bem como a diferença ainda pendente de distribuição:

ANO	ARRECAÇÃO DAS RECEITAS DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO					RECEITA CONCILIADA E DISTRIBUÍDA PELO FNDE	RECEITA NÃO DISTRIBUÍDA
	FONTE	SIAFI - TG	AJUSTES	ARREC. LÍQ.	%		
2018	0113150071-Quota Est./Mun.	13.228.550.258,52	0,00	13.228.550.258,52	60%	13.145.429.080,32	83.121.178,20
	0113150072 - Quota Federal	8.819.033.504,30	0,00	8.819.033.504,30	40%	8.763.619.374,43	55.414.129,87
	TOTAL	22.047.583.762,82	0,00	22.047.583.762,82	100%	21.909.048.454,75	138.535.308,07
2019	0113150071-Quota Est./Mun.	13.262.744.540,88	-544.813,51	13.262.199.727,37	60%	12.472.918.309,02	789.281.418,35
	0113150072 - Quota Federal	8.841.829.693,98	-363.209,01	8.841.466.484,97	40%	8.315.278.864,00	526.187.620,98
	TOTAL	22.104.574.234,86	-908.022,52	22.103.666.212,34	100%	20.788.197.173,02	1.315.469.039,33
TOTAL	0113150071 - Quota Estadual / Municipal						872.402.596,55

Fonte: FNDE e TG

5.17. Por esta razão, o referido valor deverá ser considerado para efeito do cálculo da suplementação da Ação 0369 – Cota-Parte do Salário-Educação em 2020, pois refere-se a despesas de exercícios anteriores, a serem enquadradas na alínea “c” do § 2º do Art. 22 do Decreto nº 93.872/1986.

5.18. Sobre esta questão é importante registrar que existe saldo de empenhos inscritos em restos a pagar, no valor de R\$ 367.393.115,00, relativos ao exercício de 2019, os quais serão utilizados

para minimizar o impacto orçamentário ora proposto, conforme autoriza o Art. 37 da Lei 4.320/1964.

6. OUTROS FATORES

6.1. Quando do levantamento das receitas dos exercícios de 2018 e 2019, que culminaram na apuração da diferença de R\$ 872.402.597,00, foi necessário verificar como ocorreu a execução orçamentária e financeira das receitas das Quotas Estadual e Municipal do Salário-Educação conciliadas e distribuídas pelo FNDE naqueles exercícios.

6.2. Por esta razão, um dos fatores considerados neste levantamento foi conferir como se deu a distribuição dos valores calculados pelo Sistema de Transferências Legais / Constitucionais (STL), sistema do FNDE que possibilita a distribuição dos recursos a todos os entes federados, com aqueles efetivamente repassados e registrados no SIAFI, incluindo a execução dos restos a pagar. Para tanto, elaboramos a seguinte tabela:

ANO	Total Executado		
	Calculado STL	SIAFI	Diferença
	A	B	C = B - A
2018	13.145.429.080,32	13.145.089.427,98	-339.652,34
2019	12.472.918.309,02	12.472.517.767,70	-400.541,32
TOTAL			-740.193,66
Fonte: STL e SIAFI			

6.3. Como pode ser verificado, o total de R\$ 740.193,66 deixou de ser distribuído nos exercícios de 2018 e 2019. Tal inconsistência se deu em razão de problemas sistêmicos ocorridos no STL, que, à época, considerou os saldos existentes nos empenhos e não os valores calculados pelo próprio Sistema para a distribuição dos recursos. Registramos, no entanto, que a impropriedade foi objeto de demanda evolutiva ao Sistema e está sendo tratada no presente exercício.

6.4. Quanto aos valores não repassados, informamos que só se encontra pendente de pagamento o valor de R\$ 339.652,34, relativo à parcela de novembro/2018, devida à Secretaria de Educação do Estado/RO (R\$ 175.052,80) e à PM de Porto Velho/RO (R\$ 164.599,54), pois o valor de R\$ 400.541,32, foi repassado no último mês de abril/2020, à custa dos saldos dos empenhos de 2019 inscritos em restos a pagar, conforme autorização do Despacho Digef (1825874).

7. DOCUMENTOS RELACIONADOS

[...]

8. CONCLUSÃO

8.1. Considerando os fatos relatados na presente Nota Técnica, confirmamos a necessidade de suplementar a Ação 0369 – Cota-Parte do Salário-Educação, no montante de R\$ 505.349.135,00, à custa do superávit financeiro observado em 2018 e em 2019, em razão de receitas arrecadadas e não distribuídas naqueles exercícios, sem, contudo, onerar a dotação de 2020.

8.2. A presente suplementação atenderá ao repasse das Quotas Estadual e Municipal do Salário-Educação, conforme determina as disposições constitucionais e legais do § 6º do Art. 212 da CF/1988 e do inciso II do § 1º do Art. 15 da Lei nº 9.424/1996:

Valor da Suplementação	
Receitas não Distribuídas 2018/2019	872.402.597,00
Pendencia de pagamento/2018	339.653,00
Salvos de RAP a Pagar/2019	-367.393.115,00
Suplementação Necessária	505.349.135,00

Anexo II.03 – E-mail Crédito Suplementar (Sei 1854950) (peça 125)

[...]

A ação 0369 (Cota Salário-Educação) está apresentando uma necessidade de suplementação no valor de R\$ 505.349.135,00, para atender a repasses não efetuados nos exercícios de 2018 e 2019. Como a necessidade é bastante vultuosa, estamos com dificuldades para indicar a contrapartida utilizando ações orçamentárias no âmbito do próprio órgão, sem comprometer os programas e projetos previstos para o exercício.

Neste sentido, submetemos à essa SPO/MEC para que possa nos ajudar a solucionar esse imbróglio ainda no exercício de 2020.

Para melhor contextualização da situação que gerou essa necessidade, seguem os fatos abaixo:

- Após análise dos procedimentos para a operacionalização dos repasses das quotas estadual e municipal do Salário-Educação do exercício de 2020, algumas inconsistências foram encontradas nas informações recebidas da Receita Federal do Brasil (RFB), mais especificamente em relação às receitas arrecadadas por meio de DARF, pois, a partir do e-social, foram incluídas mais duas contas contábeis de receita que passaram a ser incluídas nas conciliações no âmbito do FNDE, apenas em 2020;
- Por esta razão, a conciliação das receitas do Salário-Educação relativas aos exercícios de 2018 e 2019 foram revistas e também foram encontradas divergências entre as receitas informadas pela Receita Federal do Brasil (RFB), as conciliadas pelo FNDE à época e as efetivamente registradas em suas contas contábeis, conforme relatado nas Informações Cosef/Cgfse/Digef/FNDE nº 894 (1794501), nº 608 (1757862) e nº 947 (1801141), as quais estão em anexo e constantes dos processos 23034.001658/2018- 84 e 23034.000637/2019-22;
- Segundo os documentos constantes dos referidos processos, as inconsistências nas informações recebidas da RFB prejudicaram sobremaneira a conciliação dos valores registrados nas contas de receita do FNDE, em especial as informações que indicaram que os registros das receitas arrecadadas por meio de DARF eram efetuados no mês seguinte ao arrecadado, quando na verdade os efetivos registros dessas receitas ocorriam no mesmo mês da arrecadação, prejudicando, conseqüentemente, os repasses das quotas estadual e municipal do Salário-Educação aos entes federados naquelas ocasiões;
- É importante registrar que existe saldo de empenhos inscritos em restos a pagar, no valor de R\$ 367.793.656,00, relativos ao exercício de 2019, os quais serão utilizados para minimizar o impacto orçamentário ora proposto. Nesse sentido, a presente suplementação totaliza R\$ 505.349.135,00 e

Diante do exposto, colocamo-nos a disposição para maiores esclarecimentos e aguardaremos manifestação por parte dessa SPO/MEC.

Atenciosamente Allan Carlo Viégas Serra

Coordenador-Geral de Planejamento e Orçamento (CGPLO)

[...] Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE

Anexo II.04 – Informação 608/2020-Cosef/CGFSE/Digef/FNDE (Sei 1757862) (peça 121)

Assunto: Conciliação repasses 2019

1. Tratam os autos da documentação relativa ao acompanhamento da arrecadação e distribuição das quotas estadual e municipal do Salário-Educação do exercício de 2019

[...]

3. De acordo com a documentação contida no presente processo, mensalmente foi solicitada à Coordenação de Análise e Registros Contábeis (CORAC) da Diretoria Financeira do FNDE a conciliação da arrecadação das receitas do Salário-Educação, com vistas aos repasses mensais das quotas estadual e municipal. Após as confirmações recebidas da CORAC/DIFIN, o total das receitas do Salário-Educação somou R\$ 20.788.197.173,02 [...]

5. Assim, para fazer face os repasses das quotas estadual e municipal do Salário-Educação, em 2019 o FNDE contou com uma dotação orçamentária de R\$ 12.973.328.408,00, conforme informações constantes dos Despachos CGFSE (1217203), DIGEF (1219159) e DIAPO (1221141). Desse total, R\$ 12.472.918.309,02 foram destinados ao pagamento das despesas de 2019 e R\$ 132.616.443,05 custearam despesas das quotas de 2018. O restante da dotação, no total de R\$ 367.793.655,93, encontra-se inscrita em restos a pagar não processados

[...]

6. Não obstante, visando consignar maior clareza e fidedignidade às informações contidas nos autos, bem como confrontar e conferir se as receitas conciliadas, conforme item 3 acima, corresponderam àquelas arrecadadas e mensalmente repassadas ao FNDE pela Receita Federal do Brasil (RFB), anexamos aos autos os arquivos E-mail RFB (1737356) e Planilha (1757855), recebidos daquela entidade.

[...]

7. Como pode ser observado, há divergência entre os valores líquidos encontrados pelo FNDE (R\$ 20.788.197.173,02), segundo o item 3, e aqueles indicados na tabela acima (R\$ 21.298.300.208,78), constantes do E-mail nº 1737356 e da Planilha nº 1757855.

8. Por esta razão, esta COSEF/CGFSE procurou identificar a razão de tais inconsistências e concluiu que, além das divergências entre os valores informados pela RFB no item 6 e aqueles indicados no item 3, também há divergências nos valores efetivamente registrados nas contas de receita do FNDE

[...]

9. Diante de tais divergências, e, levando-se em conta que o FNDE adota o regime de caixa para o repasse das quotas estadual e municipal do Salário-Educação, chegamos às seguintes conclusões:

9.1. A primeira está relacionada à conciliação das receitas por parte do FNDE, pois não foram considerados os saldos de todas as contas contábeis na análise dos valores. Segundo informações da RFB no E-mail (1760763), outras contas contábeis, embora retificadoras, deveriam ter sido consideradas e não foram, o que nos levou a concluir que basicamente a conciliação feita pelo FNDE só observou o saldo da conta "Receita Realizada-621200000"

[...]

9.2. A segunda conclusão consiste na qualidade das informações recebidas da RFB, mais especificamente em relação às receitas arrecadadas por meio de DARF. Enquanto os relatórios nº 1757855 indicaram que as receitas de DARF foram repassadas ao FNDE no mês seguinte ao arrecadado, os efetivos registros dessas receitas ocorreram no mesmo mês da arrecadação, diferentemente das receitas de GPS e REFIS, cujos repasses e registros ocorreram no mês seguinte. Nesse sentido, para validarmos as informações relativas às receitas de 2019 foi preciso considerar as informações relativas ao mês de janeiro/2020, contidas no E-mail (1757841) e na Planilha (1760657), pois as mesmas coincidem com os registros de DARF ocorridos em dezembro/2019 e nos possibilita deduzir que as corretas informações sobre as receitas deveriam ter sido as seguintes:

VALORES INFORMADOS PELA RFB					INFORMAÇÃO CORRETA	VALORES CONCILIADOS FNDE	VALORES REGISTRADOS NAS CONTAS RECEITA DO FNDE
MÊS	FONTES	RECEITA BRUTA	TX. ADM.	RECEITA LÍQUIDA	RECEITA LÍQUIDA	RECEITA LÍQUIDA	RECEITA LÍQUIDA
JAN/19	GPS	1.209.385.300,72	12.093.853,01	1.197.291.447,71	1.197.291.447,71	1.197.785.865,90	1.197.788.743,83
	REFIS	498.671,81	4.986,72	493.685,09	493.685,09		
	DARF	1.631.625.995,07	16.316.259,95	1.615.309.735,12	997.422.392,29		
TOTAL		2.841.509.967,60	28.415.099,68	2.813.094.867,92	2.195.207.525,10	2.085.925.526,05	2.195.211.136,19
FEV/19	GPS	740.759.919,02	7.407.599,19	733.352.319,83	733.352.319,83	734.028.514,21	734.026.207,97
	REFIS	682.435,68	6.824,36	675.611,32	675.611,32		
	DARF	1.007.497.365,95	10.074.973,66	997.422.392,29	970.357.794,49		
TOTAL		1.748.939.720,65	17.489.397,21	1.731.450.323,44	1.704.385.725,64	1.611.449.229,00	1.704.384.002,45
MAR/19	GPS	714.843.447,30	7.148.434,47	707.695.012,83	707.695.012,83	708.311.941,16	708.311.941,16
	REFIS	623.159,93	6.231,60	616.928,33	616.928,33		
	DARF	980.159.388,37	9.801.593,88	970.357.794,49	950.050.383,46		
TOTAL		1.695.625.995,60	16.956.259,96	1.678.669.735,65	1.658.362.324,62	1.592.061.774,13	1.658.362.324,68
ABR/19	GPS	700.961.399,01	7.009.613,99	693.951.785,02	693.951.785,02	694.691.544,05	694.691.540,56
	REFIS	462.745,57	4.627,46	458.118,11	458.118,11		
	DARF	959.646.851,98	9.596.468,52	950.050.383,46	962.651.837,53		
TOTAL		1.661.070.996,56	16.610.709,97	1.644.460.286,59	1.657.061.740,66	1.569.560.218,44	1.657.343.378,17
MAI/19	GPS	720.905.425,13	7.209.054,25	713.696.370,88	713.696.370,88	714.274.781,68	714.274.787,09
	REFIS	578.271,48	5.782,71	572.488,77	572.488,77		
	DARF	972.375.593,46	9.723.755,93	962.651.837,53	1.249.808.290,45		
TOTAL		1.693.859.290,07	16.938.592,90	1.676.920.697,18	1.964.077.150,10	1.863.518.573,95	1.964.083.077,58
JUN/19	GPS	412.279.829,71	4.122.798,30	408.157.031,41	408.157.031,41	408.695.214,60	408.695.214,59
	REFIS	537.891,62	5.378,92	532.512,70	532.512,70		
	DARF	1.262.432.616,62	12.624.326,17	1.249.808.290,45	1.262.655.195,09		
TOTAL		1.675.250.337,95	16.752.503,38	1.658.497.834,56	1.671.344.739,21	1.586.550.530,00	1.671.350.409,68
JUL/19	GPS	383.727.683,38	3.837.276,83	379.890.406,55	379.890.406,55	380.451.075,93	380.451.075,92
	REFIS	565.542,08	5.655,42	559.886,66	559.886,66		
	DARF	1.275.409.287,97	12.754.092,88	1.262.655.195,09	1.280.519.417,91		
TOTAL		1.659.702.513,43	16.597.025,13	1.643.105.488,30	1.660.969.711,11	1.553.440.498,74	1.660.970.493,92
AGO/19	GPS	386.333.097,42	3.863.330,97	382.469.766,45	382.469.766,45	383.051.060,90	383.051.060,90
	REFIS	586.335,13	5.863,35	580.471,78	580.471,78		
	DARF	1.293.453.957,48	12.934.539,57	1.280.519.417,91	1.334.669.121,94		
TOTAL		1.680.373.390,03	16.803.733,90	1.663.569.656,14	1.717.719.360,16	1.582.051.403,11	1.717.720.182,88
SET/19	GPS	380.550.484,04	3.805.504,84	376.744.979,20	376.744.979,20	377.462.628,42	377.462.628,41
	REFIS	724.170,36	7.241,70	716.928,66	716.928,66		
	DARF	1.348.150.628,22	13.481.506,28	1.334.669.121,94	1.310.824.289,41		
TOTAL		1.729.425.282,62	17.294.252,83	1.712.131.029,80	1.688.286.197,27	1.565.188.760,19	1.688.286.917,85
OUT/19	GPS	374.192.005,37	3.741.920,05	370.450.085,32	370.450.085,32	370.999.658,91	370.999.658,91
	REFIS	554.401,36	5.544,01	548.857,35	548.857,35		
	DARF	1.324.064.938,80	13.240.649,39	1.310.824.289,41	1.328.755.154,86		
TOTAL		1.698.811.345,53	16.988.113,46	1.681.823.232,08	1.699.754.097,52	1.562.688.816,98	1.699.754.813,90
NOV/19	GPS	377.138.705,04	3.771.387,05	373.367.317,99	373.367.317,99	373.894.054,61	373.894.054,61
	REFIS	531.083,99	5.310,84	525.773,15	525.773,15		
	DARF	1.342.176.924,10	13.421.769,24	1.328.755.154,86	1.326.510.020,30		
TOTAL		1.719.846.713,13	17.198.467,13	1.702.648.246,00	1.700.403.111,44	1.583.727.392,81	1.700.404.074,95
DEZ/19	GPS	368.539.767,20	3.685.397,67	364.854.369,53	364.854.369,53	366.027.684,52	366.027.684,52
	REFIS	570.122,54	5.701,23	564.421,31	564.421,31		
	DARF	1.339.909.111,41	13.399.091,11	1.326.510.020,30	2.420.675.738,03		
TOTAL		1.709.019.001,15	17.090.190,01	1.691.928.811,14	2.786.094.528,87	2.632.034.449,62	2.786.703.422,61
2019 (1757855)	GPS	6.769.617.063,34	67.696.170,63	6.701.920.892,71	6.701.920.892,71	6.709.674.024,89	6.709.674.598,47
	REFIS	6.914.831,55	69.148,32	6.845.683,23	6.845.683,23		
	DARF	14.736.902.659,43	147.369.026,59	14.589.533.632,84	15.394.899.635,75		
TOTAL		21.513.434.554,32	215.134.345,54	21.298.300.208,78	22.103.666.211,69	20.788.197.173,02	22.104.574.234,86
JAN/20 (1760657)	GPS	608.427.441,99	6.084.274,42	602.343.167,57			
	REFIS	682.435,68	6.824,36	675.611,32			
	DARF	2.445.127.008,11	24.451.270,08	2.420.675.738,03			
TOTAL		3.054.236.885,78	30.542.368,86	3.023.694.516,92			

9.3 Como pode ser observado, mesmo deslocando as informações da arrecadação por DARF, verificamos que as divergências ainda persistiam. Com isso, elaboramos a tabela abaixo para identificar quais seriam as exatas diferenças entre as informações da RFB, os valores conciliados pelo FNDE e aqueles efetivamente registrados em 2019:

INFORMAÇÃO CORRETA RFB			VALORES CONCILIADOS FNDE	VALORES REGISTRADOS NO SIAFI	DIFERENÇAS		
A			B	C	D = B - A	E = C - A	F = C - B
2019	GPS/REFIS	6.708.766.575,94	6.709.674.024,89	6.709.674.598,47	907.448,95	908.022,52	573,58
	DARF	15.394.899.635,75	14.078.523.148,13	15.394.899.636,39	-1.316.376.487,62	0,64	1.316.376.488,26
TOTAL		22.103.666.211,69	20.788.197.173,02	22.104.574.234,86	-1.315.469.038,67	908.023,16	1.316.377.061,84

9.4. Ainda assim, obtivemos da CORAC/DIFIN, no e-mail (1764737), a informação de que o valor de R\$ 907.448,95 referia-se a registros equivocados feitos nas contas de receita do Salário-Educação e que o saldo de R\$ 6.708.766.575,95, registrado na conta contábil 824210101 do SIAFI (1760917), é que corresponderia à arrecadação das receitas de GPS e REFIS. Em razão disso, a diferença a ser desconsiderada como registros do Salário-Educação é de R\$ 908.022,52, pois corresponde à diferença entre R\$ 6.709.674.598,47 e R\$ 6.708.766.575,95. Já o valor de R\$ 0,64 refere-se a arredondamento nos registros.

9.5. Por fim, considerando que o valor de R\$ 908.022,52 não deve ser considerado, e, ainda, que a distribuição das quotas estadual e municipal em 2019 ocorreu conforme descrito no item 4 acima, chegamos à conclusão que o valor de R\$ 1.315.469.039,33 deixou de ser identificado como receita do Salário-Educação, e que, mais especificamente, o valor de R\$ 789.281.418,35 deixou de ser distribuído aos entes federados à título de quota estadual e municipal, conforme tabela abaixo:

DISTRIBUIÇÃO CORRETA					VALOR	DIFERENÇA A
2019	SIAFI - TG	AJUSTES	ARREC. LÍQ.	%	DISTRIBUÍDO STL	DISTRIBUIR
0113150071 - Quota Est. / Munic.	13.262.744.540,88	-544.813,51	13.262.199.727,37	60,00%	12.472.918.309,02	789.281.418,35
0113150072 - Quota Federal	8.841.829.693,98	-363.209,01	8.841.466.484,97	40,00%	8.315.278.864,00	526.187.620,98
TOTAL	22.104.574.234,86	-908.022,52	22.103.666.212,34	100,00%	20.788.197.173,02	1.315.469.039,33

10. Diante do exposto, sugerimos os seguintes encaminhamentos:

10.1. Dar ciência ao Senhor Diretor da DIGEF e à Senhora Presidente do teor desta Informação, indicando especificamente a necessidade de efetuarmos o repasse complementar das quotas estadual e municipal do Salário-Educação do exercício de 2019 aos entes federados no valor de R\$ 789.281.418,35;

I – Utilizar o saldo de R\$ 367.793.655,93, inscrito em restos a pagar não processados em 2020, para minimizar o impacto orçamentário do referido repasse;

II - Solicitar crédito suplementar da diferença de R\$ 421.487.762,42, visando não onerar a dotação da ação "0369 - Transferência da CotaParte do Salário-Educação" em 2020;

III - Efetuar os repasses observando a mesma participação de cada Unidade Federada na distribuição das quotas do exercício de 2019, conforme apontado no item 5 acima, para que haja equivalência com o percentual repassado aos entes federados naquele exercício e, ainda, pelo fato de que o valor de R\$ 789.281.418,35, se oportunamente apurado, obedeceria ao critério de distribuição daquela ocasião;

IV - Solicitar autorização da Senhora Presidente para os procedimentos indicados acima, bem como autorização específica para o reconhecimento da dívida, nos termos da alínea "c" do § 2º do Art. 22 do Decreto nº 93.872/1986;

10.2. Dar ciência à Diretoria Financeira para que avalie o direcionamento a ser dado em relação ao saldo da Quota Federal, no valor de R\$ 526.187.620,98.

Anexo II.05 – Informação 947/2020-Cosef/CGFSE/Digef/FNDE (Sei 1801141) (peça 127)

Assunto: Retificação da Informação 608 (1757862)

1. Após a emissão da Informação 608 (1757862), fez-se necessária a revisão das receitas do exercício de 2018. Para tanto, esta COSEF/CGFSE/DIGEF precisou levantar como ocorreu a execução orçamentária e financeira daquele exercício e, conforme evidenciado na Informação 894 (1794501), identificou algumas pendências no pagamento das quotas estadual e municipal do Salário-Educação, as quais afetaram o item 5 e, consequentemente, o item 10 da Informação 608 (1757862).

[...]

3.1 Em 2019 verificamos que houve pagamento a menor, no valor de R\$ 400.541,32, para o estado do Tocantins, devido à Secretaria de Educação do Estado e à PM de Palmas,

[...]

3.3 Não obstante, o pagamento complementar de R\$ 400.541,32, devido à Secretaria de Educação do Estado/TO (R\$ 184.631,26) e à PM de Palmas/TO (R\$ 215.910,06), ainda encontra-se pendente e precisa ser quitado.

4. A segunda observação que fazemos está relacionada à dotação de 2019, utilizada para complementar o pagamento da parcela de dezembro/2018, no valor de R\$ 132.829.813,26, bem como para o pagamento da parcela de novembro/2018, devida à PM de Cachoeira do Sul/RS, no valor de R\$ 187.171,11, conforme Anexo Pagamento RS (1801521).

5. Nesse sentido, foi preciso rever e retificar a tabela do item 5 da Informação 608 (1757862) [...]

6. Diante das informações acima, faz-se necessário retificar também o item 10 da Informação 608 (1757862), mantendo os demais apontamentos. Para tanto, sugerimos os seguintes encaminhamentos:

6.1. Dar ciência ao Senhor Diretor da DIGEF e à Senhora Presidente do teor desta Informação, indicando a necessidade das seguintes providências:

I - Realizar o repasse complementar de R\$ 400.541,32, relativo à parcela de agosto/2019, devido à Secretaria de Educação do Estado/TO (R\$ 184.631,26) e à PM de Palmas/TO (R\$ 215.910,06), conforme indicado no item 3.3 desta Informação;

II - Efetuar o repasse complementar das quotas estadual e municipal do Salário-Educação do exercício de 2019 aos entes federados no valor de R\$ 789.281.418,35, conforme indicado no item 9.5 da Informação 608 (1757862);

III - Efetuar os repasses observando a mesma participação de cada Unidade Federada na distribuição das quotas do exercício de 2019, conforme apontado no item 5 acima, para que haja equivalência com o percentual repassado aos entes federados naquele exercício e, ainda, pelo fato de que os valores indicados nos incisos I e II acima, se oportunamente apurados, obedeceriam ao critério de distribuição daquela ocasião;

IV – Utilizar o saldo de R\$ 367.793.655,93, inscrito em restos a pagar não processados em 2020, para minimizar o impacto orçamentário dos referidos repasses;

V - Solicitar crédito suplementar para custear os referidos repasses no valor de R\$ 421.888.304,00, visando não onerar a dotação da ação "0369 - Transferência da Cota-Parte do Salário-Educação" em 2020;

VI - Solicitar autorização da Senhora Presidente para os procedimentos indicados acima, bem como autorização específica para o reconhecimento da dívida, nos termos da alínea "c" do § 2º do Art. 22 do Decreto nº 93.872/1986;

6.2. Dar ciência à Diretoria Financeira para que avalie o direcionamento a ser dado em relação ao saldo da Quota Federal, no valor de R\$ 526.187.620,98, indicado no item 9.5 da Informação 608 (1757862)."

Análise da equipe de auditoria

76. Os principais apontamentos apresentados na manifestação do FNDE acerca do presente achado se referem à necessidade de retificação das receitas de arrecadação do Salário-Educação de 2019 em R\$ 908.022,52, bem como às medidas adotadas para possibilitar a transferência das quotas estaduais e municipais do Salário-Educação identificadas como pendentes de pagamento.

77. No que se refere à necessidade de ajuste do valor de arrecadação do Salário-Educação de 2019, no montante de R\$ 908.022,52, consta da manifestação do FNDE a informação de que esse valor se refere a registros equivocados na conta de receitas do FNDE, conforme manifestação da Coordenação de Análise e Registros Contábeis/Diretoria Financeira do FNDE (CORAC/Difin), por meio do documento SEI 1764737.

78. Em que pesem as considerações e os procedimentos descritos na Informação 608/2020-Cosef/CGFSE/Digef/FNDE (Sei 1757862) (peça 121, Anexo II.04), documento no qual é apontada a mencionada necessidade de retificação das receitas do Salário-Educação de 2019, não foi disponibilizado pela autarquia o documento da CORAC/Difin (SEI 1764737) referenciado na manifestação, tampouco documentos que evidenciem os referidos registros indevidos na conta de receitas do FNDE.

79. Portanto, não constam dos autos elementos convincentes para ensejar a modificação do valor das receitas arrecadadas com o Salário-Educação de 2019 constantes da descrição do presente achado.

80. Além dessa necessidade de retificação apontada pelo FNDE em relação a 2019, consta da Nota Técnica COSEF (Sei 1856877) (peça 126, Anexo II.02), referenciada na manifestação ora sob análise, a informação de que a autarquia identificou que R\$ 138.535.308,07 também deixaram de ser considerados na base de cálculo das quotas estaduais e municipais do Salário-Educação relativas ao exercício de 2018.

81. Desse modo, considerando essa constatação, entende-se pertinente alterar a redação do encaminhamento anteriormente proposto para o achado, mediante a inclusão também de exercícios anteriores a 2019, de maneira a ampliar sua abrangência.

82. Ademais, no tópico 4 da manifestação, “resposta à proposta de encaminhamento”, a autarquia informa que:

4. Não obstante, de acordo com a resposta oferecida pela COSEF/CGFSE no parágrafo 4 deste ofício, quanto à determinação de equalizar os valores das quotas estadual e municipal do Salário-Educação distribuídos em 2019, informamos que o valor de R\$ 789.281.418,35, além de servir para solucionar os apontamentos deste tópico, também servirá para minimizar o impacto financeiro do ajuste recomendado no item 4.2 do Relatório Preliminar (1858685), observando-se, para ambos os casos quando dos cálculos, a arrecadação efetivamente realizada em cada estado e no Distrito Federal, de acordo com as disposições do §1º do Art. 15 da Lei nº 9.424/96 (grifo nosso).

83. O apontamento de que as transferências dos valores das quotas estaduais e municipais pendentes de pagamento serão efetuados de acordo com a arrecadação efetivamente realizada em cada estado e no DF é adequado, pois guarda conformidade com o § 1º do art. 15 da Lei 9.424/96.

84. Por esse motivo, é inadequada a adoção de procedimento em sentido contrário à referida legislação, indicado no tópico de conclusão da Informação 947/2020-Cosef/CGFSE/Digef/FNDE (Sei 1801141) (Anexo II.05, peça 127), conforme segue:

III - Efetuar os repasses observando a mesma participação de cada Unidade Federada na distribuição das quotas do exercício de 2019, conforme apontado no item 5 acima, para que haja

equivalência com o percentual repassado aos entes federados naquele exercício e, ainda, pelo fato de que os valores indicados nos incisos I e II acima, se oportunamente apurados, obedeceriam ao critério de distribuição daquela ocasião (grifo nosso).

85. Desse modo, também será inserido na proposta de encaminhamento do presente achado o disposto no § 1º do art. 15 da Lei 9.424/96, de que seja observada a arrecadação efetivamente realizada em cada estado e no DF para o cálculo das quotas estaduais e municipais do Salário-Educação.

86. Cabe consideração, ainda, sobre a necessidade de que a análise da conformidade do número de matrículas utilizado no cálculo dos coeficientes de distribuição do Salário-Educação seja contemplada no encaminhamento proposto para o presente achado, pois eventual incorreção desses coeficientes resultaria em distribuições em desconformidade com a legislação.

87. Por fim, identificou-se a necessidade de que o encaminhamento relativo à realização das transferências dos montantes pendentes de pagamento aos estados e municípios a título de cotas do Salário-Educação (item 274.3.a do relatório de auditoria) seja modificado de ciência para determinação, haja vista tratar-se de situação que requer do destinatário da deliberação providências concretas e imediatas com a finalidade de corrigir irregularidades, conforme previsto no art. 2º, inc. I, da Resolução/TCU 315/2020.

88. Assim, as modificações para os encaminhamentos propostos para este achado são as seguintes:

De:

Dar ciência ao FNDE de que:

a) as quotas estaduais e municipais do Salário Educação de 2019 não pagas no período, no valor de R\$ 789.826.231,90, devem ser transferidas aos entes da federação, conforme previsto no art. 15, § 1º, da Lei 9.424/96; e

b) as quotas estaduais e municipais do Salário Educação devem ser calculadas com base na totalidade da arrecadação da referida contribuição social, conforme previsto no art. 15, § 1º, da Lei 9.424/96.

Para:

a) Considerando a necessidade de eliminação de inconsistências entre o número de matrículas da educação básica apresentado pelo INEP e aquele divulgado anualmente na portaria conjunta do MEC e do FNDE que define os coeficientes para distribuição das cotas estaduais e municipais da arrecadação da contribuição social do Salário-Educação, e considerando a arrecadação efetivamente realizada em cada estado e no Distrito Federal, **determinar** ao FNDE que, no prazo de noventa dias, transfira, aos entes da federação, as quotas estaduais e municipais do Salário-Educação pendentes de pagamento em 2019 e exercícios anteriores, se houver, conforme previsto no art. 15, § 1º, da Lei 9.424/96 (proposta no item 269.1.c) do relatório); e

b) Dar ciência ao FNDE de que as quotas estaduais e municipais do Salário Educação devem ser calculadas com base na totalidade da arrecadação da referida contribuição social, conforme previsto no art. 15, § 1º, da Lei 9.424/96 (proposta no item 269.3) do relatório).

89. A verificação da conformidade dos valores então transferidos, bem como dos mecanismos adotados para a viabilização dessas transferências, será realizada quando do monitoramento das deliberações que vierem a ser proferidas nestes autos.

3.4 Emissão de R\$ 175.255,08 em Certificados Financeiros do Tesouro (CFT-B), relativos ao Proies, em desacordo com a legislação

Comentário dos gestores

90. Por meio do Despacho COFIN 1877860/2020, enviado anexo ao Ofício 14297/2020/ChefiaGabin/Gabin-FNDE, de 26 de maio de 2020, a entidade apresentou a seguinte manifestação (peça 128, p. 13-14).

[...]

“3.7.1. O FNDE providenciou, em conjunto com a DTI/MEC, a correção das regras de negócio, no Sistema Informatizado do Fies (SisFies), relacionadas à rotina de emissão de títulos CFT-B relativos ao programa Proies, condicionados a 90% do valor da prestação mensal devida pelas mantenedoras, conforme previsto na Portaria Interministerial MF/MEC 376/2014. Esta operação foi realizada em janeiro/2020 e iniciada em fevereiro/2020.

3.7.2. O sistema foi adequado para emitir títulos CFT-B até o limite de 90% do valor da prestação mensal de cada mantenedora (planilha disponibilizada mensalmente pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional), ou sobre a disponibilidade de encargos educacionais acumulados pela entidade mantenedora, sendo escolhido automaticamente pelo sistema a função que apresentar menor valor.

3.7.3. Dessa forma, estabeleceu-se uma limitação para que não se ultrapasse o limite legal previsto no art.4º, §§ 1º e 2º da Portaria Interministerial MF/MEC 376/2014.

3.7.4. O termo encargos educacionais está relacionado às bolsas ofertadas no âmbito do programa Proies, conforme disposto na Portaria Normativa MEC nº 26, de 5 de dezembro de 2012, *in verbis*:

Art. 6º O valor de cada bolsa Proies corresponderá ao encargo educacional mensalmente cobrado dos estudantes pagantes pela instituição, considerando todos os descontos regulares e de caráter coletivo oferecidos pela IES, inclusive aqueles concedidos em virtude do pagamento pontual das mensalidades, observado o disposto na Portaria Normativa MEC nº 2, de 1º de fevereiro de 2012, e na Portaria SESu nº 87, de 3 de abril de 2012. (Redação dada pela Portaria Normativa MEC nº 9, de 17 de maio de 2013, publicada no DOU de 20 de maio de 2013).

3.7.5. O processo de apuração dos encargos educacionais devido a cada instituição é realizado pela Secretaria de Ensino Superior do Ministério da Educação (Sesu/MEC) a partir do número de bolsas ofertadas. Por volta do dia 20 de cada mês, a Sesu encaminha a base de dados com os saldos dos encargos educacionais de cada instituição, com vistas à atualização do valor no SisFies. Como procedimento prévio à emissão de títulos, o SisFies realiza a verificação do saldo disponível de encargos educacionais/bolsas ofertadas, para que o valor de emissão de títulos não seja superior ao limite disponível.

3.7.6. Assim:

a) caso a mantenedora seja detentora de saldo de encargos educacionais superiores ao valor da prestação do parcelamento, prevalece o teto de 90% do valor da prestação.

b) caso o saldo de encargos educacionais seja inferior a 90% do valor da prestação do Proies, prevalece o valor correspondente aos encargos educacionais. É isso na medida em que não é possível emitir títulos em valor superior à disponibilidade de encargos educacionais da entidade mantenedora.

3.7.7. Dessa forma, considerando que (i) não há possibilidade de ocorrência de emissão de títulos em valor superior à disponibilidade de saldo de encargos educacionais da entidade mantenedora, regra básica do sistema; e (ii) já foi constatado o ajuste sistêmico para observar o limite de 90% da prestação, entende-se que não é procedente a recomendação constante do item 404.2-"m", abaixo:

m) realize ajuste na rotina de emissão de Certificados Financeiros do Tesouro (CFT-B) para limitar a emissão dos certificados a 90% da prestação mensal tributária, quando os encargos educacionais forem superiores a esse valor; e ao valor total dos encargos educacionais, quando este for inferior aos 90% da prestação mensal tributária, visando garantir a conformidade das transações ao estabelecido no art.4º, §§ 1º e 2º, da Portaria Interministerial MF/MEC 376/2014. (item 220);”

[...]

Análise da equipe de auditoria

91. Conforme o item 3.7.1 da manifestação supra, do FNDE, foi realizada correção das regras de negócio, no Sistema Informatizado do Fies (SisFies), relacionadas à rotina de emissão de títulos CFT-B relativos ao programa Proies, em janeiro (com início de operação em fevereiro) de 2020.

92. Como os desvios detectados referem-se ao exercício de 2019, permanecem os seus efeitos na avaliação da conformidade da gestão do exercício de 2019.

93. Assim, recomendação do item 269.2.n) será mantida para que os procedimentos de auditoria sejam reaplicados quando do monitoramento do trabalho, na auditoria de contas anuais de 2020, de forma a se obter evidências da efetividade operacional dos controles ajustados pela entidade.

3.5 Pagamento de R\$ 319.315,57 em parcelamentos tributários, no âmbito do Proies, acima do permitido com CFT-B

Comentário dos gestores

94. Por meio do Despacho COFIN 1877860/2020, enviado anexo ao Ofício 14297/2020/ChefiaGabin/Gabin-FNDE, de 26 de maio de 2020, a entidade apresentou a seguinte manifestação (peça 128, p. 15-16).

“3.8.1. A DTI/MEC realizou auditoria no sistema SisFies, conforme Nota Técnica Sei nº 1876838, com vistas à verificação dos valores utilizados para pagamento de tributos (DARF) das instituições mantenedoras no âmbito do programa Proies no ano de 2019.

3.8.2. Por meio da referida Nota Técnica, foi demonstrado que os valores utilizados para pagamento de tributo, no ano de 2019, pelas 4 (quatro) instituições citadas pelo TCU, não ultrapassaram o limite legal de 90% para emissão de título quando analisado os últimos dois exercícios.

3.8.3. Entende-se que as mantenedoras resgataram mais títulos do que receberam no ano de 2019, mas isso ocorreu porque elas possuíam saldo de títulos do Proies residuais do ano anterior. Por isso é importante demonstrar o saldo de títulos até 31.12.2018, que consequentemente foram usados no ano de 2019 pelas mantenedoras.

Cód E-MEC	CNPJ	Total disponível em 31.12.2018
1085	02843943000101	230
925	03014204000170	1239
2306	05885457000144	14
338	48703227000120	19

3.8.4. Após todos os movimentos de emissão e resgate de título, segue o saldo de títulos em 31.12.2019, que ainda poderá ser utilizado pelas mantenedoras em 2020:

Cód E-MEC	CNPJ	Total disponível em 31.12.2019
1085	02843943000101	107
925	03014204000170	1105
2306	05885457000144	0
338	48703227000120	5

3.8.5. Como já mencionado, o FNDE providenciou, em conjunto com a DTI/MEC, a correção das regras de negócio, no SisFies, relacionadas à rotina de emissão de títulos CFT-B relativos ao programa Proies, condicionados a 90% do valor da prestação mensal devida pelas mantenedoras ou ao valor dos encargos educacionais da disponibilidade da mantenedora, o que for menor, sendo que essa atualização foi realizada em janeiro/2020 com efeitos a partir de fevereiro/2020.

3.8.6. Nesse contexto, que não é procedente a recomendação constante do item 404.2-"n", abaixo:

n) realize ajuste na rotina de pagamento de prestação mensal do parcelamento tributário das mantenedoras com certificados emitidos pelo Tesouro Nacional, de modo a limitar o valor do DARF a 90% do valor da parcela tributária ou aos encargos educacionais, quando este for inferior à prestação tributária, de modo a garantir a conformidade das transações ao estabelecido no art. 6º da Portaria Interministerial MF/MEC 376/2014. (item 226);”

[...]

Análise da equipe de auditoria

95. Conforme comentários apresentados e de acordo com o art. 8º da Portaria Interministerial MF/MEC 376/2014, na hipótese de existência de saldo não utilizado de bolsas ocupadas, a mantenedora poderá antecipar o pagamento de parcelas. Desse modo, é possível que as mantenedoras resgatem mais títulos do que receberam em dado exercício, sempre que houver saldo do exercício anterior.

96. Assim, conclui-se pela não manutenção do achado e da respectiva proposta de encaminhamento.

3.6 Pagamentos relacionados à execução do Programa Caminho da Escola em desconformidade

Comentário dos gestores

97. Não houve comentários dos gestores para este achado.

Análise da equipe de auditoria

98. Ante a ausência de manifestação da entidade, permanecem inalterados o achado e a recomendação proposta.

LISTA DE SIGLAS

BGU – Balanço Geral da União
CFT-B - Certificados Financeiros do Tesouro
CRLV - Certificados de Registro e Licenciamento de Veículo
DARF - Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DCASP - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
GRU - Guia de Recolhimento da União
FGEDUC - Fundo de Garantia de Operações de Crédito Educativo
Fies - Financiamento Estudantil
FNDE - Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação
Fundeb - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
GPS - Guia da Previdência Social
IES - Instituições de Ensino Superior
INEP - Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
ISA - Normas Internacionais de Auditoria (na sigla em inglês)
ISSAI - Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores
LOA - Lei orçamentária anual
LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal
NAT - Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União
MCASP - Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público 8ª edição
MEC - Ministério da Educação
NBC TA - Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria
NBC TSP - Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público
PAC - Padrões de Auditoria de Conformidade do Tribunal de Contas da União
PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PDDE - Programa Dinheiro Direto na Escola
Proies - Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das IES
Pnae - Programa Nacional de Alimentação Escolar
Pnate - Programa Nacional de apoio ao Transporte Escolar
PNLD - Programa Nacional do Livro e do Material Didático
RFB - Secretaria da Receita Federal do Brasil
RG - Relatório de Gestão
Siafi - Sistema Integrado de Administração Financeira
Sisfies - Sistema Informatizado do Fies
STN - Secretaria do Tesouro Nacional
TCE -Tomadas de Contas Especial

**TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**

Secretaria-Geral de Controle Externo

Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo

Diretoria de Auditoria e Contas Anuais

80

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Execução da despesa – FNDE/2019	3
Tabela 2 - Execução orçamentária e financeira FNDE/2019	3
Tabela 3 - Despesas Liquidadas objeto de testes de detalhes	6
Tabela 4: Provisões de 2019 com Salário-Educação, Fundeb, PNLD e taxas bancárias do Fies	7
Tabela 5 - Conta 121110312 – Juros pro-rata sobre financiamento a receber	9
Tabela 6 - Receitas do Fies	10
Tabela 7 – Movimento da Conta Contábil Dívida Ativa Não Tributária.....	11
Tabela 8 – Cálculo do valor da Honra do FGEDUC e do Risco de Crédito das IES	12
Tabela 9 - FNDE - Recorte do Balancete de outubro de 2019.....	14
Tabela 10 – Lançamentos da conta Ajuste para Perdas – Subgrupo 113.....	14
Tabela 11 – Ajustes realizados nas contas contábeis do Fies	15
Tabela 12 – Saldo nas contas contábeis do Siafi em 31/12/2019	15
Tabela 13 – Quantidade de contratos e saldo devedor total em 31/12/2019.....	15
Tabela 14 - Produção, Aquisição e Distribuição de Livros e Materiais Didáticos	16
Tabela 15 – Despesas com PNLD registradas nas contas do Grupo 3.....	18
Tabela 16– Juros sobre os valores das honras de garantias solicitadas e não solicitadas	19
Tabela 17: Coeficientes do Salário-Educação para 2019.....	25
Tabela 18: Modalidades e Níveis de Ensino da Educação Básica não computados pelo FNDE no cálculo dos coeficientes de distribuição do Salário-Educação para 2019.....	26
Tabela 19: Total de matrículas da Educação Básica (Portaria MEC/FNDE X Censo INEP).....	27
Tabela 20: Efeitos da metodologia adotada pelo FNDE para distribuição dos recursos do Salário-Educação arrecadados por DARF – junho/2019	28
Tabela 21: Receitas arrecadadas com o Salário-Educação não distribuídas às UF	30
Tabela 24 – Referências e percentuais adotados pelas EFS.....	39
Tabela 25 – Níveis de Materialidade (R\$)	40
Tabela 26 – Níveis de Materialidade revisados (R\$).....	41
Tabela 27– Roteiro de contabilização da execução das Despesas referente às provisões constituídas	46
Tabela 28 – roteiro de contabilização dos juros e encargos de empréstimos internos concedidos.....	48

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Gráfico 1 – Ativos do FNDE/2019	2
Gráfico 2 – Passivos do FNDE/2019	2
Gráfico 3 - Execução da despesa FNDE/2019 por modalidade de aplicação	3