



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO - FNDE
AUDITORIA INTERNA

RELATÓRIO DE AUDITORIA Nº 01/2021

Avaliação das operações e controles implementados no âmbito das movimentações de recursos federais transferidos pelo FNDE para contas únicas dos entes

Maio de 2021



RESUMO

O presente Relatório apresenta os resultados do trabalho de avaliação das operações e controles implementados pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), no âmbito das atividades relacionadas às transferências de recursos dos Programas Educacionais operacionalizados pela Autarquia.

O objetivo do trabalho foi verificar a confiabilidade e a integridade dos controles adotados pelo FNDE, especialmente por intermédio da Diretoria Financeira (Difin), no que tange à verificação da movimentação de recursos federais transferidos para as contas bancárias específicas dos entes executores (estados, Distrito Federal e municípios) e abertas em instituições financeiras oficiais parceiras.

O escopo do trabalho abrangeu movimentações financeiras relativas ao Programa Nacional de Alimentação Escolar (Pnae) e ao Programa de Apoio ao Transporte do Escolar (Pnate), ocorridas durante o período de janeiro a dezembro de 2019.

Nesse contexto, avaliou-se a aderência dos controles existentes ao disposto: no Decreto nº 7.507, de 27 de junho de 2011; no Acordo de Cooperação Técnica nº 46/2018, firmado entre o FNDE e o BB; e no Termo de Ajustamento de Conduta, firmado, em 2016, entre o Ministério Público Federal (MPF), a Controladoria-Geral da União (CGU) e o Banco do Brasil (BB).

Como resultado da avaliação, verificou-se que os controles instituídos não são suficientes para identificar eventuais situações de inconformidade em relação aos critérios constantes do Decreto nº 7.507/2011, do Acordo de Cooperação Técnica nº 46/2016 e do Termo de Ajustamento de Conduta supracitados. Tal fato é corroborado pelas situações identificadas de falha na detecção de movimentações financeiras que ocorreram em desconformidade com os normativos e instrumentos vigentes.

Também foram observadas fragilidades no fluxo de identificação e tratamento de inconformidades, bem como insuficiência de procedimentos de informação e comunicação dos resultados às partes interessadas.

Assim, as recomendações emitidas apontam para a necessidade de aprimorar os controles instituídos, especialmente a partir de gestão baseada em riscos, bem como para a correção das situações de inconformidade já identificadas. Ainda, recomenda-se o aprimoramento dos fluxos de identificação e tratamento de inconformidades.

Ressalta-se que o presente trabalho foi executado como ação prevista no Plano Anual de Auditoria Interna – Pain/2020, em conformidade com o objetivo estratégico “Fortalecer os controles internos e a gestão de riscos” definido no Plano Estratégico do FNDE 2018-2022 e em alinhamento ao Planejamento Operacional (PO) da Auditoria Interna. Vislumbra-se que os resultados dessa avaliação tendem a contribuir para a melhoria dos processos de governança e de gerenciamento de riscos e, notadamente, com o aprimoramento dos controles internos da Autarquia.



LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ASP – Autoatendimento Setor Público
Audit – Auditoria Interna do FNDE
BB – Banco do Brasil
BI – Business Intelligence
CD/FNDE – Conselho Deliberativo do FNDE
CGU – Controladoria-Geral da União
CPF – Cadastro de Pessoas Físicas
CNPJ – Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
Coepe – Coordenação de Execução de Programas Educacionais
COSO – Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission
COSO-IC – Controle Interno: Estrutura Integrada – Sumário Executivo
COSO-ERM – Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada
Deofi – Divisão de Execução Orçamentária e Financeira
DEB – Debian Compressed Archive File (.deb)
Difin – Diretoria Financeira
Dirti – Diretoria de Tecnologia
EEx – Entidade Executora (prefeituras ou secretarias estaduais e distrital de educação)
ETL – Extract, Transform, Load (extração, transformação, carregamento)
FNDE – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação
IF – Instituição Financeira
MPF – Ministério Público Federal
Pnae – Programa Nacional de Alimentação Escolar
Pnate – Programa de Apoio ao Transporte do Escolar
RPG – Sistema Repasses de Recursos de Programas de Governo
Sigef – Sistema Integrado de Gestão Financeira
SiGPC – Sistema de Gestão de Prestação de Contas
TAC – Termo de Ajustamento de Conduta
TCU – Tribunal de Contas da União
UEx – Unidade Executora Própria (entidade de direito privado, sem fins lucrativos, vinculada à escola)



SUMÁRIO

RESUMO	1
LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS	2
SUMÁRIO	3
INTRODUÇÃO E VISÃO GERAL DO OBJETO AUDITADO	4
RESULTADOS DOS EXAMES	6
1. Controles insuficientes para identificar situações de inconformidades em relação aos critérios constantes dos normativos e instrumentos vigentes	6
2. Falha na detecção de movimentações financeiras em desconformidade com os normativos e instrumentos vigentes.....	11
3. Análise da consulta pública Sigef disponível no site do FNDE	23
4. Fragilidades no fluxo de tratamento de eventuais Inconformidades e ausência de procedimentos de informação e comunicação dos resultados às partes interessadas	25
RECOMENDAÇÕES.....	31
CONCLUSÃO	33
ANEXO I – Manifestação das Unidades Auditadas e Análise da Equipe de Auditoria	35
a) Manifestação da Unidade Auditada.....	35
b) Análise da Equipe de Auditoria	35
ANEXO II – Situações Identificadas	38



INTRODUÇÃO E VISÃO GERAL DO OBJETO AUDITADO

No cumprimento de sua missão institucional, atuando sobretudo para prestar assistência técnica e financeira aos entes federados e demais atores educacionais, o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) utiliza, como sistemática para transferência de recursos dos Programas Educacionais sob sua competência, a abertura de contas correntes específicas em instituições financeiras oficiais.

No intuito de disciplinar a movimentação financeira dos recursos transferidos por órgãos e entidades da administração pública federal aos estados, Distrito Federal e municípios, foi editado o Decreto nº 7.507, de 27 de junho de 2011, que dispõe sobre a movimentação de recursos federais transferidos pela União.

Ademais, a fim de assegurar o cumprimento do referido normativo, o FNDE firmou Acordos de Cooperação Técnica com os bancos públicos responsáveis pela abertura e manutenção das contas específicas, prevendo, em linhas gerais, a regulamentação dos procedimentos para repasse de recursos a órgãos e entidades executoras dos programas e projetos educacionais.

O disposto no Decreto nº 7.507/2011 foi objeto, ainda, de Termos de Ajustamento de Conduta (TAC), firmados entre o Ministério Público Federal (MPF), a Controladoria-Geral da União (CGU) e as instituições financeiras, Caixa Econômica Federal (Caixa) e Banco do Brasil (BB). O objetivo desses instrumentos é garantir a observância da legislação que regula o manuseio de recursos da União repassados aos entes federados. Apesar de o FNDE não ser parte dos referidos Termos, os Programas sob sua competência são amparados por esses instrumentos.

Nesse contexto, a presente avaliação teve como objeto o processo de acompanhamento das movimentações ocorridas nas contas bancárias específicas, abertas junto às instituições financeiras oficiais para transferência e movimentação dos recursos financeiros relativos aos Programas Educacionais operacionalizados pelo FNDE.

Como unidade auditada, figura a Diretoria Financeira (Difin), responsável por coordenar as ações destinadas a abertura, cadastramento e manutenção das contas bancárias, bem como por acompanhar o cumprimento das obrigações pactuadas no âmbito dos acordos de cooperação técnica firmados. Destaca-se que essas atribuições ocorrem de maneira concomitante com as atribuições: das áreas executoras das ações educacionais, que fazem a gestão dos Programas; das instituições financeiras, mantenedoras das contas específicas; e dos entes (estados, Distrito Federal e municípios) e unidades, responsáveis pela execução e pela prestação de contas dos recursos transferidos.

Em relação ao escopo do trabalho, foram avaliadas no presente trabalho as movimentações ocorridas no âmbito do Programa Nacional de Alimentação Escolar (Pnae) e do Programa de Apoio ao Transporte do Escolar (Pnate), durante o período de janeiro a dezembro de 2019. Tendo em vista este escopo, as movimentações analisadas ocorreram apenas no âmbito de contas abertas junto ao BB, não havendo contas abertas para os referidos programas na Caixa.

Além dos referenciais legais e instrumentos supracitados – Decreto, Acordos de Cooperação Técnica e Termos de Ajustamento de Conduta – e dos normativos referentes aos Programas constantes do escopo, embasaram a presente avaliação frameworks internacionais relacionados às temáticas controles internos e gestão de riscos, como os guias “Controle Interno: Estrutura Integrada – Sumário Executivo” (COSO-IC) e “Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada” (COSO-ERM).

A avaliação realizada buscou verificar a confiabilidade e a integridade dos controles implementados no âmbito da Diretoria Financeira (Difin) no que tange à verificação da movimentação de recursos federais transferidos pelo FNDE às entidades executoras (EEx). Para isso, analisou-se a aderência dos controles existentes ao disposto nos normativos e instrumentos vigentes e a boas práticas.

Para atingimento do objetivo definido, foi formulada a seguinte questão de auditoria: Os controles internos adotados na movimentação das contas bancárias abertas pelo FNDE são suficientes, adequados e tempestivos?

Ainda, para fins de direcionamento da avaliação, foram definidas as seguintes subquestões:

1. Os controles adotados estão aderentes aos critérios trazidos pelos normativos e instrumentos vigentes e possibilitam a identificação tempestiva de eventuais situações de inconformidade?
2. Os controles adotados identificam movimentações financeiras que não possuem conformidade em relação ao que preconizam os normativos e instrumentos vigentes?
3. Os procedimentos adotados para tratamento de eventuais inconformidades junto à instituição financeira e sua comunicação às áreas interessadas, visando a adoção de providências, são adequados e tempestivos?

Os testes foram executados no período de abril/2020 a fevereiro/2021, por intermédio de análise normativa e de exame documental dos processos referentes ao objeto auditado. Complementarmente, foram realizados cruzamentos e análises de dados, com a utilização de técnicas de auditoria assistidas por computador para obtenção de evidências.

Por fim, cabe ressaltar que as atividades foram executadas em estrita observância às normas de auditoria aplicáveis, especialmente em relação à Instrução Normativa nº 03, de 09 de junho de 2017 (Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal), e ao Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo federal (MOT).



RESULTADOS DOS EXAMES

1. Controles insuficientes para identificar situações de inconformidades em relação aos critérios constantes dos normativos e instrumentos vigentes

A equipe técnica da Auditoria Interna – Audit procedeu avaliação do processo de acompanhamento das movimentações ocorridas nas contas bancárias únicas abertas pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) junto ao Banco do Brasil. Foram avaliados os controles internos implementados pela Diretoria Financeira (Difin), com o objetivo de verificar sua aderência aos critérios trazidos pelos normativos e instrumentos vigentes.

Foram analisados aspectos relativos à identificação de eventuais situações de inconformidade, especialmente em relação ao Decreto nº 7.507/2011, ao Acordo de Cooperação Técnica nº 46/2018 e ao Termo de Ajustamento de Conduta firmado entre o Ministério Público Federal, a Controladoria-Geral da União e o Banco do Brasil, considerando as informações e os procedimentos repassados pela unidade acerca de como esses controles operam, sendo as respostas confirmadas por meio de exame documental.

Nesse ponto, buscou-se avaliar, principalmente, a adequação, a suficiência e a tempestividade das atividades de controle atualmente desenvolvidas no que se refere à verificação efetuada pela Divisão de Execução Orçamentária e Financeira (Deofi/Difin) quanto às movimentações das contas correntes depositárias das transferências financeiras dos Programas do FNDE, testando-se os controles nos níveis dos processos e de atividades específicas.

De acordo com o Regimento Interno do FNDE, compete à Difin, principalmente por meio da Coordenação de Execução de Programas Educacionais (Coepe) e da Deofi, “acompanhar e providenciar os acordos com as instituições bancárias, bem como as migrações de saldos e a movimentação das contas bancárias” e “zelar pelo cumprimento das obrigações pactuadas nos acordos de cooperação mútua firmados entre o FNDE e as instituições bancárias”. Para tanto, espera-se que as unidades tenham implementado controles internos para o adequado cumprimento desse objetivo.

O Tribunal de Contas da União (TCU) estabelece que “a responsabilidade por conceber, implantar, manter e monitorar controles internos [...] é da administração do órgão ou entidade pública, cabendo à auditoria interna ou ao órgão de controle interno da entidade avaliar a qualidade desses processos”¹.

Ainda, a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01, de 10 de maio de 2016, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal, ressalta que:

A definição e a operacionalização dos controles internos devem levar em conta os riscos que se pretende mitigar, tendo em vista os objetivos das organizações públicas. Assim, tendo em vista os objetivos estabelecidos pelos órgãos e

¹ Acórdão nº 1.543/2013 – TCU - Plenário

entidades da administração pública, e os riscos decorrentes de eventos internos ou externos que possam obstaculizar o alcance desses objetivos, devem ser posicionados os controles internos mais adequados para mitigar a probabilidade de ocorrência dos riscos, ou o seu impacto sobre os objetivos organizacionais.

Um dos modelos de referência mais utilizados no desenvolvimento de sistemas de controles internos no mundo é o *framework* “Controle Interno: Estrutura Integrada – Sumário Executivo” (conhecido por COSO-IC)², emitido pelo *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission* (COSO). Segundo a publicação:

Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.

Nesse sentido, espera-se, em um sistema de controle interno eficaz, que a alta administração e a estrutura de governança tenham segurança razoável de que a organização:

[...]

- conta com operações eficazes e eficientes quando se considera improvável que eventos externos tenham impacto significativo sobre a realização dos objetivos ou quando a organização pode prever, com razoabilidade, a natureza e a oportunidade dos eventos externos e reduzir seu impacto a um nível aceitável;
- entende a abrangência do gerenciamento eficaz e eficiente das operações quando eventos externos podem ter um impacto significativo sobre a realização dos objetivos ou quando a organização pode prever, com razoabilidade, a natureza e a oportunidade dos eventos externos e reduzir seu impacto a um nível aceitável;
- elabora divulgações em conformidade com regras, regulamentações e normas aplicáveis ou com os objetivos de divulgações específicas da entidade;
- e
- observa as leis, regras, regulamentações e normas externas aplicáveis³.

Assim, no nível operacional, os controles internos instituídos em nível de atividades devem estar “apropriadamente concebidos, na proporção requerida pelos riscos”⁴ e funcionando “de maneira contínua e coerente, alinhados com as respostas a riscos definidas pela administração”⁵.

A partir da análise das informações prestadas pela Difin quanto ao processo de movimentações das contas dos Programas, verificou-se, quanto à forma, que os controles identificados são feitos manualmente, por intermédio:

² COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. *Internal Control: integrated framework*, 2013. Disponível em: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>.

³ Brasil. Tribunal de Contas da União. Curso de avaliação de controles internos / Tribunal de Contas da União. Conteudistas: Antônio Alves de Carvalho Neto, Bruno Medeiros Papariello. 2. ed. – Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2012.

⁴ *Idem, ibidem.*

⁵ *Idem, ibidem.*

- a) do acompanhamento das rotinas envolvidas nos processos de abertura/fechamento de contas, bloqueios/desbloqueios, transmissões e correções de arquivos provenientes da Instituição Financeira (IF), bem como da análise de demandas recebidas das Diretorias do FNDE responsáveis pela gestão de Programas. Conforme informado pela unidade auditada, esse acompanhamento é diário com relação à troca de arquivos necessários para abertura de contas correntes. As inconformidades encontradas ou relatadas pelas áreas gestoras são tratadas junto à IF até sua solução, especialmente por meio da troca de e-mails; e
- b) de *checklist*, denominado “Relatório de Monitoramento”, para acompanhamento e fiscalização dos acordos de cooperação técnica. Esse acompanhamento é efetuado mensalmente, após recebimento da base de dados DEB-CGU⁶, e compreende a seleção aleatória de 30 contas que receberam recursos, com posterior registro em planilhas arquivadas na Deofi. Ressalta-se que esses controles são feitos em conjunto com as Diretorias gestoras dos Programas, que fazem fiscalizações a partir de visitas *in loco* e por meio de reclamações das entidades. O “Relatório de Monitoramento” (*checklist*) avalia os seguintes itens:
- i) “O recurso recebido consta nos extratos do RPG e no sítio do FNDE, referente ao mês pesquisado?”;
 - ii) “O recurso foi aplicado automaticamente, se não verificar se a conta foi aberta antes de 09/02/2015?”;
 - iii) “Existe no extrato verificado transação de saque ou cheque? Se sim, verificar se o programa permite.”;
 - iv) “Saldo do RPG confere com o do Sigef?”;
 - v) “Existem taxas cobradas nos extratos, que estejam isentas no Acordo de Cooperação Técnica 46/2018?”;
 - vi) “Selecionar o mês anterior, escolher programa que não aceita saque e pesquisar. Se existir operação for irregular oficiar o Banco do Brasil (limite saque conforme Decreto 7507/2011 e Lei 8666/93)”;
 - vii) “Selecionar o mês anterior, escolher programa que não aceita cheque e pesquisar. Se existir operação e for irregular oficiar o Banco do Brasil (cheque aceito apenas para UEx do PDDE e seus ‘filhotes’)”.

Em relação ao Acordo celebrado com o Banco do Brasil, há a disponibilização do Autoatendimento Setor Público (ASP) para consulta de saldos, extratos, aplicações, realização de transferências, bloqueios e estornos. No caso da Caixa Econômica Federal,

⁶ Arquivos de migração de contas, de saldos e de extratos das contas geridas pelo FNDE encaminhados pelos bancos parceiros para extração e disponibilização dos dados às áreas gestoras no Sigef (Sistema Integrado de Gestão Financeira) e no sítio eletrônico do FNDE (Movimentação Bancária – Extratos).

a consulta e o acompanhamento das contas correntes (saldos e extratos) têm sido realizados por intermédio de mensagens eletrônicas⁷.

Quanto à amplitude do controle, a amostra utilizada é reduzida frente à quantidade total de contas específicas ativas, de 371.391 (no âmbito do Banco do Brasil, em 2019). A quantidade de contas analisadas é fixa (30 contas por mês, englobando os diversos Programas do FNDE) e sua definição não considera as especificidades de cada um desses Programas, como quantidade de contas, volume de recursos e sazonalidade de determinadas movimentações financeiras.

No que tange à abrangência dos controles em relação aos dispositivos legais aplicáveis, verificou-se que alguns itens não são avaliados no *checklist* utilizado, a saber:

- Do Decreto nº 7.507/2011, do Acordo de Cooperação Técnica nº 46/2018 e do Termo de Ajustamento de Conduta:
 - Identificação do CPF ou CNPJ dos beneficiários das operações (fornecedores e prestadores de serviços); e
- Do Termo de Ajustamento de Conduta:
 - Transferências de recursos para outras contas do próprio ente ou de outros entes federados.

Ademais, da análise realizada acerca dos controles internos, verificou-se que houve iniciativa da unidade auditada relativa à solicitação de desenvolvimento de ferramenta de *Business Intelligence (BI)*, direcionada à Diretoria de Tecnologia e Inovação – Dirti, com vistas à melhoria do controle já realizado, não tendo sido descrita a especificação da solução proposta. Devido a questões contratuais no âmbito da Dirti, a solicitação não foi finalizada até o momento.

Cumprir também que ainda não foi disponibilizado o Sistema Gestão Ágil, previsto na cláusula quinta do Acordo de Cooperação Técnica nº 46/2018, cujo objetivo seria “viabilizar o acesso às informações de extratos das contas correntes específicas e suas aplicações, bem como possibilitar a vinculação de dados aos lançamentos à débito pelo beneficiário, referentes a pagamento a fornecedores” de modo a facilitar o acompanhamento da execução financeira pelo FNDE”. Dentre os dados a serem inseridos, estariam as informações relativas ao documento, fiscal ou não, que comprovassem a despesa, bem como sua categorização.

Tal funcionalidade permitiria, por exemplo, a verificação da exigência contida no item b.4 do Termo de Ajustamento de Conduta – TAC⁸, tendo em vista que haveria a inserção dos dados das Notas Fiscais emitidas pelos fornecedores pagos. Ainda, seria possível avaliar a ocorrência das especificidades previstas no §2º do art. 2º do Decreto

⁷ Destaca-se que as contas atualmente ativas junto à Caixa Econômica Federal são dos Programas FIES/Recompra e Quota, não fazendo parte, portanto, do escopo da presente auditoria, que analisou as contas referentes ao Programa de Apoio ao Transporte do Escolar – Pnate e ao Programa Nacional de Alimentação Escolar – Pnae.

⁸ “Em todas as contas específicas que recebem recursos de que tratam os Decretos nº 6.170/2007 e 7.507/2011, o COMPROMISSÁRIO condicionará a liberação das transferências para outras contas do próprio ente público à indicação da finalidade ‘Transferência de tributos retidos’, em seus sistemas”.

nº 7.507/2011 relativas à inserção de justificativa circunstanciada para realização de saques, bem como identificação do beneficiário final.

Por fim, da análise das informações prestadas pela Difin, não foi possível identificar se os controles existentes foram construídos com fundamento em uma política de gestão baseada em riscos, a partir de um processo prévio de identificação, análise e avaliação de riscos. Cabe destacar, entretanto, que a Autarquia não concluiu a implementação de sua política de gestão de risco, de forma que ainda não há a institucionalização estratégica de um modelo a ser seguido pelas unidades.

Por todo o exposto, observou-se que os controles atualmente adotados possuem fragilidades relacionadas aos seguintes fatores:

- Organização manual dos procedimentos de controle que os torna suscetíveis a erros humanos, seja na análise ou no preenchimento do *checklist*;
- Baixa amplitude dos controles, com amostragem mensal fixa de 30 contas, que reduz a efetividade do controle, não sendo representativa do total de contas e de movimentações ocorridas; e
- Não abrangência de relevantes critérios presentes nos normativos afetos.

Entende-se que tais fragilidades decorrem da não adoção de uma análise prévia de riscos (gestão baseada em riscos) com vistas à adequada definição dos controles necessários para o processo e as atividades em questão. Ademais, o fato de que a execução dos controles é feita como atividade secundária, não integrante do fluxo do processo enquanto mecanismo para ampliação da confiabilidade das operações, contribui para a ocorrência de falhas.

Consequentemente, foi possível detectar situações de inconformidade nas movimentações das contas em relação ao preconizado no Decreto nº 7.507/2011; no Acordo de Cooperação Técnica nº 46/2018, firmado entre o FNDE e o BB; e no Termo de Ajustamento de Conduta firmado entre o BB, a CGU e o MPF; conforme será descrito no item 2 deste Relatório.

Dessa forma, além da baixa amplitude do controle e da sua suscetibilidade a erros devido à organização manual dos procedimentos, destaca-se que a não inclusão de alguns critérios previstos em normativos prejudica a avaliação da regularidade da movimentação dos recursos.

Por exemplo, a não avaliação das movimentações em relação à utilização de meio eletrônico, mediante crédito em conta corrente de titularidade dos fornecedores e prestadores de serviço devidamente identificados, pode levar ao não tratamento de ocorrência de transações cuja rastreabilidade é limitada.

Também não estão compreendidas nos controles as seguintes verificações previstas no TAC: existência de transferências de recursos para outras contas do próprio ente ou de outros entes federados; e identificação do CPF/CNPJ do destinatário para transações que indiquem pagamento de boletos, faturas de concessionárias de serviço público e guias de arrecadação de tributos. Consequentemente, isso pode levar à não

identificação de movimentações potencialmente relacionadas a desvios de finalidade em relação ao objeto do Programa a que se refere a conta específica.

Portanto, conclui-se que os controles internos instituídos podem ser aprimorados, especialmente com base em um processo prévio de identificação e análise de riscos, com vistas a tornar as atividades de controle aderentes aos critérios trazidos pelos instrumentos vigentes e compatíveis com os riscos que possam impactar o atingimento dos objetivos institucionais. Ainda, a adequada concepção dos controles permitirá a identificação tempestiva de situações de inconformidade, conforme será detalhado no item 2 do presente relatório.

2. Falha na detecção de movimentações financeiras em desconformidade com os normativos e instrumentos vigentes

A fim de avaliar a conformidade das operações realizadas pelos entes, efetuou-se análise da totalidade das movimentações bancárias ocorridas no exercício de 2019 no âmbito do Programa de Apoio ao Transporte do Escolar – Pnate e do Programa Nacional de Alimentação Escolar – Pnae, por intermédio de ferramenta *ETL* e de *Business Intelligence* (BI), utilizando-se como base de dados os arquivos extraídos pelo Banco do Brasil e encaminhados ao FNDE (denominados DEB-CGU).

Ademais, a equipe de auditoria avaliou se os processos e os controles internos adotados pela unidade auditada (Deofi/Difin) são suficientes para identificar a ocorrência de inconformidades, a fim de que possam ser posteriormente tratadas.

Em síntese, o Decreto nº 7.507/2011, que dispõe sobre a movimentação de recursos federais transferidos a estados, Distrito Federal e municípios, traz os seguintes regramentos:

Art. 2º Os recursos de que trata este Decreto serão depositados e mantidos em **conta específica** aberta para este fim em instituições financeiras oficiais federais.

§ 1º A movimentação dos recursos será realizada **exclusivamente por meio eletrônico**, mediante **crédito em conta corrente** de titularidade dos fornecedores e prestadores de serviços **devidamente identificados**.

§ 2º **Excepcionalmente**, mediante justificativa circunstanciada, poderão ser realizados **saques** para pagamento em dinheiro a pessoas físicas que não possuam conta bancária ou saques para atender a despesas de pequeno vulto, adotando-se, em ambas hipóteses, mecanismos que permitam a **identificação do beneficiário final**, devendo as informações sobre tais pagamentos constar em item específico da prestação de contas.

§ 3º Os saques em dinheiro para pagamento de despesas de pequeno vulto ficam **limitados** ao montante total de dez por cento do valor estabelecido na alínea "a" do inciso II do art. 23 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, a **cada exercício financeiro**.

§ 4º O **valor unitário de cada pagamento** feito com o montante total sacado, na forma do § 3º, não poderá ultrapassar o **limite** de um por cento do valor

estabelecido na alínea "a" do inciso II do art. 23 da Lei nº 8.666, de 1993, vedado o fracionamento de despesa ou do documento comprobatório.

Art. 3º Em cumprimento às disposições dos arts. 48 a 49 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e observado o disposto no art. 76 do Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, as informações relativas ao uso dos recursos transferidos na forma deste Decreto serão objeto de **ampla divulgação**, inclusive em meios eletrônicos de acesso público. (grifo nosso)

Com vistas a regulamentar os serviços de abertura, manutenção e movimentação das contas específicas, o FNDE tem firmado Acordos de Cooperação Técnica com os bancos parceiros responsáveis por abrigar os repasses de recursos financeiros. Nesse sentido, o Acordo de Cooperação Técnica nº 46/2018⁹, celebrado entre o FNDE e o Banco do Brasil, prevê o cumprimento do citado Decreto a partir, especialmente, das seguintes cláusulas:

CLÁUSULA TERCEIRA – ABERTURA E MANUTENÇÃO DE CONTAS CORRENTES

[...]

Parágrafo Terceiro – As contas serão vinculadas ao CNPJ do BENEFICIÁRIO e possuirão enquadramento específico referente ao objeto deste instrumento.

[...]

Parágrafo Sexto – **As contas correntes serão isentas das tarifas listadas no ANEXO 4.** Os custos dos serviços adicionais utilizados pelo BENEFICIÁRIO sem previsão de isenção de tarifas neste Acordo serão debitados das contas correntes, sob responsabilidade dos seus titulares.

[...]

CLÁUSULA QUARTA – APLICAÇÃO E MOVIMENTAÇÃO DOS RECURSOS

Os valores referentes aos repasses financeiros serão creditados nas contas correntes, por meio de Ordem Bancária do Tesouro Nacional, emitida pelo FNDE, observados os prazos previstos no art. 5º da IN/STN nº 04, de 30 de agosto de 2004, ou outra legislação que vier a substituí-la.

Parágrafo Primeiro – **Os valores creditados nas contas correntes serão aplicados automaticamente pelo BANCO** em fundos lastreados em títulos públicos federais, com rentabilidade diária e cujo prospecto permita aplicações e resgates de qualquer valor, sendo responsabilidade do BENEFICIÁRIO verificar a devida aplicação dos recursos, em conformidade com a legislação vigente. Será facultado ao BENEFICIÁRIO solicitar ao BANCO a alteração da modalidade de investimento.

[...]

Parágrafo Sexto – Em atendimento ao Decreto 7.507/2011, de 27 de junho de 2011, a **movimentação** das contas correntes pelos estados, municípios e Distrito Federal, beneficiários de repasses caracterizados como

⁹ Tendo em vista o escopo do presente trabalho, que analisou movimentações ocorridas no exercício de 2019 no âmbito dos Programas Pnae e Pnate, foi considerado como critério apenas o Acordo de Cooperação Técnica nº 46/2018 (vigente à época dos testes de auditoria executados), firmado com o Banco do Brasil, uma vez que não há, no período analisado, transferências desses programas em contas da Caixa Econômica Federal.

Transferências Legais, **dar-se-á exclusivamente por meio eletrônico, mediante crédito em conta corrente de titularidade dos fornecedores e prestadores de serviço devidamente identificados.**

I. As contas correntes de Pessoas Jurídicas de Direito Privado beneficiárias de repasses caracterizados como Transferências Legais poderão ser movimentadas por meio de talonário de **cheques**, observando os poderes definidos em seus atos constitutivos.

[...]

Parágrafo Nono – O BANCO disponibilizará ao FNDE, por meios eletrônicos, em leiaute pré-definido as informações de movimentações de contas correntes (extratos) e saldos de aplicações financeiras.

CLÁUSULA QUINTA – SOLUÇÃO EM TI PARA QUE O BENEFICIÁRIO POSSA INSERIR AS INFORMAÇÕES DE EXECUÇÃO FINANCEIRA PARA POSTERIOR CONSULTA PELO FNDE

O BANCO também disponibilizará sistema GESTÃO ÁGIL ao FNDE e ao BENEFICIÁRIO, para viabilizar o acesso às informações de extratos das contas correntes específicas e suas aplicações, bem como possibilitar a vinculação de dados aos lançamentos a débito pelo BENEFICIÁRIO, referentes a pagamentos a fornecedores, para facilitar o acompanhamento da execução financeira pelo FNDE.

[...]

CLÁUSULA SEXTA – COMPETÊNCIAS E RESPONSABILIDADES

[...]

Parágrafo Terceiro – Não será imputada ao BANCO a responsabilidade pelo acompanhamento e/ou fiscalização da execução dos recursos financeiros vinculados a este instrumento e pelas informações inseridas no sistema pelo BENEFICIÁRIO para acompanhamento da execução financeira.

ANEXO 4

As contas cadastradas no sistema corporativo do BANCO, vinculadas a projetos beneficiados pelo presente instrumento, possuem **isenção das seguintes tarifas:**

MANUTENÇÃO C/C ATIVA – PJ

GERENCIADOR FINANCEIRO – CONEXÃO

CADASTRO PJ – CONFECÇÃO

EXTRATO TAA – MÊS EM CURSO – PJ

EXTRATO TAA – 01 DOS ÚLTIMOS 6 MESES – PJ

AGENDA FINANCEIRA – PJ – TAA

EXTRATO MICRO – MÊS EM CURSO – PJ

EXTRATO MICRO – 01 DOS ÚLTIMOS 6 MESES – PJ

AGENDA FINANCEIRA – PJ – MICRO

TRANSF ENTRE CONTAS CORRENTES BB (ORIGEM PJ) – TAA

TRANSFERÊNCIA ENTRE CONTAS CORRENTES BB (ORIGEM PJ – MEIOS ELETRÔNICOS



TRANSFERÊNCIA ELETRÔNICA (DOC/TED)

CHEQUE – FORNECIMENTO (FOLHA)

CHEQUE – PROCESSAMENTO

CARTÃO BB PJ – MANUTENÇÃO ANUAL (grifo nosso)

Já o Termo de Ajustamento de Conduta¹⁰, firmado entre Ministério Público Federal (MPF), Controladoria-Geral da União (CGU) e Banco do Brasil (BB), que tem por finalidade garantir a observância da legislação que regula o manuseio dos recursos repassados aos entes federativos no âmbito do Decreto nº 7.507/2011, foca sua atuação nos mecanismos de controle das instituições bancárias. O documento, em resumo, estabelece as seguintes obrigações para o Banco do Brasil (denominado Compromissário):

a) **impedir** a realização de **saques "em espécie"** a partir das contas específicas referidas nos Decretos n. 6.170/2007 e 7.507/2011 mantidas em agências do COMPROMISSÁRIO;

a.1) em relação às situações excepcionais previstas nos arts. 10, § 2º e 18 do Decreto n. 6.170/2007, no art. 64, § 4º da Portaria Interministerial CGU/MF/MP n. 507/2011, e no art. 2º, §§ 2º a 5º, do Decreto n. 7.507/2011, o COMPROMISSÁRIO **sempre identificará o destinatário dos recursos pelo CPF/CNPJ, e permitirá apenas retiradas em espécie inferiores ou iguais a R\$ 800,00 (oitocentos reais), por pagamento;**

b) **impedir qualquer transferência** de recursos repassados pela União às contas específicas de que tratam os Decretos n. 6.170/2007 e 7.507/2011 **para outras contas do próprio ou de outros Entes Federados**, por seus órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta, **cujos titulares possuam, na base de dados do CNPJ, uma das três naturezas jurídicas a seguir: Órgão Público do Poder Executivo Estadual ou do Distrito Federal (102-3), Órgão Público do Poder Executivo Municipal (103-1) ou Fundo Público (120-1)** - o objetivo é impedir tanto a transferência da conta específica de um fundo ou Ente público municipal ou estadual para outra conta do fundo ou do próprio Ente, quanto a transferência de um Ente Federado para outro;

[...]

b.4) em todas as contas específicas que recebem recursos de que tratam os Decretos n. 6.170/2007 e 7.507/2011, o COMPROMISSÁRIO condicionará a liberação das transferências para outras contas do próprio ente público à indicação da finalidade "Transferência de tributos retidos", em seus sistemas.

e) exigir que os **pagamentos de boletos, faturas de concessionárias de serviço público e guias de arrecadação de tributos** sejam realizados sempre **mediante a identificação do CPF ou CNPJ do destinatário**, podendo ser viabilizados através da ordem bancária de fatura (OB Fatura);

f) **impedir qualquer operação de débito** a partir das contas específicas referidas nos Decretos n. 7.507/2011 e 6.170/07 **sem que haja a identificação**

¹⁰ Destaca-se que, em que pese o FNDE não ter sido parte no ajuste, inexistindo obrigação direta quanto ao seu cumprimento, os dispositivos por ele firmados foram levados em consideração na presente análise, considerando que o seu descumprimento é um indicativo de eventuais problemas quanto ao gasto dos recursos públicos repassados pela Autarquia, cabendo ser levado em consideração quando do desenho dos controles internos da Difin.

do destinatário pelo CPF/CNPJ e conta corrente - essa identificação ocorrerá mesmo nas situações excepcionais referidas nos arts. 10, § 2º. e 18 do Decreto n. 6.170/07, no art. 64, § 2º, II, "a", "b" e "c", e § 4º da Portaria Interministerial CGU/MF/MP n. 507/2011, e nos arts. 2º, §§ 2º. a 5º, do Decreto n. 7.507/2011 e

g) impor que os recursos referidos nos Decretos n. 6.170/2007 e 7.507/2011 permaneçam mantidos apenas nas respectivas contas específicas, até que sejam retirados exclusivamente mediante transferência para conta corrente de pessoa física ou jurídica de natureza privada, ressalvadas as situações excepcionais já mencionadas acima. (grifo nosso)

Diante do exposto, verifica-se que as normas e os documentos relacionados estabelecem regras para a movimentação de recursos, de modo que estão claramente definidas as exigências e vedações relacionadas à movimentação de recursos no âmbito das contas únicas que abrigam as transferências de recursos dos Programas do FNDE.

Desse modo, espera-se que o FNDE, com base em uma avaliação de riscos, identifique as atividades de controle necessárias para o processo e estabeleça políticas e procedimentos para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia.

No caso ora em análise, conforme já destacado no item 1 deste Relatório, o *checklist* (Relatório de Monitoramento) atualmente utilizado pela unidade auditada para analisar as contas e as movimentações ocorridas não contempla todos os critérios previstos nos dispositivos dos instrumentos e normativos vigentes (Decreto nº 7.507/2011, Acordo de Cooperação e Termo de Ajustamento de Conduta).

Ainda, conforme abordado no item anterior, restou evidenciado que os controles são executados como atividade secundária, não havendo a utilização das informações coletadas de modo a incrementar o processo ora avaliado.

O *framework* Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada (COSO-ERM¹¹, 2007), que oferece um modelo conceitual para gerenciamento de riscos corporativos, cita que:

Para fornecer suporte eficaz à administração de riscos corporativos, a organização coleta e utiliza dados históricos e correntes. Os dados históricos permitem que a organização acompanhe o desempenho real em relação às metas, aos planos e às expectativas. Esses dados possibilitam *insights* sobre o seu desempenho nas mais diversas condições, permitindo que a administração identifique correlações e tendências, bem como faça previsões em relação ao desempenho futuro. Os dados históricos também possibilitam um aviso antecipado dos eventos em potencial que merecem a atenção da administração.

Os dados atuais ou da situação corrente permitem que uma organização determine se está ou não dentro das tolerâncias estabelecidas para riscos. Esses dados possibilitam aos gestores uma visão em tempo real dos riscos existentes em um processo, uma função ou uma unidade e a identificação de variações em relação às expectativas.

¹¹ Disponível em: <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Portuguese.pdf>.

Em relação à avaliação das operações, a partir da análise dos dados constantes dos arquivos contendo os extratos das movimentações das contas (arquivos DEB-CGU) disponibilizados pelo Banco do Brasil ao FNDE¹², a equipe de auditoria verificou que, no período de 01/01/2019 a 31/12/2019, foram realizadas 399.404 (trezentas e noventa e nove mil quatrocentos e quatro) operações no âmbito do Pnate e 1.423.271 (um milhão quatrocentas e vinte e três mil duzentas e setenta e uma) operações no âmbito do Pnae.

Desse total, 144.507 (cento e quarenta e quatro mil quinhentas e sete) movimentações referem-se a transferências realizadas pelo FNDE no âmbito do Pnate, totalizando R\$ 696.695.018,66 (seiscentos e noventa e seis milhões seiscentos e noventa e cinco mil dezoito reais e sessenta e seis centavos). Já para as contas depositárias de recursos do Pnae, ocorreram 270.432 (duzentas e setenta mil quatrocentas e trinta e duas) transferências oriundas do FNDE, totalizando R\$ 3.897.699.879,12 (três bilhões oitocentos e noventa e sete milhões seiscentos e noventa e nove mil oitocentos e setenta e nove reais e doze centavos).

Da análise dos dados das movimentações bancárias ocorridas no período referenciado foi possível apurar o que segue¹³:

2.1. Créditos em conta não provenientes do FNDE (Anexo 2.1): esses valores referem-se a transferências e depósitos recebidos nas contas específicas que não foram provenientes do FNDE. Destaca-se que, à época dessas movimentações (2019), apesar de não haver vedação expressa, não havia dispositivo legal que respaldasse a sua ocorrência, seja pelo disposto no Decreto nº 7.507/2011 seja pelo disposto nas Resoluções CD/FNDE nº 5/2015 e nº 26/2013, que regulamentavam a execução do Pnate e do Pnae, respectivamente. Ressalta-se que, atualmente, a nova Resolução que estabelece os critérios e as formas de transferência de recursos do Pnate (nº 5/2020), em seu art. 8º, § 1º, veda expressamente à EEx transferir quaisquer recursos financeiros para a conta específica do Programa. Para o Pnae, a nova Resolução (nº 6/2020) não trouxe vedação expressa, mas, considerando o princípio da legalidade, a prática continua não sendo respaldada pelos normativos.

Resultados:

Pnate: 4.573 (quatro mil quinhentas e setenta e três) movimentações no total de **R\$ 39.346.904,03** (trinta e nove milhões trezentos e quarenta e seis mil novecentos e quatro reais e três centavos) em recursos.

¹² Tendo em vista que os arquivos disponibilizados pelo Banco não separam as movimentações por Programa, foi feito o cruzamento dos arquivos DEB-CGU com a base do Sigef, de modo a identificar as contas correntes ativas em 2019 e separar as operações referentes ao Pnate e ao Pnae.

¹³ O resultado de cada teste realizado encontra-se anexo a este documento. O Anexo 1 apresenta as bases de dados utilizadas, com as movimentações analisadas. O Anexo 2 contém a descrição dos testes realizados em relação ao item 2 deste Relatório, bem como instruções para leitura das tabelas que apresentam as evidências. Os anexos foram numerados conforme os pontos trazidos neste Relatório, para facilitar a identificação das condições encontradas.

Pnae: 11.605 (onze mil seiscentas e cinco) movimentações no total de **R\$ 135.389.579,87** (cento e trinta e cinco milhões trezentos e oitenta e nove mil quinhentos e setenta e nove reais e oitenta e sete centavos) em recursos.

2.2. Débitos SEM identificação do beneficiário (Anexo 2.2): o Decreto nº 7.507/2011 (art. 2º, § 1º) e o Acordo de Cooperação Técnica nº 46/2018 (cláusula quarta, parágrafo sexto) preveem que a movimentação dos recursos será realizada exclusivamente por meio eletrônico, mediante crédito em conta corrente de titularidade dos fornecedores e prestadores de serviços devidamente identificados. No entanto, verificou-se a ocorrência de débitos sem a identificação de beneficiários.

Resultados:

Pnate: 3.037 (três mil e trinta e sete) débitos sem identificação, no total de **R\$ R\$ 6.488.105,09** em recursos (seis milhões quatrocentos e oitenta e oito mil cento e cinco reais e nove centavos).

Pnae: 5.336 (cinco mil trezentos e trinta e seis) débitos sem identificação, no total de **R\$ 6.961.308,29** (seis milhões novecentos e sessenta e um mil trezentos e oito reais e vinte e nove centavos) em recursos.

- a) Destaca-se que, além da vedação trazida pelo Decreto e pelo Acordo de Cooperação supracitados, o Termo de Ajustamento de Conduta (cláusula segunda, alínea “e”) exige que pagamentos de boletos, faturas de concessionárias de serviço público e guias de arrecadação de tributos sejam realizados sempre mediante a identificação do CPF ou do CNPJ do destinatário. No entanto, verificou-se a ocorrência de movimentações referentes a **pagamentos de boletos sem a devida identificação do beneficiário**. Do total de débitos sem identificação do beneficiário apontados acima, os seguintes valores são referentes a boletos:

i) **Pnate: 1.670** (mil seiscientos e setenta) boletos pagos sem identificação dos beneficiários, no total de **R\$ 2.912.719,29** (dois milhões novecentos e doze mil setecentos e dezenove reais e vinte e nove centavos).

ii) **Pnae: 3.462** (três mil quatrocentos e sessenta e dois) boletos pagos sem identificação dos beneficiários, no total de **R\$ 4.866.717,78** (quatro milhões oitocentos e sessenta e seis mil setecentos e dezessete reais e setenta e oito centavos).

- b) Já no caso de **pagamentos de faturas de concessionárias** e de **pagamentos de tributos**, tanto no âmbito do Pnate quanto no âmbito do Pnae, não foram encontradas movimentações sem a devida identificação do beneficiário, de modo que não foram observadas inconformidades nesses casos.

Ainda, nas **movimentações cujos beneficiários foram identificados**, ou seja, que ocorreram em conformidade com o disposto nos normativos vigentes, analisou-se a validade dos números de CPF e CNPJ informados nos arquivos DEB-CGU¹⁴.

Destaca-se que o arquivo DEB-CGU traz as informações de CPF e CNPJ numa mesma coluna (CPF_CNPJ_BENEF) e que a diferenciação do tipo do beneficiário é feita a partir da coluna "TP_BENEF", que apresenta os seguintes códigos: "0" quando não houver beneficiário, "1" para CPF e "2" para CNPJ. Entretanto, foram constatados erros de classificação com números de CNPJ enquadrados no tipo "1", conforme demonstrado de forma exemplificativa no Anexo 2.2.a.

Assim, para validação dos números constantes da coluna "CPF_CNPJ_BENEF" do arquivo DEB referente ao exercício de 2019, a equipe de auditoria teve que reclassificar as informações apresentadas a partir da quantidade de dígitos de cada dado (9 algarismos e 2 dígitos verificadores para CPF e 12 algarismos e 2 dígitos verificadores para CNPJ).

Considerando os registros classificados como "1" e "2", para o tipo do beneficiário (coluna "TP_BENEF"), não foram identificados pela equipe de auditoria CPF ou CNPJ inválidos, tanto para o Pnae como para o Pnate.

No entanto, foram identificados 3 números de identificação de beneficiários¹⁵ cuja validação do dígito verificador apresentado no registro constante da coluna "CPF_CNPJ_BENEF" falhou tanto para CNPJ como para CPF, conforme Anexo 2.2.b, indicando que os números informados são inexistentes.

2.3. Saques (Anexo 2.3): o Decreto 7.507/2011 (art. 2^a, §4^o) prevê que, excepcionalmente e mediante justificativa circunstanciada, poderão ser realizados saques para pagamento em dinheiro a pessoas físicas que não possuam conta bancária ou para atender a despesas de pequeno vulto, mediante a adoção de mecanismos que permitam a identificação do beneficiário final e conforme os limites de valores estabelecidos.

Com vistas a avaliar o cumprimento deste dispositivo, os testes executados adotaram o limite de R\$ 800,00 (oitocentos reais) para o valor unitário de cada pagamento e de R\$ 8.000,00 (oito mil reais) para o montante total no exercício financeiro. Como resultado, não foram encontrados saques em desconformidade aos limites estabelecidos por esse dispositivo, nem no âmbito do Pnate, nem no âmbito do Pnae.

¹⁴ Para tanto, foi utilizado algoritmo de validação dos dígitos verificadores de CNPJ e de CPF, seguindo as regras de formação dos números desses cadastros. No entanto, não foi feito cruzamento dos dados com a base cadastral da Receita Federal do Brasil (RFB), de modo que não é possível opinar acerca da situação cadastral desses números, mas tão somente sobre a validação dos dígitos verificadores.

¹⁵ Destaca-se que tais registros estão classificados como "0", para o tipo do beneficiário (coluna "TP_BENEF") na base de dados do DEB-CGU.

2.4. Cobrança de tarifas bancárias (Anexo 2.4): o Acordo de Cooperação Técnica nº 46/2018 (cláusula terceira, parágrafo sexto) prevê que as contas correntes serão isentas das tarifas listadas em seu Anexo 4. Porém, verificou-se a cobrança de tarifas listadas no referido Anexo.

Resultados:

Pnate: 645 (seiscentas e quarenta e cinco) cobranças de tarifas não permitidas, no valor total de R\$ 2.036,74 (dois mil e trinta e seis reais e setenta e quatro centavos). Ocorreram, porém, 4 (quatro) registros identificados como estorno de tarifa no valor total de R\$ 126,25 (cento e vinte e seis reais e vinte e cinco centavos). Assim, resta o valor total de **R\$ 1.910,49**.

Pnae: 690 (seiscentas e noventa) cobranças de tarifas não permitidas, no valor total de R\$ 7.901,31 (sete mil novecentos e um reais e trinta e um centavos), tendo havido 11 (onze) estornos de tarifa no valor total de R\$ 80,22 (oitenta reais e vinte e dois centavos). Assim, resta o valor total de **R\$ 7.821,09**.

Adicionalmente, nos dois Programas, foram observadas cobranças da “**Tarifa serviços diversos**”. Embora não descrita no Anexo do Acordo, a descrição genérica dessa tarifa não permite aferir a sua regularidade frente aos objetos dos Programas.

Resultados:

Pnate: 22 (vinte e duas) tarifas cobradas com a denominação “Tarifa serviços diversos”, no valor total de **R\$ 789,31** (setecentos e oitenta e nove reais e trinta e um centavos).

Pnae: 63 (sessenta e três) tarifas cobradas com a denominação “Tarifa serviços diversos”, no valor total de **R\$ 19.659,53** (dezenove mil seiscentos e cinquenta e nove reais e cinquenta e três centavos).

2.5. Aplicação automática dos recursos (Anexos 2.5.a e 2.5.b): o Acordo de Cooperação Técnica nº 46/2018 (cláusula terceira, parágrafo sexto) prevê que os valores creditados serão aplicados automaticamente pelo Banco, sendo responsabilidade do beneficiário verificar a devida aplicação. Com vistas a avaliar o cumprimento deste dispositivo, foi construído teste considerando os dados de movimentações bancárias extraídos do DEB, apurando-se os saldos das contas nos dias em que houve transferência de recursos do FNDE à conta específica. Para tanto, o cálculo efetuado envolveu a soma do valor das ordens bancárias, subtraindo-se desse valor os débitos ocorridos na conta e os eventuais valores aplicados. Assim, chegou-se ao valor dos possíveis saldos sem aplicação ao final do exercício de 2019 e às respectivas contas correntes (9 contas no caso do Pnate e 5 contas no caso do Pnae). Por fim, essas contas foram analisadas, mês a mês, a partir dos extratos bancários disponibilizados no Auto-Atendimento Setor Público do Banco do Brasil (ASP). Da análise realizada, conclui-se que há situações indicativas de não aplicação automática de recursos por parte da instituição financeira responsável.

Resultado:

Pnate: das 9 contas com saldo ao final do exercício, verificou-se, a partir do histórico de movimentações descrito nos extratos bancários e do saldo de investimentos apresentado, que não houve aplicação dos recursos transferidos pelo FNDE em **8 contas** durante o exercício de 2019. No caso da conta corrente 13008-7, agência 984-9, houve uma única transferência para a poupança, no valor de R\$ 737,00 (setecentos e trinta e sete reais). Assim, constata-se, a partir dessas operações, um saldo total ao final do exercício de **R\$ 43.726,05** (quarenta e três mil setecentos e vinte e seis reais e cinco centavos) não aplicado em 2019. Tal valor não leva em consideração os valores e períodos sem aplicação ao longo do exercício.

Pnae: nas **5 contas** com saldo ao final do exercício, verificou-se, a partir do histórico de movimentações descrito nos extratos bancários e do saldo de investimentos apresentado, que não houve aplicação dos recursos transferidos pelo FNDE em 2019. Assim, constata-se, a partir dessas operações, um saldo total ao final do exercício de **R\$ 153.010,49** (cento e cinquenta e três mil e dez reais e quarenta e nove centavos) não aplicado em 2019. Ressalta-se, que tal valor não leva em consideração os valores e períodos sem aplicação ao longo do exercício.

Frisa-se que as situações elencadas no presente achado são indicativas de que a regra de aplicação automática de recursos não está sendo seguida pelas instituições financeiras. Assim, pode haver outras contas depositárias de recursos com créditos não aplicados automaticamente.

2.6. Pagamentos por meio de cheques (Anexo 2.6): o Decreto nº 7.507/2011 (art. 2º, § 1º) e Acordo de Cooperação Técnica nº 46/2018 (cláusula quarta, parágrafo sexto) preveem que a movimentação dos recursos será realizada exclusivamente por meio eletrônico, havendo excepcionalidade para utilização de cheques. Os Programas analisados, porém, não previam nas Resoluções vigentes à época (Res. CD/FNDE nº 5/2015 – Pnate e nº 26/2013 – Pnae) a utilização dessa modalidade. No entanto, verificou-se a ocorrência de pagamentos via cheque em desconformidade com os normativos vigentes à época das operações analisadas.

Resultados:

Pnate: 25 (vinte e cinco) cheques compensados, no valor total de **R\$ 124.533,05** (cento e vinte e quatro mil quinhentos e trinta e três reais e cinco centavos).

Pnae: 10 (dez) cheques compensados, no valor total de **R\$ 22.970,08** (vinte e dois mil novecentos e setenta reais e oito centavos).

2.7. Transferências efetuadas da conta específica para outra conta de titularidade da própria Entidade Executora ou para contas de outros entes federados (Anexo 2.7): o Termo de Ajustamento de Conduta (cláusula segunda, alínea “b”) veda a transferência de recursos para contas do próprio ente ou para contas de outros entes federados

(vedação de transferência a uma das 3 naturezas jurídicas a seguir: Órgão Público do Poder Executivo Estadual ou do Distrito Federal 102-3; Órgão Público do Poder Executivo Municipal 103-1; ou Fundo Público 120-1). Verificou-se, no entanto, a existência de transferências para o próprio ente (nas quais o CNPJ de destino era igual ao de origem), bem como a existência de transferências para outros entes (pela análise da natureza jurídica dos CNPJ de destino).

Resultados:

Pnate:

a) **18.195** (dezoito mil cento e noventa e cinco) movimentações efetuadas da conta específica para outra conta de titularidade da própria EEx, no valor total de **R\$ 39.860.782,38** (trinta e nove milhões oitocentos e sessenta mil setecentos e oitenta e dois reais e trinta e oito centavos).

b) **168** (cento e sessenta e oito) movimentações efetuadas para contas de outros entes federados cuja natureza jurídica é vedada pelo TAC (102-3 e 103-1), no valor total de **R\$ 1.159.610,58** (um milhão cento e cinquenta e nove mil seiscentos e dez reais e cinquenta e oito centavos).

Pnae:

a) **12.566** (doze mil quinhentas e sessenta e seis) movimentações efetuadas da conta específica para outra conta de titularidade da própria EEx, no valor total de **R\$ 78.808.624,28** (setenta e oito milhões oitocentos e oito mil seiscentos e vinte e quatro reais e vinte e oito centavos).

b) **2.351** (duas mil trezentas e cinquenta e uma) movimentações efetuadas para contas de outros entes federados cuja natureza jurídica é vedada pelo TAC (102-3 e 103-1), no valor total de **R\$ 9.702.651,70** (nove milhões setecentos e dois mil seiscentos e cinquenta e um reais e setenta centavos).

Destaca-se, que restou prejudicada a apresentação de possível documentação comprobatória de excepcionalidade através do Sistema Ágil, considerando que o sistema ainda não foi disponibilizado pelo Banco.

Além das situações acima especificadas, cabe destacar que foram encontradas duas movimentações descritas como “Empréstimo” (Anexo 2.8 deste Relatório), no âmbito do Pnate, realizadas na mesma conta específica (agência 1485, conta corrente 7824-7), ambas no valor de R\$ 0,01 (um centavo), no dia 13/09/2019. Apesar da baixa materialidade, observou-se que as operações são alheias à função das contas bancárias depositárias de recursos do FNDE.

Entende-se que a não identificação das inconformidades se deve à reduzida amostra de dados utilizada para monitoramento, bem como pelo fato de nem todos os critérios contidos nos normativos serem avaliados pelo controle atualmente instituído, conforme descrito no item 1 deste Relatório. Ademais, a ausência de uma política de gestão de riscos, como suporte, fragiliza a implementação de controles.

Verificou-se ainda que, em alguns casos, a nomenclatura da descrição do histórico utilizado nem sempre permite que se avalie se a movimentação é devida ou não. Isso ocorreu no caso da “Tarifa Serviços diversos”, em que não restou claro o serviço prestado, e da “Tarifa de extrato”, já que não foi possível verificar se se refere a extratos excedentes ao previsto no Anexo 4 do Acordo de Cooperação Técnica nº 46/2018. Também no caso do histórico de situação “Impostos”, não foi possível avaliar a especificidade da cobrança, de forma a identificar se o pagamento se refere a imposto vinculado à aquisição do objeto. Assim, os dados, como disponibilizados pelo Banco do Brasil, não foram suficientes para identificar com precisão os tipos de movimentações, prejudicando a identificação de possíveis cobranças indevidas.

Ainda, conforme será descrito no item 4 deste Relatório, não se demonstrou que seja efetuada análise consolidada dos dados a fim de acompanhar a sua evolução ao longo do tempo.

Consequentemente, a ocorrência das relatadas inconformidades, além de demonstrar descumprimento dos normativos vigentes, tem potencial de comprometimento da execução dos Programas e de ocorrência de situações de prejuízo ao erário.

As situações identificadas neste Relatório apontam para um potencial de movimentações indevidas na ordem de R\$ 47.634.941,59 (quarenta e sete milhões seiscentos e trinta e quatro mil novecentos e quarenta e um reais e cinquenta e nove centavos), no âmbito do Pnate, e de R\$ 95.503.375,44 (noventa e cinco milhões quinhentos e três mil trezentos e setenta e cinco reais e quarenta e quatro centavos), no Pnae, totalizando R\$ 143.138.317,03 (cento e quarenta e três milhões cento e trinta e oito mil trezentos e dezessete reais e três centavos)¹⁶.

No caso das transferências bancárias para outras contas do ente, para contas de outros entes e dos pagamentos sem identificação do beneficiário, por exemplo, há maior potencial de desvio de finalidade na aplicação dos recursos, além da perda da rastreabilidade financeira. Da mesma forma, os pagamentos relativos a tarifas bancárias cuja cobrança não é permitida e de tributos¹⁷ (impostos e contribuições ao INSS, por exemplo) que eventualmente não estejam vinculados à aquisição dos bens ou serviços previstos nas Resoluções que regulamentam os Programas, configuram desvio de objeto.

¹⁶ Para cálculo do valor ora apresentado foram consideradas apenas as movimentações relativas a: débitos sem identificação do beneficiário; cobrança de tarifas bancárias (excetuados os valores dos estornos ocorridos); pagamentos por meio de cheques; transferências efetuadas para outras contas de titularidade da própria EEx; e transferências efetuadas para contas de outros entes (naturezas 102-3 e 103-1).

¹⁷ Destaca-se, porém, que a análise da conformidade dos pagamentos relativos a impostos só poderia ser efetuada por meio da análise das notas fiscais emitidas pelos fornecedores. O detalhamento do imposto cobrado, por sua vez, poderia facilitar a avaliação da conciliação bancária pelas áreas de monitoramento e prestação de contas, bem como identificar pagamentos indevidos, como por exemplo, impostos que não sejam incidentes da compra de bens/serviços previstos pelos Programas Educacionais.

Por todo o exposto, conclui-se que as falhas detectadas ocorreram em relação ao Decreto nº 7.507/2011, ao Acordo de Cooperação Técnica nº 46/2018 e ao Termo de Ajustamento de Conduta. Ademais, aponta-se que os controles internos atualmente estabelecidos não foram suficientes para identificar as inconformidades ocorridas, o que prejudica seu tratamento, bem como a comunicação dos dados às áreas interessadas. Por conseguinte, há potencial prejuízo à execução e ao monitoramento dos Programas.

Nesse sentido, é crucial o aprimoramento dos controles adotados pela área no acompanhamento das movimentações das contas, ampliando tanto o conjunto de riscos a serem tratados como o volume de operações a serem analisadas. Para tal, a unidade poderá se apropriar de *scripts* e modelos de *Business Intelligence* elaborados pela equipe de auditoria ao longo do trabalho, realizando as devidas adaptações ao seu ambiente¹⁸.

Ademais, cabe à unidade tratar as situações identificadas e descritas nesta SA, junto aos entes executores, visando corrigir potenciais inconformidades e irregularidade identificadas pela equipe de auditoria, que podem impactar o atingimento dos objetivos traçados pelo FNDE.

3. Análise da consulta pública Sigef disponível no site do FNDE

Conforme disposto no Regimento Interno do FNDE, compete à Difin a supervisão e o acompanhamento da “elaboração de informações e relatórios gerenciais relacionados ao planejamento governamental e à execução orçamentária e financeira, com vistas a subsidiar o processo de tomada de decisão”.

Como forma de dar transparência às movimentações bancárias realizadas no âmbito dos programas, o FNDE divulga no site em consulta pública¹⁹ arquivo de Extrato Bancário contendo as operações realizadas pelos entes nas contas únicas vinculadas aos Programas.

Além de subsídio à tomada de decisão, a disponibilização pelo FNDE de tais informações configura ferramenta de transparência ativa, princípio pelo qual órgãos e entidades devem divulgar informações de interesse geral independentemente de terem sido solicitadas.

De acordo com o “Guia de Transparência Ativa para Órgãos e Entidades do Poder Executivo federal”²⁰, as transferências de recursos da União realizadas para órgãos, entidades públicas ou privadas sem fins lucrativos devem ser divulgadas ou pelo Portal da Transparência ou pelos sites oficiais. Ainda, o guia estabelece que a “autenticidade e

¹⁸ Ressalta-se que os modelos elaborados foram feitos para testar movimentações do Pnae e do Pnate, ocorridas no exercício de 2019. Assim, os modelos devem ser ajustados para incluir outros programas e exercícios.

¹⁹ Em <https://www.fnde.gov.br/sigefweb/index.php/extratos>.

²⁰ Disponível em: <https://www.gov.br/acessoainformacao/pt-br/lai-para-sic/guias-e-orientacoes/gta-6a-versao-2019.pdf>.

integridade de todas as informações disponíveis nos sites institucionais devem ser garantidas”, de modo que as informações sejam “íntegras, primárias e autênticas”.

Ao longo da execução de testes de auditoria relacionados ao presente trabalho de avaliação, a partir da comparação das informações disponíveis na base de dados do Sigef em relação aos dados acessíveis no sistema do Banco do Brasil (Autoatendimento Setor Público – ASP), foram encontradas possíveis divergências.

Assim, solicitou-se à Unidade Auditada que fornecesse os arquivos DEB-CGU referentes ao exercício de 2019, encaminhados ao FNDE pelo Banco do Brasil para extração e disponibilização dos dados de movimentação bancária (extratos). Ainda, a equipe de auditoria aplicou testes complementares, com vistas a identificar a fonte das eventuais divergências encontradas.

Inicialmente, foram identificadas movimentações na base DEB-CGU que não constavam da base do Sigef (consulta pública), extraída pela equipe de auditoria em maio de 2020. As análises realizadas nos arquivos DEB-CGU referentes ao exercício de 2019 apontavam para ao menos 23.204 movimentações do Pnate e 199.478 do Pnae que não constavam do Sigef²¹ do mesmo exercício. Entretanto, não foi possível identificar um padrão de movimentações que não foram “lidas” pelo Sigef a partir dos arquivos disponibilizados pelo banco.

Questionada sobre a situação, a Difin informou que a divergência entre essas bases se devia a crítica existente com relação à verificação de números de CNPJ no momento da extração dos arquivos DEB, o que ocasionava a não leitura pelo Sigef das movimentações cujo beneficiário fosse identificado por um CPF. Foi informado, ainda, que esse erro foi corrigido a partir de agosto de 2020, de modo que o sistema passou a reconhecer movimentações realizadas para destinatários identificados por CPF, e que houve novo carregamento dos arquivos DEB-CGU.

Após nova extração da base do Sigef, realizada em abril de 2021, referente ao exercício de 2019, a equipe de auditoria observou o aumento do número de movimentações em comparação com a base extraída em maio de 2020, conforme resumido na tabela abaixo:

Tabela 1 – Divergências DEB-CGU e Sigef (em 2020)

Programa/Arquivo	Quantidade de registros	Diferença
PNAE 06.05.2020	1.230.543	219.303
PNAE 05.04.2021	1.449.846	
PNATE 05.05.2020	373.988	25.401
PNATE 05.04.2021	399.389	

Fonte: elaboração própria

Ainda, foram efetuados testes amostrais complementares, que demonstraram que operações anteriormente identificadas pela equipe de auditoria como não

²¹ Destaca-se que, considerando a ausência de chave única para identificação das movimentações, foi criada chave única a partir de conjunto de campos. Ainda assim, não é possível afirmar que foram identificados todos os registros referentes às movimentações diferentes entre DEB-CGU e Sigef.

constantes do Portal do FNDE agora estão registradas na base do Sigef. Assim, conclui-se que o novo carregamento dos arquivos DEB-CGU corrigiu as divergências anteriormente apontadas quanto à ausência de registros, ao menos para o exercício de 2019²².

Porém, no que se refere à correta disponibilização dos dados referentes aos beneficiários das operações na base do Sigef constante do sítio eletrônico do FNDE, verificou-se a existência de registros na base Sigef tanto de CPF quanto de CNPJ na coluna “NU_CNPJ_BENEF”. Também se verificou que na coluna “NU_CPF_BENEF” não há registros²³.

Quanto a essa situação, observou-se que a base de dados DEB-CGU²⁴ apresenta ambas as informações (CPF e CNPJ) em uma mesma coluna (denominada “CPF_CNPJ_benef”), e que a identificação do tipo de beneficiário (quanto a CPF ou CNPJ) é feita pela coluna “Tipo_benef”, conforme já descrito no item 2 deste Relatório, o que leva a crer que há um tratamento no arquivo DEB-CGU para sua separação antes do seu carregamento no Sigef.

Dessa forma, cabe à unidade corrigir o processo de carregamento do DEB_CGU, quanto à separação dos dados de CPF e CNPJ, de modo a dar a correta divulgação das operações no âmbito do Sigef.

4. Fragilidades no fluxo de tratamento de eventuais inconformidades e ausência de procedimentos de informação e comunicação dos resultados às partes interessadas

A partir da aplicação de testes, a equipe de auditoria avaliou os procedimentos adotados pela Divisão de Execução Orçamentária e Financeira (Deofi/Difin) para tratamento de eventuais inconformidades relacionadas à movimentação das contas, especialmente quanto à adoção de providências pertinentes, junto ao Banco do Brasil S/A, instituição financeira parceira no Acordo de Cooperação Técnica ora analisado. Objetivou-se verificar se há correção tempestiva quando da identificação de situações vedadas pelos normativos.

Buscou-se averiguar ainda se os resultados oriundos da execução dos controles são utilizados para fins de aprimoramento dos processos e procedimentos adotados no âmbito do FNDE e se há a sua comunicação às demais áreas interessadas da Autarquia.

Regimentalmente, no âmbito da Difin, cabe à Coordenação de Execução de Programas Educacionais – Coepe “coordenar e acompanhar o cumprimento das obrigações pactuadas nos termos e acordos firmados pelo FNDE com as instituições

²² Destaca-se, que não houve testagem dos arquivos Sigef para outros exercícios, de modo que não é possível emitir opinião acerca da sua integridade.

²³ Essa situação foi verificada tanto para o exercício de 2019, quanto para o exercício de 2020, e demonstrada de forma amostral no Anexo 3 deste Relatório.

²⁴ Anexo 1.1 do presente Relatório.

bancárias”. Ainda, cabe à Divisão de Execução Orçamentária e Financeira – Deofi “zelar pelo cumprimento das obrigações pactuadas nos acordos de cooperação mútua firmados entre o FNDE e as instituições bancárias”.

Nesse contexto, destaca-se que o Acordo de Cooperação Técnica nº 46/2018, firmado entre o FNDE e o Banco do Brasil, com vistas a regulamentar a abertura, manutenção e movimentação de contas correntes vinculadas e operacionalizar o Sistema Gestão Ágil, dispõe acerca das obrigações do FNDE em sua cláusula sexta, cujo extrato segue abaixo:

[...]

IX. Comunicar ao Banco as alterações ocorridas nas normas e nos procedimentos que possam interferir nas rotinas afetas a este instrumento;

X. Prover os ajustes técnicos em seus sistemas par possibilitar o acesso ao ASP, ao RPG e ao Gestão Ágil;

XII. Adequar-se a eventuais alterações nos serviços oferecidos pelo Banco, por meio do RPG, ASP ou Gestão Ágil;

XIII. Comunicar tempestivamente ao Banco qualquer anormalidade detectada que possa comprometer o perfeito funcionamento da conexão o ASP, RPG ou Gestão Ágil, em especial, no que concerne à segurança das informações.

[...]

XVI. Prever formalmente, por meio de legislação ou instrumento assinado pelas partes, os procedimentos previstos neste instrumento, referentes às informações para facilitar o acompanhamento da execução financeira a cargo do beneficiário, aplicação dos recursos e movimentação financeira, isentando o Banco de conferência do instrumento mencionado, ou dos motivos da movimentação financeira registrada pelo FNDE;

XVII. Assumir, inclusive judicialmente, a inteira responsabilidade por qualquer reclamação formulada pelo Beneficiário, intervenientes e terceiros em razão das movimentações financeiras realizadas pelo FNDE no âmbito desse instrumento.

Por isso, entende-se que cabe à Difin tratar os riscos relacionados ao processo de gestão das contas, conforme obrigações pactuadas nos termos e acordos firmados pelo FNDE com as instituições bancárias, estabelecendo, quando necessário, controles internos suficientes, adequados, tempestivos e que possibilitem correção, junto às instituições financeiras, de eventuais inconformidades, conforme abordado no item 1 deste Relatório.

Ademais, cabe à unidade realizar a adequada e tempestiva comunicação às áreas interessadas do próprio FNDE, visando a adoção das providências necessárias, como intervenções em outros processos da entidade.

Nesse sentido, a estrutura do COSO-ERM traz como um dos componentes essenciais do gerenciamento de riscos corporativos a dimensão “Informações e comunicações”, dispondo que as informações relevantes devem ser identificadas,

coletadas e comunicadas de forma coerente e no prazo, “a fim de permitir que as pessoas cumpram suas responsabilidades”²⁵.

Ainda, no tocante à governança, espera-se que as organizações “possuam estruturas e processos apropriados para empreender as atividades planejadas, assegurar o bom uso dos recursos públicos, supervisionar as ações descentralizadas, monitorar os resultados e realimentar o processo decisório, com vistas ao aperfeiçoamento da sua formulação e da sua própria implantação”²⁶.

Também é esperado que as políticas públicas sejam “integradas, tanto interna quanto externamente”. Para isso, “as ações e os objetivos específicos das intervenções empreendidas pelas diversas partes interessadas” precisam estar alinhados para se reforçar mutuamente, devendo haver “institucionalização e reforço dos mecanismos de coordenação, de forma a criar condições para a atuação conjunta e sinérgica, evitando assim superposições ou esforços mutuamente contraproducentes”²⁷.

Desse modo, Coordenação e Coerência são “valores importantes a serem aspirados no processo da governança”. Por isso, o *Government Accountability Office* (GAO), recomenda que:

[...] as organizações colaboradoras devem trabalhar em conjunto para definir e concordar sobre seus respectivos papéis e responsabilidades, incluindo como o esforço cooperativo será liderado. Agindo dessa forma, as organizações poderão esclarecer as funções específicas de cada membro, organizar seus esforços conjuntos e individuais e facilitar a tomada de decisão²⁸.

Nesse contexto, visando identificar os mecanismos de Coordenação e Coerência estabelecidos no tratamento de inconformidades junto às instituições financeiras, bem como os mecanismos de Informação e Comunicação adotados no âmbito do FNDE, houve questionamento à unidade auditada acerca dos procedimentos envolvidos na correção, tratamento e comunicação de eventuais inconformidades identificadas nas movimentações das contas bancárias únicas que recebem os repasses de recursos dos Programas do FNDE. Em resposta, foram descritas pela unidade auditada as etapas envolvidas na identificação e no tratamento de inconformidades.

Adicionalmente, foram apontados: mapeamento referente ao processo de monitoramento das contas, o qual abrange o recebimento do arquivo DEB-CGU encaminhado pelo Banco do Brasil, seu tratamento pela Diretoria de Tecnologia e Inovação – Dirti e pela Deofi/Difin; as verificações realizadas pela Difin que constam do

²⁵ Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada (COSO, 2007). Disponível em: <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Portuguese.pdf>.

²⁶ Referencial para avaliação de governança em políticas públicas. Tribunal de Contas da União (TCU), 2014. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/referencial-para-avaliacao-de-governanca-em-politicas-publicas.htm>.

²⁷ *Idem, ibidem*

²⁸ GAO, *Government Accountability Office*. GA0-06-15: Governo Orientado a Resultados: práticas que podem ajudar a melhorar e manter uma colaboração entre as agências federais. GAO, 2005 *apud* TCU, 2014.

Relatório de Monitoramento; e os caminhos a serem seguidos em caso de incongruência de dados ou apuração de inconformidade nas movimentações bancárias avaliadas.

Vale destacar que, da análise do referido processo mapeado, verifica-se que as comunicações com a Dirti deveriam ocorrer por meio de correio eletrônico e com a Instituição Financeira por meio de Ofício. No entanto, conforme relatado por meio dos Despachos ora mencionados, na prática as tratativas com as áreas envolvidas, Dirti e Instituição Financeira (IF), são realizadas por e-mail ou reunião, não tendo sido indicados processos relativos à formalização e ao acompanhamento das demandas e comunicações efetuadas.

Em relação ao envolvimento das áreas gestoras dos Programas, este ocorre por meio da identificação das demandas de correção e da necessidade de sua participação na resolução dos problemas encontrados. Ressalta-se ainda que as comunicações e tratativas efetuadas restringem-se às situações efetivamente identificadas, para as quais existem as limitações tratadas nos itens 1 e 2 deste Relatório.

No que tange aos resultados da execução dos controles e à sua utilização no aprimoramento da avaliação das movimentações financeiras, apesar da informação acerca da existência de histórico relativo ao Relatório de Monitoramento, não foram indicados procedimentos específicos que demonstrem que há uma análise consolidada dos dados a fim de avaliar a probabilidade e o impacto dos riscos envolvidos nas movimentações bancárias ou a utilização dos dados obtidos para eventuais aprimoramentos nos controles já efetuados ou na qualificação do processo mapeado.

Também não foi indicado se há comunicação dos resultados das verificações efetuadas e de eventuais inconformidades apuradas pela unidade auditada às demais áreas interessadas do FNDE, como as Diretorias gestoras dos Programas.

Verificou-se, ainda, que há descentralização do controle, com situações que são tratadas diretamente pelas áreas gestoras dos Programas, como no caso indicado pela Difin, no qual, após identificação da ausência de extratos de contas cartão (arquivo DEB-CGU) e a ausência de saldos de contas cartão (arquivo DEB487), a própria área de monitoramento do Programa Dinheiro Direto da Escola (PDDE) realizou as tratativas diretamente com o Banco para inclusão das movimentações das contas correntes dos cartões PDDE de 12/2018 e 12/2019.

Nessas situações, os procedimentos de correção e comunicação não são diretamente acompanhados pela unidade auditada. Porém, a fim de contribuir para a identificação de riscos e resultados inerentes ao controle, é importante que, mesmo com a participação das áreas gestoras, a Difin seja envolvida e comunicada, de forma a avaliar eventuais soluções encontradas à luz dos normativos existentes, relacionados às suas atribuições regimentais, bem como promover o aperfeiçoamento das ações para o alcance de resultados.

Com base nas informações repassadas pela Deofi/Difin em resposta às solicitações de auditoria enviadas, não foram identificadas pela equipe de auditoria situações em que não houve tratamento de inconformidades identificadas ou nos quais o tratamento não tenha sido conclusivo. Ressalta-se, no entanto, que não foi feita

análise acerca de todos os casos de inconformidade já registrados, mas tão-somente dos casos referentes ao exercício de 2019 e que foram comunicados pela unidade auditada em resposta à solicitação de auditoria.

Diante do exposto, verificou-se que o procedimento de controle se encontra mapeado, identificando-se as atividades envolvidas no monitoramento das contas, os responsáveis e o fluxo de informações. Porém, tal mapeamento não inclui as demais áreas envolvidas do FNDE, tampouco descreve a forma de consolidação e reporte das informações obtidas no decorrer do processo. Assim, entende-se haver espaço para aprimoramento do referido mapeamento, com a inclusão de etapas relacionadas à retroalimentação dos processos decisórios e das demais áreas envolvidas.

Quanto à correspondência do processo mapeado em relação à prática adotada, restaram ainda dúvidas acerca da modalidade de comunicação utilizada junto à Instituição Financeira, a qual conforme mapeamento processual ocorreria por Ofício, porém, conforme relatado pela Deofi/Difin, ocorre também por meio de correio eletrônico e reuniões. Destaca-se, ainda, a não identificação de processos relativos à formalização e ao acompanhamento das demandas e comunicações efetuadas. Assim, também foi identificada possibilidade de aprimorar o processo mapeado, por intermédio da uniformização dos canais de acompanhamento das demandas.

Verificou-se, portanto, que os procedimentos adotados para tratamento junto à Instituição Financeira de eventuais inconformidades e sua comunicação às unidades interessadas no âmbito do FNDE, visando a adoção de providências, não se mostraram adequados, notadamente devido aos seguintes fatores:

- Atual desenho dos controles internos estabelecidos para avaliar o cumprimento dos normativos vigentes não é suficiente para identificar tempestivamente situações de inconformidade;
- Processo mapeado não contempla todas as áreas envolvidas, tampouco a etapa de comunicação das informações produzidas;
- Ausência de tratamento analítico dos resultados obtidos a partir da execução dos controles com vistas a aprimorar o processo mapeado, o que é intensificado pela reduzida quantidade amostral de contas monitoradas;
- Descentralização do controle sem o devido fluxo de comunicação entre a Difin e as áreas gestoras dos Programas; e
- Falta de mecanismos estabelecidos para comunicação dos resultados e aprimoramento dos controles, com o desencadeamento de ações capazes de corrigir eventuais inconformidades.

Entende-se que as condições relatadas decorrem, em parte, da ausência de uma política institucionalizada de gestão baseada em riscos no âmbito do FNDE, que poderia subsidiar o desenvolvimento de processos e controles internos mais eficientes. Resultam ainda da equipe reduzida disponível para operacionalização dos controles, conforme informado pela própria unidade auditada. Ademais, há ausência de mecanismos de governança voltados à comunicação dos resultados dos processos e dos

controles, com vistas a retroalimentar os processos decisórios e favorecer o aperfeiçoamento das ações para o alcance de resultados institucionais.

Conseqüentemente, há provável falta de padronização no tratamento das inconformidades, que ocorre por diferentes áreas conduzirem a comunicação com a Instituição Financeira, bem como potencial prejuízo na avaliação geral do cumprimento dos normativos, devido à descentralização e à falta de formalização das medidas adotadas na correção. Ademais, o controle descentralizado às áreas gestoras de Programas, sem a instituição de canais de comunicação para reporte entre estas partes interessadas e a Difin, não favorece o seu aprimoramento, podendo gerar ineficiência.

Ainda, da forma como os procedimentos de correção e comunicação estão atualmente desenhados, há prejuízo na identificação, no decorrer da execução do monitoramento das contas, da probabilidade e do impacto da ocorrência de situações de inconformidade, que demandem aprimoramento dos processos. Também há prejuízo na adoção tempestiva de providências quando da identificação de inconformidades.

Como consequência, destaca-se, ainda, que a ausência de mecanismos de Informação e Comunicação devidamente estabelecidos, de forma Coordenada e Coerente, prejudica a gestão de riscos e a tomada de decisões tanto pelas unidades envolvidas no processo como pela Alta Administração, não favorecendo a governança institucional.

Por todo o exposto, conclui-se que os procedimentos de correção e comunicação de inconformidades podem ser aprimorados, de modo a propiciar adequada articulação entre a Difin e as partes interessadas (no âmbito do FNDE e junto às instituições financeiras).

Considerando, ainda, que foram identificadas potenciais movimentações financeiras irregulares no âmbito do Pnae e do Pnate no exercício de 2019 e fragilidades no fluxo de tratamento das inconformidades, cabe à unidade, além de tratar as situações identificadas e descritas nesta SA, promover articulação com as partes interessadas, de modo a ajustar fluxos de trabalho e canais de comunicação estabelecidos, com vistas a aprimorar os mecanismos de Informação e Comunicação e a tomada de decisão.

RECOMENDAÇÕES

Diante dos achados identificados ao longo do presente trabalho, apresentam-se as seguintes recomendações:

Achados 1 e 2:

Recomendação 1: Aprimorar os controles instituídos, preferencialmente a partir de gestão baseada em riscos, considerando o uso de ferramentas de tecnologia, como *Business Intelligence* (BI) e análise estruturada de dados, de modo a aumentar a sua amplitude e adequar a sua aderência aos normativos vigentes, incluindo especialmente os seguintes critérios na análise, além dos já existentes: identificação dos beneficiários, transferências para o mesmo ente e transferências para outros entes.

Recomendação 2: Estruturar ferramentas adequadas para a inclusão de justificativa circunstanciada para pagamentos por meio não eletrônico – como, por exemplo, por intermédio do Sistema Ágil ou do SigPC –, articulando junto às áreas gestoras de Programas.

Achado 2:

Recomendação 3: Adotar providências visando analisar a possibilidade de instituir mecanismos para impedir a realização de transferências e depósitos não provenientes do FNDE nas contas específicas dos programas que não contemplam esse tipo de operação, conforme situações identificadas no Anexo 2.1.

Recomendação 4: Adotar providências junto à Instituição Financeira visando a correção dos controles internos, considerando a ocorrência de não identificação dos beneficiários (fornecedores e prestadores de serviços), mediante informação do CPF ou do CNPJ, conforme situações apontadas no Anexo 2.2.

Recomendação 5: Adotar providências no processo de prestação de contas quanto às ocorrências de não identificação dos beneficiários (fornecedores e prestadores de serviços), mediante informação do CPF ou do CNPJ, conforme situações apontadas no Anexo 2.2.

Recomendação 6: Adotar providências junto à Instituição Financeira visando a correção das ocorrências de cobrança de tarifas bancárias vedadas, conforme situações apontadas no Anexo 2.4.

Recomendação 7: Adotar providências visando a correção da ocorrência de não aplicação automática de recursos, conforme situações apontadas no Anexos 2.5-A e 2.5-B.

Recomendação 8: Adotar providências junto à Instituição Financeira visando a correção dos controles internos, considerando a ocorrência de pagamentos por meio de cheques em casos que não se enquadram na excepcionalidade trazida pelo Decreto nº 7.507/2011, conforme situações apontadas no Anexo 2.6.

Recomendação 9: Adotar providências no processo de prestação de contas visando a correção da ocorrência de pagamentos por meio de cheques em casos que não se enquadram na excepcionalidade trazida pelo Decreto nº 7.507/2011, conforme situações apontadas no Anexo 2.6.

Recomendação 10: Adotar providências junto à Instituição Financeira visando a correção dos controles internos, considerando a ocorrência de transferências efetuadas da conta específica para outra(s) conta(s) de titularidade da própria Entidade Executora ou para conta(s) de titularidade de outros entes federados (enquadradas nas naturezas jurídicas: Órgão Público do Poder Executivo Estadual ou do Distrito Federal 102-3; Órgão Público do Poder Executivo Municipal 103-1; ou Fundo Público 120-1), conforme situações apontadas no Anexo 2.7.

Recomendação 11: Adotar providências no processo de prestação de contas visando a correção da ocorrência de transferências efetuadas da conta específica para outra(s) conta(s) de titularidade da própria Entidade Executora ou para conta(s) de titularidade de outros entes federados (enquadradas nas naturezas jurídicas: Órgão Público do Poder Executivo Estadual ou do Distrito Federal 102-3; Órgão Público do Poder Executivo Municipal 103-1; ou Fundo Público 120-1), conforme situações apontadas no Anexo 2.7.

Achados 1, 2 e 4:

Recomendação 12: Aprimorar os fluxos de identificação e tratamento de inconformidades, envolvendo as áreas gestoras dos Programas e as Instituições Financeiras, e definindo, ao menos: atores envolvidos; objetivos; competências; e forma de acompanhamento, recebimento e tratamento. Bem como instituir mecanismos de informação e comunicação, especialmente para a Alta Gestão e sociedade.

CONCLUSÃO

A partir da análise dos controles internos implementados pela Diretoria Financeira para verificação da movimentação de recursos federais transferidos pelo FNDE, observou-se que há espaço para aprimoramento da atuação da unidade, bem como para o desenvolvimento de ferramentas de suporte mais eficazes que auxiliem na identificação de eventuais situações de inconformidade.

Destaca-se que a presente avaliação teve como enfoque as movimentações ocorridas no âmbito dos recursos transferidos pelo Programa Nacional de Alimentação Escolar (Pnae) e pelo Programa de Apoio ao Transporte do Escolar (Pnate), durante o período de janeiro a dezembro de 2019. Porém, as conclusões gerais relacionadas às fragilidades nos controles internos ora expostas podem ser estendidas para outros Programas cujos repasses sejam operacionalizados e monitorados seguindo a sistemática avaliada neste Relatório de Auditoria.

Quanto às questões de auditoria propostas, verificou-se que os mecanismos de controle atualmente adotados não estão corretamente implementados. Tal fato decorre especialmente das seguintes condições: 1) o desenho dos controles não se mostrou adequado e suficiente para identificar situações de inconformidades; 2) os controles falharam na detecção de movimentações financeiras em desconformidade com os critérios constantes dos normativos e instrumentos vigentes; e 3) foram encontradas fragilidades em relação ao componente “Informação e comunicação” dos referidos controles.

No tocante à primeira condição acima descrita, observou-se que há organização manual e baixa amplitude dos procedimentos de controle, além da não abrangência de relevantes critérios normativos quando do monitoramento realizado via checklist. Tais fatores fazem com que os procedimentos de controle sejam suscetíveis a erros humanos, bem como impedem a identificação de inconformidades referentes aos critérios que não são objeto de controle.

Concluiu-se que tais fragilidades decorrem da não adoção de uma análise prévia de riscos para adequada concepção dos controles necessários para o processo de monitoramento das movimentações ocorridas nas contas bancárias depositárias de recursos transferidos pelo FNDE. Assim, a recomendação proposta objetiva aprimorar os controles instituídos, aumentando sua amplitude e adequando sua aderência aos normativos vigentes.

Em relação à segunda condição, após análise dos dados das movimentações bancárias ocorridas no exercício de 2019 no âmbito do Pnae e do Pnate, foram identificadas desconformidades com as regras trazidas pelo Decreto nº 7.507/2011, pelo Acordo de Cooperação Técnica nº 46/2018 (firmado entre FNDE e BB) e pelo Termo de Ajustamento de Conduta (firmado entre MPF, CGU e BB). Tais situações apontam para um potencial de movimentações indevidas na ordem R\$ 143.138.317,03 (cento e quarenta e três milhões cento e trinta e oito mil trezentos e dezessete reais e três centavos).

Desse modo, constata-se descumprimento dos normativos vigentes, potencial comprometimento da eficácia dos Programas do FNDE e potenciais desvios de finalidade na execução desses Programas.

Tal condição é decorrente das fragilidades já apontadas em relação aos controles instituídos, de modo que as recomendações propostas objetivam a correção das situações de inconformidade identificadas, inclusive com eventual ajuste nos processos de prestação de contas. Assim, vislumbra-se como potencial benefício o impedimento de prejuízos ao erário e o eventual ressarcimento de recursos.

Já em relação à terceira condição, observou-se que os fluxos de tratamento de inconformidades, bem como os componentes de Informação e Comunicação, não foram adequadamente estabelecidos e não ocorrem via mecanismos coordenados e coerentes, o que prejudica a gestão de riscos e a tomada de decisões, além de não favorecer a governança institucional.

As fragilidades identificadas no componente de controle levam a: possível falta de padronização no tratamento de inconformidades, descentralização do controle, prejuízo na avaliação geral do cumprimento dos normativos relacionados e prejuízo na adoção tempestiva de providências. Por isso, a recomendação proposta busca o aprimoramento dos fluxos já instituídos e a instituição de mecanismos de informação e comunicação, qualificando-se, dessa forma, o processo de monitoramento.

De forma conclusiva, destaca-se que a adoção de controles internos adequadamente concebidos e com base em riscos auxiliará o FNDE a obter segurança razoável no âmbito das movimentações das contas. Ainda, auxiliará a tomada de decisões, bem como permitirá a melhoria de seu desempenho e a redução de seus riscos a níveis aceitáveis, favorecendo o atingimento dos objetivos dos programas.



ANEXO I – Manifestação da Unidade Auditada e Análise da Equipe de Auditoria

a) Manifestação da Unidade Auditada

A Diretoria de Financeira se manifestou por meio do Ofício Difin nº 3108/2021, SEI nº 2275903, o qual referencia o Ofício Deofi nº 3076/2021, SEI 2275233, da Divisão de Execução Orçamentária e Financeira:

Em atendimento à Solicitação de Auditoria de Fatos nº 009/13-2018/Audit-FNDE, SEI 2240573, informamos os encaminhamentos realizados, conforme descrito a seguir:

Itens 1 e 4 – realização de monitoramento das movimentações bancárias com relação ao cumprimento das exigências estabelecidas no Decreto nº 7.507/2011 e no Acordo de Cooperação Técnica nº 046/2018. Por conta da equipe reduzida da Deofi, ausência de ferramenta adequada e devido à adaptação necessária ao período de trabalho remoto, o monitoramento das movimentações bancárias foi realizado no período de julho a dezembro/2020, com análise de 40 contas mensalmente.

Nesse monitoramento foram encontradas ocorrências de cobranças de tarifas, as quais foram identificadas e encaminhadas ao Banco do Brasil para verificações e providências necessárias, conforme Ofício 6323/2021, SEI 2274229.

BI - no caso de apropriação do BI criado pela Auditoria, seria uma ferramenta que possibilitaria realizar um monitoramento significativo dos programas da Autarquia, desde que, não exija manutenção especializada.

Sistema Ágil - a CGEOF está aguardando finalização do atendimento das demandas pela T.I. para disponibilização de extratos e saldos no Portal do FNDE, extraídos via API.

Item 2 – Ofício 5346/2021 enviado ao Banco, SEI 2263306, aguardando resposta da instituição financeira.

b) Análise da Equipe de Auditoria

Em relação aos achados de auditoria elencados no item 1 do presente Relatório, o gestor listou as limitações para o monitoramento das movimentações bancárias – especialmente em relação ao reduzido tamanho da equipe, à ausência de ferramenta adequada e à necessidade de adaptação ao trabalho remoto. Ainda, explicitou que durante o monitoramento já foram identificadas situações de inconformidade e que estas foram encaminhadas ao Banco do Brasil para providências necessárias.

Destaca-se que esta unidade de auditoria interna compreende as limitações apontadas, contudo busca demonstrar que eventual aplicação de gestão baseada em riscos tem justamente o caráter de racionalizar o processo de monitoramento de forma

a trazer segurança à administração pública ao considerar seus limites e potencialidades no momento de definição dos controles internos.

Em que pese, em 2020, a ampliação da amostra de 30 para 40 contas analisadas mensalmente, permanece a questão de a unidade não considerar outras variáveis que podem impactar a adequabilidade das amostras geradas, como: as especificidades dos programas, a quantidade de contas envolvida em cada programa, o volume de recursos e sazonalidade desses programas. Ainda, conforme demonstrado no item 1, o *checklist* atualmente adotado não contempla todos os critérios dos normativos vigentes, de modo que a verificação hoje realizada não é capaz de possibilitar a identificação de determinadas situações inconformes/irregulares em relação a esses aspectos que não compõem o monitoramento.

É nesse sentido que se aponta que o controle atual pode ser aprimorado, ainda que sem o desenvolvimento de uma ferramenta de TI específica para a sua execução.

Em relação aos fatos apresentados no item 2 deste Relatório, o gestor manifestou-se informando que foi encaminhado Ofício ao Banco do Brasil e que ainda aguarda resposta da instituição. Informou ainda que está aguardando o atendimento de demanda pela Diretoria de Tecnologia (Dirti) para finalização do Sistema Ágil.

Destaca-se mais uma vez que o aprimoramento dos controles internos da Difin é fundamental, pois auxilia a identificar potenciais situações de descumprimento dos normativos vigentes, de forma tempestiva.

Ressalta-se a importância da comunicação do FNDE com a instituição financeira, vez que os fatos apresentados demonstram descumprimento dos normativos vigentes, incluindo o TAC, do qual o banco é parte integrante, enquanto compromissário. Assim, faz-se necessária a adequada articulação junto à IF, inclusive para aprimorar os instrumentos preventivos atualmente em prática, de modo a coibir que novas situações de inconformidade/irregularidade venham a ocorrer.

Neste ponto, ressalta-se também que, em que pese o Acordo de Cooperação Técnica nº 46/2018 não ter estipulado um prazo para implementação do Sistema Ágil, este é parte fundamental para possibilitar o acompanhamento das regras explicitadas nos atuais normativos, devendo compor os controles instituídos. Assim, reforça-se a necessidade da disponibilização do referido sistema, que é parte importante desse processo de aprimoramento dos controles internos.

Em relação a eventuais ferramentas de controle passíveis de serem utilizadas, o gestor informou que estaria disposto a se apropriar do trabalho em *BI* desenvolvido pela Audit, desde que este não exija manutenção especializada.

Cabe ressaltar que para construção de relatórios e painéis em ferramentas de *BI*, geralmente é necessário tratar os dados antes. Nesse sentido, no âmbito deste trabalho, para geração dos relatórios na ferramenta *Power BI*, a equipe da auditoria precisou tratar as bases de dados utilizadas, como a DEB-CGU. Para tal, utilizou-se de ferramentas de ETL (extração, transformação, carregamento), permitindo a realização de alguns cruzamentos para posterior leitura no *Power BI*.

Considerando que a unidade informou que não detém conhecimento técnico nessa área, a Diretoria de Tecnologia (Dirti) poderá auxiliar na construção de tais instrumentos de controle, incluindo algumas rotinas dentre as já realizadas. Ademais, visando contribuir com esse processo, a Auditoria poderá disponibilizar os *scripts* e relatórios produzidos, que poderão ser aproveitados nessa construção.

Dessa forma, espera-se que os controles aplicados às movimentações bancárias sejam aprimorados, considerando especialmente que o risco de operações irregulares ou inconformes ocorrerem não é devidamente tratado. Objetiva-se, assim, a correta aplicação dos recursos públicos. Destaca-se, porém, que a competência primária para implementação de tais controles é da área gestora, a qual deverá articular o processo.

No tocante aos achados descritos no item 4 deste Relatório, o gestor listou as limitações para o monitoramento das movimentações bancárias, que seriam as mesmas para o item 1. No entanto, não houve manifestação acerca do envolvimento das áreas gestoras dos Programas.

Destaca-se que é fundamental incluir as áreas gestoras de Programas nos fluxos de monitoramento já estabelecidos, de modo a padronizar a forma de tratamento de inconformidade.

Conforme já apontado em outros trabalhos da Audit (como no Relatório de Auditoria nº 3/2020, que tratou do Modelo de monitoramento aplicado às Políticas Públicas), as unidades do FNDE possuem diversos mecanismos de monitoramento implementados, porém em diferentes níveis de profundidade e abrangência e adotando diversas técnicas e ferramentas nesse processo. Ademais, a ausência de instâncias de coordenação nesses processos acaba gerando fragilidades – como o não compartilhamento de informações, estruturas, sistemas e recursos entre as áreas, acarretando elevados custos para o FNDE.

É nesse contexto que o presente Relatório aponta a necessidade de estabelecimento de fluxos e mecanismos entre a Difin, as áreas gestoras dos Programas e as IF, com vistas à adequada articulação entre os atores envolvidos, culminando em maior efetividade das atividades de monitoramento. A instituição de fluxos bem definidos (com objetivos, responsáveis e competências, p. ex) e de mecanismos de informação e comunicação evita sobreposições, aumenta a eficiência e permite o constante aprimoramento dos processos.

Dessa maneira, vislumbra-se que a atuação mais integrada entre as unidades do FNDE qualifica o processo de monitoramento e de tomada de decisões, padronizando o tratamento de eventuais inconformidades, permitindo a obtenção de informações tempestivas para subsidiar a adoção de providências e possibilitando o adequado reporte para as instâncias de governança.



ANEXO II – Situações Identificadas

1. Bases de Dados

- 1.1. Arquivos DEB-CGU – 2019
- 1.2. Arquivos Sigef – 2019 (extração em maio/2020)
- 1.3. Arquivos Sigef – 2020

2. Orientações e testes realizados

- 2.1. Créditos em conta não provenientes do FNDE
- 2.2. Débitos sem identificação do beneficiário
 - 2.2.a. Erros de classificação – CNPJ
 - 2.2.b. Dígito verificador
- 2.3. Saques
- 2.4. Cobrança de tarifas bancárias
- 2.5. Aplicação automática dos recursos
 - 2.5.a. Pnate
 - 2.5.b. Pnae
- 2.6. Pagamento por meio de cheques
- 2.7. Transferências efetuadas da conta específica
- 2.8. Empréstimos
- 2.9. Orientações

3. Apresentação de CPF na coluna NU_CNPJ_BENEF