



**CISSET**  
Secretaria de Controle Interno



# RELATÓRIO DE AUDITORIA FINANCEIRA

HOSPITAL DAS FORÇAS ARMADAS (HFA)  
*Exercício 2020*

30 de junho de 2021

**Ministério da Defesa - MD**  
**Secretaria de Controle Interno - Ciset**

***RELATÓRIO DE AUDITORIA FINANCEIRA***

***Órgão: MINISTÉRIO DA DEFESA***

***Unidade Examinada: HOSPITAL DAS FORÇAS ARMADAS***

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

***Ordem de Serviço: 18/2020/GEAUD/CISET-MD (SEI 2934454)***

## **Missão**

**Aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação, assessoria e conhecimento objetivos baseados em riscos.**

## **Auditoria de Avaliação**

**Auditoria de Avaliação visa a obtenção e a análise de evidências com o objetivo de fornecer opiniões ou conclusões independentes sobre um objeto de auditoria.**

## **QUAL FOI O TRABALHO REALIZADO PELA CISET?**

Trata-se de Auditoria de Financeira/Demonstrações Contábeis que tem por objetivo determinar se a informação financeira é apresentada em conformidade com as normas contábeis e marco regulatório aplicável, livre de distorções relevantes devido a fraude o erro.

Dessa forma, a auditoria consistiu na avaliação da aplicação das normas de contabilidade, objetivando verificar se os fatos administrativos e/ou econômicos do Contas a Receber do Hospital das Forças Armadas (HFA) estão adequadamente representados no SIAFI.

O presente trabalho de auditoria também estendeu seu escopo com o objetivo avaliar os controles internos relativos à gestão dos Créditos a Receber do Nosocômio

## **POR QUE A CISET REALIZOU ESSE TRABALHO?**

A auditoria originou-se a partir de atendimento ao Ofício de Requisição 07-133/2020, de 08/07/2020, por meio do qual a Diretoria de Auditoria Financeira de Demonstrações Consolidadas e Contabilidade Pública da Secretaria de Macroavaliação Governamental do TCU (Diraf/Semag/TCU) solicitou posicionamento desta CISET/MD quanto ao monitoramento do plano de ação para a implementação da estratégia de fortalecimento da auditoria financeira do Tribunal, definida pelo Acórdão 3608/2014-TCU-Plenário.

Assim, em resposta, a CISET/MD, por intermédio do OFÍCIO N° 19338/GEAUD/CISET-MD, de 21/07/2020, informou que a auditoria de natureza financeira/contábil seria incluída no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT/2020), no âmbito da Administração Central do Ministério da Defesa (ACMD).

Dessa forma, a partir da inclusão no PAINT, foi realizada auditoria financeira em “Contas a Receber” do HFA, tendo como abrangência as contas correntes selecionadas na amostra com saldo contábil ao final do exercício de 2020.

## **QUAIS AS CONCLUSÕES ALCANÇADAS PELA CISET?**

Dos testes substantivos e das provas seletivas, chegou-se à conclusão de que, de uma forma geral, os registros no SIAFI não representam adequadamente os fatos administrativos e/ou econômicos dos créditos a receber do HFA, bem como seus controles internos não estão organizados de maneira adequada para uma boa gestão do “Contas a Receber”.

## Sumário

LISTA DE SIGLAS .....	6
I - ESTRUTURA DO RELATÓRIO DE AUDITORIA .....	7
1. INTRODUÇÃO .....	7
1.1 Objetivo e Objeto de Auditoria.....	7
1.2 Referencial Legal.....	8
1.3 Metodologia Utilizada na Escolha das Contas Correntes .....	10
1.4 O Que se Pretende Alcançar com o Presente Trabalho de Auditoria (escopo)?.....	10
1.5 Breve Contextualização do Objeto (Contas Correntes).....	10
2. RESULTADOS DOS EXAMES .....	13
2.1 Achado: Ausência de Informações Essenciais no Histórico do Lançamento Contábil. .....	13
2.2 Achado: Ausência de Reconhecimento das Perdas Estimadas para Crédito de Liquidação Duvidosa .....	14
2.3 Achado: Fatos Econômicos e/ou Administrativos sem Registro na Contabilidade. Execução de Despesas sem Lastro Orçamentário. ....	15
2.4 Achado: Ausência de Descrição Detalhada nas Faturas de Prestação de Serviço – Documentação Contábil Deficiente.....	16
2.5 Achado: Não Observância do Regime de Competência. Lançamentos Contábeis Intempestivos, Realizados com Data Anterior à Data da Fatura e Lançamento de Estorno do Reconhecimento da Receita (Regime Contábil) no Momento do Recebimento. ....	17
2.6 Achado: Ausência de Aplicação da Atualização Monetária, de Multa e Juros de Mora Nos Créditos Vencidos Relativos a Convênios/Acordo de Cooperação. ....	20
2.7 Achado: Ausência de Inscrição em Dívida Ativa dos Créditos Registrados em Conta Representativa dos Diversos Responsáveis.....	22
2.8 Achado: Notificações Com o Objetivo de Dar Ciência ao Devedor do Débito Vencido Expedidas de Forma Intempestiva.....	22
2.9 Achado: Ausência de Transferência de Saldo Após Mudança de Conta Contábil que Registra Créditos Encaminhados para Dívida Ativa Inscritos. ....	23
3. RECOMENDAÇÕES .....	25
4. CONCLUSÃO.....	27
5. ANEXOS.....	30

## **LISTA DE SIGLAS**

**CPC:** Comitê de Pronunciamentos Contábeis

**FUC:** Fundação Universitária de Cardiologia

**GDF:** Governo do Distrito Federal

**ICDF:** Instituto de Cardiologia do Distrito Federal

**ITG-2000(R1):** Interpretação Técnica Geral – Escrituração Contábil

**MCASP:** Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

**NBC-TG:** Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Geral

**NBC-TSP:** Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público

**PECLD:** Perdas Estimadas para Crédito de Liquidação Duvidosa

**PGFN:** Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

**SES/DF:** Secretaria de Saúde do DF

**TCU:** Tribunal de Contas da União

**SIAFI:** Sistema de Administração Financeira do Governo Federal

**GDF:** Governo do Distrito Federal

# I - ESTRUTURA DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

Este relatório de auditoria está estruturado de acordo com as seguintes partes:

- 1) **Introdução** - onde são apresentados: o objetivo da auditoria, o objeto auditado, o referencial legal que a embasa os trabalhos, a metodologia utilizada para a escolha da amostra, o escopo contendo as questões de auditoria e uma breve contextualização das contas correntes selecionadas.
- 2) **Resultados dos Exames** - onde estão registrados os achados de auditoria, ou seja, as impropriedades ou os pontos positivos identificados;
- 3) **Recomendações** - apresentam as medidas propostas pela Ciset/MD objetivando corrigir impropriedades identificadas bem como propor medidas estruturantes, objetivando mitigar o risco do evento se repetir;
- 4) **Conclusão** - apresenta uma síntese dos resultados do trabalho de avaliação em auditoria, contemplando as principais impropriedades identificadas e as causas relevantes, bem como as boas práticas identificadas ao longo do exercício sob exame; além das respostas às questões de auditoria formuladas; e
- 5) **Anexos** – Apresentam as manifestações da unidade examinada e a análise da equipe de auditoria sobre essas manifestações (quando houver) e outras informações consideradas relevantes pela equipe de auditoria como gráficos e tabelas, dentre outros esclarecimentos adicionais que se fizeram necessários.

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1 Objetivo e Objeto de Auditoria

Trata-se da apresentação dos resultados dos trabalhos de Auditoria Financeira no HFA, estabelecida na Ordem de Serviço nº 18/2020/GAUD/CISSET-MD, de 18/11/2020, com o objetivo de avaliar os procedimentos contábeis associados aos registros em Contas a Receber, bem como, considerando a não supressão das três linhas de defesa, avaliar os controles internos do Hospital das Forças Armadas com o objetivo de verificar se os direitos a receber do Órgão estão sendo geridos de forma adequada.

O quadro abaixo apresenta as contas correntes selecionadas e suas respectivas contas contábeis bem como saldo contábil ao final do exercício de 2020.

Quadro 1: Contas Correntes Selecionadas e Saldo do Exercício de 2020

Conta Contábil	Denominação	Conta Corrente	Saldo (R\$)
1.1.2.2.1.01.06	Faturas Duplicatas a Receber Prestação de Serviços	P 00394700000108 Distrito Federal Secretaria de Saúde	801.447,60

1.1.2.2.1.01.06	Faturas Duplicatas a Receber Prestação de Serviços	P 92898550000600 Fundação Universitária de Cardiologia	585.363,35
1.1.2.2.2.01.06	Faturas Duplicatas a Receber Prestação de Serviços - INTRA	P 120096 Hospital de Força Área de Brasília	6.378.159,78
1.1.2.2.2.01.06	Faturas Duplicatas a Receber Prestação de Serviços - INTRA	P 167086 Fundo do Exército	1.623.651,60
1.1.2.2.2.01.06	Faturas Duplicatas a Receber Prestação de Serviços - INTRA	P 787700 Hospital Naval de Brasília	3.950.896,48
1.1.3.8.1.13.00	Crédito a Receber por Cessão de Áreas Públicas	P 92898550000600 Fundação Universitária de Cardiologia	13.082.640,80
1.1.3.8.1.15.00	Crédito a Receber por Pagamento de Despesas de Terceiros	P 92898550000600 Fundação Universitária de Cardiologia	5.665.953,09
1.2.1.2.1.05.08	Crédito a Receber por Falta/Irregularidade de Comprovação	P 01 DDTCEHFA1 PROC.TCE Nº 6051000030/2001-42 (03 responsáveis)	9.677.732,71
1.2.1.2.1.05.08	Crédito a Receber por Falta/Irregularidade de Comprovação	P 01 DDTCEHFA3 PROC.TCE Nº 6051000030/2001-42 (04 responsáveis)	3.499.001,87
<b>Total</b>			<b>45.264.847,28</b>
<b>Total dos Créditos de Curto e Longo Prazo</b>			<b>51.450.746,47</b>
<b>Percentual da Amostra</b>			<b>88%</b>

Fonte: Siafi

## 1.2 Referencial Legal

O referencial legal que sustentou os achados de auditoria corresponde as seguintes normas:

- 1. Constituição da República Federativa do Brasil;**
- 2. ITG-2000(R1) Escrituração Contábil**, interpretação que estabelece critérios e procedimentos a serem adotados pela entidade para a escrituração contábil de seus fatos patrimoniais, por meio de qualquer processo, bem como a guarda, manutenção da documentação e de arquivos contábeis e a responsabilidade do profissional de contabilidade.
- 3. MCASP, Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.**

4. **NBC-TG Normas Gerais de Contabilidade.**
5. **NBC-TSP Estrutura Conceitual**, a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público estabelece os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais Normas Brasileira de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.
6. **Macrofunção 02.11.38 Diversos Responsáveis**, diz respeito a procedimentos de apuração e o respectivo registro de responsabilidade por danos ao erário, regulamentada pela legislação pertinente, abrange possíveis créditos em favor da União que ainda se encontram em fase de apuração, bem como aqueles que, uma vez apurados e julgados, configuram-se como direito em favor da Administração Pública.
7. **Macrofunção 02.03.42 Ajustes para Perdas Estimadas**, diz respeito a procedimentos que tem por objetivo instituir normas contábeis à harmonização dos registros referentes ao ajuste para perdas estimadas de créditos, de investimentos e de estoques.
8. **Macrofunção 02.11.12 Dívida Ativa da União**, diz respeito a procedimentos que tem por objetivo disciplinar a contabilização dos créditos inscritos em Dívida Ativa, bem como o respectivo ajuste para perdas, pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal.
9. **Macrofunção 02.03.14 Conformidade dos Registros de Gestão**, detalha os procedimentos mencionados na Instrução Normativa STN nº 6, de 31 de outubro de 2007.
10. **Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016**, dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal.
11. **Orientação Normativa nº 10 CMT LOG-HFA/2019**, orienta os procedimentos a serem desenvolvidos para a apuração de irregularidades administrativas no âmbito do Hospital das Forças Armadas bem como regular as condições necessárias para repor os danos causados ao erário.
12. **Lei 10.406/2002**, Lei que institui o Código Civil Brasileiro.
13. **Lei 6.830/80**, dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências.
14. **Decreto 93.872/86**, dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.
15. **Lei 4.320/64**, estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
16. **Cartilha aos Órgãos Públicos - Inscrição em Dívida Ativa da União Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**, disponível em: [cartilha\\_organos-de-origem.pdf \(www.gov.br\)](http://www.gov.br/cartilha_organos-de-origem.pdf)

### **1.3 Metodologia Utilizada na Escolha das Contas Correntes**

O critério utilizado para a seleção da amostra levou em conta:

- 1) a materialidade do saldo devedor da conta contábil;
- 2) aumento do saldo devedor de contas correntes em relação a determinado período; e
- 3) o saldo devedor de conta corrente constante em determinado período.

Os dois últimos critérios fazem inferir que a quitação da dívida para com o HFA não esteja ocorrendo de maneira satisfatória.

### **1.4 O Que se Pretende Alcançar com o Presente Trabalho de Auditoria (escopo)?**

O presente trabalho pretende responder as seguintes questões de auditoria:

1. Ocorreram erros de escrituração?
2. As perdas estimadas para crédito de liquidação duvidosa estão sendo reconhecidas?
3. Existem Lançamentos Contábeis sem suporte documental e/ou fatos econômicos/administrativos sem representação no Siafi?
4. Os lançamentos contábeis foram tempestivos e/ou o regime de competência foi observado?
5. A Unidade Examinada possui e se utiliza de procedimentos para a identificação do crédito vencido com o objetivo de propor ação de cobrança?
6. Existe a previsão de cobrança de penalidade, juros e/ou multas, correção monetária nos convênios e/ou Acordos? As penalidades estão sendo aplicadas?
7. Os fatos administrativos relativos aos Diversos Responsáveis estão sendo reconhecidos de maneira adequada em sua respectiva conta contábil?
8. A Unidade encaminha seus créditos vencidos para a inscrição em Dívida Ativa?

### **1.5 Breve Contextualização do Objeto (Contas Correntes)**

Foram selecionadas 8 (oito) contas correntes (pessoas físicas ou jurídicas que possuem débitos com o HFA), sendo que 6 (seis) correspondem a créditos de curto prazo (ativo circulante) e 2 (duas) corresponde a créditos de longo prazo (ativo não circulante).

De acordo com a NBC-TG 26 o ativo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

*“(a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;*

*(b) está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;*

*(c) espera-se que seja realizado até doze meses após a data do balanço; ou*

*(d) é caixa ou equivalente de caixa (conforme definido na NBC TG 03), a menos que a sua troca ou uso para liquidação de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data do balanço.*

*Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulante”.*

Sendo assim, as faturas com expectativa de serem quitadas em até doze meses após a data do balanço têm origem nas seguintes contas correntes: 1) P 00394700000108 Distrito Federal Secretaria de Saúde; 2) P 92898550000600 Fundação Universitária de Cardiologia; 3) P 120096 Hospital de Força Área de Brasília, 4) P 167086 Fundo do Exército; e 5) P 787700 Hospital Naval de Brasília. As Contas Correntes P 01 DDTCEHFA1 e P 01 DDTCEHFA3 correspondem a créditos do HFA oriundos de Tomada de Contas Especial cujo processo transitou em julgado no Tribunal de Contas da União. Como esses créditos não se encaixam em nenhum item acima descrito, eles são classificados no ativo não circulante.

Segue abaixo uma breve descrição das Contas Correntes selecionadas.

#### **1.5.1 P 92898550000600 Fundação Universitária de Cardiologia (FUC)**

Corresponde a posição dos créditos a receber de curto prazo que o Hospital das Forças Armadas possui em relação ao Instituto de Cardiologia do Distrito Federal (ICDF) cuja mantenedora é a Fundação Universitária de Brasília (FUC). Os créditos se referem ao Convênio nº 001-MD/2009 (com vigência expirada) e ao Acordo de Cooperação nº 01/2019, ambos firmados entre o Ministério da Defesa, Ministério da Saúde, Secretaria de Saúde do Distrito Federal, Câmara dos Deputados, Senado Federal e a Fundação Universitária de Brasília. O objeto do presente Acordo de Cooperação é a prestação pela FUC-ICDF, mediante compartilhamento de recurso patrimonial da União, de assistência em saúde ao adulto à criança e ao neonato, eletiva e emergencial nas áreas de cardiologia em geral do HFA.

O escopo da auditoria nesse tema específico com a FUC está estritamente relacionado ao rito operacional relativo aos registros contábeis pelo HFA, uma vez que a assinatura do Acordo Operacional 001/2019 é de responsabilidade do Ministério da Defesa que foi celebrado com a FUC-ICDF.

Assim, esse tema foi apartado dessa auditoria e será tratado em uma auditoria específica, considerando a necessidade de aprofundamento, sobretudo no tocante ao seu histórico e envolvimento de outros atores (SEPESD/MD e GDF, por exemplo) no processo de

negociação e busca de alternativas, objetivando o ressarcimento de débitos pendentes ao HFA, por parte da FUC-ICMD.

Releva acrescentar, ainda, que sobre esse tema foi gerada a Nota de Auditoria (SEI 3673910), de 14/06/2021, na qual estão consignadas recomendações (direcionadas à SEPESD) e que estão sendo acompanhadas, via monitoramento no Sistema e-Aud.

As recomendações consignadas na referida Nota de Auditoria estão relacionadas à necessidade de edição de normativo interno, no âmbito da ACMD, objetivando disciplinar o parcelamento administrativo de débitos (de natureza não tributária), em face da Lei 10.522/2002 e orientações que regem a matéria (Parecer 111/2017/DECOR/CGU/AGU e Despacho 74/2018/DECOR/CGU/AGU, entre outros.

#### **1.5.2 P 00394700000108 Distrito Federal Secretaria de Saúde**

Corresponde a posição dos créditos a receber de curto prazo que o Hospital das Forças Armadas possui em relação a Secretaria de Saúde do Governo do Distrito Federal. Os créditos se referem ao Convênio nº 011/2007-SES/DF. O citado Convênio tem por objeto a prestação de assistência à saúde, no âmbito ambulatorial e hospitalar, aos usuários do Sistema Único de Saúde – SUS/DF, a ser executada pela HFA, de forma complementar e referenciada pelo Complexo Regulador da SES/DF, sem prejuízo do atendimento aos militares das Forças Armadas.

#### **1.5.3 P 120096 Hospital de Força Área de Brasília, P 167086 Fundo do Exército, P 787700 Hospital Naval de Brasília.**

Correspondem a posição dos créditos a receber de curto prazo que o Hospital das Forças Armadas possui em relação ao Fundo de Saúde da Marinha (FUSMA), do Fundo de Saúde do Exército (FUSEX) e do Fundo de Saúde da Aeronáutica (FUNSA). Os créditos são decorrentes da prestação recíproca de assistência médico hospitalar, sob a forma ambulatorial ou hospitalar, praticada entre as Organizações Militares de Saúde e pelo Hospital das Forças Armadas.

#### **1.5.4 P 01 DDTCEHFA1 e P 01 DDTCEHFA3**

Correspondem a inscrição genérica de créditos classificados como de longo prazo que o Hospital das Forças Armadas possui em relação a pessoas físicas condenadas de forma solidária por dano ao patrimônio público em processo de tomada de conta especial transitado em julgado pelo Tribunal de Contas da União.

## 2. RESULTADOS DOS EXAMES

### 2.1 Achado: Ausência de Informações Essenciais no Histórico do Lançamento Contábil.

De acordo com os itens 6, 7 e 8 da ITG 2000 (R1), a escrituração em forma contábil deve conter no mínimo: a) data do registro contábil, ou seja, a data em que o fato contábil ocorreu; conta devedora, conta credora; d) histórico que represente a essência econômica da transação ou o código de histórico padronizado, neste caso baseado em tabela auxiliar incluída em livro próprio; e) o valor do registro contábil; f) informação que permita identificar, de forma unívoca, todos os registros que integram um mesmo lançamento contábil. O registro contábil deve conter o número de identificação do lançamento em ordem sequencial relacionado ao respectivo documento de origem externa ou interna.

Em resumo, o histórico do lançamento contábil deverá fazer referência ao suporte documental (documentação contábil), informando o número SEI onde a fatura e/ou notas fiscais se encontram, com a finalidade de facilitar a rastreabilidade das informações e por consequência aumentar a transparência contábil. Outrossim, de acordo com a Macrofunção 02.03.14, a Conformidade dos Registros de Gestão tem como finalidade verificar: *“a existência de documentação que suporte as operações registradas”*.

Analisando o histórico de lançamentos contábeis, identificou-se um padrão seguido pelo Hospital. No histórico, não há informações sobre o suporte documental (documentação contábil), ou seja, informações sobre faturas e/ou notas fiscais que deram origem ao registro contábil. Como exemplo, a Nota de Sistema 2020NS001435 cujo histórico está descrito da seguinte forma: *“Provisão de valores a receber da Fundação Universitária de Cardiologia – ICDF, conforme Acordo de Cooperação vinculado ao Processo SEI 60550.024279/2016-98, valores faturados em dez/2019 ref. despesas pagas pelo HFA ref. água e esgoto Processo SEI 60550.004446/2020-61”*.

O Processo SEI 60550.02424279/2016-98 refere-se ao processo de formalização do Acordo de Cooperação nº 01/2019. O Processo SEI 60550.004446/2020-61 corresponde a um controle de saldo das provisões de receitas, ou seja, uma conciliação dos saldos com o SIAFI. Sendo assim, não contém informações sobre a fatura e/ou notas fiscais que deram origem ao registro contábil.

Ao tomar conhecimento por meio do Relatório Preliminar (SEI 3785888) dos fatos apontados acima, a Unidade Examinada informou que os históricos dos lançamentos contábeis passaram a incluir os números das faturas e respectivos documentos (como exemplos: 2021NS009155, 2021NS009158, 2021NS009100, 2021NS009102).

Todavia, a implementação das recomendações sobre este ponto será analisada na fase de monitoramento.

## **2.2 Achado: Ausência de Reconhecimento das Perdas Estimadas para Crédito de Liquidação Duvidosa**

O CPC 47 (Receitas-NBC TG 47) determina que a entidade **não deve reconhecer como ativo e nem como receita o valor derivado, como exemplo, de uma venda que carrega dúvida quanto ao seu recebimento.** Ou seja, em outras palavras, antes de a entidade registrar uma receita contábil e as contas a receber, deve considerar não apenas a capacidade como também a intenção do cliente de pagar o que é devido. Por óbvio, a entidade espera que cada cliente pague o que realmente deve, contudo, isso não ocorre na prática, ou seja, dentro da carteira de clientes, a empresa não sabe quem não irá pagar e, dessa forma, além de registrar a receita e as contas a receber, **registra uma expectativa de não recebimento das vendas em determinado período.**

A NBC TSP Estrutura Conceitual, dispõe que os ativos mensurados pelo custo histórico **podem ter seu valor ajustado**, na medida em que o seu potencial de serviços ou capacidade de gerar benefícios econômicos diminuiu devido a mudanças nas condições econômicas ou em outras condições. Essa mesma norma define as características qualitativas da informação contábil útil, **entre elas a relevância e a representação fidedigna, que são diretamente impactadas pelo não reconhecimento de ajustes para perdas estimadas.**

Bem assim, a Macrofunção 02.03.42 (Ajustes para Perdas Estimadas) esclarece que para a apresentação da real situação patrimonial, **é necessário que o reconhecimento de créditos a receber seja acompanhado da constituição do respectivo ajuste para perdas estimadas, permitindo assim a quantificação fiel dos recursos controlados pela entidade.**

Não ficam de fora dos ajustes os créditos a receber decorrentes de condenação transitada em julgado pelo Tribunal de Contas da União em processos de Tomada de Contas Especial relacionados a dano ao patrimônio público. A Macrofunção 02.11.38 (Diversos Responsáveis) em seu item 2.7.1 esclarece que *“o procedimento que se adequa às Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público, assim como a legislação vigente, é o de constituição de ajustes para perdas estimadas com ativos que dificilmente serão recebidos, ajustando-se o saldo dos créditos. Este procedimento harmoniza as Normas Nacionais com as Normas Internacionais de Contabilidade”* (grifo nosso).

Desta forma, para que a *“Contabilidade possa evidenciar com precisão e clareza o Patrimônio do Ente Público faz-se necessário que os valores a receber que apresentem significativa probabilidade de não realização, bem como os ativos que não geram benefícios econômicos esperados, sejam ajustados a valor realizável. O ajuste deve ser feito por intermédio da utilização de uma conta redutora do ativo que esteja mensurado acima do valor provável de realização”* (item 2.3.4 da Macrofunção 02.11.12 - Dívida Ativa da União).

Ao analisar as contas correntes objeto desta auditoria, não foram identificados o reconhecimento das perdas estimadas para crédito de liquidação duvidosa.

Em anexo (item 5), são apresentadas a manifestação da Unidade Examinada e a análise da respectiva manifestação.

### **2.3 Achado: Fatos Econômicos e/ou Administrativos sem Registro na Contabilidade. Execução de Despesas sem Lastro Orçamentário.**

1. O Relatório Pericial Contábil (SEI 3249004) trata de pesquisa e levantamento dos valores com o objetivo de viabilizar a compensação legal, à luz do art. 368 e seguintes, do Código Civil, entre o Hospital das Forças Armadas (HFA) e o Instituto de Cardiologia do Distrito Federal (ICDF), envolvendo todas as dívidas anteriores e vigentes ao Acordo de Cooperação nº 001/2019. Ou seja, o referido documento apresenta um levantamento de todos os créditos que o HFA tem em relação ao ICDF (originários do Convênio nº 01/2009 e do Acordo de Cooperação nº 01/2019) e de todos os créditos que o Instituto possui em relação ao HFA, com o objetivo de compensar as dívidas até onde se anularem.

Ao analisar o referido Relatório, sem adentrar nos aspectos legais que giram em torno do de uma das modalidades de extinção da obrigação, a compensação, identificou-se que o Convênio nº 01/2009 previa a aplicação de 2% de multa sobre faturas vencidas referente às despesas com elevadores, ar e vácuo, câmara mortuária, água quente e vapor, energia elétrica etc. Insta salientar que o Acordo de Cooperação nº 01/2019 não previa a aplicação de multa.

Ao verificar os lançamentos contábeis das referidas contas no SIAFI, verificou-se que as multas não foram contabilizadas, o que foi confirmado no Relatório Pericial Contábil. O valor da multa não contabilizada referente ao atraso das faturas totaliza **R\$ 82.163,22** e de acordo com o citado Documento, só após autorização para a compensação das dívidas, os valores das multas deverão ser contabilizados.

2. Ainda de acordo com o Relatório Pericial Contábil, existem faturas relativas à prestação de serviço realizada pelo ICDF que constam em aberto. As faturas têm origem no Convênio nº 01/2009 e Acordo de Cooperação nº 01/2019, que correspondem a R\$ 1.017.077,90 e R\$ 1.411.332,26 respectivamente, totalizando R\$ 2.428.410,16. Todavia, ao analisar o saldo da conta corrente da Fundação de Cardiologia do Distrito Federal na conta contábil “Contas a Pagar Credores Nacionais” (2.1.3.1.1.04.00) ao final do exercício de 2019 (31/12/2019), constatou-se o valor de **R\$ 1.565,83**. Este valor foi quitado por meio da OB800708 em 03/03/2020. Insta salientar que ao final do exercício de 2020 não existia saldo credor na conta em epígrafe. Ou seja, o Relatório Pericial Contábil, datado de 22/07/2020, informava um valor a pagar ao ICDF de **R\$ 2.428.410,16** enquanto, nesta mesma data, o sistema SIAFI apresentava um saldo no valor de **R\$ 0**.

Após ciência do fato, a Unidade Examinada apresentou esclarecimentos, informando que *“os valores a pagar mencionados no Relatório de Perícia Contábil ainda **não foram contabilizados tendo em vista a necessidade de aprovação da LOA 2021 para que o Hospital tenha crédito suficiente para empenhar as despesas relacionadas.** Diante da recente aprovação do orçamento, informamos que tais valores serão empenhados e liquidados no mês de Maio/2021, ocorrendo conseqüentemente os devidos registros na conta 213110400 (Contas a Pagar Credores Nacionais)”* (grifo nosso).

Dos esclarecimentos apresentados pelo Hospital, observa-se que além do regime de competência não ter sido observado (reconhecimento do passivo, no momento do fato gerador, independente do seu pagamento), constatou-se a execução de despesa sem lastro orçamentário, prática condenada pela legislação, conforme explicações no anexo (item 5).

**3.** Por último, Os dois Termos de Reconhecimento de Dívida (anexo 3.6 SEI 3263400), assinados pelo ICDF no valor de R\$ 8.244.699,14 e R\$ 2.661.457,56 (ambos assinados em 19/10/2020) comprometendo-se a pagar as dívidas em 42 parcelas de R\$ 196.302,36 e de R\$ 63.668,04 respectivamente, não tiveram desdobramentos na contabilidade.

De acordo com os esclarecimentos apresentados pela Unidade Examinada, os mencionados *“Termos de Reconhecimento de Dívida ainda não foram concretizados, em decorrência de restrições orçamentárias. Não obstante, assim que o orçamento de 2021 for aprovado, todos os lançamentos contábeis serão feitos”*.

Trata-se do mesmo caso apresentado no parágrafo anterior, no qual as explicações encontram-se no anexo (item 5).

## **2.4 Achado: Ausência de Descrição Detalhada nas Faturas de Prestação de Serviço – Documentação Contábil Deficiente.**

Em análise a conta corrente P 00394700000108 - Distrito Federal (conta contábil 1.1.2.2.2.01.06 – faturas duplicatas a receber prestação de serviços), identificou-se ao final do exercício de 2020 um saldo no valor de R\$ 801.447,60. Insta salientar que este valor remonta aos exercícios de 2006, 2007, 2008 e 2009 que tem como origem prestação de serviços realizadas pelo HFA ao SES/DF referente ao Convênio nº 11/2007-SES/DF.

Desta forma, solicitou-se ao Nosocômio, a documentação contábil (faturas comprovando a prestação de serviços) que dá suporte aos lançamentos identificados no SIAFI. Em resposta, a Unidade Examinada informou que *“o documento em questão não faz nenhuma menção sobre a especificação dos serviços prestados. Em função disso, todos os serviços estão com a descrição de serviços hospitalares”*.

De acordo com a Macrofunção 02.03.14, a conferência realizada no âmbito da Conformidade do Registro de Gestão pode resultar em uma das seguintes situações: a) sem restrição; b) com restrição. A citada Macrofunção esclarece que a Conformidade não

apresentará restrição quando “a documentação comprovar de forma fidedigna os atos de gestão realizados”.

Desta forma, o lançamento contábil cujo suporte documental não especifica qual o tipo de serviço prestado irá sofrer restrição na Conformidade do Registro de Gestão.

Após a ciência dos fatos apontados acima, a Unidade Examinada, por meio da Nota Técnica (SEI 3936822), informou que a Seção de Cobrança passou a adotar a partir do exercício de 2020 a descrição detalhada das faturas mencionando o tipo de serviço prestado. Contudo, essas informações serão verificadas na fase de monitoramento.

## **2.5 Achado: Não Observância do Regime de Competência. Lançamentos Contábeis Intempestivos, Realizados com Data Anterior à Data da Fatura e Lançamento de Estorno do Reconhecimento da Receita (Regime Contábil) no Momento do Recebimento.**

1. Ao analisar as notas de lançamentos de sistemas 2020NS013378 (R\$ 5.233.055,92) e 2020NS013379 (R\$ 5.233.055,92), ambas datadas de 30/09/2020, constatou-se que a primeira se refere ao aluguel de áreas do HFA, no período de maio a dezembro do exercício de 2019, e a segunda ao aluguel correspondente ao período de janeiro de 2020 a agosto de 2020.

2. Os registros efetuados no Siafi por meio das notas de sistemas 2020NS009264, 2020NS011996 e 2020NS17254 (como exemplos) destinadas ao reconhecimento de receitas por serviços prestados pelo HFA foram lançadas antes da data das respectivas faturas (suporte documental), ocorrência que compromete as características qualitativas Representação Fidedigna e Verificabilidade da Informação Contábil. O quadro abaixo apresenta as notas de sistemas 2020NS00924 e 2020NS011996 e respectivas faturas:

Quadro 2: Nota de Sistemas e Respektivas Faturas

NS 2020	Data Emissão	Valor (R\$)	Fatura	Data	Valor (R\$)
009264	30Jun20	1.152.733,13	089 SCbr/2020	01Jul20	183.595,53
			090 SCbr/2020	01Jul20	321.858,77
			091 SCbr/2020	01Jul20	8.845,46
			092 SCbr/2020	01Jul20	4.598,28
			093 SCbr/2020	01Jul20	557.994,27
			094 SCbr/2020	01Jul20	75.840,82
TOTAL		1.152.733,13	1.152.733,13		
011996	31Dez20	1.023.817,95	204 SCbr/2020	05Jan21	769.241,47
			205 SCbr/2020	05Jan21	146.648,53
			206 SCbr/2020	05Jan21	107.954,95
TOTAL		1.023.817,95	1.023.817,95		

Fonte: HFA – Relatório de Respostas SA nº03

Observa-se que a data de lançamento das Notas de Sistemas é anterior à data do faturamento da prestação de serviços.

3. Ao analisar a data das faturas de prestação de serviço no âmbito do Convênio nº 11/2007-SES/DF<sup>1</sup> emitidas pelo HFA, constatou-se que a 2014NL00200 corresponde aos lançamentos cujos fatos geradores ocorreram nos exercícios de 2006, 2007, 2008 e 2009. O quadro abaixo apresenta informações sobre o fato:

Quadro 3: Nota de Lançamento de Sistema – Convênio nº11/2007-SES/DF

Nota de Lanc de Sistema	Fatura/NF	Valor (R\$)	Data
<b>2014NL0000200</b>	230/06	85.088,09	23/06/2006
	387/06	98.212,70	07/12/2006
	028/07	58.638,19	23/01/2007
	133/07	58.390,98	15/02/2007
	608/07	49.283,78	27/08/2007
	894/07	46.179,87	05/12/2007
	235/08	42.382,33	06/05/2008
	545/08	220.836,12	01/12/2008
	039/09	103.772,03	11/02/2009
	040/09	46.175,38	11/02/2009

Fonte: HFA – Relatório de Respostas SA nº03

Observa-se que a Nota de Lançamento corresponde ao exercício de 2014 cujo fato gerador teve origem nos exercícios de 2006, 2007, 2008 e 2009.

4. Ao analisar os procedimentos contábeis relativos ao recebimento de valores cuja receita foi reconhecida anteriormente pelo regime de competência, identificou-se a prática de estornar a receita reconhecida pelo regime patrimonial (estorno do lançamento contábil) e reconhecê-la novamente, agora, pelo regime de caixa. Os lançamentos contábeis efetuados pela Unidade Examinada descritos abaixo, exemplifica a questão:

1 – No ato do Reconhecimento da Receita (2020NS001415):

*D - 11222.01.06                      241.185,03*

*C - 43312.01.00                      241.185,03*

2 – No ato da quitação do débito pelo devedor no mesmo exercício financeiro do reconhecimento da receita (2020NS007723):

*D - 43312.01.00                      112.041,14*

*C - 11222.01.06                      112.041,14*

<sup>1</sup> Conta Corrente P00394700000108 (Distrito Federal Secretaria de Saúde) Conta Contábil 1.1.2.2.1.01.06

3 - No ato da quitação do débito pelo devedor no exercício financeiro posterior ao reconhecimento da receita (2020NS001414):

D - 23711.03.00            7.952.231,22

C - 11222.01.06            7.952.231,22

4 - No ato da quitação do débito pelo devedor no exercício financeiro posterior ao reconhecimento da receita (2019NS011844):

D - 23711.03.00            13.682,27

C - 11221.01.06            13.682,27

De acordo com a prática adotada pelo Hospital, no momento do reconhecimento da receita (lançamento 1) debita-se a conta patrimonial (11222.01.06 Faturas Duplicatas a Receber-Intra) e credita-se a conta de resultado (43312.01.00 Venda Bruta Exploração de Bens e Serviços). Este procedimento está de acordo com o regime de competência, tendo em vista que a receita está sendo reconhecida no momento do fato gerador independentemente do seu recebimento. Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, *“com o objetivo de evidenciar o impacto no patrimônio, deve haver o registro da variação patrimonial aumentativa, independentemente da execução orçamentária, em função do fato gerador (...). Ocorrido o fato gerador, pode-se proceder ao registro contábil do direito a receber em contrapartida de variação patrimonial aumentativa, o que representa o registro da variação patrimonial aumentativa por competência”*.

Todavia, no ato do recebimento, o lançamento que reconheceu a receita pelo regime de competência é estornado (lançamento 2), debitando-se e creditando-se as contas, agora, de forma inversa ao lançamento 1. O estorno é uma técnica contábil utilizada para ajustar os erros de escrituração, ou seja, quando ocorre a duplicidade de um mesmo lançamento ou por erro de lançamento da conta debitada ou da conta creditada.

Procedendo-se dessa maneira, a Unidade Examinada realiza o cancelamento do registro da receita com enfoque patrimonial. Observa-se que nos lançamentos 3 e 4, o cancelamento da receita foi realizado debitando-se a conta 23711.03.00 (Ajustes de Exercícios Anteriores) isto porque a receita foi reconhecida em exercícios passados. De acordo com o SIAFI, a conta Ajustes de Exercícios Anteriores registra o saldo decorrente de efeitos da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes. Não foi o que ocorreu no caso em epígrafe.

## **2.6 Achado: Ausência de Aplicação da Atualização Monetária, de Multa e Juros de Mora Nos Créditos Vencidos Relativos a Convênios/Acordo de Cooperação.**

### **1. Conta Corrente P 00394700000108 Distrito Federal Secretaria de Saúde (Conta Contábil 1.1.2.2.1.01.06)**

Esta conta corrente registra os fatos econômicos provenientes do Convênio nº 011/2007-SES/DF. Ao analisar os registros contábeis, identificou-se prestação de serviços realizada pelo HFA durante os exercícios de 2006, 2007, 2008 e 2009. Os registros contábeis indicam que, até o presente momento, a Secretaria de Saúde ainda não quitou o seu débito junto ao Nosocômio, que, de acordo o SIAFI, apresenta um montante de **R\$ 801.447,60**.

Ao analisar a conta contábil em epígrafe, identificou-se que não houve a aplicação de multa, juros de mora e correção monetária. Ou seja, este montante corresponde ao valor original das faturas sem a aplicação da correção monetária, resultando em registros que não correspondem à realidade, pois o crédito a receber do Hospital não tem o mesmo poder aquisitivo de 12 anos atrás.

Cabe salientar que, de acordo com o Relatório de Resposta da SA nº 03, a atualização monetária no montante de R\$ 461.243,97 foi registrada contabilmente pela 2014NL000200, todavia, em outubro de 2015, este valor foi baixado pela 2015NL000483.

### **2. P 92898550000600 Fundação Universitária de Cardiologia (ICDF)**

A Fundação Universitária de Cardiologia vem apresentando saldo devedor acumulado crescente desde o exercício de 2017. O saldo devedor da FUC está registrado nas seguintes contas contábeis: 1.1.2.2.1.01.06 – Faturas Duplicatas a Receber Prestação de Serviços, 1.1.3.8.1.13.00 – Créditos a Receber por Cessão de Áreas Públicas e 1.1.3.8.1.15.00 – Créditos a Receber por Pagamento de Despesas de Terceiros.

A Dívida da Fundação em 2017 correspondia ao montante aproximado de R\$ 627.000,00 e ao final do exercício de 2020 apresentou um montante aproximado de R\$ 19.333.000,00, conforme registro no SIAFI. Isto decorreu da ausência de pagamento das faturas emitidas pelo Nosocômio. Esses créditos foram provenientes do Convênio nº 01/2009 e do Acordo de Cooperação nº 01/2019. O Gráfico abaixo apresenta o saldo devedor acumulado do ICDF.

Gráfico 1: Saldo Devedor (R\$)



Ao analisar os respectivos lançamentos contábeis, identificou-se a não aplicação da correção monetária o que resulta, como explicado acima, em créditos a receber que não acompanham a variação da inflação, e, por consequência, na perda do poder aquisitivo dos respectivos créditos.

No que diz respeito à ausência de previsão de multa e juros por descumprimento de obrigação, identificou-se apenas a previsão de multa no Convênio nº 01/2009 cláusula que foi retirada no Acordo de Cooperação nº 01/2019.

Insta observar que a conta contábil 1.1.3.8.1.15.00 – Créditos a Receber por Pagamento de Despesas de Terceiros refere-se a despesas que foram pagas pelo HFA e que devem ser ressarcidas pelo ICDF, como por exemplo despesas com: energia elétrica, água e esgoto, gás oxigênio líquido, elevadores etc. É consabido que as concessionárias prestadoras de serviços preveem, em seus contratos de adesão, a aplicação de correção monetária, multa e/ou juros quando ocorre o atraso no pagamento de suas faturas. Como exemplo, cita-se o caso da CAESB (SEI 2142600) que prevê em sua fatura a *“cobrança de acréscimos previstos na Lei 442/93, regulamentada pelo Decreto 26.590/06”*.

Desta forma, o fato de o HFA não cobrar multa e/ou juros e/ou correção monetária que estão previstas nos contratos das concessionárias/prestadoras de serviço quando do atraso no pagamento pelo Instituto, constitui subsídio de forma indireta, pois o HFA arca com todo o montante esperando ser ressarcido pelo ICDF.

Ao tomar ciência dos fatos acima, a Unidade Examinada apenas informou que não havia previsão nos instrumentos de avença dos respectivos institutos.

Em anexo (item 5), discorre-se sobre a aplicação da correção monetária e juros de mora sem previsão contratual.

## **2.7 Achado: Ausência de Inscrição em Dívida Ativa dos Créditos Registrados em Conta Representativa dos Diversos Responsáveis.**

De acordo com o § 3º, art. 18 da Orientação Normativa nº 10 CMT LOG-HFA, de 16/12/2019 as providências para a inscrição na Dívida Ativa da União, aplicam-se nos casos em que os devedores da União são servidores ativos lotados no HFA, aposentados, pensionistas, bem como militares ativos e inativos e, ainda, se o débito foi constituído enquanto estavam no serviço ativo, aos ex-militares temporários. Já o § 4º do precitado artigo dispõe que *“nos casos daqueles que se relacionam com a União por meio de contratos, convênios, acordos, ajustes e instrumento congêneres, não havendo o pagamento voluntário e não sendo suficiente a retenção dos valores para saldar a dívida, por ocasião de aplicação de eventual sanção pecuniária em decorrência de atraso, inexecução total ou parcial ou, ainda, de qualquer descumprimento do pactuado, o processo deverá ser encaminhado à PGFN para fins de inscrição na Dívida Ativa da União”*.

Ao verificar se os responsáveis pertencentes às inscrições genéricas DDTCEHFA1 e DDTCEHFA3 da conta contábil Crédito a Receber por Falta Irregularidade Comprovação (12121.05.08) estavam inscritos na Dívida Ativa da União ([Lista de Devedores - PGFN](#)), identificou-se que nenhum deles constavam na lista de devedores da PGFN.

Ao tomar ciência do fato apontado, o Nosocômio, por meio de Nota Técnica, informou que *“enviará as notificações aos devedores para que as inscrições ocorram posteriormente”*.

## **2.8 Achado: Notificações Com o Objetivo de Dar Ciência ao Devedor do Débito Vencido Expedidas de Forma Intempestiva.**

Por meio de Solicitação de Auditoria, questionou-se a Unidade Examinada sobre a existência de procedimentos com o objetivo de minimizar o pagamento das faturas fora do prazo acordado. Em resposta, o Nosocômio informou que *“notifica os planos das Forças, aqui atendidos, a fim de que eles possam realizar os repasses de forma tempestiva. O meio utilizado é a correspondência oficial (mais especificamente o Ofício), conforme pode ser verificado nos processos SEI nº 60550.002458/2021-31 e 60550.002450/2021-75, que notificaram, respectivamente, o Hospital Naval de Brasília e o Hospital da Força Aérea de Brasília”*.

A Orientação Normativa Conjunta nº 01, de 19/08/2016, estabelece a regulação da descentralização orçamentária e financeira, referente ao ressarcimento de despesas decorrentes da prestação recíproca de assistência médico-hospitalar, sob a forma ambulatorial ou hospitalar, praticada entre as Organizações Militares de Saúde e pelo HFA. De acordo com o art. 12 da referida Orientação, o Comando da Força Singular a que o beneficiário atendido esteja vinculado transferirá o valor a ser indenizado diretamente à UG atendente, por intermédio das setoriais financeiras, mediante descentralização de crédito por meio de destaque, **no prazo máximo de 60 dias corridos**.

De acordo com a Unidade Examinada, os processos SEI nº 60550.002450/2021-75 e 60550.002458/2021-31 referem-se a cobrança das faturas em atraso. Ao analisar o primeiro processo, identificamos o Ofício 1905 (SEI 3164854) emitido em **26/01/2021**, informando ao Diretor do Hospital da Força Aérea de Brasília que o último repasse realizado foi no **mês de agosto de 2020** e que o saldo acumulado até o dia 31/12/2020 correspondia a um montante de **R\$ 6.378.159, 78**.

Posteriormente a Unidade Examinada emitiu o Ofício 9747 (SEI 3461638), em **16/04/2021**, reforçando o Ofício 9747 (3461638), pois os repasses ainda não tinham sido realizados. O Ofício também informa que o saldo devedor acumulado, em 31/03/2021, correspondia a um montante de **R\$ 8.568.488,53**.

Considerando que o prazo é de 60 dias para o repasse, a Unidade Examinada emitiu o Ofício com **quase três meses de atraso**. E o segundo Ofício após **2 meses da emissão do primeiro**.

No que diz respeito à dívida da Secretaria de Saúde do DF (Conta Corrente P 00394700000108 Distrito Federal Secretaria de Saúde (Conta Contábil 1.1.2.2.1.01.06), cujo saldo devedor em 31/12/2020 apresenta o montante de **R\$ 801.447,60** e cuja origem remonta os exercícios **2006, 2007, 2008 e 2009**, foram emitidos apenas dois Ofícios: **Ofício nº 163/DA-HFA, de 17/01/2014 e Ofício nº 3594/2013, de 31/10/2013**.

Após tomar ciência dos fatos apontados acima, a Unidade Examinada apresentou os seguintes esclarecimentos:

*“Informamos que o HFA já vem notificando os devedores quanto aos débitos vencidos, conforme poderá ser observado nos seguintes ofícios (Sei 3916744 item 2.10): Sei 3339015 – Ofício cobrança GDF, Sei 3907052 – Ofício cobrança Marinha (ofício aguardando assinatura), Sei 3461638 – Ofício cobrança Aeronáutica.*

Ao analisar os esclarecimentos apresentados pela Unidade Examinada, verificou-se que os Ofícios de cobrança não trazem novas informações. Como por exemplo, o Ofício de cobrança expedido para a Aeronáutica (SEI 3461638) que está no bojo do fato constatado. O Ofício de cobrança expedido para a Marinha (SEI 3907052) assinado em 17/08/2021, posterior à ciência do conteúdo do Relatório Preliminar.

## **2.9 Achado: Ausência de Transferência de Saldo Após Mudança de Conta Contábil que Registra Créditos Encaminhados para Dívida Ativa Inscritos.**

Durante os exercícios de 2015, 2016 e 217, identificou-se na conta contábil **8.3.1.2.2.03.00** (créditos encaminhados para a dívida ativa inscritos de natureza não tributária) o registro de R\$ 178.910,27, conforme a figura abaixo demonstra.

Fig. 01

```

__ SIAFI2017-CONTABIL-DEMONSTRA-BALANCETE (BALANCETE CONTABIL)
22/06/2021  19.36  SALDOS DIFERENTE DE ZERO  USUARIO: ANDRE
UG      : 112408 - HOSPITAL DAS FORÇAS ARMADAS  TELA: 1
GESTAO  : 00001 - TESOURO NACIONAL
14 DE 2017  ENCERRADO

SALDO ATUAL  R$
-----GLOBAL (REAL+OUTRAS MOEDAS) EM REAL
8.3.1.0.0.00.00 EXECUCAO ENCAMINHAMENTO CREDITOS D 178.910,27 C
8.3.1.2.0.00.00 CREDITOS ENCAMINHADOS PARA A DIVID 178.910,27 C
8.3.1.2.2.00.00 CRED ENCAMINHADOS P/ DIVIDA ATIVA 178.910,27 C
8.3.1.2.2.03.00 DIVIDA ATIVA NAO TRIBUTARIA 178.910,27 C
8.9.0.0.0.00.00 OUTROS CONTROLES 205.242.190,50 C
    
```

Durante os exercícios acima citados, os créditos encaminhados para a dívida ativa inscritos eram registrados na **conta contábil 8.3.2.2.00.00** conforme consulta ao plano de contas apresentado na figura abaixo.

Fig. 02

```

__ SIAFI2017-TABAPOIO-PLANOCONTA-CONCONTA (CONSULTA PLANO DE CONTAS)
23/06/21  14:28  USUARIO : ANDRE
PAGINA : 1

PREFIXO DA CONTA : 8312
CONTA  TITULO  NATUREZA
- 83120.00.00 CREDITOS ENCAMINHADOS PARA A DIVIDA ATIVA
83121.00.00 CRED ENCAMINHADOS P/ DIVIDA ATIVA A INSCREVER
83121.01.00 = DIVIDA ATIVA TRIBUTARIA NAO PREVIDENCIARIA CONTROLE
83121.02.00 = DIVIDA ATIVA TRIBUTARIA PREVIDENCIARIA CONTROLE
83121.03.00 = DIVIDA ATIVA NAO TRIBUTARIA CONTROLE
83122.00.00 CRED ENCAMINHADOS P/ DIVIDA ATIVA INSCRITOS
83122.01.00 = DIVIDA ATIVA TRIBUTARIA NAO PREVIDENCIARIA CONTROLE
83122.02.00 = DIVIDA ATIVA TRIBUTARIA PREVIDENCIARIA CONTROLE
83122.03.00 = DIVIDA ATIVA NAO TRIBUTARIA CONTROLE
    
```

Conforme mencionado, a Unidade Examinada vinha mantendo registrado o montante de R\$ 178.910,27 na conta contábil retromencionada durante os exercícios de 2015, 2016 e 2017. Todavia, a partir do exercício de 2018 a conta contábil que registra os créditos encaminhados para dívida ativa inscritos passou a ser a **conta 83140.00.00**, conforme abaixo apresentado.

Fig. 03

SIAFI2018-TABAPOIO-PLANOCONTA-CONCONTA (CONSULTA PLANO DE CONTAS)		
23/06/21	14:38	USUARIO : ANDRE
		PAGINA : 1
PREFIXO DA CONTA : 8314		
CONTA	TITULO	NATUREZA
83140.00.00	CREDITOS INSCRITOS EM DIVIDA ATIVA	
83141.00.00	= DIVIDA ATIVA TRIBUTARIA NAO PREVIDENCIARIA	CONTROLE
83142.00.00	= DIVIDA ATIVA TRIBUTARIA PREVIDENCIARIA	CONTROLE
83143.00.00	= DIVIDA ATIVA NAO TRIBUTARIA	CONTROLE

Ocorre que, durante o exercício de 2018 não há saldo na conta que registra a execução da dívida ativa (conta contábil 83000.00.00), ou seja, não houve transferência entre contas do saldo de R\$ 178.910,27 do exercício de 2017 para o exercício de 2018.

Ao tomar ciência do fato apontado por meio do Relatório Preliminar, o Nosocômio apresentou os seguintes esclarecimentos:

*“(...) Como não conseguimos visualizar o reflexo contábil da saída deste valor da conta 831220300, fizemos consulta junto à PGFN de MG para verificar se o valor ainda estava em aberto na dívida ativa (Sei 3916744 item 2.11).*

*Conforme e-mail de 09/Ago/2021 em anexo (Sei 3916744 item 2.11), a PGFN informou que a dívida se encontra extinta por pagamento. Segue anexo também o demonstrativo do Sistema da PGFN (Sei 3916744 item 2.11).*

*Para verificação dos reflexos contábeis da não transposição do saldo de 2017 para 2018, enviamos em 11/Ago/2021 a mensagem SIAFI (Sei 3916744 item 2.11) à Setorial Contábil do Ministério da Defesa para nos auxiliar no rastreamento do valor que foi excluído da nossa contabilidade”.*

Da manifestação do Nosocômio, observa-se que a dívida foi extinta por pagamento, todavia não houve o devido reflexo contábil no SIAFI. Sendo assim, a implementação da recomendação será realizada na fase de monitoramento.

### 3. RECOMENDAÇÕES

**3.1. Achado 2.1:** Considerando o princípio da transparência, recomenda-se que a Unidade Examinada passe a informar, nos históricos dos lançamentos contábeis, o número SEI do suporte documental (faturas e/ou notas fiscais) que deram origem ao registro contábil.

**3.2. Achado 2.2:** Considerando os procedimentos descritos na Macrofunção 02.03.42 (Ajustes para Perdas Estimadas), as características qualitativas da informação contábil útil (representação fidedigna e relevância) bem, como a harmonização com as Normas

Internacionais de Contabilidade, recomenda-se que a Unidade Examinada passe a realizar o reconhecimento das Perdas Estimadas para Crédito de Liquidação Duvidosa em todas as contas a receber que apresentem em suas características significativa probabilidade de não realização durante o exercício financeiro.

**3.3. Achado 2.3:** **1.** Recomenda-se que a Unidade Examinada, em conformidade com a Macrofunção 02.11.40, o Regime de Competência e o Acórdão nº 158/2012-TCU, passe a reconhecer contabilmente os passivos no momento do fato gerador independentemente do pagamento ou da existência de dotação orçamentária, pois, de acordo com o Tribunal, não é o registro contábil que está vedado e sim o ato que o origina. No caso em epígrafe, recomenda-se o reconhecimento dos passivos oriundos dos débitos do ICDF bem como os desdobramentos dos Termos de Reconhecimento de Dívida e o reconhecimento da multa proveniente do Convênio nº 01/2009, independentemente de dotação orçamentária. **2.** Adote medidas com vistas a fortalecer os instrumentos de planejamento e controle da execução orçamentária, de forma a impedir despesas executadas sem dotação orçamentária suficiente, prática essa em desacordo com as disposições do art. 167, inciso II CF e artigos 15, 16 e 37, inciso IV da LRF. Vale lembrar que o teor desta última recomendação já foi veiculado no Relatório Anual de Contas referente ao exercício de 2019 (SEI 2856624).

**3.4. Achado 2.4:** Tendo em vista a Macrofunção 02.03.14 (Conformidade do Registro de Gestão), recomenda-se que a Unidade Examinada especifique, de forma detalhada, nas faturas e/ou notas fiscais de prestação de serviço o tipo de serviço prestado, ou faça menção a relatórios/documentos cuja especificação dos serviços ofereça maiores detalhes.

**3.5. Achado 2.5:** Recomenda-se que a Unidade Examinada reconheça a receita no momento da ocorrência do fato gerador em homenagem ao regime de competência. **2.** Recomenda-se que a Unidade Examinada não proceda ao cancelamento da receita ora reconhecida pelo regime de competência no momento do recebimento dos valores. Se for o caso, realizar gestão junto à Setorial Contábil do Ministério da Defesa com objetivo de evitar a duplicidade no registro da receita.

**3.6. Achado 2.6:** Recomenda-se que a Unidade Examinada realize a cobrança e registre a atualização monetária nas contas correntes P 00394700000108 Distrito Federal Secretaria de Saúde (Conta Contábil 1.1.2.2.1.01.06 – Duplicatas a Receber Prestação de Serviços) e P 92898550000600 Fundação Universitária de Cardiologia (conta contábil 1.1.3.8.1.13.00 – Créditos a Receber por Cessão de Áreas Públicas). **2.** Tendo em vista o princípio do enriquecimento sem causa, repassar e registrar nas devidas contas contábeis a multa e/ou juros e/ou correção monetária cobrados pelas concessionárias/prestadoras de serviços cujos valores se encontram no bojo dos contratos de adesão/contratos. **3.** Nas prestações de serviços realizadas apenas pelo HFA, considerando o princípio da boa fé pública, aplicar e registrar apenas a atualização monetária. **4.** Nos próximos Convênios e/ou Acordo de

Cooperação, inclua cláusula prevendo a aplicação dos institutos descritos acima em caso de inadimplência de obrigações.

**3.7. Achado 2.7:** Recomenda-se que a Unidade Examinada encaminhe a esta Ciset/MD comprovação de que os diversos responsáveis registrados na conta **contábil Crédito a Receber por Falta Irregularidade Comprovação (12121.05.08)** foram inscritos em Dívida Ativa da União, ou se for o caso, proceda a inscrição **encaminhando os respectivos comprovantes.**

**3.8. Achado 2.8:** Recomenda-se que a Unidade Examinada estabeleça rotinas ou procedimentos para a identificação tempestiva do crédito vencido no intuito de enviar notificações logo após o primeiro dia do vencimento das faturas.

**3.9. Achado 2.9:** Recomenda-se que a Unidade Examinada informe a este Ciset-MD quais os procedimentos contábeis adotados referente à antiga conta 83122.03.00 tendo em vista que, ao final exercício de 2017 existia um registro no valor de R\$ 178.910,27 e no exercício seguinte não há contabilização nas contas que representam a execução da dívida ativa. Se for o caso, contabilize o valor na conta contábil pertinente.

Não obstante as medidas pontuais anteriormente mencionadas, e considerando que as causas raízes identificadas que geraram tais constatações consistiram, de uma forma geral, na inobservância aos regramentos já existentes e/ou interpretação equivocada desses regramentos, recomenda-se também que seja institucionalizado, no âmbito do HFA, rotinas internas formalizadas que possam mitigar o risco desses eventos voltarem a se repetir.

## **4. CONCLUSÃO**

A avaliação dos testes amostrais decorrentes das respostas apresentadas às questões de auditoria consignadas no item 1.4 apresentam-se conforme segue:

### **Questão 1:** Ocorreram erros de escrituração?

A análise considerou que ocorreram erros de escrituração tendo em vista a materialidade e os desdobramentos da constatação 2.3 (Fatos econômicos e/ou administrativos sem registro na contabilidade. Execução de Despesas sem Lastro Orçamentário). Embora a constatação 2.1 (Ausência de informações essenciais no histórico do lançamento contábil) faça parte da avaliação da questão 1, o achado e a recomendação estão voltados para a melhoria da transparência da gestão e melhoria da rastreabilidade documental. Por outro lado, o achado 2.3 identificou a ausência de fatos administrativos e/ou econômicos que não foram registrados no SIAFI, como exemplo, a multa de 2% prevista no Convênio nº01/2009 e os termos de reconhecimento de dívidas. Outrossim, os valores devidos ao ICDF pelo HFA não foram registrados no passivo da instituição, pois, segundo a Unidade Examinada, não havia crédito suficiente para empenho da despesa. Este fato denota execução de despesa sem lastro orçamentário, prática amplamente rechaçada pela legislação. Sendo assim,

chegou-se à conclusão de que os fatos administrativos e/ou econômicos relativos ao ICDF (FUC) não estão representados de maneira adequada no SIAFI.

**Questão 2:** As perdas estimadas para crédito de liquidação duvidosa estão sendo reconhecidas?

De acordo com o achado 2.2 não há o reconhecimento das perdas estimadas para crédito de liquidação duvidosa. Este fato vai de encontro às normas internacionais de contabilidade, deixando de representar, de forma fidedigna, os valores que serão realizados no respectivo exercício financeiro. Este fato distorce os relatórios contábeis que poderão servir de base para tomada de decisão. Desta forma, considerou-se o não atendimento da supracitada questão.

**Questão 3:** Existem Lançamentos Contábeis sem suporte documental e/ou fatos econômicos/administrativos sem representação no SIAFI?

O achado 2.4 identificou que as faturas não especificavam de forma detalhada a prestação de serviço realizada pelo HFA para o SES/DF. Um suporte documental deficiente prejudica a veracidade da informação contábil e por consequência a Unidade terá restrição em sua conformidade contábil. Como os registros dizem respeito a fatos ocorridos nos exercícios de 2006, 2007, 2008 e 2009 e não foram encontrados outros lançamentos mais atuais sem o respectivo suporte documental, considera-se a questão atendida.

**Questão 4:** Os lançamentos contábeis foram tempestivos e/ou o regime de competência foi observado?

No achado 2.5 identificou-se que os lançamentos contábeis ocorreram de forma intempestiva. Eventos econômicos cujo fato gerador ocorreu no exercício de 2019, foram registrados no SIAFI apenas no exercício de 2020. Eventos econômicos que ocorreram entre os exercícios de 2006 a 2009 (inclusive) foram registrados no SIAFI apenas no exercício de 2014. Foram identificados também lançamentos contábeis com datas anteriores ao suporte documental (faturas). Outrossim, existe a prática adotada pela Unidade Examinada, com o objetivo de evitar a dupla contagem, de estornar a receita reconhecida pelo regime contábil no momento do recebimento dos valores, reconhecendo a receita pelo regime de caixa. Sendo assim, considerou-se que os lançamentos contábeis são intempestivos e não observam o regime de competência.

**Questão 5:** A Unidade Examinada possui e se utiliza de procedimentos para a identificação do crédito vencido com o objetivo de propor ação de cobrança?

O achado 2.10 constatou que a Unidade Examinada notifica o devedor de forma intempestiva. No caso das Forças, identificou-se que os Ofícios de cobrança eram emitidos com aproximadamente 90 dias depois do vencimento das faturas. No caso do débito com a Secretaria de Saúde do DF (SES/DF), alguns com origem no exercício de 2006, os dois únicos Ofícios de cobranças foram emitidos nos exercícios de 2013 e 2014. Desta forma, concluiu-

se que o Nosocômio não possui procedimentos e/ou rotinas para identificar o crédito vencido de forma a notificar o devedor tempestivamente.

**Questão 6:** Existe a previsão de cobrança de penalidade, juros e/ou multas, correção monetária nos convênios e/ou Acordos? As penalidades estão sendo aplicadas?

Verificou-se que a Unidade Examinada não atualiza seus créditos vencidos com o decorrer do tempo. O achado 2.8 discorre sobre contas a receber que desde o exercício de 2006 não sofreram correção monetária (SES/DF), como exemplo. O achado também discorre sobre não cobrança de atualização monetária, multa e juros de mora que estão previstos nos contratos das concessionárias de prestação de serviço público e/ou contratadas cujas despesas são arcadas pelo HFA e não são ressarcidas pelo ICDF no prazo acordado. De certo modo, isso constitui uma forma indireta de subsídio, já que o Instituto possui um saldo devedor que não é pago há aproximadamente cinco anos.

**Questão 7:** Os fatos administrativos relativos aos Diversos Responsáveis estão sendo reconhecidos de maneira adequada em sua respectiva conta contábil?

Os fatos administrativos relativos aos diversos responsáveis não vêm sendo contabilizados de acordo com a Macrofunção 021138, pois, de acordo com o achado nº 2.2 as perdas estimadas não vêm sendo reconhecidas. Sendo assim, considerou-se que a contabilização dos diversos responsáveis não está de acordo com a citada Macrofunção.

**Questão 8:** A Unidade encaminha seus créditos vencidos para a inscrição em Dívida Ativa?

No achado 2.9 foi identificado que os responsáveis condenados por trânsito em julgado pelo TCU por dano ao erário, pertencentes às inscrições genéricas DDTCEHFA1 e DDTCEHFA3 (conta contábil Crédito a Receber por Falta Irregularidade Comprovação) não foram inscritos na dívida ativa da união, conforme Orientação Normativa nº 10 CMT LOG-HFA, de 16/12/2019. Ademais o achado 2.11 discorre sobre a possível falta de transferência do saldo de R\$ 178.910,27 após a mudança de conta contábil para o registro dos créditos encaminhados para a dívida ativa inscritos. Cabe salientar, que o único valor contabilizado na conta 83000.00.00 (Execução da Dívida), do exercício de 2015 ao exercício de 2020 foi R\$ 178.910,27, sendo que, após o exercício de 2017, o saldo passou a não mais existir. Sendo assim, identificamos que a Unidade Examinada não tem a prática de enviar seus créditos para inscrição em dívida ativa.

Destaca-se, como prática positiva, a existência da Orientação Normativa nº 10 CMT LOG-HFA, de 16/12/2019 (citada no item 1.2 deste Relatório). Esse normativo disciplina o envio dos créditos vencidos para a inscrição em dívida ativa, orientando os procedimentos a serem desenvolvidos para a apuração de irregularidades administrativas no âmbito do HFA, bem como regular as condições necessárias para repor os danos causados ao erário.

ANDRÉ GUSTAVO DA GAMA SANTOS  
Auditor Federal de Finanças e Controle

FÁBIO DOS SANTOS SOARES  
Supervisor

CARLOS EDUARDO ROCHA VASCONCELOS  
Supervisor

JOSELINO DE OLIVEIRA NÓBREGA  
Assessor Militar

ARANTES JOSÉ DA SILVA  
Auditor Federal de Finanças e Controle (Gerente de Auditoria)

## 5. ANEXOS

### 5.1 Manifestação da Unidade e Análise da Auditoria Item 2.2: Ausência de Reconhecimento das Perdas Estimadas para Crédito de Liquidação Duvidosa.

Após a Unidade Examinada tomar ciência do fato apontado, o HFA apresentou os seguintes esclarecimentos:

**A) Conta contábil 1.1.2.2.2.01.06 Faturas Duplicatas a Receber Prestação de Serviços:** segundo a Unidade Examinada, o reconhecimento de perdas não foi efetivado, tendo em vista que como os saldos da referida conta se referem a valores a receber da Marinha e Aeronáutica não foi verificada a necessidade do registro, considerando a grande probabilidade de recebimento dos valores **com pagamento atrasado**.

**B) Em relação a Conta Corrente P 92898550000600 Fundação Universitária de Cardiologia:** A Unidade informou que as supracitadas perdas não foram reconhecidas tendo em vista a assinatura de 02 (dois) Termos de Reconhecimento de Dívida pelo Instituto de cardiologia do Distrito Federal (ICDF), onde a dívida é reconhecida e seu pagamento é previsto de forma parcelada, sendo que esse pagamento está sendo realizado mensalmente. Caso o ICDF deixe de realizar o pagamento referente aos citados Termos de Reconhecimento de Dívida, os valores em aberto serão considerados como perdas para crédito de liquidação duvidosa.

**C) Conta contábil 1.2.1.2.1.05.08 Crédito a Receber por Falta/Irregul. Comprovação:** De acordo com os esclarecimentos apresentados, o Nosocômio não vislumbrou uma forma de calcular a perda, em conformidade com o item 6 da Macrofunção 02.03.42 – Ajustes para Perdas Estimadas, pois os recebimentos foram mínimos em relação ao saldo da conta, ou seja, considerando o recebimento dos últimos três exercícios (R\$ 14.644,27 em 06/Dez/2012, R\$ 4.917,80 em 22/Fev/2014 e R\$ 11.583,00 em 30/Set/2020) verificou-se que o valor da perda estimada seria praticamente de 100% do valor a receber.

Em sua manifestação, a Unidade Examinada informa que não foi verificada a necessidade de registro das PECLD na conta 1.1.2.2.2.01.06, considerando a grande probabilidade de recebimento dos valores, ainda que não liquidados na época devida. **Todavia a constituição das PECLD não leva em consideração as perdas efetivamente ocorridas e sim a expectativa dos débitos devidos não serem pagos em época própria.**

No que diz respeito à conta corrente P 92898550000600 Fundação Universitária de Cardiologia, a Unidade Examinada também levou em consideração o fato de os títulos ainda estarem em cobrança, ou seja, ainda não ocorreram perdas definitiva dos valores a receber, embora os títulos tenham vencido há mais de três exercícios financeiros e que já foram objeto de parcelamento administrativo de débitos.

Conforme a Macrofunção 02.03.42, o valor do ajuste para perdas estimadas deve ser revisto à data da elaboração das demonstrações contábeis da União. No momento da revisão do valor do ajuste, caso o valor das perdas esperadas seja maior do que o registrado anteriormente, a diferença deverá ser registrada mediante lançamento idêntico ao da constituição. Caso o novo valor seja menor do que o registrado anteriormente, a diferença deverá ser revertida mediante registro de uma variação patrimonial aumentativa. **Outrossim, quando a perda, de fato ocorre, deve-se registrar a baixa do ativo em contrapartida à conta ratificadora de perdas estimadas.**

O Cálculo das PECLD, de acordo com a Macrofunção 02.03.42, leva em consideração a variável **“quociente médio de recebimento”** que corresponde à média mensal de recebimentos de três exercícios anteriores / média mensal dos saldos da conta de valores a receber de três exercícios anteriores. **De uma maneira geral, corresponde ao quociente médio dos valores recebidos e dos valores que tinha a receber.** Observa-se que o cálculo não leva em consideração as perdas efetivamente ocorridas. Caso venha se concretizar, ocorrerá a baixa do título em contrapartida com as PECLD.

Insta salientar que a conta contábil 1.1.2.2.2.01.06 é composta das seguintes contas correntes: P 00394700000108 Distrito Federal Secretaria de Saúde, P 92898550000600 Fundação Universitária de Cardiologia, P 120096 Hospital de Força Área de Brasília, P 167086 Fundo do Exército, P 787700 Hospital Naval de Brasília.

No que diz respeito à conta contábil 1.2.1.2.1.05.08 – Crédito a Receber por Falta/Irregularidade de Comprovação, a Unidade Examinada informou que não reconhece as PECLD, pois levando em consideração os cálculos previstos na Macrofunção 02.03.42 – Ajustes para Perdas, as PECLD seriam praticamente 100% do valor a receber.

De acordo com a NBC TSP Estrutura Conceitual, a informação, para ser útil como informação contábil, deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar. Ou seja, a representação do fenômeno econômico registrado na conta contábil representativa dos diversos responsáveis, mais próxima da

realidade, deve levar em consideração os cálculos das PECLD apresentados pela Unidade Examinada, que é, aproximadamente, o valor do saldo da conta contábil 1.2.1.2.1.05.08.

Observa-se que a Macrofunção 02.03.42 não impõe essa ou aquela metodologia de cálculo das PECLD. Segundo o item 6.4 da referida norma, as metodologias também podem variar de acordo com a classificação de risco atribuída a cada devedor (rating). Nesse caso, os devedores são segregados em classes com diferentes índices de recebimentos passados, que por sua vez influenciam as expectativas de recebimentos futuros. O importante é a metodologia ser divulgada em notas explicativas, acompanhada da memória de cálculo do ajuste para perdas.

Após ciência dos fatos acima veiculados por meio do Relatório Preliminar (SEI 3785888), a Unidade Examinada apresentou os seguintes esclarecimentos (Nota Técnica nº 3/SEÇ CONT/SDADM HFA/DCAF HFA/CMT LOG HFA/HFA/SEPESD/SG/MD/2021 SEI nº 3936922):

*“Com o apoio da Seção de Contabilidade, as Seções de Cobrança e de Orçamento e Finanças farão estudos para constituição de PCLD até o encerramento do exercício de 2021 para os seguintes: ICDF, Secretaria de Saúde do DF e pessoas físicas”.*

Sendo assim, a Unidade se comprometeu a constituir a PECLD conforme os fatos apontados, até o encerramento do exercício de 2021.

## **5.2 Manifestação da Unidade e Análise da Auditoria Item 2.3: Fatos Econômicos e/ou Administrativos sem Registro na Contabilidade. Execução de Despesas sem Lastro Orçamentário.**

Em sua manifestação, o Nosocômio esclarece que os valores a pagar ao ICDF não foram contabilizados tendo em vista insuficiência de crédito orçamentário para empenhar as despesas.

Sabe-se que o reconhecimento de passivos pelo Regime de Competência consiste em incorporar no Balanço patrimonial uma obrigação presente, expressa em valores, derivada de transações cujo efeito deve ser registrado e evidenciado quando ocorreu o fato gerador, independente de quando as obrigações serão pagas. Esse fato se deve ao processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público às Normas Internacionais. O reconhecimento de uma obrigação pressupõe a desvinculação do fato gerador da execução orçamentária, notadamente em relação ao empenho e liquidação da despesa.

Conforme o art. 37 da Lei 4.320/64, Despesas de Exercícios Anteriores (DEA), são despesas de exercícios encerrados, para os quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação

orçamentária específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

O pagamento de dispêndios mediante reconhecimento de DEA é considerado um procedimento excepcional aplicável apenas aos casos estabelecidos pelo art. 37 da Lei 4.320/64 c/c com o art. 22 do Decreto 93.872/86.

As obrigações reconhecidas, cujo empenho tenha ocorrido em exercício seguinte ao do fato gerador, quando não observados os casos permitidos pela legislação infraconstitucional citada, constitui a assunção de obrigação sem lastro orçamentário, o que implica em infração grave ao inciso II, do art. 167 da CF, ou seja, a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais.

Insta salientar que, em atenção ao regime de Competência, ainda que o gestor incorra em infração ao art. 167, inciso II da CF, o reconhecimento de uma obrigação assumida é obrigatório, visto que o registro não fere o ordenamento constitucional, *“vez que não é o registro contábil que está sendo vedado e sim o ato que o origina”*, de acordo com o item 3.4 da Macrofunção 02.11.40, em referência ao Acórdão nº 158/2012 – TCU-Plenário.

Vale lembrar que o Relatório de Auditoria Anual de Contas referente ao exercício 2019 (SEI 2856624) em seu item 2.3.1 **constatou, no HFA, o pagamento de despesas de exercícios anteriores em desacordo com a legislação, constituindo a assunção de obrigação sem lastro orçamentário.** O precitado Relatório recomendou a criação de rotinas e/ou procedimentos *“no intuito de reconhecer a despesa no momento do fato gerador em atenção ao Regime de Competência e às Normas Internacionais de Contabilidade, realizando pagamentos de despesas de exercícios anteriores, em casos excepcionais, em estrita observância à legislação vigente”*.

Por fim o Acórdão TCU nº 2457/2019 (tópico 4.2.1) chama a atenção sobre possível responsabilização dos gestores nos casos de pagamentos de despesas relativas à classificação de DEA que não estejam aderentes aos casos previstos (excepcionais) no art. 37 da Lei 4.320/64 c/c com o art. 22 (sem prejuízo ao disposto no parágrafo único do art. 39) do Decreto 93.872/86, conforme transcrito a seguir:

*“56. Sem embargo, convém assinalar que a execução de despesas como DEA pode, eventualmente, ser utilizada como mecanismo compensatório de desequilíbrios orçamentários e influenciar positivamente resultados fiscais, especialmente em cenários econômicos restritivos, caracterizados por contingenciamento de despesas ou por limite de gastos, como o contexto vivenciado nos últimos anos.*

*57. Tal mecanismo pode ser instrumentalizado pela assunção de obrigação sem lastro orçamentário, para quitação futura, utilizando-se dotação de exercícios financeiros subsequentes. Assim, o gestor assumiria uma obrigação sem dotação suficiente no exercício de origem, para empenho e pagamento com o orçamento de outro ano. Contabilmente, o*

*pagamento em exercício futuro se dá por meio de reconhecimento de uma despesa de exercício anterior, lançada no Siafi com o Elemento da Despesa 92 – Despesas de Exercícios Anteriores.*

*58. Além de distorcer o resultado fiscal do exercício, a assunção de obrigação sem dotação orçamentária suficiente é expressamente vedada pela Constituição Federal (art. 167, inciso II), podendo ser enquadrada também como crime contra as finanças públicas, conforme o art. 359-D do Decreto-Lei 2.848/1940 (Código Penal), alterado pela Lei 10.028/2000”.*

Após a ciência dos fatos acima mencionados, veiculados por meio do Relatório Preliminar (SEI 3785888), a Unidade Examinada por meio da Nota Técnica N° 3/SEÇ CONT/SDADM HFA/DCAF HFA/CMT LOG HFA/HFA/SEPESD/SG/MD/2021 (SEI nº 3936922) realizou os devidos lançamentos contábeis, todavia a implementação das recomendações será verificada na fase de monitoramento.

### **5.3 Manifestação da Unidade e Análise da Auditoria Item 2.5: Não Observância do Regime de Competência. Lançamentos Contábeis Intempestivos, Realizados com Data Anterior à Data da Fatura e Lançamento de Estorno do Reconhecimento da Receita (Regime Contábil) no Momento do Recebimento.**

*No que concerne aos valores dos aluguéis do período de maio a dezembro do exercício de 2019 e de janeiro a agosto do exercício de 2020 que foram registrados no SIAFI apenas em 30/09/2020 (2020NS013378 e 2020NS013379), o HFA informou que os “lançamentos foram efetuados apenas em Setembro/2020, tendo em vista que na ocasião da Perícia foi verificada a previsão de Recebimento de Aluguéis conforme previstos nos contratos e ausência dos devidos lançamentos no SIAFI. Para sanear a pendência contábil, foram efetuadas as Notas de Sistemas sendo separadas uma para cada exercício. A partir de então, passou-se a efetuar as contabilizações mensalmente por período de competência”.*

No que diz respeito ao estorno do reconhecimento da receita pelo regime de competência, a Unidade Examinada informou que o débito na conta 43312.01.00, se dá pelo seguinte motivo: “I – Quando fazemos a Provisão do valor a receber creditamos a conta 433.12.01.00 (lançamento patrimonial); II – Quando recebemos o valor Provisionado debitamos a conta 43312.01.00 (lançamento patrimonial); III – Com a realização dos itens I e II anulamos os efeitos da provisão patrimonial na Contabilidade; IV – Portanto, passa a figurar na Receita do Hospital apenas a receita efetivamente realizada através do documento de arrecadação, que como por exemplo, no caso da 2020NS017258 foi a 2020PF004116 (3561546) sendo o valor de R\$ 3.372.394,10 contabilizado na conta de Receita 451120300 – SUB-REPASSE RECEBIDO”.

Em sua manifestação, observa-se que o HFA confirma a ocorrência dos lançamentos intempestivos, prejudicando as características qualitativas da informação: “tempestividade e fidedignidade”, causando distorção relevante nos demonstrativos contábeis tendo em vista a materialidade dos valores envolvidos (R\$ 10.466.111,84).

No segundo caso, a Unidade apresenta argumentos para a realização do estorno da receita reconhecida com enfoque patrimonial. De acordo com a sua manifestação, realiza-se o cancelamento do reconhecimento da receita pelo regime de competência com o objetivo de evitar a dupla contagem no momento do recebimento. Ou seja, o recebimento dos valores se dá por meio da conta contábil 45112.03.00 que corresponde a uma Variação Patrimonial Ativa (desvinculada de uma prestação de serviço).

De acordo com o art. 35 da Lei 4.320/64, a contabilidade aplicada ao setor público mantém um processo de registro apto para sustentar o dispositivo legal do regime da receita orçamentária, de forma que atenda a todas as demandas de informações da execução orçamentária. Pois de acordo com o precitado dispositivo, *“pertencem ao exercício financeiro: I – as receitas nele arrecadadas; II – as despesas nele legalmente empenhadas.”*

Todavia, há de se destacar que o art. 35 se refere ao regime orçamentário e não ao regime contábil (patrimonial) e a citada Lei, ao abordar o tema “Da Contabilidade”, determina que as variações patrimoniais devam ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária, conforme abaixo transcrito:

*“art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (...).*

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, **patrimonial** e industrial (...).

Art. 100. As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial (...).

**Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício”** (grifo nosso).

Desta forma, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, deve-se proceder à evidenciação dos fatos ligados à administração patrimonial, de maneira que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado.

Cabe salientar que a conta 45112.03.00 (Sub-repasse Recebido) registra o valor dos sub-repasses recebidos no exercício, decorrentes de transferências entre UG's do mesmo órgão, correspondente ao orçamento anual. Todavia, a prática de cancelamento da receita reconhecida anteriormente pelo prisma patrimonial também ocorreu no momento do recebimento dos valores da Secretaria de Saúde do DF (Conta Corrente P 00394700000108 – Conta Contábil 11221.01.06, lançamento 4).

Sendo assim, o procedimento de estornar o reconhecimento de uma receita pelo regime de competência e, passando a reconhecê-la pelo regime de caixa, distorce o resultado do exercício, pois, a receita pertence ao exercício financeiro de origem do fato gerador e não ao exercício financeiro do seu recebimento.

Sobre este fato, a Unidade Examinada apresentou esclarecimentos por meio de Nota Técnica. Todavia essas informações serão verificadas na fase de monitoramento.

#### **5.4 Manifestação da Unidade e Análise da Auditoria Item 2.6 e 2.7 do Relatório Preliminar: Saldo Não Coincidente Após Ajustes de Contas Contábeis Referente à Conta Diversos Responsáveis e Ausência de Atualização Monetária na Conta Referente à Diversos Responsáveis Durante o Exercício de 2017.**

Ao analisar a conta contábil 12121.05.08 – Cred a Receber por Falta/Irregul Comprovação, constatou-se que a 2017NS007997 registrou valores decorrentes do Processo 012.572/2001-8 transitado em julgado em 30/01/2014. Desta forma, a Unidade Examinada foi questionada sobre a intempestividade do lançamento contábil, já que a NS007997 corresponde ao exercício de 2017.

Em resposta, a Unidade Examinada informou que recebeu o e-mail da Divisão de Contabilidade do Ministério da Defesa, orientando quanto a correta contabilização dos valores do Processo 012.572/2001-8. Ainda, segundo a Unidade Examinada, até 28/12/2017 o valor total do débito era de R\$ 15.626.270,22 e estava lançado na conta 11341.02.08 – Cred a Rec Decor Falta/Irreg Comprovação em um único conta corrente P 01 DDTCEHFA1. Conforme orientação da Contabilidade, a Unidade Examinada reclassificou os valores para a Conta Contábil 12121.05.08 – Cred a Rec Por Falta/Irregul Comprovação, nos devidos contas correntes separadas pelas respectivas responsabilidades.

Todavia, o valor do novo saldo na Conta Contábil 12121.05.08 registrado no SIAFI, logo após os ajustes, corresponde a R\$ 12.233.091,66, restando uma diferença de R\$ 3.296.158,56 que não se pôde identificar, por meio dos lançamentos contábeis, o seu destino.

Ao analisar o e-mail da Divisão de Contabilidade do Ministério da Defesa, constatou-se que não era o montante do valor que estava erroneamente registrado, e sim as contas contábeis e contas correntes.

O item 2.3.9.1 da Macrofunção 021138 dispõe que *“(...) no momento da inscrição do débito apurado, deve-se consultar o Sistema de Atualização de Débito disponibilizado no portal do TCU, com fins de se obter o montante atualizado a ser contabilmente registrado. É aconselhável que atualizações dos valores registrados sejam feitas rotineiramente, no mínimo uma vez a cada exercício (preferencialmente no mês de dezembro)”*.

Ao analisar as contas “Crédito por Dano ao Patrimônio – Decisão TCU” – 11341.02.08 e 12121.05.08 constatou-se que na primeira conta, durante o exercício de 2017, não ocorreu a atualização monetária dos valores ali registrados. Cabe observar que Conta que registrava

o crédito por dano ao patrimônio decorrente de condenações transitadas em julgado pelo TCU até 28 de dezembro de 2017 era a conta contábil 11341.02.08.

Ao tomar conhecimento por meio do Relatório Preliminar do fato apontado, a Unidade Examinada apresentou as seguintes informações (SEI 3936822):

*“Em resposta informamos que o saldo de R\$ 15.626.270,22 registrado na conta 11341.02.08, estava sendo atualizado de forma incorreta nos exercícios anteriores, incorporando aos saldos juros sobre juros.*

*Segue anexo (Sei 3916744 item 2.6) atualização da dívida efetuada de forma incorreta em Dez/2016 no valor de R\$ 15.640.914,49.*

*Quando ocorreu a alteração para a conta contábil 12121.05.08, já registramos o valor correto e atualizado de R\$ 12.233.091,66, ocasionando uma diferença de R\$ 3.393.178,56. Em tempo informamos que no item 2.6 do Relatório (3791832), foi informado um saldo incorreto de R\$ 12.330.111,66.*

*Como esta operação não ficou transparente nos registros contábeis realizados, fizemos a inclusão de esclarecimentos em Notas Explicativas conforme página 151 (SEI 3916744 item 2.6) do nosso Relatório de Gestão do exercício de 2017 (...).*

*Conforme informado no item 2.6, o valor de R\$ 12.233.091,66 já está com a atualização efetuada em 29 de Dezembro de 2017. Seguem os anexos demonstrativos das atualizações efetuadas (Sei 3916744 item 2.7)”.*

Em sua manifestação, a Unidade Examinada informou que a diferença de R\$ 3.393.178,56 se originou de uma atualização monetária realizada de forma equivocada, e que a correção dos registros contábeis não apresentou a devida transparência. O HFA informa também que os esclarecimentos foram apresentados oportunamente, nas Notas Explicativas do Relatório de Gestão do exercício de 2017. Salienta-se que o saldo correto apontado no Relatório Preliminar era de R\$ 12.233.091,66 e não de R\$ 12.330.111,66 conforme correção realizada pelo Nosocômio.

Por fim, no valor de R\$ 12.233.091,66, conforme os anexos apresentados pelo Hospital, já está incorporado a atualização monetária.

#### **5.5 Manifestação da Unidade e Análise da Auditoria Item 2.6: Ausência de Aplicação da Atualização Monetária e Não Previsão de Multa e Juros de Mora Nos Créditos Vencidos Relativos a Convênios/Acordo de Cooperação.**

De acordo com os arts. 394 e 397 da Lei 10.406/2002 considera-se em mora o devedor que não efetuar o pagamento e o credor que não quiser recebê-lo no tempo, lugar e forma que a lei ou a convenção estabelecer. Ou seja, o inadimplemento da obrigação, positiva e

líquida, no seu termo, constitui de pleno direito em mora o devedor. O art. 395 da citada Lei dispõe que o devedor responde pelos prejuízos a que sua mora der causa, mais juros, atualização dos valores monetários segundo índices oficiais regularmente estabelecidos. Quando os juros moratórios não forem convencionados, ou forem sem taxa estipulada, ou quando provierem de determinação da lei, serão fixados segundo taxa que estiver em vigor para a mora do pagamento de impostos devidos à Fazenda Nacional.

Sabe-se que os juros moratórios são os que, nas obrigações pecuniárias, compensam a mora, para ressarcir o credor do dano sofrido em razão da impontualidade do adimplemento. Por causa disso, sua disciplina legal está inexoravelmente ligada à própria configuração de mora. É importante destacar que, por se tratar de direito disponível, as partes podem convencionar o percentual de juros de mora e seu termo inicial, hipótese em que se fala em juros de mora contratual. Quando, porém, não há previsão contratual quanto a juros, ainda assim o devedor estará obrigado ao pagamento de juros moratórios, mas na forma prevista em lei (juros legais – art. 406 Lei 10.406/2002).

Já a correção monetária corresponde a recomposição do poder aquisitivo da moeda, do mesmo modo, não é necessária a previsão contratual para a sua aplicação.

Segue abaixo, transcrição da decisão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região: <sup>2</sup>

**“PAGAMENTO DE DÉBITO COM ATRASO. INCIDÊNCIA DA CORREÇÃO MONETÁRIA.**

- 1. O pagamento de débito com atraso, pelo Poder Público, está sujeito à incidência da correção monetária, independentemente de previsão contratual.*
- 2. A correção monetária não constitui acréscimo ao principal, mas apenas a recomposição do valor da moeda, corroído pela inflação. Precedentes do STF, do STJ e desta Corte.*
- 3. No caso, tendo faturas sido pagas com atraso, é devida a correção monetária relativa ao respectivo período.*
- 4. Apelação e remessa, tida por interposta, não providas”. (grifo nosso).*

O Superior Tribunal de Justiça, em decisão de Agravo em Recurso Especial<sup>3</sup>, decidiu pela incidência de juros de mora mesmo sem a previsão contratual, segue transcrição de trechos da decisão em Agravo:

**“CONTRATO ADMINISTRATIVO. ATRASO NO PAGAMENTO DE PARCELAS. JUROS DE MORA. CORREÇÃO MONETÁRIA.**

- 1. Do adimplemento intempestivo das prestações devidas decorre o dever de arcar com correção monetária e juros de mora, independentemente de previsão contratual.*

---

<sup>2</sup> Apelação Cível: AC 45205 DF 1997.01.00.045205-5

<sup>3</sup> Nº 1762273 – PR (2020/0243853)

2. Os ilícitos contratuais dão ensejo à incidência de juros moratórios contados da data da citação.

3. Quanto à acumulação dos juros de mora com atualização monetária, após o ajuizamento da ação, conforme entendimento deste Tribunal, tais encargos devem observar os índices incidentes no cálculo dos débitos judiciais, restando relegada para a fase da execução a definição dos índices aplicáveis a partir da citação (...).

(...) Por outro lado, alega que os juros de mora pleiteados pela parte autora não estão previstos no contrato livremente pactuado pelas partes, posto que na referida avença ficou claro que o preço proposto por tarefa seria a única remuneração pagável pelo DNIT. Acrescenta que os contratantes resolveram como consequência de atrasos somente a incidência de correção monetária do valor a ser pago. Dessarte, requer o afastamento da determinação do pagamento de juros moratórios. Alternativamente, caso mantidos os juros moratórios, alega não ser caso de diferir a questão para a fase de execução, sendo que os juros devem ser os mesmos da poupança e incidentes a partir da citação (...).

(...) Ademais, ao concluir pela incidência de juros e correção monetária, o Tribunal Regional afastou 'a alegação de que os juros de mora não são devidos em razão da ausência de previsão contratual. Com efeito, do adimplemento intempestivo das prestações devidas decorre o dever de arcar com correção monetária e juros de mora, independentemente de previsão contratual.'

**Ao assim decidir, o acórdão recorrido alinhou-se com o entendimento desta Corte no sentido de que o atraso no pagamento gera mora e, com ela, obrigação do imponente de pagar correção monetária e juros, independentemente de previsão expressa no instrumento do contrato. Nesse sentido:**

#### **PROCESSO CIVIL E ADMINISTRATIVO – CONTRATO – CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS.**

**1. O atraso no pagamento gera mora e com ela a obrigação do imponente de pagar correção monetária e juros.**

2. Entende-se como princípio implícito e, mesmo não previsto no contrato, fazem-se pertinentes a atualização e os juros (...). (grifo nosso).

Por meio do Relatório Preliminar, a Unidade Examinada tomou conhecimento dos fatos apontados, apresentado os seguintes esclarecimentos:

“Quanto a aplicação de atualização monetária, multa e juros nos créditos vencidos, informamos o seguinte:

- Atualização de dívidas da SES-DF: O processo de cobrança atual foi efetuado ainda com o valor original da dívida (SEI 3339015), caso não ocorra o pagamento até o encerramento do exercício será efetuada a devida atualização monetária.

*- Atualização de dívidas do ICDF: com o auxílio da Seção de Contabilidade, a Seção de Orçamento e Finanças efetuará o levantamento para verificar a possibilidade de aplicação de correção monetária e cobrança de juros e multa dos débitos que estiverem vencidos”.*

Em sua manifestação, o Nosocômio informa que a cobrança relativa aos débitos da SES-DF foi realizada sem a aplicação da correção monetária, caso não haja o pagamento até o encerramento do exercício será efetuada a devida correção.

Conforme explanado, a correção monetária independe de previsão contratual, pois trata-se de recomposição do valor monetário, corroído pela inflação. Desta forma, deve-se cobrar todo o montante corrigido, haja vista que o débito da SES-DF se originou a partir do exercício de 2006, conforme apontado no fato. Outrossim, não está no campo da discricionariedade do gestor em condicionar a cobrança da correção monetária ao adimplemento de uma obrigação no exercício, com prazo há muito vencido.

No que diz respeito a atualização de dívidas do ICDF, será avaliada na fase de monitoramento.