

Auditabilidade Financeira na Secretaria Especial da Receita Federal:

Evolução da abordagem no âmbito
do Tribunal de Contas da União

Alan Ribeiro Milagres

Prof. Msc. Francisco Eduardo de Holanda Bessa

Coletânea de Pós-Graduação, v.1 n.1
Auditoria Financeira



REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

MINISTROS

José Mucio Monteiro (Presidente)

Ana Arraes (Vice-presidente)

Walton Alencar Rodrigues

Benjamin Zymler

Augusto Nardes

Aroldo Cedraz de Oliveira

Raimundo Carreiro

Bruno Dantas

Vital do Rêgo

MINISTROS-SUBSTITUTOS

Augusto Sherman Cavalcanti

Marcos Bemquerer Costa

André Luís de Carvalho

Weder de Oliveira

MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCU

Cristina Machado da Costa e Silva (Procuradora-Geral)

Lucas Rocha Furtado (Subprocurador-geral)

Paulo Soares Bugarin (Subprocurador-geral)

Marinus Eduardo de Vries Marsico (Procurador)

Júlio Marcelo de Oliveira (Procurador)

Sérgio Ricardo Costa Caribé (Procurador)

Rodrigo Medeiros de Lima (Procurador)

DIRETOR GERAL

Fábio Henrique Granja e Barros

**DIRETORA DE RELAÇÕES INSTITUCIONAIS,
PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA**

Flávia Lacerda Franco Melo Oliveira

**CHEFE DO DEPARTAMENTO DE
PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA**

Clémens Soares dos Santos

CONSELHO ACADÊMICO

Maria Camila de Ávila Dourado
Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra
Marcelo da Silva Sousa
Rafael Silveira e Silva
Pedro Paulo de Moraes

COORDENADOR ACADÊMICO

Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra

COORDENADOR EXECUTIVO

Georges Marcel de Azeredo Silva

PROJETO GRÁFICO E CAPA

Núcleo de Comunicação - NCOM/ISC

PÓS-GRADUAÇÃO EM AUDITORIA FINANCEIRA

Auditabilidade Financeira na Secretaria Especial da Receita Federal:

Evolução da abordagem no âmbito do Tribunal de Contas da União.

Alan Ribeiro Milagres

Orientador(a):

Prof. Msc. Francisco Eduardo de Holanda Bessa

Resumo

Este estudo tem por objetivo verificar como evoluiu a abordagem do Tribunal de Contas da União (TCU) a respeito da Auditoria Financeira com enfoque na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil nos últimos 5 anos. Demonstra-se que a Auditoria Financeira no Setor Público é um instrumento de fortalecimento da redução da assimetria de informação, dos custos de transação, do conflito de agência, da melhoria dos controles internos e da governança, além de ser um insumo no apoio a tomada de decisão pelos stakeholders. Para a consecução dos objetivos, o presente trabalho discute o planejamento baseado em riscos de auditoria, os procedimentos de auditoria e os tipos de parecer de auditoria, bem como a hierarquia entre as normas, a definição de sigilo fiscal e outros conceitos. Por fim, é descrita a evolução das abordagens do TCU junto à RFB, com a indicação da necessidade de aprimoramento do grau de auditabilidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Palavras-chave: Auditoria Financeira; Setor Público; Auditabilidade; Secretaria Especial da Receita Federal; Demonstrações Financeiras; Sigilo Fiscal; Assimetria de Informações; Custos de Transação; Conflito de Agência.

Abstract

This study aims to verify how the approach of the Federal Audit Court (TCU) regarding the Financial Audit focused on the Special Secretariat of the Brazilian Federal Revenue has evolved in the last 5 years. It is demonstrated that the Financial Audit in the Public Sector is a tool to reduce the information asymmetry, transaction costs and agency conflict, to improve internal controls and governance and to support decision-making by the stakeholders. To accomplish the objectives of this study, it will be discussed the risk-based audit planning the audit procedures the types of audit opinion, the hierarchy of the norms, the definition of fiscal secrecy and other concepts. Finally, it is described the evolution of TCU audit approaches to the RFB, and is indicated the need of improvement of the auditability at the Special Secretariat of the Brazilian Federal Revenue.

Keywords: Financial audit; Public sector; Auditability; Special Secretariat of the Federal Revenue; Financial Statements, Fiscal confidentiality; Asymmetry of information; Transaction Costs; Conflict of Agency.

Sumário

1. INTRODUÇÃO	8
1.1 Contextualização.....	8
1.2 Problema de Pesquisa	9
1.3 Objetivos	9
1.4 Estrutura do Trabalho	9
2. REFERENCIAL TEÓRICO	10
2.1 Assimetria de Informação, Custo de Transação, Conflito de Agência, Aprimoramento dos Controles Internos e Governança.	10
2.2 Trabalhos de Asseguração Razoável e Limitada.....	13
2.3 Auditoria Financeira	14
2.4 Fundamentação Legal	22
2.5 Sigilo Fiscal	27
3. METODOLOGIA.....	30
4. ANÁLISE DA EVOLUÇÃO DA AUDITORIA FINANCEIRA DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO COM ENFOQUE NA SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL.....	31
4.1 Marco temporal da evolução	31
4.2 Auditoria Financeira piloto.....	35
4.3 Segunda Auditoria Financeira	38
4.4 Terceira Auditoria Financeira	42
4.5 Plano de auditabilidade e Sala de sigilo.	46
4.6 Funcionamento da sala de sigilo.....	47
4.7 Auditoria Operacional com foco na Auditabilidade da Secretaria Especial da Receita Federal	49
5. CONCLUSÕES.....	51
BIBLIOGRAFIA E REFERÊNCIAS	53

1. INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

O objetivo das Auditorias Financeiras é o de aumentar o grau de confiança nas demonstrações financeiras com a finalidade de auxiliar a tomada de decisão pelos stakeholders que minimize os seus riscos, em uma situação de mercados imperfeitos. Além disso, o processo de auditoria financeira pode servir como insumo para o aprimoramento das auditorias operacionais e de conformidade, e de forma indireta fomentar o aprimoramento dos controles internos das instituições.

É sabido que a assimetria de informações, os custos de transação e os conflitos de agência podem gerar consequências desastrosas no mercado financeiro. A título de exemplificação, dois grandes marcos – Crise da Bolsa de 1929 e a Crise do Subprime de 2007 - deixaram bem clara a importância de uma Auditoria Financeira tempestiva, transparente e fidedigna. Nos dois casos supracitados, se as informações das demonstrações financeiras traduzissem de modo fiel a situação financeira e patrimonial das empresas, fossem disponibilizadas a tempo para decisão dos agentes econômicos e divulgadas a todas as partes interessadas, o impacto destas crises poderia ter sido eventualmente minimizado.

Já na Administração Pública, há um dever legal de se prestar contas sobre os recursos arrecadados de modo compulsório pelo Estado. Tal como ocorre no mercado privado, dados transparentes, fidedignos e tempestivos são vitais para auxiliar a tomada de decisão dos gestores. Boa parte destes dados ou informações necessitam de validação por meio de trabalhos de asseguuração realizados por auditores. Neste cenário, percebe-se que a Auditoria Financeira é a função de fiscalização mais utilizada no setor público dos diferentes países, conforme consta no Produto 3 –Boas Práticas Internacionais de Auditoria Financeira no Setor Público (Comparação entre o TCU e outras Entidades de Fiscalização Superior) derivado do Acordo de Cooperação entre o TCU e o Banco Mundial (Bird):

Auditoria financeira é a função de fiscalização governamental mais utilizada no setor público.

No setor público, as Entidades de Fiscalização Superior (EFS) realizam diferentes tipos de serviços de asseguuração, incluindo a conformidade e auditorias de desempenho, ‘value-for-money’ e outras funções de supervisão. No entanto, nos países desenvolvidos, a auditoria financeira é a forma mais utilizada de garantia de auditoria realizada no setor público - realizada pelo EFS com mandatos adequados.

Atualmente, o papel da auditoria financeira torna-se ainda mais meritório, devido a existência de recorrentes déficits fiscais na economia brasileira, derivados de questões

macroeconômicas e de fragilidades na gestão da coisa pública. Tal cenário de instabilidade pública demanda uma ação conjunta e coordenada do Poder Executivo, do Poder Legislativo e do Poder Judiciário que poderá ser potencializada com a redução da assimetria de informações entre as diferentes instâncias do Governo.

A redução destas assimetrias de informações possibilita o aumento da confiança entre os diferentes agentes públicos, o que facilita a discussão de temas demasiadamente complexos como as renúncias de receitas, os parcelamentos tributários especiais, a reforma da previdência, o gerenciamento da dívida pública, a regra do teto de gastos (Emenda Constitucional 95) e outros.

Considerando os critérios de materialidade do Balanço Geral da União, destacam-se o conjunto de contas que compreendem o Fundo do Regime Geral de Previdência Social, a Dívida Pública e as contas da Secretaria Especial da Receita Federal e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Como a Secretaria Especial da Receita Federal é o principal órgão arrecadatório no Brasil, torna-se meritório entender como a Auditoria Financeira tem se desenvolvido ao longo dos últimos 5 anos neste órgão público sob a ótica do Tribunal de Contas da União.

1.2 Problema de Pesquisa

Considerando o contexto da importância da auditoria financeira e auditabilidade na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, emerge o seguinte problema de pesquisa: **Como evoluiu a abordagem do TCU sobre a auditoria financeira, principalmente junto à RFB, nos últimos 5 anos, dadas as limitações legais e operacionais?**

1.3 Objetivos

Tendo em vista o problema de pesquisa estabelecido, o objetivo geral é demonstrar a importância da auditoria financeira e a evolução da abordagem do Tribunal de Contas da União (TCU) a respeito da auditoria financeira junto à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil nos últimos 5 anos, tendo como objetivos específicos: a) apresentar o referencial teórico sobre a auditoria financeira; b) identificar os principais documentos que abordam a questão da evolução da auditoria financeira na RFB; c) analisar a documentação a respeito do tema e d) concluir sobre a linha de tendência em relação à aplicação da auditoria financeira na RFB.

1.4 Estrutura do Trabalho

Para melhor entendimento do tema e dos conteúdos a serem apresentados, o presente trabalho segue a seguinte estrutura:

- i. no primeiro capítulo, faz-se uma apresentação da pesquisa contextualizando o tema, o problema de pesquisa e a estrutura do trabalho;
- ii. no segundo capítulo, explicita-se o referencial teórico básico, ou seja, os principais conceitos necessários para a compreensão do tema, bem como a sua relevância;
- iii. no terceiro capítulo, são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados;
- iv. no quarto capítulo, é apresentado o resultado da pesquisa, com a descrição da evolução da abordagem do TCU sobre a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil;
- v. no último capítulo, constam as conclusões e as considerações finais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Assimetria de Informação, Custo de Transação, Conflito de Agência, Aprimoramento dos Controles Internos e Governança.

A assimetria de informações é comumente encontrada na atividade econômica. Ter acesso a informações as quais ninguém possui aumenta o “poder de barganha” e a chance de aproveitar-se de situações específicas em relação a terceiros.

Tal assimetria pode chegar a um nível em que os agentes que possuem certa informação podem influenciar diretamente a decisão de terceiros. Exemplos no mercado financeiro como a crise da Bolsa de 1929 e a crise do Subprime 2007 são comuns ao longo da história e tem demonstrado que do ponto vista econômico, social e cultural reduzir a assimetria de informações tende a produzir ganhos à sociedade.

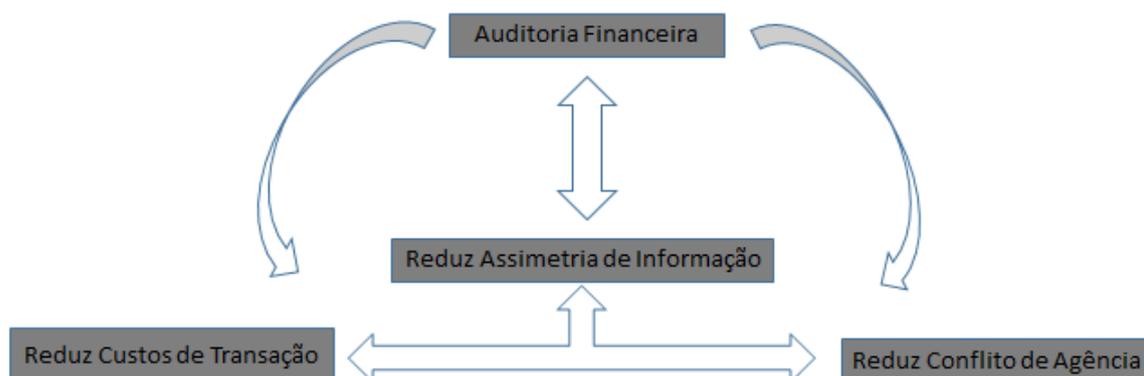
Pereira (2018, p.42) exemplifica casos práticos sobre como a assimetria de informação, os custos de transação e os conflitos de agência ocorrem na prática:

1. Os investidores, credores, acionistas minoritários e outros financiadores (unidades superavitárias) não possuem em regra, o mesmo grau de informações que os tomadores (unidades deficitárias) sobre os projetos de aplicação dos recursos fornecidos (situação de **assimetria de informação**) necessitando de relatórios isentos ou não tendenciosos.

2. Não é viável economicamente que o investidor ou financiador busque pessoalmente o nível de informações aceitável para possibilitar o investimento, uma vez que o custo de transação envolvido usualmente tornaria o aporte proibitivo em termos financeiros.
3. Os tomadores de recursos, em regra, os administram, frequentemente podem ter interesse conflitantes com os investidores e demais interessados, podendo ser estimulados a distorcer ou manipular as informações econômico-financeiras prestadas (conflito de agência).

Ao analisar estes conceitos, percebe-se que com relatórios financeiros fidedignos e de amplo acesso a todas as partes interessadas, o processo de auditoria financeira pode minimizar estas falhas de mercado, conforme explicitado abaixo:

Figura 1 – Atuação da Auditoria Financeira na redução da assimetria de informação, custos de transação e conflito de agência



Fonte: Elaboração Própria

Esses ganhos também podem ser obtidos no setor público. Ao se diminuir a assimetria de informação entre os diversos agentes da sociedade, aumenta-se a transparência em relação à coisa pública e o controle social e ainda se reduz a possibilidade de ocorrência de conflitos de agência dentro do serviço público.

Além disso, os agentes públicos nas diferentes esferas de poder podem se basear em informações fidedignas e confiáveis, facilitando a discussão de temas complexos.

Keaney (2013, p.112), ainda vai além e aponta outros benefícios causados pelo processo de auditoria financeira.. Em pesquisa realizada, entre as diversas Entidades do Setor de Fiscalização Superior (EFS), se chegou à conclusão que:

Todos os entrevistados (100%) indicaram que a sua função de auditoria financeira;

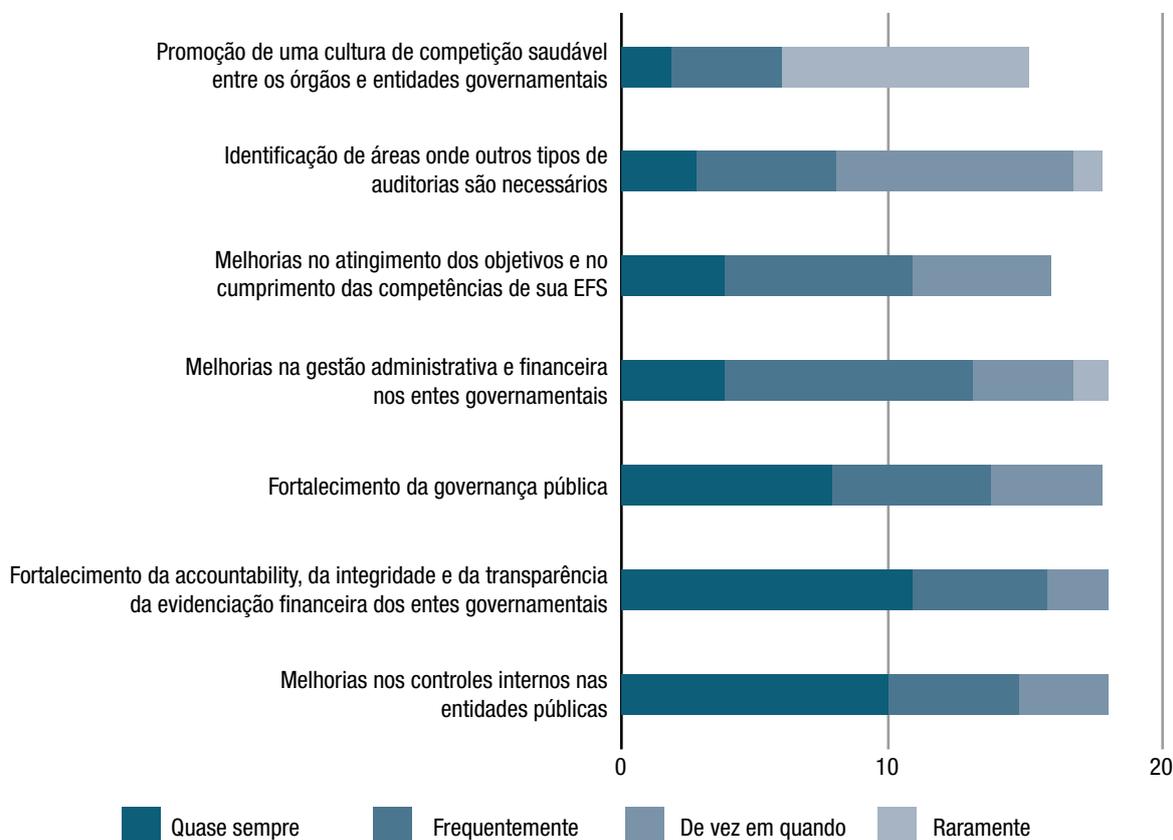
- i) Reforça a governança pública;
- ii) Reforça a responsabilidade, integridade e transparência na informação financeira governamental, e;
- iii) Melhora os controles internos do setor público.

A melhoria dos controles internos é derivada da necessidade de avaliação dos controles durante o processo de auditoria. Ao auferir uma nota aos controles internos, o auditor pode inclusive emitir recomendações para o aprimoramento destes controles, o que melhora a governança.

Em relação à governança, ao se reforçar a credibilidade dos relatórios financeiros, as informações se tornam um forte instrumento para a tomada de decisão e gestão de riscos. Ocorre também uma redução dos conflitos de agência, pois a redução da assimetria de informação entre os administradores e a sociedade dificulta a prática do patrimonialismo e diminuí o poder das corporações sobre a coisa pública.

A título ilustrativo, segue o desdobramento da pesquisa de Keaney (2013,p.112):

Figura 2 – Benefícios alcançados pela função de Auditoria Financeira



Fonte:Keaney (2013, p.112)

2.2 Trabalhos de Asseguração Razoável e Limitada

Atualmente os trabalhos de auditoria financeira pelas entidades de Fiscalização Superior se dividem em trabalhos de asseguração razoável e asseguração limitada. Tal classificação está presente na ISSAI 100 (2013,p.7):

Níveis de asseguração

33. A asseguração pode ser razoável ou limitada.

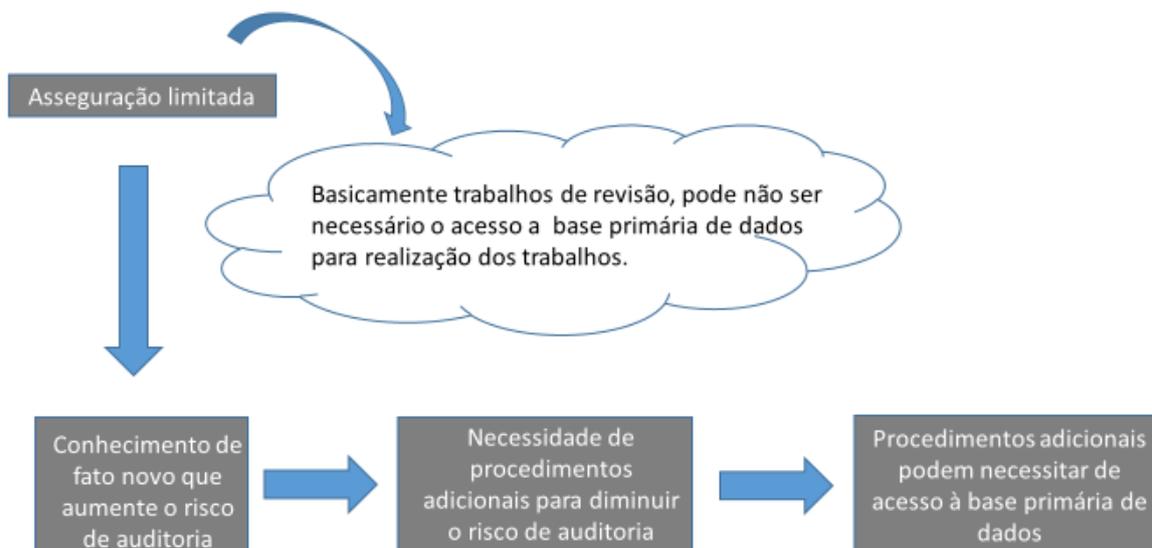
A **asseguração razoável é alta**, mas não absoluta. A conclusão da auditoria é **expressa de forma positiva**, transmitindo que, na opinião do auditor, o objeto está ou não em conformidade em todos os aspectos relevantes, ou, quando for o caso, que a informação sobre o objeto fornece uma visão verdadeira e justa, de acordo com os critérios aplicáveis. Ao fornecer uma asseguração limitada, a conclusão da auditoria afirma que, com base nos procedimentos executados, nada veio **ao conhecimento do auditor para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade** com os critérios aplicáveis. Os procedimentos executados **em uma auditoria de asseguração limitada são limitados em comparação com os que são necessários para obter asseguração razoável**, mas é esperado que o nível de asseguração, baseado no julgamento profissional do auditor, **seja significativo para os usuários previstos**. Um relatório de asseguração limitada transmite a natureza limitada da asseguração fornecida (grifos do autor deste trabalho).

Quanto aos trabalhos de asseguração limitada, tecem-se os seguintes comentários:

- i. por serem trabalhos de revisão, utilizam uma gama de procedimentos menor que os de asseguração razoável e são viáveis quando não é possível o acesso a base primárias de dados da entidade ou órgão.
- ii. trata-se de um trabalho de asseguração negativa, ou seja, evidencia-se que nada de relevante chegou ao conhecimento de auditor que possa comprometer a fidedignidade das informações das demonstrações contábeis.

Nesse sentido, caso o auditor tenha conhecimento de fato novo ou relevante, é preciso conduzir procedimentos adicionais com vistas a redução do risco de auditoria. Tais procedimentos podem incluir o acesso a base primárias dos órgãos auditados, que não tenham sido requisitadas em auditorias passadas.

O fluxo da figura 3 sintetiza a dinâmica da asseguração limitada:

Figura 3 – Fluxo dos trabalhos de assegução limitada

Fonte: Elaboração própria

2.3 Auditoria Financeira

A auditoria financeira é o processo de trabalho realizado com o intuito de assegurar se as demonstrações financeiras refletem de modo relevante (ou não) os aspectos financeiros, patrimoniais e contábeis de um órgão, uma entidade, ou uma empresa.

O processo de auditoria financeira compreende a fase de planejamento, passando pela fase de execução (ou de testes) e termina com a opinião ou conclusão do auditor por meio de um relatório.

Na fase de planejamento da auditoria financeira, o auditor avalia os riscos inerentes ao processo de geração da informação contábil e os controles internos da entidade. O intuito desta avaliação é propiciar a extensão dos procedimentos ou testes necessários que serão realizados pela equipe de auditoria na fase de execução dos trabalhos. Após a execução dos procedimentos planejados, espera-se que a equipe de auditoria possa obter evidências suficientes para basear a opinião ou conclusão em relação a confiabilidade das informações presentes nas demonstrações contábeis.

2.3.1 Risco de Auditoria Financeira

De acordo com a ISSAI 100 (2013,p.13):

O risco de auditoria é o risco de que o relatório de auditoria possa ser inadequado.

O auditor executa procedimentos para reduzir ou administrar o risco de chegar conclusões inadequadas, reconhecendo que as limitações inerentes a todas as auditorias significam que uma auditoria nunca pode fornecer absoluta certeza da condição objeto. Quando o objetivo é fornecer asseguração razoável, o auditor deve reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, dadas as circunstâncias da auditoria. A auditoria pode também visar fornecer asseguração limitada, caso em que o risco aceitável de não conformidade com critérios é maior do que em uma auditoria de asseguração razoável. A auditoria de asseguração limitada fornece um nível de asseguração que, no julgamento profissional do auditor, será significativo para os usuários previstos.(grifos do autor deste trabalho)

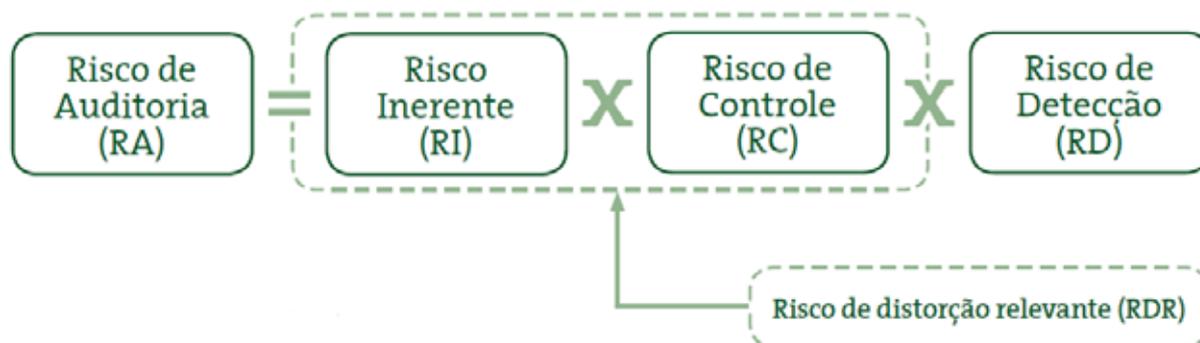
Segue ainda uma outra definição, presente no Manual de Auditoria Financeira (2016,p.32, 2ª edição):

Risco de auditoria (RA) é o risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações financeiras contiverem distorção relevante (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200), ou seja, é o risco de que o auditor possa inadvertidamente não modificar sua opinião sobre demonstrações financeiras que contêm distorções relevantes.

81. O risco de auditoria é uma função do risco de distorção relevante e do risco de detecção

Com o intuito de facilitar a compreensão ainda consta no Manual a seguinte ilustração:

Figura 4 – Risco de Auditoria

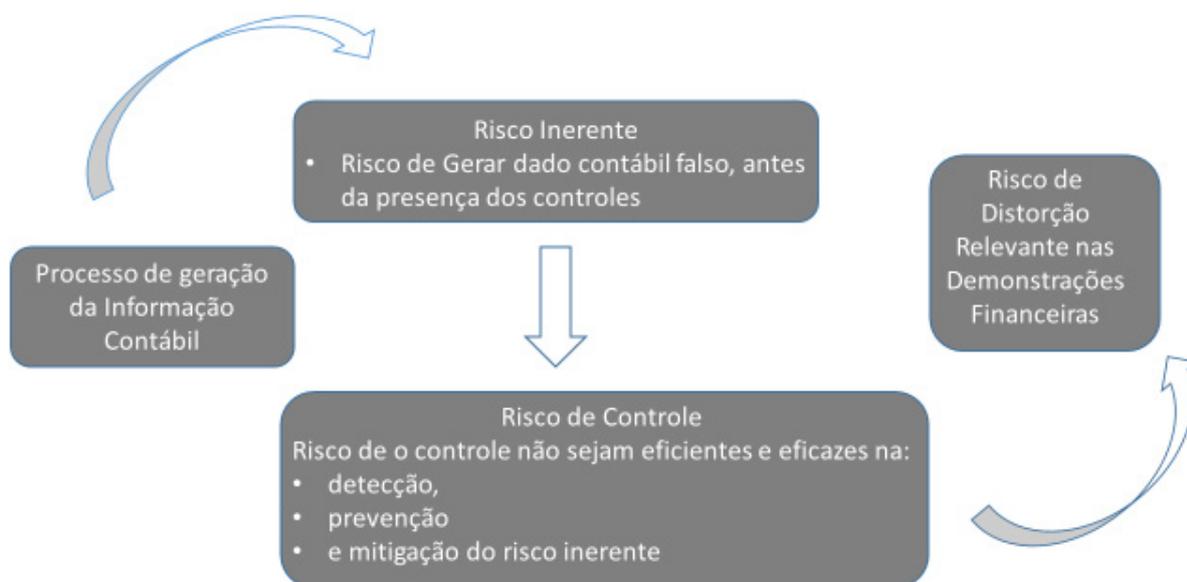


Fonte: Manual de auditoria do TCU (2016, p. 33)

O risco de distorção relevante é uma função do risco inerente e do risco de controle, compõem os riscos da entidade e estão presentes na organização independente de qualquer processo de auditoria. O risco inerente está relacionado aos processos, antes da atuação dos controles relativos à produção da informação contábil. Já o risco de controle refere-se à possibilidade que os controles não sejam eficientes e eficazes na detecção, prevenção e mitigação do risco inerente.

Como os riscos inerentes e de controle fazem parte da entidade ou órgão, eles não são passíveis de serem sensibilizados pela atuação do auditor por ocasião da auditoria financeira. Porém, ao analisá-los o auditor pode emitir recomendações ou determinações com o intuito de aprimorar os processos e controles internos da entidade. Tais recomendações ou determinações podem se materializar na melhora dos processos e controles internos, diminuindo com isso o risco de distorção relevante em futuros trabalhos de auditorias.

Figura 5 – Riscos no âmbito da Entidade Auditada



Fonte: Elaboração Própria

O risco de detecção identifica a probabilidade de o auditor não detectar uma distorção relevante ao executar os procedimentos e testes substantivos. Diante disso, quanto maior (menor) a possibilidade de existirem distorções relevantes nas contas contábeis, maior (menor) o número de procedimentos e testes substantivos necessários para se obter uma certificação ou asseguração de auditoria. Ou seja, após auferir o risco de distorção relevante, o auditor determina a quantidade e a extensão de procedimentos substantivos necessários, com o intuito de se atingir o risco de auditoria pré-estabelecido.

2.3.2 Procedimentos de Auditoria

Um dos principais marcos teóricos do processo de auditoria, as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis - NBC T 11, expressam claramente os procedimentos de auditoria e testes que devem ser realizados para fundamentar a conclusão ou opinião de auditoria.

11.1.2.1 – Os procedimentos de auditoria **são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião** sobre as demonstrações contábeis auditadas e abrangem testes de observância e testes substantivos. (grifos do autor deste trabalho)

Ao se analisar a NBC T 11 percebe-se que procedimentos de auditoria são o ferramental que o auditor dispõe para emitir uma opinião ou conclusão. Em outras palavras, caso o auditor não consiga executar estes procedimentos, não há como fundamentar a sua conclusão ou opinião, por não ter conseguido coletar e analisar os dados que irão auxiliar na composição das evidências necessárias obtidas com base nos testes de observância ou controle e substantivos.

Quanto aos testes de observância ou controle a NBC T 11 define os objetivos destes testes e a necessidade de sua aplicação:

11.1.2.2 – Os testes de observância visam à **obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno** estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento.

[...]

11.2.6.3 – Na aplicação dos testes de observância, o auditor deve verificar a existência, **efetividade** e continuidade dos controles internos. (grifos do autor deste trabalho)

Diante do exposto, além de verificar o funcionamento dos controles, o auditor deve avaliar se os controles são efetivos e se reduziram o risco de distorção relevante, pois um controle pode estar em pleno funcionamento, mas contribuir muito pouco para a redução do risco de distorção relevante (RDD). Um controle também pode reduzir de modo significativo o RDD, mas ter um alto custo para a administração, o que não justificaria a sua implantação por não observar a relação custo-benefício.

Após a avaliação dos controles, que são basilares para a determinação da extensão dos testes que virão a ser aplicados durante o processo de auditoria, faz-se necessária a realização de testes substantivos.

Uma vez que o auditor conclua que os controles (não) são eficientes e eficazes, haverá uma (maior) menor necessidade de testes com o objetivo de verificar a exatidão, suficiência e validade das informações produzidas na contabilidade. Estes testes recebem a denominação de substantivos conforme disposto na NBC T 11:

11.1.2.3 – Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade, dividindo-se em:

- a) testes de transações e saldos; e
- b) procedimentos de revisão analítica.

[...]

11.2.6.4 – Na aplicação dos testes substantivos, o auditor deve objetivar as seguintes conclusões:

- a) existência – se o componente patrimonial existe em certa data;
- b) direitos e obrigações – se efetivamente existentes em certa data;
- c) ocorrência – se a transação de fato ocorreu;
- d) abrangência – se todas as transações estão registradas; e
- e) mensuração, apresentação e divulgação – se os itens estão avaliados, divulgados, classificados e descritos de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

No setor público, acrescenta-se ainda a classe de conclusão da conformidade, que consiste em verificar se os registros contábeis respeitam o princípio da legalidade na Administração Pública. Tal classe de conclusão encontra ampla divulgação no manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Cotas da União (2016, 2ª edição) e foi durante muito tempo a principal classe de conclusão analisada nas auditorias financeiras do BGU.

Após discorrer a respeito dos testes de observância e substantivos, a NBC T 11 fornece um ferramental básico dos procedimentos que o auditor deve considerar:

11.2.6 – APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

11.2.6.1 – A aplicação dos procedimentos de auditoria deve ser realizada, em razão da complexidade e volume das operações, por meio

de provas seletivas, testes e amostragens, cabendo ao auditor, **com base na análise de riscos de auditoria** e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

11.2.6.2 – Na aplicação dos testes de **observância e substantivos**, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos básicos:

- a) **inspeção** – exame de registros, documentos e de ativos tangíveis;
- b) observação – acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução;
- c) **investigação e confirmação** – obtenção de informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da entidade;
- d) **cálculo** – conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registros e demonstrações contábeis e outras circunstâncias; e
- e) **revisão analítica** – verificação do comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou **outros meios**, com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas.

11.2.6.5 – Na aplicação dos procedimentos de revisão analítica, o auditor deve considerar:

- a) o objetivo dos procedimentos e o grau de confiabilidade dos resultados alcançáveis;
- b) a natureza da entidade e o **conhecimento adquirido nas auditorias anteriores**; e
- c) a disponibilidade de informações, sua relevância, confiabilidade e comparabilidade.

11.2.6.6 – Se o auditor, **durante a revisão analítica, não obtiver informações objetivas suficientes** para dirimir as questões suscitadas, **deve efetuar verificações adicionais**, aplicando novos procedimentos de auditoria, **até alcançar conclusões satisfatórias**. (grifos do autor deste trabalho)

Além do ferramental apresentado pela norma, outros testes podem ser aplicados, com base na necessidade do caso concreto, de acordo com o julgamento profissional do

auditor. Tal faculdade decorre da obrigação do auditor de realizar verificações adicionais até alcançar as evidências necessárias para a conclusão dos seus trabalhos.

2.3.3 Tipos de Opinião em Auditorias Financeiras

A Opinião emitida por um auditor é consequência do processo de auditoria e da aplicação dos procedimentos. Atualmente, as normas contábeis classificam a opinião de auditoria como não modificada ou modificada. A opinião não modificada ocorre quando o auditor conclui que as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em consonância com a estrutura de relatório financeiro aplicável¹. Neste caso, é de se esperar que a equipe de auditoria conseguiu realizar todos os seus procedimentos e testes e não foi encontrada nenhuma distorção relevante nas demonstrações financeiras.

Já a opinião modificada compreende três tipos de opinião conforme a NBC TA 705.

Opinião com ressalva

7. O auditor deve expressar uma “**Opinião com ressalva**” quando:

(a) ele, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, **são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis**; ou

(b) não é possível para ele obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para fundamentar sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes, mas não generalizados.

Opinião adversa

8. O auditor deve expressar uma “**Opinião adversa**” quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, **individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas** para as demonstrações contábeis.

Abstenção de opinião

9. O auditor **deve se abster de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para**

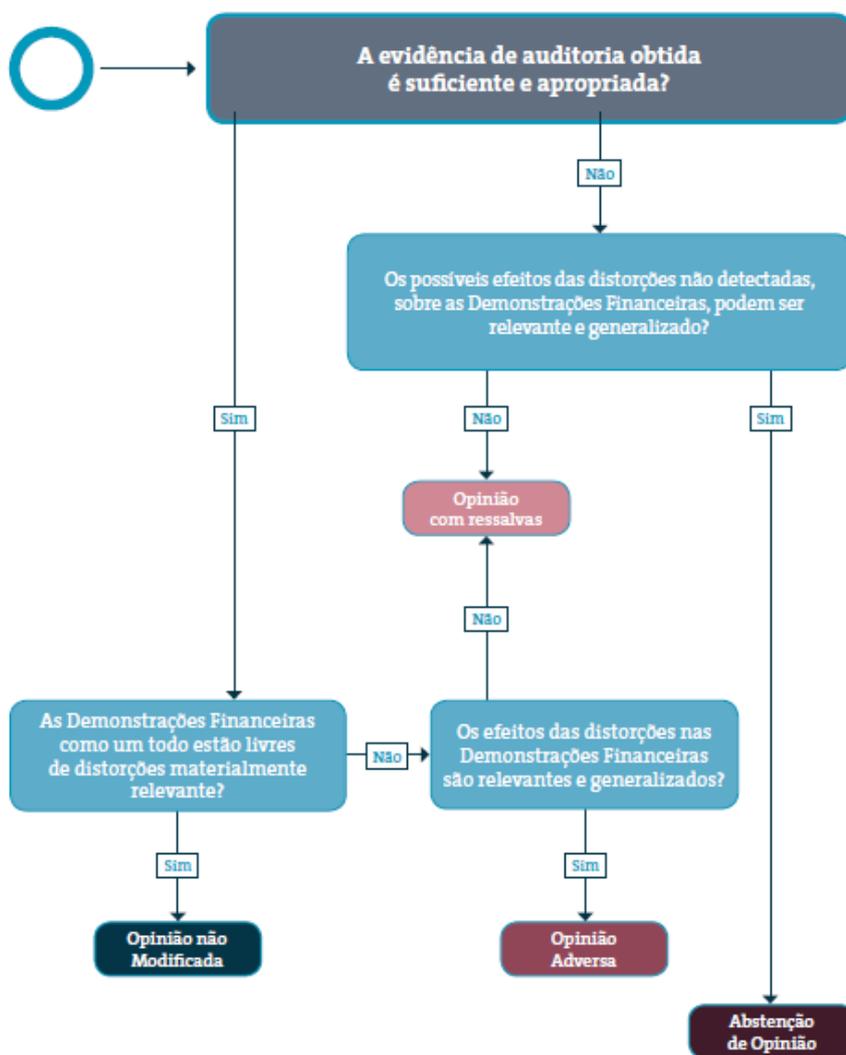
¹ A estrutura de relatório financeiro aplicável é a estrutura de relatórios financeiros (Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário e etc) adotada pela administração de acordo com as leis, manuais e normas contábeis internacionais.

fundamentar sua opinião e ele concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes e generalizados.

10. O auditor deve se abster de expressar uma opinião quando, em circunstâncias extremamente raras envolvendo diversas incertezas, concluir que, independentemente de ter obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre cada uma das incertezas, não é possível expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis devido à possível interação das incertezas e seu possível efeito cumulativo sobre essas demonstrações contábeis. (grifos do autor deste trabalho)

O Tribunal de Contas da União, com o intuito de evidenciar as opiniões exaradas pelo auditor nos exames das demonstrações contábeis, apresenta o seguinte esquema:

Figura 6 – Fluxograma dos tipos de opinião



Fonte: Manual de Auditoria do TCU (2ª edição), ano 2016 , p. 210.

2.4 Fundamentação Legal

2.4.1 Hierarquia das Normas e a Pirâmide de Kelsen

A pirâmide de Kelsen foi uma construção do jurista Austríaco Hans Kelsen baseada no princípio que normas jurídicas superiores determinam e servem de fundamento para normas jurídicas inferiores.

O arcabouço constitucional é o insumo para as leis complementares, as leis complementares para as ordinárias e assim sequencialmente de acordo com a figura abaixo:

Figura 7 - Hierarquia da Estrutura de Relatório Financeiro Aplicável ao Governo Federal



Fonte: Adaptado de Keaney (2013, p.47)

A análise pela pirâmide de Kelsen, apesar de facilitar o entendimento das normas jurídicas, não possibilita, em alguns casos concretos, a interpretação da hierarquia das normas e a constitucionalidade das leis. Este fato decorre da prática comum de alteração do arcabouço constitucional, legal e infralegal no Brasil.

O Brasil já promulgou sete constituições. A cada instituição de nova constituição foi necessária a recepção de milhares de leis anteriores às constituições de 1891, 1934, 1937, 1946, 1967 e 1988. A título de exemplificação, cita-se o Código Tributário Nacional (CTN), que foi recebido pela Constituição de 1988 com o status de lei complementar,

embora seja formalmente uma lei ordinária (Lei n.º 5.172/1966). Isto ocorreu porque o ordenamento jurídico baseado na Constituição de 1946 não previa a existência de leis complementares.

Com a criação de uma nova hierarquia entre normas que outrora tinham o mesmo status criou-se um precedente que necessita de avaliação mais complexa por parte do Judiciário, inclusive com a necessidade de análise de princípios constitucionais e de técnicas jurídicas complexas.

Além disso, qualquer mudança na Constituição ou nas leis, pode obrigar a mudanças nos decretos, leis, normais infralegais, manuais de contabilidade e etc, tornando complexa a realização de auditorias e a compreensão das normas vigentes.

2.4.2 Mandato Legal do Tribunal de Contas da União

A auditoria financeira é abordada explicitamente desde a Constituição de 1967, sendo os seus conceitos absorvidos pelo Constituinte originário na Carta Magna de 1988. Com o intuito de facilitar o entendimento da atividade histórica da auditoria financeira transcreve-se parte do artigo 71 da Constituição Federal de 1967:

Art 71 - A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.

§ 1º -O controle externo do Congresso Nacional será exercido com o **auxílio do Tribunal de Contas** e compreenderá a apreciação das contas do Presidente da República, o **desempenho das funções de auditoria financeira e orçamentária**, e o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos.

[...]

§ 3º - A **auditoria financeira** e orçamentária será exercida sobre as contas das unidades administrativas dos três Poderes da União, que, para esse fim, deverão remeter **demonstrações contábeis ao Tribunal de Contas, a quem caberá realizar as inspeções que considerar necessárias**. (grifos do autor deste trabalho).

Uma das interpretações do parágrafo terceiro do artigo 71 da Constituição Federal de 1967 pode ser o entendimento consolidado pelo Tribunal de Contas da União, de uma delegação expressa ao TCU de todos os meios necessários para atingir a consecução dos seus trabalhos.

Outras interpretações podem ser realizadas, tal como é feito pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, porém seria um contrassenso o Constituinte à época atribuir à realização de inspeções que o TCU julgar necessárias, sem garantir os mínimos requisitos de aplicabilidade de todos os procedimentos a execução dos trabalhos em auditorias financeiras.

O pensamento defendido pelo TCU encontra respaldo na Teoria dos Poderes Implícitos, conforme abordado pelo Voto do Acórdão 1174 (2019, p11):

Nesse sentido destaco o leading case formado a partir do julgamento do MS 24.510, da relatoria da Ministra Ellen Gracie, no qual o STF reconheceu o poder de cautela do TCU, com fundamento da teoria dos poderes implícitos. Naquela assentada o Ministro Celso de Mello fez as seguintes considerações:

Entendo, Senhor Presidente, que o poder cautelar também compõe a esfera de atribuições institucionais do Tribunal de Contas, pois se acha instrumentalmente vocacionado a tornar efetivo o exercício, por essa Alta Corte, das múltiplas e relevantes competências que lhe foram diretamente outorgadas pelo próprio texto da Constituição da República.

Isso significa que a atribuição de poderes explícitos, ao Tribunal de Contas, tais como enunciados no art. 71 da Lei Fundamental da República, supõe que se lhe reconheça, ainda que por implicitude, a titularidade de meios destinados a viabilizar a adoção de medidas cautelares vocacionadas a conferir real efetividade às suas deliberações finais, permitindo, assim, que se neutralizem situações de lesividade, atual ou iminente, ao erário público.

Impende considerar, no ponto, em ordem a legitimar esse entendimento, a formulação que se fez em torno dos poderes implícitos, cuja doutrina, construída pela Suprema Corte dos Estados Unidos da América, no célebre caso McCULLOCH v. MARYLAND (1819), enfatiza que **a outorga de competência expressa a determinado órgão estatal importa em deferimento implícito, a esse mesmo órgão, dos meios necessários à integral realização dos fins que lhe foram atribuídos.**

Com vistas a facilitar o entendimento da Teoria dos Poderes Implícitos e prosseguir a compreensão do mandato constitucional do TCU, seguem os artigos 70 e 71 da atual Carta Magna:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e

indireta, quanto à **legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas**, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. **Prestará contas qualquer pessoa** física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

[...]

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

[...]

IV - **realizar, por iniciativa própria**, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, **inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial**, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

[...]

VII - prestar as **informações solicitadas pelo Congresso Nacional**, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e **sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;**" (grifos do autor deste trabalho).

A nova Constituição reforçou o papel institucional, acrescentando novas competências ao TCU, pois outrora só as questões referentes aos temas financeiro e orçamentário estavam expressamente no texto Constitucional de 1967. Atualmente, as questões operacionais e patrimoniais também estão no rol de novas atribuições do controle

externo. A título de exemplificação da ampliação das competências do Tribunal cita-se Pascoal (2006) p.133:

5) Patrimonial: relacionada ao controle e conservação dos bens públicos. Acerca do controle patrimonial, vale transcrevermos o entendimento de Ricardo Lobo Torres: mas o conceito de patrimônio público se dilarga no Direito Constitucional Moderno e passa a abranger, além dos bens dominiais, os bens de uso do povo (“res communes omnium”), neles incluído o próprio MEIO AMBIENTE, que de direito difuso se transforma em direito subjetivo público da administração, agora sujeitos à tutela do Tribunal de Contas competente para fixar o valor do ressarcimento dos prejuízos causados por dolo ou culpa dos responsáveis pela utilização ou guarda daqueles bens. Dentro desse entendimento, os Tribunais de Contas devem, através das chamadas auditorias ambientais, avaliar, por exemplo, o impacto ambiental decorrente de obras públicas e também fiscalizar os resultados dos órgãos e das entidades, públicas ou privadas, que administrem recursos públicos destinados à preservação do meio ambiente. Também em relação ao aspecto, temos o exame das PRIVATIZAÇÕES, ou seja, de alienações do Patrimônio Público, de sorte que caberá aos órgãos de controle avaliar a regularidade da operação.

Nota-se que a palavra “necessárias” do arcabouço constitucional de 1967 foi substituída pelo termo “iniciativa própria” na atual Carta Magna. Além disso, percebe-se uma nítida valorização e um maior destaque da atividade do Tribunal de Contas da União na nova assembleia constituinte no sentido de lhe ampliar os poderes fiscalizatórios e de auditoria.

Vale aqui registrar as obrigações do servidor em relação ao sigilo e a suas prerrogativas de acesso a informações ou dados para a consecução dos seus trabalhos de auditoria presentes na Lei nº 8443/1992 – Lei Orgânica do TCU.

Art. 86. São obrigações do servidor que exerce funções específicas de controle externo no Tribunal de Contas da União:

[...]

IV - guardar sigilo sobre dados e informações obtidos em decorrência do exercício de suas funções e pertinentes aos assuntos sob sua fiscalização, utilizando-os, exclusivamente, para a elaboração de pareceres e relatórios destinados à chefia imediata.

Art. 87. Ao servidor a que se refere o artigo anterior, quando credenciado pelo Presidente do Tribunal ou, por delegação deste, pelos dirigentes das unidades técnicas da secretaria do Tribunal, para desempenhar funções de auditoria, de inspeções e diligências expressamente determinadas pelo Tribunal ou por sua Presidência, são asseguradas as seguintes prerrogativas:

[...]

II - acesso a todos os documentos e informações necessários à realização de seu trabalho;

III - competência para requerer, nos termos do Regimento Interno, aos responsáveis pelos órgãos e entidades objeto de inspeções, auditorias e diligências, as informações e documentos necessários para instrução de processos e relatórios de cujo exame esteja expressamente encarregado por sua chefia imediata.

O auditor pode se deparar durante a execução dos trabalhos com questões que envolvam sigilos previstos em lei. Com vistas a propiciar a execução de todos os testes possíveis para a emissão de opinião ou conclusão de auditoria, a Lei Orgânica do Tribunal de Contas, Lei ordinária 8443/1992, permitiu ao auditor o acesso e o poder de requisição a todos os documentos e informações necessários à realização dos seus trabalhos, revestidos ou não de sigilo.

Em contrapartida, da prerrogativa de acesso a todos os dados, deriva-se uma responsabilidade pelo sigilo destas informações, podendo o servidor responder administrativamente, com possibilidade de aplicação das punições elencadas no artigo 127 da Lei 8112/1992 (Estatuto dos Servidores Públicos) e/ou judicialmente a depender da análise do caso concreto.

No entanto, há de se destacar a existência de informações revestidas de sigilo, como é o caso do sigilo fiscal.

2.5 Sigilo Fiscal

O Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, estabelece em seu art. 198:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, **é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação** obtida em razão do ofício sobre a situação econômica

ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1º Excetuam-se **do disposto neste artigo**, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, **com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.**

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

I – representações fiscais para fins penais;

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;

III – parcelamento ou moratória.”(grifos do autor deste trabalho).

Após minuciosa leitura do artigo 198, destacam-se os seguintes pontos: a vedação explícita, suas exceções e a definição de sujeito passivo.

Em relação ao primeiro ponto, a vedação é bastante clara, somente aplicável exceção a atos de requisição no âmbito do Poder Judiciário e as solicitações de processos de interesse da Administração Pública².

Salienta-se que o inciso II do artigo 1º do parágrafo supracitado cita que somente os processos com o objetivo de investigar o sujeito passivo por prática de infração administrativa são exceções à quebra de sigilo. Com o intuito de facilitar a compreensão, segue abaixo o conceito de sujeito passivo extraído do Código Tributário Nacional:

2 Há uma outra exceção referente a troca de informações entre as diferentes Fazendas e instâncias tributárias internacionais, conforme elencado no art. 199 do CTN.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito **passivo da obrigação principal** diz-se:

I - **contribuinte**, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - **responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.”

Como o objeto de auditorias ou inspeções não são, em regra, os sujeitos passivos, mas sim a própria Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil como órgão arrecadador, a RFB historicamente entendeu pela impossibilidade de acesso aos dados pelo Tribunal de Contas da União na realização destas auditorias.

Tal interpretação encontra-se expressa na página 101 do Manual do Sigilo Fiscal elaborado pela RFB:

A RFB não está legalmente autorizada a fornecer informações protegidas por sigilo fiscal ao Tribunal de Contas da União (TCU), em razão do disposto no caput do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, com a redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. (grifos do autor deste trabalho).

Ainda estão expressamente previstas as duas exceções à regra no Manual em relação a divulgação de dados do TCU. A primeira se refere a investigações do sujeito passivo por prática de infração administrativa. A segunda está disposta no convênio firmado entre a RFB e o TCU, em 17 de dezembro de 2010, em que foi considerado admissível o acesso aos dados da declaração de ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física, conforme página 101 do Manual:

1) Conforme disposto na alínea “a” do inciso I da cláusula quarta do Convênio firmado entre a RFB e o TCU, em 17 de dezembro de 2010, é admissível o acesso, pelo Tribunal de Contas da União, aos dados da “Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física” das pessoas obrigadas à prestação de informações sobre bens e rendas, estabelecidas pela Lei nº 8.730, de 10 de novembro de 1993, desde que, cumulativamente, sejam cumpridos os seguintes requisitos:

[...]

Fundamentação: É admissível o acesso, pelo Tribunal de Contas da União, a dados da “Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física” das pessoas obrigadas à prestação de informações sobre bens e rendas, conforme disposto pela Lei nº 8.730, de 10 de novembro de 1993, que estabelece a obrigatoriedade da declaração de bens e rendas para o exercício de cargos, empregos e funções nos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

Ainda que seja necessária análise jurídica mais aprofundada em relação ao caso concreto, a Lei nº 8730/1993, referida no Manual do Sigilo Fiscal, é uma legislação ordinária que possibilitou o acesso a dados vedados na lei Complementar, ou seja, o Código Tributário Nacional.

Assim como a Lei nº 8730/1993, a Lei Orgânica do Tribunal também é uma lei ordinária que em tese poderia também permitir a transferência do sigilo³, ou seja, o acesso a todos os dados necessários a realização de auditorias pelo Tribunal.

3. METODOLOGIA

Neste trabalho foi utilizado como insumo primordial a pesquisa documental, a partir da Constituição Federal, das Leis, das Normas Infralegais, dos Acórdãos do Tribunal de Contas da União, dos livros referentes ao tema, dos Manuais de Auditoria Financeira e outros. Esta é uma técnica que permite uma maior gama de material a ser levantado, inclusive de fontes primárias, conforme apontado por Gil (2008, p. 44):

A pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A única diferença entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa. O desenvolvimento da pesquisa documental segue os mesmos passos da pesquisa bibliográfica. Apenas há que se considerar que o primeiro passo consiste na exploração das fontes documentais, que são em grande número. Existem, de um lado, os documentos de primeira mão, que não receberam qualquer tratamen-

3 Consiste na transferência de dados protegidos pelo sigilo fiscal, ao qual os auditores de controle externo ficam obrigados a tratar as informações com vistas a proteção dos direitos previstos no art. 5º, X, da CF.

to analítico, tais como: documentos oficiais, reportagens de jornal, cartas, contratos, diários, filmes, fotografias, gravações etc. De outro lado, existem os documentos de segunda mão, que de alguma forma já foram analisados, tais como: relatórios de pesquisa, relatórios de empresas, tabelas estatísticas etc.

A pesquisa ainda é analítica e descritiva, pois se propõe a analisar, registrar e interpretar um problema de pesquisa sem a interferência do pesquisador. Tal posicionamento é reforçado por Gil (2008, p. 28):

As pesquisas deste tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

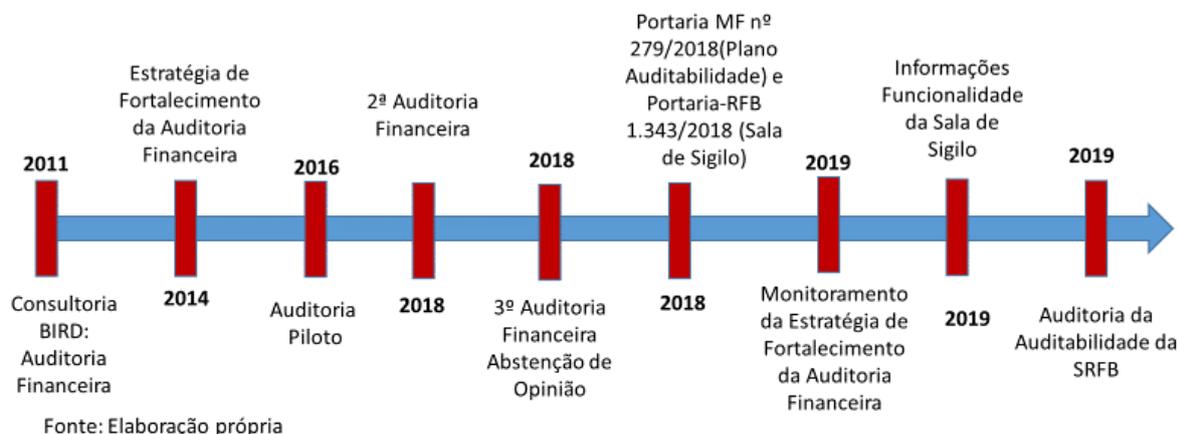
Como o objetivo deste trabalho é obter uma melhor compreensão sobre a evolução do tratamento do TCU no âmbito das auditorias financeiras junto à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, a escolha desta metodologia pareceu bastante pertinente. Adicionalmente, por se tratar de uma pesquisa que não envolve dados numéricos e sim qualitativos a sua justificativa encontra embasamento teórico em Raupp e Beuren (2004, p.92):

Na contabilidade, é bastante comum o uso da abordagem qualitativa como tipologia de pesquisa. Cabe lembrar que, apesar de a contabilidade lidar intensamente com números, ela é uma ciência social, e não uma ciência exata como alguns poderiam pensar, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa.

4. ANÁLISE DA EVOLUÇÃO DA AUDITORIA FINANCEIRA DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO COM ENFOQUE NA SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL

4.1 Marco temporal da evolução

Com intuito de facilitar a compreensão, segue um resumo dos principais marcos relativos à evolução da auditabilidade financeira no âmbito do TCU.

Figura 8 – Evolução da auditoria financeira no âmbito do Tribunal de Contas da União

A sequência acima evidencia o fluxo temporal, mas para fins de clareza e fluidez deste texto, a Estratégia de Fortalecimento da Auditoria Financeira do Tribunal de Contas e o seu Monitoramento serão tratados nos mesmos itens deste capítulo.

4.1.1 Consultoria do Banco Mundial

O PEFA (*Public Expenditure and Financial Accountability*) é um programa internacional que avalia todas as etapas do ciclo orçamentário, patrocinado pelo Banco Mundial, pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), pela Comissão Europeia, pela Agência de Desenvolvimento Internacional (DFID) do Reino Unido e por Suíça, Noruega e França.

A sua análise se baseia em princípios como a **transparência e a prestação de contas**, por intermédio da análise de 28 indicadores chave. O indicador 26 avalia o trabalho de auditoria realizado pelas Entidades de Fiscalização Superior (EFS) de diferentes países.

Em 2009, o Tribunal de Contas foi avaliado com uma nota C+, onde a é a melhor nota e d a pior. Em resposta a esta avaliação, o TCU iniciou com o BIRD uma consultoria conforme destacado por Dutra (2014, p. 79):

Esse projeto teve início em março de 2011, após dois anos de debates e negociações. Uma das razões de sua existência está relacionada à avaliação internacional do desempenho da Administração Financeira no Governo Federal do Brasil, com base na metodologia PEFA (Public Expenditure and Financial Accountability), realizada em 2009.

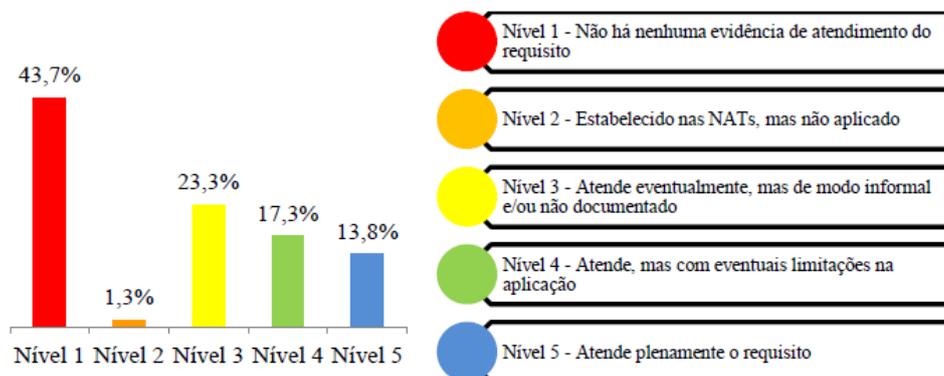
Segundo o relatório, naquela época, o TCU não emitiu “um parecer de auditoria sobre as demonstrações financeiras consolidadas do Governo para determinar se as demonstrações apresentavam uma imagem verdadeira e fiel de acontecimentos financeiros do período em análise”. E ele continua: “para emitir este parecer, o TCU teria que **ir além da prática atual de um exame legalista das demonstrações e relatórios, e colocar em foco a confiabilidade dos sistemas e gestão de controles subjacentes às demonstrações e relatórios.**”

Nesse contexto, o projeto com o Banco Mundial foi concluído em março de 2014. O projeto consiste nas seguintes etapas: 1) diagnóstico da situação atual, com mapeamento dos processos dos controles principais de contabilidade, das fragilidades dos processos de contabilidade de alto nível e das fragilidades dos processos de auditoria; 2) Análise de lacunas entre as capacidades de auditoria financeira do TCU e os padrões internacionais e as melhores práticas das EFS; e, 3) Preparação de uma Estratégia e de um Plano de Ação para lidar com as lacunas identificadas.(grifos do autor deste trabalho)

O projeto de consultoria se constituiu em três etapas. A primeira foi a fase de diagnóstico das lacunas e sobreamentos entre os trabalhos de auditoria realizados pelo TCU e pela Controladoria Geral da União (CGU). Além disso, foi realizado um diagnóstico dos controles utilizados na Administração Pública, incluindo os aplicados no Órgão Central de Contabilidade, a Secretaria do Tesouro Nacional.

Na segunda etapa a consultoria avançou no sentido de verificar a convergência do Tribunal em relação às melhores práticas e as normas internacionais. O gráfico abaixo, demonstra o nível de atendimento das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidos pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras (INTOSAI), na Auditoria do Balanço Geral da União (BGU) em 2012:

Figura 9 - Nível de atendimento das ISSAI na auditoria do BGU:



Fonte:Keaney (2013, p.66)

Na última fase ocorreu a preparação de uma estratégia com vista a propiciar a convergência da Auditoria do Balanço Geral União às melhores práticas internacionais.

4.1.2 Estratégia de fortalecimento da auditoria financeira

Com o resultado e os produtos da consultoria disponíveis, o Tribunal deliberou em 09/12/2014 o Acórdão 3608/2014/TCU/Plenário, que aprovou a Estratégia de Fortalecimento da Auditoria Financeira.

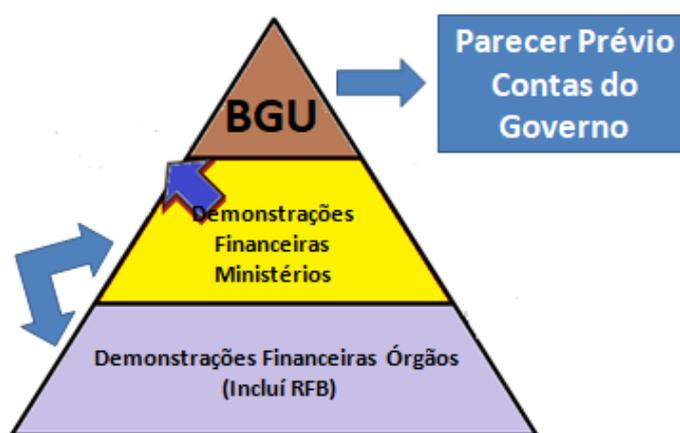
O plano de ação consistia em um planejamento em 4 dimensões: Função Institucional, Competência Institucional e Legal, Capital Humano e Qualidade.

A meta institucional, estipulada pelo Tribunal para convergência integral às melhores práticas e às normas internacionais, compreendia um período de doze anos. O plano de ação abordava um período de 2015 a 2020. Para os anos de 2021 a 2026 seria deliberado um novo plano de ação.

Uma das atividades prevista no plano de ação, era a realização até 2016 de auditorias em contas que apresentassem alto risco fiscal e materialidade. Devido a RFB ser o principal órgão de arrecadação do país, em 2016 foi realizada uma auditoria piloto pelo TCU, com as demonstrações contábeis na posição de 31/12/2015.

A estratégia, em síntese, tinha como objetivo garantir um alto nível de segurança a respeito dos dados presentes no Balanço Geral da União, por intermédio da integração das contas ordinárias com a Prestação de Contas do Presidente da República (BGU). Conforme ilustrado abaixo:

Figura 10 – Consolidação das Contas Ordinárias dos órgãos, Ministérios e BGU



Fonte: Elaboração própria

Fonte: Elaboração própria

Em paralelo, ocorreria a capacitação de novos servidores em auditoria financeira, o amadurecimento do referido processo no âmbito do TCU, ocasionando um gradual aumento da força de trabalho e da produtividade da organização em relação ao tema, tendo como consequência um aumento da quantidade de demonstrações financeiras auditadas em diferentes órgãos e ministérios.

Além disso, seria acelerado o processo de convergência com as normas de auditoria internacionais e divulgação cada vez mais ampla das informações contábeis a toda a sociedade, com o objetivo de se fortalecer a governança pública.

Em 20 de fevereiro de 2019, o Tribunal de Contas da União deliberou o Acórdão 325-2019/TCU-Plenário que trata do monitoramento do plano de ação da implementação do processo de fortalecimento da auditoria financeira no âmbito do Tribunal de Contas da União. O processo de monitoramento reafirmou o compromisso do Tribunal com o aprimoramento da auditoria financeira e da transparência das contas públicas.

4.2 Auditoria Financeira piloto

Dentro dessa nova filosofia delimitada pela consultoria e ratificada pela estratégia de fortalecimento da auditoria financeira, em 21 de setembro de 2016 foi apreciado pelo Plenário, o Acórdão 2464/2016/TCU/Plenário, que tratava de Auditoria piloto nas demonstrações financeiras no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional na posição de 31/12/2015.

A auditoria foi realizada pela Secretaria de Controle Externo da Fazenda Nacional (SecexFazenda) e consistia em um trabalho de assecuração limitada, ou seja, neste tipo de labor foram utilizados principalmente procedimentos analíticos e indagações.

4.2.1 Metodologia e limitações nos trabalhos da auditoria piloto.

Por se tratar de uma auditoria piloto, os procedimentos de auditoria realizados foram primordialmente indagações e a análise dos dados requisitados com as informações presentes no SIAFI, conforme consta no Relatório do Acórdão 2464 (2014,p.11):

A metodologia utilizada neste trabalho consistiu **fundamentalmente em indagações, requisições de documentos, confirmações externas e identificação e avaliação de riscos e de controles**. Procedimentos analíticos foram utilizados para verificar a representatividade de contas contábeis em relação ao grupo ou à conta de nível analítico, porém a análise em relação ao período anterior restou prejudicada em virtude da mudança do plano de contas, conforme relatado no tópico seguinte deste relatório.

Com vistas a permitir o avanço da metodologia de auditoria financeira, as análises efetuadas **a partir das informações do Siafi e dos documentos solicitados constituíram papéis de trabalho da auditoria** (peça 58, p. 1-29). (grifos do autor deste trabalho).

Destaca-se que Auditoria se deparou com uma limitação, derivada da implantação do Novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). Mesmo que não se possa negar a possibilidade real de ganho para sociedade em relação a transparência e a qualidade da informação contábil devido a implementação de um novo Plano de Contas, a comparabilidade entre os anos ficou prejudicada devido as alterações ocorrida naquele exercício financeiro, conforme se pode averiguar no Relatório do Acórdão 2464 (2014, p.12):

De forma semelhante, a Ipsas 1 relaciona a comparabilidade como uma das principais características qualitativas ou atributos que tornam a informação apresentada nas demonstrações contábeis útil para os usuários. Destaca ainda que uma importante implicação da característica da comparabilidade é que os usuários precisam ser informados das políticas usadas na elaboração das demonstrações contábeis, das alterações destas políticas e dos efeitos de tais mudanças.

Em 2015 **houve implementação do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), com alterações significativas de contas e de classes contábeis no âmbito da União** (Portaria STN 634/2013). Em razão disso não foi possível efetuar comparação entre as informações contábeis dos exercícios de 2014 e 2015.

Além do novo plano de contas conter mais duas classes de contas em relação ao anterior (passou de seis classes para oito), o saldo de várias novas contas não possui correspondência com saldos de contas antigas e contas antigas que foram combinadas com outras antigas e até com novas contas. (grifos do autor deste trabalho).

Outro marco desta auditoria foi derivado da necessidade de ser realizado um diagnóstico prévio dos controles internos para auxiliar na análise de riscos do processo de auditoria. A partir desse diagnóstico a equipe da SecexFazenda destacou de modo resumido as seguintes fragilidades operacionais:

- (i) excesso de sistemas utilizados. Naquela época foram identificados mais de 500 sistemas e módulos ativos ou em descontinuidade utilizados pela RFB, agrupados por Serpro e DataPrev;
- (ii) falhas de controles no processo de crédito a receber; e

(iii) falhas de controles no processo de contabilização da receita arrecadada;(grifos do autor)

4.2.2 Achados da Auditoria Piloto

Após a apresentação da metodologia e limitações encontradas pela equipe de auditoria, apresentam-se os achados, pois eles podem ampliar a compreensão das fragilidades identificadas:

- i.** Não contabilização de créditos referentes a contribuições previdenciárias de R\$ 5,8 bilhões;
- ii.** Distorção de R\$ 13,8 bilhões de créditos tributários decorrentes de parcelamentos especiais;
- iii.** Ausência de classificação de saldo arrecadado de GPS;
- iv.** Defasagem de um mês na contabilização de créditos tributários a receber;
- v.** Falha de classificação de créditos tributários a receber no ativo circulante e não circulante;

Quanto à análise, os achados (i), (ii), (iv) e (v) apresentavam de modo explícito fragilidades nos parcelamentos tributários, sejam elas no processo de contabilização, arrecadação e/ou controles internos ao se realizar este tipo de processo arrecadatório. Como o processo de auditoria é dinâmico, pois as auditorias de contas anteriores servem de subsídios para as futuras, há aqui um forte indício do aumento do risco inerente em relação às questões que envolvam parcelamentos e controles internos.

Além disso, conforme preconizado pela estratégia de fortalecimento da auditoria financeira, os achados de maior materialidade em relação à auditoria financeira nas contas da RFB serviram de insumo para a auditoria do BGU.

4.2.3 Comentários a respeito do Balanço Geral da União de 2015.

O entendimento do processo de arrecadação dos parcelamentos e a exposição de suas fragilidades foi consolidado pelo Tribunal no Parecer Prévio emitido sobre as Contas do Presidente da República.

De modo resumido as fragilidades e dificuldades operacionais e legais apontadas foram:

QUADRO 1 – Aspectos apontados pelo TCU na Auditoria Piloto

Legais	Operacionais
<p>Não foram apresentadas restrições legais relevantes pela equipe de auditoria do Tribunal nesta auditoria</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Maior entendimento pelo Tribunal das Fragilidades dos Controles Internos • Problemas envolvendo o processo de parcelamento tributário • Mudança do Plano de Contas Aplicado a União • São apontados mais de 500 sistemas na SRFB. Tal quantidade dificulta a operacionalização do processo arrecadatório na RFB, provavelmente aumenta o custo em tecnologia da informação e dificulta qualquer processo de auditoria, pois faz-se necessário o entendimento prévio de centenas de sistemas pela equipe de auditoria. • Processo de Contas teve enfoque na questão das “pedaladas fiscais” reduzindo o foco das atividades do Tribunal na auditoria financeira da RFB.

Fonte: Elaboração própria

O Tribunal de Contas da União define prioridades ao executar as suas atividades levando em conta critérios de relevância, materialidade, risco e oportunidade ao realizar os seus trabalhos. A apreciação das Contas do Presidente da República de 2015 foi caracterizada pelo processo comumente denominado de “pedaladas fiscais”. Em síntese, a questão se referia ao financiamento da União por meio dos bancos públicos e das ilegalidades decorrentes desta conduta.

Considerando o ocorrido, os trabalhos do Tribunal foram, naquele ano, direcionados as questões de execução financeira e orçamentária em detrimento às referentes as demonstrações financeiras no âmbito da RFB.

4.3 Segunda Auditoria Financeira

Em 21 de fevereiro de 2018, foi apreciado pelo Plenário o Acórdão 288/2018, que tratava de Auditoria das demonstrações financeiras do extinto Ministério da Fazenda, referente à posição de 31/12/2016.

A auditoria foi realizada pela Secretaria de Controle Externo da Fazenda Nacional (SecexFazenda) e consistia em um trabalho de asseguração limitada. Após o aprofundamento do entendimento quanto a piora do ambiente de controle interno da RFB e da fragilidade do gerenciamento do processo de arrecadação dos parcelamentos tributários, o Tribunal de Contas durante o seu planejamento de auditoria, percebeu a necessidade da aplicação de procedimentos adicionais de auditoria, com vistas a aprimorar a compreensão dos temas abordados e reduzir o risco de auditoria.

4.3.1 Metodologia e limitações nos trabalhos da segunda auditoria

Nesta auditoria ocorreu uma expansão em relação a gama de procedimentos aplicados em relação a auditoria anterior, conforme apresentado no Relatório do Acórdão 288 (2018,p.7):

Na fase de execução, foram empregadas **diversas técnicas de auditoria, como: indagação**, realizada por meio de várias reuniões junto aos gestores (peça 173), **inspeção** (peças 166 a 171), **observação** (peça 173), **confirmação externa** (peças 37, 51, 68, 105, 109, 133, 140, 141, 149, 156, 167 e 168), **recálculo** (peça 166, 167 e 168), **reexecução** (peça 166) e **procedimentos analíticos** (peças demonstrações, 167 e 168).

Foram utilizados procedimentos analíticos, tais como análises verticais e horizontais, para verificar a representatividade de contas contábeis em relação ao grupo ou à conta de nível analítico (peça 175). Os trabalhos de auditoria foram direcionados às contas contábeis de maior materialidade do Balanço Patrimonial do MF e as respectivas contas impactadas nos demais demonstrativos. (grifos do autor deste trabalho).

Em função da necessidade da aplicação de procedimentos adicionais, por causa das fragilidades presentes no processo de parcelamento tributários e nos controle internos, apontadas na auditoria anterior, a equipe da SecexFazenda viu-se diante das seguintes limitações, presentes no Relatório do Acórdão 288(2018,p.46):

Durante os trabalhos, houve limitação de escopo, sobretudo **nos controles internos e transações sob a gestão da Receita Federal**. Tal situação se deu em virtude da greve nacional dos auditores fiscais daquela Secretaria, entre os meses de outubro e dezembro de 2016, bem como da realização, por parte da equipe, **de procedimentos substantivos apenas em nível consolidado, ou seja, impossibilidade de adentrar em registros individualizados, diante da alegação de ofensa ao sigilo fiscal.**”(grifos do autor deste trabalho).

Para reforçar o argumento da fragilidade dos controles, a equipe de auditoria apontou que as consolidações dos cálculos de arrecadação eram realizadas manualmente em tabelas excel, tendo como base de informação as centenas de sistemas da RFB.

Outros procedimentos de controle interno eram executados de modo automático com base em regras de negócio dos sistemas da RFB. A título de exemplificação pode-se

citar os critérios da “malha fina”⁴ sob as quais existem a alegação de sigilo fiscal e/ou estratégico.

Soma-se a este fato a impossibilidade, durante relevante período da auditoria, da execução de diversos testes de controle e observância (indagações, observações e outros), devido à ausência de profissionais que pudessem naquele momento fornecer conhecimento tácito ou explícito em relação as atividades de controle interno da RFB por causa da ocorrência de greve dos auditores fiscais.

Diante do exposto, a análise do TCU em relação aos controles internos da RFB encontrou-se prejudicada nesta auditoria. Em outras palavras, houve a indicação de que este tema provavelmente demandaria cada vez mais atenção devido a:

- i.** importância da análise dos controles internos na aferição do risco de auditoria, no planejamento e na extensão dos testes substantivos a serem aplicados;
- ii.** ausência de possibilidade de uma análise efetiva dos controles nesta auditoria;
- iii.** aceleração do processo de convergência com as normas internacionais;
- iv.** fragilidades e complexidades dos processos de arrecadação, principalmente os referentes a parcelamentos tributários.

Quanto aos testes substantivos, a auditoria deixou claro que não foi possível ter acesso à base primária de dados, mas apenas aos dados consolidados. Apesar de tal fato impossibilitar uma análise fidedigna do controle externo, o número de achados e os apontamentos em relação aos parcelamentos especiais aumentaram em relação a auditoria anterior.

4.3.2 Achados da segunda Auditoria Financeira

Dois oito achados apontados pela equipe de auditoria do Tribunal que envolveram a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, todos apresentavam algum tipo de conexão com a questão dos parcelamentos. A título de exemplificação os achados foram:

4 Critérios objetivos pré-determinados que selecionam algumas declarações de imposto para análise mais minuciosa pelo auditor da receita federal

- i.** Superavaliação de R\$ 14 bilhões devido à classificação por estimativa de parcelamentos;
- ii.** Superavaliação de R\$ 1,05 bilhão de créditos tributários em função da Lei 12.865/2013;
- iii.** Superavaliação de R\$ 6,97 bilhões de parcelamentos especiais inadimplentes;
- iv.** Classificação inadequada de R\$ 12,88 bilhões na Conta Única do Tesouro Nacional;
- v.** Não classificação de R\$ 26,89 bilhões de receitas de parcelamentos especiais;
- vi.** Subavaliação de R\$ 2,29 bilhões no reconhecimento de créditos tributários;
- vii.** Ausência de ajuste para perdas de créditos parcelados; e
- viii.** Deficiências na gestão de créditos sujeitos a parcelamentos especiais.

4.3.3 Comentários a respeito do Balanço Geral da União de 2016.

Algumas recomendações referentes aos parcelamentos especiais, devido ao critério de materialidade, encontram-se no Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República do ano de 2016. Os quatro achados abordavam as questões dos parcelamentos especiais e conforme determinado pela estratégia presente no Acórdão 3608/2014-TCU-Plenário, estes achados em contas ordinárias serviram de subsídio para a emissão de parecer prévio do TCU sobre a PCPR. Os apontamentos foram os seguintes:

- i.** superavaliação do ativo em R\$ 14 bilhões decorrente de classificação por estimativa de parcelamento de tributos;
- ii.** ausência de conta de ajuste para perdas referentes a créditos parcelados, em montante estimado de R\$ 17 bilhões;
- iii.** superavaliação da receita tributária decorrente de classificação inadequada de R\$ 12,88 bilhões na Conta Única do Tesouro Nacional;
- iv.** não classificação de R\$ 26,89 bilhões de receitas de parcelamentos especiais.

De modo resumido as fragilidades e dificuldades operacionais e legais apontadas foram:

QUADRO 2 – Aspectos apontados pelo TCU na segunda Auditoria Financeira

Legais	Operacionais
Restrições em relação ao sigilo foram apresentadas, impossibilitando a realização de testes de controle e substantivos	<ul style="list-style-type: none"> • Não foi possível realizar uma série de procedimentos de auditoria devido a greve dos servidores da RFB. • O Tribunal consolida o seu entendimento a respeito das fragilidades dos parcelamentos tributários. O número de achados relativo a esta questão aumenta consideravelmente em relação a auditoria anterior. O risco inerente ao processo de parcelamentos tributários, deve ter sofrido novamente um “downgrade” na avaliação. • São apontados mais de 500 sistemas na RFB. Tal quantidade dificulta a operacionalização do processo arrecadatório na RFB, provavelmente aumenta o custo em tecnologia da informação e dificulta qualquer processo de auditoria, pois faz-se necessário o entendimento prévio de centenas de sistemas pela equipe de auditoria. • As restrições impostas pela interpretação do sigilo fiscal, impedem a diminuição do risco de auditoria, pois dada uma piora na classificação dos riscos inerentes e dos controles internos dos processos da RFB, não é possível realizar procedimentos adicionais pelo auditor para mitigar tais riscos.

Fonte: Elaboração própria

4.4 Terceira Auditoria Financeira

Em 2 de maio de 2018, foi apreciado pelo Plenário do TCU o Acórdão 977/2018, que tratava de Auditoria das demonstrações financeiras do Ministério da Fazenda, com enfoque de análise das contas “créditos tributários a receber” e “dívida ativa tributária” referente a posição de 31/12/2017.

A auditoria foi realizada pela Secretaria de Controle Externo da Fazenda Nacional (SecexFazenda) e consistia em um trabalho de asseguração limitada. Como o trabalho da auditoria anterior apresentou restrições quanto ao acesso a base primárias de dados e ocorreram limitações ao aprofundamento da avaliação dos controles internos, devido a fatos como a greve dos auditores fiscais da RFB, a auditoria contou com o apoio da Controladoria-Geral da União na identificação e avaliação de controles internos da RFB. Ou seja, a auditoria operacional de contas anual realizada pela CGU no âmbito do Ministério da Fazenda ofereceu insumos para os trabalhos da auditoria financeira, principalmente em relação aos controles contábeis implantados pela RFB na elaboração das informações financeiras.

Ao contrário dos dois anos anteriores, a conclusão de auditoria foi pela abstenção de opinião. Tal apontamento derivou, principalmente, da metodologia e limitações que serão apresentadas no tópico seguinte.

4.4.1 Metodologia e limitações nos trabalhos da terceira Auditoria Financeira

Conforme preconizam as normas contábeis para a emissão de conclusão, é necessário o entendimento do seu ambiente, o que inclui os seus controles internos e processos. Quanto à avaliação dos controles internos, foram apresentadas pela CGU as seguintes fragilidades nos controles internos da RFB, de acordo com Relatório do Acórdão 977 (2018,p.7):

- a) Grande número de sistemas informatizados para a gestão dos CT sem integração entre si e sem interface direta com o Siafi;
- b) Migração de dados entre os sistemas de cobrança sem a devida certificação da área responsável;
- c) Riscos de erros na contabilização dos CT em virtude do processo operacional de extração e consolidação de dados;
- d) Fragilidade na segregação de funções das tarefas de elaboração da planilha de contabilização dos CT e de registro contábil no Siafi;
- e) Ausência de gestão individualizada dos CT;
- f) Contabilização dos CT pelo critério de variação do estoque;
- g) Implantação intempestiva de sistemas de controle de programas especiais de parcelamento em bases isoladas e não integradas;
- h) Ausência de atributo específico nos sistemas de cobrança sobre as situações cadastrais especiais de empresas;
- i) Falta de travas, alertas e níveis de acesso para a execução de operações nos sistemas de cobrança; e
- j) Falta de monitoramento e avaliação dos controles internos de gestão associados à contabilização dos créditos tributários pela auditoria interna da RFB (Audit/RFB).

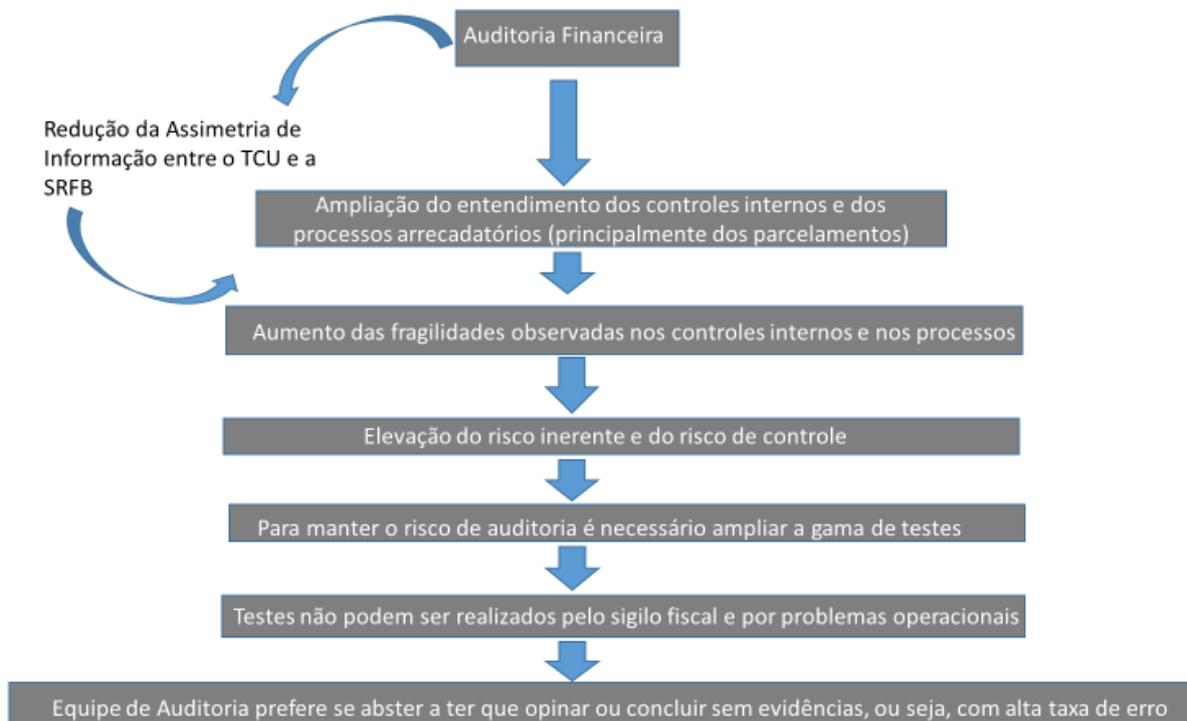
Foram detectadas várias fragilidades pela CGU em relação aos controles internos. Quando ocorre tal fato, o Manual de Auditoria Financeira do TCU orienta que

ocorra uma expansão na aplicação de testes substantivos. É importante citar que a ampliação de testes substantivos foi obstaculizada novamente pela questão do sigilo, conforme consta no Relatório do Acórdão 977 (2018, p.10):

- a. Diversas informações solicitadas, como a lista de CNPJ de empresas inativas segregada por motivo da situação cadastral (peça 16, item “g”; peça 53, item “g”), não foram fornecidas pela RFB sob alegação de que “o pedido não é passível de atendimento, pois o eventual fornecimento das informações violaria o instituto do sigilo fiscal, previsto no art. 198 da Lei 5.172/1966 - Código Tributário Nacional (CTN)” (peça 70, p. 3 e peça 31, p. 5). Ressalta-se que o fornecimento de mera lista de CNPJ foi considerado sujeito ao sigilo fiscal pela RFB mesmo havendo mecanismo público de consulta a CNPJ no sítio da RFB.
- b. Não foram fornecidas informações adicionais solicitadas, como histórico de ocorrências de determinado processo e amostra dos dez processos mais antigos baixados por prescrição em 2017 (peça 64, item “c” e “e”), mesmo solicitando-se informação anonimizada de identificação do contribuinte, sem quaisquer outras informações que pudessem comprometer a RFB ou o próprio contribuinte.
- c. Não foi concedido acesso irrestrito à equipe de auditoria, pois, embora salas tenham sido disponibilizadas no prédio da RFB, conforme solicitado (peça 33, item “a”), não foi concedido nenhum tipo de acesso aos sistemas (peça 4, item f; peça 16, item b), nem concedidas bases de dados, mesmo de dados consolidados (peça 53, itens “m” e “n”). Ademais, várias solicitações de prorrogação de prazo foram solicitadas pela RFB (peças 11, 19, 25, 26, 40, 60 e 66), sendo algumas requisições respondidas apenas parcialmente, não respondidas ou respondidas fora do prazo, conforme consignado em papel de trabalho de controle da equipe de auditoria (peça 98). Ressalta-se que as solicitações de fornecimento e acesso a dados foram reiteradas diversas vezes (peças 16, item 3; peça 29, item 2; peça 41, item “a”).

Diante das limitações quanto aos testes substantivos, a equipe de auditoria não conseguiu atestar se os efeitos eram relevantes e generalizados, e com isso, preferiu não emitir uma conclusão de opinião em relação aos créditos tributários da RFB.

Como o intuito de facilitar o entendimento do motivo da abstenção de conclusão, segue fluxo ilustrativo:

Figura 11 – Fluxo do processo de abstenção de opinião

Fonte: Elaboração própria

Ainda segundo o Acórdão, foram identificadas resumidamente as seguintes fragilidades:

- a) controles insuficientes para o processo de gestão do crédito tributário, como mecanismos de identificação de empresas falidas, em recuperação ou em liquidação em vários sistemas gerenciais;
- b) controles insuficientes para exclusão de contribuintes inadimplentes de parcelamentos;
- c) critérios deficientes para mensuração e contabilização de créditos tributários e ajuste para perdas;
- e d) controles insuficientes de prescrição dos créditos tributários.

4.4.2 Comentários sobre o Balanço Geral da União de 2017.

Com base na estratégia formulada pelo acórdão 3608/2014/TCU/Plenário, as demonstrações financeiras no âmbito do extinto Ministério da Fazenda, auxiliaram os trabalhos do TCU no âmbito da auditoria do Balanço Geral União. Nas contas daquele ano, o Tribunal manifestou uma posição mais severa, conforme consta na página 16 do Parecer Prévio das Contas do Presidente da República de 2017:

2.4 Alertar o Ministério da Fazenda, com fundamento nos arts. 14 e 15 da Lei 10.180/2001, que a **obstrução dos trabalhos de auditoria financeira do TCU em suas demonstrações contábeis**, com a finalidade de **trazer subsídios à apreciação das contas do Presidente da República**, pode comprometer a emissão de opinião por parte desta Corte de Contas.

Tal alerta foi fundamentado na abstenção de opinião sobre a confiabilidade e a transparência das informações referentes aos créditos tributários a receber administrados pela RFB naquele ano.

De modo resumido as fragilidades e dificuldades operacionais e legais apontadas foram:

QUADRO 3 – Aspectos apontados pelo TCU na terceira Auditoria Financeira

Legais	Operacionais
Restrições em relação ao sigilo foram apresentadas, impossibilitando a realização de testes de controle e substantivos	<p>As diversas falhas de controle apontadas pela CGU, pioram a avaliação do risco de controle da RFB.</p> <p>As análises adicionais realizadas pelo Tribunal corroboram com as efetuadas com a CGU em relação aos ambientes de controle. Além disso, as análises do TCU, em relação a alguns processos, aumentam a percepção do risco inerente das atividades do Fisco.</p> <p>São apontados mais de 500 sistemas na RFB. Tal quantidade dificulta a operacionalização do processo arrecadatário na RFB, provavelmente aumenta o custo em tecnologia da informação e dificulta qualquer processo de auditoria, pois faz-se necessário o entendimento prévio de centenas de sistemas pela equipe de auditoria.</p> <p>As restrições impostas pela interpretação do sigilo fiscal, impedem a diminuição do risco de auditoria, pois dada uma piora na classificação dos riscos inerentes e dos controles internos dos processos da RFB, não é possível realizar procedimentos adicionais pelo auditor para mitigar estes riscos. Neste ano, devido a ampliação das fragilidades apresentadas, a equipe de auditoria decide pela abstenção de conclusão.</p>

Fonte: Elaboração própria.

4.5 Plano de auditabilidade e Sala de sigilo.

Após o alerta emitido na PCPR de 2017, o extinto Ministério da Fazenda publicou em 11 de junho de 2018 a Portaria MF nº 279/2018 que determinou a elaboração de plano de ação com finalidade de aprimorar a auditabilidade dos dados e dos controles internos da administração tributária e aduaneira da RFB. Em síntese, o plano de

ação teve como principal objetivo possibilitar uma solução sobre as divergências de interpretação em relação ao art. 198 do CTN, entre a RFB e o TCU, nas questões que se referem ao sigilo fiscal, e com isso propiciar um aprofundamento na análise dos controles internos e nos testes substantivos referentes ao crédito tributário.

Os resultados dos trabalhos culminaram na edição da Portaria-RFB 1.343/2018 que instituiu o ambiente seguro e controlado denominado de “sala de sigilo”.

A implantação da sala de sigilo evidencia um começo de mudança da interpretação do artigo 198 por parte da RFB, devido à possibilidade da transferência do sigilo fiscal aos auditores do TCU na sala de sigilo.

4.6 Funcionamento da sala de sigilo

Em 15 de maio de 2019, foi deliberado o Acórdão 1095/2019-TCU-Plenário que trata a respeito de solicitação formulada pelo chefe da assessoria especial de controle interno do Ministério da Economia, em que foram demandadas informações referentes à funcionalidade da sala de sigilo. No Acórdão, apesar de o Tribunal reconhecer o avanço na iniciativa de constituição de um ambiente controlado que possibilitasse aumentar o grau de auditabilidade da RFB, registra-se que a operação da sala de sigilo baseada no modelo constituído pela Portaria-RFB 1343-2018⁵ não foi suficiente para mitigar as limitações identificadas nas auditorias anteriores.

Cabe destacar alguns trechos presentes no Relatório do Acórdão 1095 (2019,p.2):

Quanto aos trabalhos realizados até o momento por esta unidade técnica, conforme primeira questão apresentada, cabe esclarecer que as limitações de **acesso aos dados da RFB têm sido encontradas no trabalho de auditoria financeira realizada nas demonstrações contábeis do então Ministério da Fazenda referente ao ano de 2018** (TC 034.554/2018-1).”(grifos do autor deste trabalho).

Aqui há uma exposição clara da possibilidade de abstenção de opinião ou conclusão nas contas de 2018 do extinto Ministério da Fazenda, pois percebe-se que após a implementação da sala de sigilo, ainda há dificuldades de acesso a dados pelos auditores do TCU. Quanto a realização dos procedimentos de auditoria, basilares para a redução do risco de auditoria e emissão de uma opinião, extrai-se do Relatório do Acórdão 1095 (2019,p.3) que:

5 O autor deste trabalho não teve acesso a Portaria-RFB 1343-2018. Sabe-se o seu número por causa do Acórdão 1095-2019-TCU-Plenário.

Em suma verificou-se que, quanto à redução dos riscos de auditoria, existiram limitações relativas:

[...]

b) à execução de procedimentos de auditoria de inspeção (exame de registros ou documentos, internos ou externos, em forma de papel, em forma eletrônica ou em outras mídias, ou o exame físico de um ativo), tendo em vista que somente os documentos previamente disponibilizados pelo auditado podem ser examinados na sala de sigilo;

c) à execução de procedimentos de auditoria de observação (exame de processo ou procedimento executado diretamente pelo auditado - técnica da observação direta), tendo em vista que os exames ficam restritos à sala de sigilo;

d) à execução de procedimentos de auditoria de confirmação externa (evidência de auditoria obtida pelo auditor de terceiros, em forma escrita, eletrônica ou em outra mídia) e de revisão analítica (avaliação das informações feitas por meio de estudo das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros e incluem também a investigação de flutuações e relações identificadas inconsistentes com outras informações relevantes ou que se desviam significativamente dos valores previstos), tendo em vista não existe a possibilidade de ser consultada nenhuma norma, padrão, documento e informação que não seja previamente autorizada pela RFB e previamente disponibilizada na sala de sigilo;

e) à execução de procedimentos de auditoria de recálculo (verificação, de forma manual ou eletrônica) da exatidão matemática de documentos ou registros), de reexecução (execução independente pelo auditor de procedimentos ou controles originalmente realizados como parte do controle interno da entidade), tendo em vista a impossibilidade de acesso aos dados primários;

f) à execução de procedimentos de auditoria de indagação (busca de informações junto a pessoas com conhecimento, financeiro e não financeiro, dentro ou fora da entidade, podendo incluir desde as escritas formais até as orais informais), tendo em vista que toda a comunicação com o auditado é intermediada pela Audit/RFB, dificultando a obtenção de respostas diretas do gestor auditado;

g) aos tipos de programas e de bases de dados que serão utilizadas para auditoria (somente as previamente autorizadas pelo auditado);

- h) ao planejamento dos trabalhos de auditoria (que perde flexibilidade em função das necessárias autorizações por parte do auditado);
- i) à alteração dos testes a serem realizados durante a execução, em resposta às distorções encontradas na execução dos trabalhos (todos os documentos devem ser enviados anteriormente e inseridos pelo auditado na sala de sigilo); e
- j) à seleção de itens para testes para obtenção de evidência de auditoria (seleção de todos os itens, seleção de itens específicos ou amostragem de auditoria), tendo em vista a falta de acesso às bases de dados primárias.

Tais apontamentos são fortes indícios de impossibilidade de realização de testes robustos e indicam a dificuldade de emissão de opinião ou conclusão por parte da equipe de auditoria em relação às demonstrações contábeis.

No caso de uma interpretação baseada na teoria dos poderes implícitos, ou seja, em que o Tribunal tem total acesso a base de dados primária, a equipe de auditoria poderá estender a aplicação dos procedimentos planejados, o que embasará uma conclusão ou opinião mais confiável pelo auditor, seja ela um parecer não modificado, adverso ou com ressalvas. De qualquer modo, o aumento da transparência e da fidedignidade das informações do processo de auditoria contribuirão para a diminuição da assimetria de informação, aperfeiçoamento da governança e fortalecimento dos controles internos no âmbito da RFB.

Ao se optar por uma interpretação mais restritiva do artigo 198 do CTN, a qual impossibilita o acesso a base de dados primária, inviabiliza-se o processo de auditoria financeira. Como consequência, o auditor provavelmente se absterá de emitir qualquer conclusão ou opinião de auditoria, pois não poderá reduzir o seu risco de auditoria. Em consequência disso, se perde todo o ganho potencial para a governança, para redução da assimetria de informações e dos conflitos de agência, gerando uma elevada perda para a sociedade dada a importância da RFB para a nação.

4.7 Auditoria Operacional com foco na Auditabilidade da Secretaria Especial da Receita Federal

Em 22/05/2019, o Plenário do Tribunal de Contas da União, deliberou o Acórdão 1174/2019/TCU-Plenário que trata de auditoria operacional da auditabilidade do sistema tributário nacional, com foco na RFB.

Pela primeira vez, há uma definição expressa e clara do termo auditabilidade pelo Tribunal, conforme consta no Acórdão 1174 (2019, p.6):

[...]a capacidade de o órgão prestar contas que sejam capazes de demonstrar a boa e regular aplicação dos recursos públicos por ele administrados, com vistas a possibilitar que o Tribunal **possa obter evidências de auditoria apropriadas e suficientes, a fim de suportar a emissão de opinião** sobre o objeto auditado, dado um nível de risco de auditoria aceitável.”(grifos do autor deste trabalho)

De acordo com o TCU a principal causa que dificulta a obtenção de evidência de auditoria apropriada é o Manual do Sigilo Fiscal. Este Manual consiste em instruções que devem ser obedecidas por todos servidores da RFB. Devido a este comando, emanado do dirigente do órgão, cria-se uma conduta e cultura institucional de não fornecimento de dados ao TCU, pois o servidor poderá responder por sanções administrativas instauradas na própria RFB.

Após apontar o Manual do Sigilo Fiscal como a causa origem do problema, o Tribunal trata sobre o mérito da interpretação do art. 198 do CTN conforme consta no Acórdão 1174 (2019, p.19):

Entretanto, nas situações em que o compartilhamento **de informação protegida visa aumentar a arrecadação e combater a evasão fiscal, a administração tributária recorre à lógica, às competências previstas em leis ordinárias, às regras gerais previstas no código tributário**, ao interesse público e até mesmo à celebração de convênios para justificar a interpretação extensiva e flexível das hipóteses legais de compartilhamento de informações protegidas.

A análise da questão baseia-se no argumento que dependendo do caso, a RFB realiza uma interpretação mais extensiva ou restritiva do art. 198 do CTN. Em outras palavras, quando a interpretação é a favor do Fisco, usa-se uma interpretação mais branda, e quando se refere a uma questão que envolva as auditorias realizadas pelo Tribunal, a interpretação é mais rígida.

O Acórdão ainda destaca outros pontos, como a plena auditabilidade do sistema bancário, no qual também há previsão de sigilo em lei complementar, a falta de consolidação de entendimento do 198 do CTN entre os Fiscos Estaduais e a auditabilidade verificada nas administrações tributárias em outros estados democráticos.

Quanto ao último apontamento, segue trecho do Acórdão 1174(2019,p.23):

Desde 1977 as normas internacionais de auditoria determinam que as EFS terão poderes para auditar a cobrança de impostos da forma mais extensa possível, podendo, inclusive, examinar arquivos fiscais individuais. As normas dispõem ainda que, ao auditarem a aplicação

de leis fiscais, as EFS examinarão o sistema e a eficiência da cobrança de impostos, a consecução de metas de receita e, se adequado, **proporão melhorias ao legislativo.**

As normas determinam o acesso irrestrito a informações, declarando que a **EFS deve ter poderes adequados para obter acesso temporário, irrestrito, direto e livre a todos os documentos e informações necessários para o bom desempenho de suas responsabilidades legais.**(grifos do autor deste trabalho)

Por fim, o Acórdão conclui que os fundamentos da negativa de acesso aos dados protegidos por sigilo fiscal são inconsistentes e incoerentes.

5. CONCLUSÕES

Quando se entende a auditabilidade como a capacidade de um órgão prestar contas, de modo que seja possível obter evidências de auditoria apropriadas e suficientes, a fim de suportar a emissão de opinião sobre o objeto auditado, dado um nível de risco de auditoria pré-determinado, percebe-se que a incapacidade de obter evidências de auditoria suficientes deriva da assimetria de informações entre auditor e auditado.

Há diferentes causas que podem gerar essa assimetria de informação. Para fins deste trabalho, considerou-se que a assimetria de informação entre o TCU e a RFB derivam principalmente de questões legais e operacionais.

Quanto às questões legais, enquanto existir discordância de interpretação entre o TCU e a RFB em relação ao artigo 198 do CTN haverá impossibilidade de se avançar na realização dos testes de auditoria necessários. A criação da sala de sigilo gerou um processo de convergência de interpretação entre o auditor e o auditado, propiciando um aperfeiçoamento da auditabilidade da RFB, mas a criação do ambiente seguro e controlado não foi capaz, até o atual momento, de propiciar a realização dos procedimentos necessários para embasar opiniões ou conclusões de assecuração razoável ou limitada.

Ao acompanhar a sequência temporal dos fatos, percebe-se que a abstenção de opinião nas contas da RFB pelo TCU resultou, por mais contraditório que pareça, da redução de assimetria de informações entre a RFB e o TCU, a partir do aprimoramento do processo de auditoria financeira. Os procedimentos de auditoria aplicados, em convergência com os padrões internacionais, apesar de todas as limitações existentes, possibilitaram um maior entendimento do ambiente, dos controles internos e dos processos do Fisco.

Tal entendimento resultou na piora da classificação dos riscos inerentes dos processos, especialmente dos processos arrecadatários que envolvem questões relacionadas a parcelamentos. Os controles internos também tiveram suas reavaliações pioradas devido à grande número de fragilidades apontadas ao longo das auditorias.

A piora considerável no risco de distorção relevante obrigou a equipe de auditoria do Tribunal a aplicar procedimentos adicionais, e por fim a aplicação destes procedimentos esbarrou em questões de natureza operacional e de sigilo fiscal.

Após a abstenção de opinião, o extinto Ministério da Fazenda determinou um plano de ação que permitisse o aprimoramento da auditabilidade dos dados e dos controles internos da administração tributária e aduaneira da RFB, diminuindo a assimetria de informação entre a RFB e o TCU.

Após a implantação da sala de sigilo, o TCU, por intermédio do Acórdão 1095/2019-TCU-Plenário, identificou a prevalência de limitações quanto à operacionalização no ambiente seguro e controlado.

Além disso, a existência de centenas de sistemas, sem integração entre si e a existência de erros na contabilização dos créditos tributários realizados decorrentes de consolidação de dados, muitas vezes realizada manualmente, indicam que o aprimoramento da auditabilidade requer aprimoramentos para além das questões de sigilo fiscal.

Evidencia-se assim a necessidade de aprimoramento do grau de auditabilidade na RFB, pois há diversas fragilidades apontadas pelo TCU que precisam ser mitigadas, explicitadas e tratadas. Os potenciais ganhos sociais e econômicos derivados destas ações não podem ser abandonados, principalmente por conta do atual cenário de restrição fiscal e aumento da dívida pública no país. Quanto a transparência dos dados, espera-se que esse aprimoramento possibilite que os demais stakeholders envolvidos no processo possam ainda se beneficiar do acesso a informações fidedignas e tempestivas, devidamente atestadas pelas auditorias financeiras.

BIBLIOGRAFIA E REFERÊNCIAS

- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 1946.
- _____. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 1967.
- _____. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 1988.
- _____. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966.
- _____. Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990. Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais.
- _____. Lei 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União. Brasília, 1992.
- _____. Lei nº 8730/1993, de 10 de novembro de 1993. Estabelece a obrigatoriedade da declaração de bens e rendas para o exercício de cargos, empregos e funções nos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, e dá outras providências. Brasília, 1993.
- _____. Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT). Portaria TCU 280, de 8 de dezembro de 2010. Brasília, 2010.
- _____. Portaria MF nº 279, de 07 de junho de 2018. Determina elaboração de plano de ação com a finalidade de aprimorar a auditabilidade dos dados e controles operacionais da administração tributária e aduaneira da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com o resguardo do sigilo fiscal e da segurança da informação, e constitui Grupo de Trabalho para apreciação e acompanhamento do plano de ação, Brasília, 2018.
- CFC. Conselho Federal de Contabilidade. NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. Brasília, 1997.
- CFC. Conselho Federal de Contabilidade. NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente. Brasília, 2010.
- DUTRA, Thiago Alves de Gouveia Lins. A função de auditoria financeira em Tribunais de Contas: as perspectivas do TCU e a experiência da Corte de Contas da França. Disponível em: <file:///C:/Users/08232680717/Downloads/43-Texto%20do%20artigo-76-1-10-20141215.pdf> Acesso em: 20 de fev. de 2019
- GIL. Antonio Carlos. Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. Ed. Atlas, 2008, 6ª edição.
- INTOSAI. Comitê de Normas Profissionais. ISSAI 30, Código de ética, 2013.
- INTOSAI. Comitê de Normas Profissionais. ISSAI 100 Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira, 2013.

INTOSAI. Comitê de Normas Profissionais. ISSAI 200 Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira, 2013.

MAFFEI, J. L. Curso de Auditoria - Introdução à auditoria de acordo com as normas internacionais e melhores práticas. Ed. Saraiva, 2015.

PASCOAL, Valdecir. Direito Financeiro e Controle Externo. Ed. Elsevier, 5ª edição, 2016.

PEREIRA, Alexandre Demetrius. Auditoria das demonstrações contábeis uma abordagem contábil e jurídica. Ed. Saraiva, 2018. 2ª edição.

KEANEY, David John. Relatório Produto 1 – Planejamento do estudo sobre Boas Práticas Internacionais em Auditoria Financeira no Setor Público. Brasília, 2013.

KEANEY, David John. Relatório Produto 2 - Consolidação dos estudos anteriores do Projeto de Fortalecimento da Auditoria Financeira. Brasília, 2013.

KEANEY, David John. Relatório Produto 3 - Boas práticas internacionais de auditoria financeira no setor público - Comparação entre TCU e outras Entidades de Fiscalização Superior. Brasília, 2013.

KEANEY, David John. Relatório Produto 4 - Estratégia para o fortalecimento da auditoria financeira no TCU. Brasília, 2013.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.); Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RFB. Manual do Sigilo Fiscal, 7 de outubro de 2011. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/manual-sigilo-fiscal-receita-federal.pdf>> Acesso em: 20 fev. 2019.

TCU. Tribunal de Contas da União. Acórdão 3608/2014, 09 de dezembro de 2014. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A3608%2520ANOACORDAO%253A2014/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20?uuid=4433f3a0-8628-11e9-b28d-cda52b9fab-c9> Acesso em: 21 abr. 2019.

TCU. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2464/2016, 21 de setembro 2016. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A2464%2520ANOACORDAO%253A2016/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20?uuid=4433f3a0-8628-11e9-b28d-cda52b9fab-c9> Acesso em: 26 abr. 2019.

TCU. Tribunal de Contas da União. Acórdão 288/2018, 21 de fevereiro de 2018. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A288%2520ANOACORDAO%253A2018/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20?uuid=4433f3a0-8628-11e9-b28d-cda52b9fab-c9> Acesso em: 30 abr. 2019.

TCU. Tribunal de Contas da União. Acórdão 977/2018, 02 de maio de 2019. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo*/NUMACORDAO%253A977%2520ANOACORDAO%253A2018/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20?uid=4433f3a0-8628-11e9-b28d-cda52b9fab-c9> Acesso em: 04 mai. 2019.

TCU. Tribunal de Contas da União. Acórdão 325/2019, 20 de fevereiro de 2019. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo*/NUMACORDAO%253A325%2520ANOACORDAO%253A2019/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20?uid=4433f3a0-8628-11e9-b28d-cda52b-9fab-c9> Acesso em: 23 abr. 2019.

TCU. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1095/2019, 15 de maio de 2019. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo*/NUMACORDAO%253A1095%2520ANOACORDAO%253A2019/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20?uid=4433f3a0-8628-11e9-b28d-cda52b9fab-c9> Acesso em: 20 mai. 2019.

TCU. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1174/2019, 22 de maio de 2019. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo*/NUMACORDAO%253A1174%2520ANOACORDAO%253A2019/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20?uid=4433f3a0-8628-11e9-b28d-cda52b-9fab-c9> Acesso em: 29 mai. 2019.

TCU. Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria Financeira, 2016a. ISSN. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/control-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financeira.htm>> Acesso em: 23 fev. 2019.

TCU. Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república. Tribunal de Contas da União, 2015. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-do-governo-da-republica/>> Acesso em: 15 de abril de 2019.

TCU. Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república. Tribunal de Contas da União, 2016. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-do-governo-da-republica/>> Acesso em: 20 de abril de 2019.

TCU. Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república. Tribunal de Contas da União, 2017. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-do-governo-da-republica/>> Acesso em: 19 de abril de 2019.

Missão

Aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo

Visão

Ser referência na promoção de uma Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável