

# O sigilo fiscal como limitação de escopo para a auditoria financeira realizada na secretaria da receita federal do brasil pelo tribunal de contas da união

**Gilberto Souza Nogueira**

---

Orientador: Prof<sup>a</sup>. Msc. Adriana Caetano

Coletânea de Pós-Graduação, v.1 n.5  
**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

# **O sigilo fiscal como limitação de escopo para a auditoria financeira realizada na secretaria da receita federal do brasil pelo tribunal de contas da união**

Gilberto Souza Nogueira

**Orientador(a):**

Orientador: Prof<sup>ª</sup>. Msc. Adriana Caetano

## Resumo

---

O objetivo deste estudo foi apresentar o sigilo fiscal praticado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e discutir como a interpretação dos comandos legais por parte daquele órgão, pode impactar a auditoria financeira de um ente público. Para se atingir o objetivo proposto realizou-se uma pesquisa bibliográfica com a finalidade de identificar os elementos relevantes de uma auditoria financeira e as leis, regulamentos e interpretações referentes ao Sigilo Fiscal. Para se avaliar o impacto dessa interpretação, utilizou-se a técnica de pesquisa exploratória qualitativa com a finalidade de mostrar como a interpretação do conceito de sigilo pode impactar o acesso aos elementos necessários à produção de evidências de auditoria e, conseqüentemente a opinião a ser emitida pelo auditor. No caso da prestação anual de contas pela Presidência da República, sobre as quais o Tribunal de Contas da União, emite um parecer prévio, um relatório de auditoria modificado, resultante de limitações de escopo derivados do sigilo fiscal praticado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, pode resultar em uma não aprovação das contas e gerar uma crise institucional de proporções inimagináveis. Logo, como resultado dessa pesquisa, são apresentadas duas sugestões para endereçar o problema.

**Palavras-chave:** auditoria financeira, sigilo fiscal, ente público, relatório de auditoria, prestação anual de contas da Presidência da República.

## Abstract

---

The aim of this research was to present the Tax Secrecy model practiced by the Federal Revenue Service of Brazil (SRFB) and to discuss how this particular interpretation of the legal controls by that body can impact the financial audit of a public entity. In order to achieve the proposed objective, a bibliographic research was carried out with the purpose of identifying the relevant elements of a financial audit and the laws, regulations and interpretations related to Tax Secrecy. In order to evaluate the impact of this interpretation, the qualitative exploratory research technique was used to show how the interpretation of the concept of secrecy can impact access to the elements necessary for the production of audit evidence and, consequently, the opinion to be emitted by the auditor. In the case of the annual rendering of accounts by the Presidency of the Republic, over which the Federal Court of Accounts (TCU) issues a prior opinion, a modified audit report resulting from limitations of scope, derived from the Tax Secrecy practiced, it can result in non-approval of accounts and generate an institutional crisis of unimaginable proportions. From this point of view, as a result of this research, two suggestions are presented to address the problem.

**Keywords:** Financial Audit, Tax Secrecy, Public Accounting, auditor's report.

## Sumário

---

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
1.1 Contextualização do tema .....	8
1.2 Delimitação do tema .....	9
1.3 Problema .....	10
1.4 Objetivo Geral.....	11
1.5 Objetivos Específicos .....	11
1.6 Justificativa.....	12
1.7 Metodologia .....	12
<b>2. O SIGILO FISCAL.....</b>	<b>13</b>
2.1 Conceito .....	13
2.2 A interpretação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB .....	14
2.3 O entendimento do Tribunal de Contas da União –TCU.....	16
2.4 Outras visões.....	17
<b>3. AUDITORIA FINANCEIRA .....</b>	<b>23</b>
3.1 Conceito .....	23
3.2 Objetivo da auditoria financeira.....	29
3.3 Fluxo da auditoria financeira .....	30
3.4 O momento da execução.....	35
<b>4. O IMPACTO DO SIGILO FISCAL NA OPINIÃO SOBRE AS CONTAS DE 2017 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA.....</b>	<b>36</b>
4.1 A auditoria de grupos e a ISSAI 1600 .....	36
4.2 A materialidade das contas Ministério da Fazenda dentro do BGU .....	37
4.3 Escolhendo as contas .....	39
4.4 Os riscos levantados e a necessidade de testes substantivos.....	39
4.5 O ponto nevrálgico .....	42
4.6 Uma tentativa de solução .....	45
4.7 Perspectivas para as contas de 2018 do Ministério da Economia .....	47
<b>5. AS POSSÍVEIS CONSEQUÊNCIAS DA ABSTENÇÃO .....</b>	<b>48</b>
5.1 O sigilo fiscal e o Controle Externo .....	48
5.2 Possíveis desdobramentos para prestação de contas do Presidente da República .....	50
<b>6. POSSÍVEIS SOLUÇÕES.....</b>	<b>52</b>
6.1 Uma nova visão hermenêutica .....	53
6.2 Uma nova ordem legal .....	53
<b>7. CONCLUSÕES .....</b>	<b>54</b>
<b>BIBLIOGRAFIA E REFERÊNCIAS .....</b>	<b>56</b>
<b>ANEXO I - Matriz de Riscos e procedimentos – Ministério da Fazenda 2017 .....</b>	<b>60</b>
<b>ANEXO II - Proposta de alteração legislativa .....</b>	<b>70</b>

# 1. INTRODUÇÃO

## 1.1 Contextualização do tema

A Constituição Federal estabelece que o Congresso Nacional é o titular do Controle Externo. Dentro dessa atribuição ele julga anualmente as contas da Presidência da República, que são compostas pelo Balanço Geral da União – o BGU e o Relatório Sobre a Execução dos Orçamentos.

O Tribunal de Contas da União – TCU tem, entre outras atividades, a missão constitucional de auxiliar o Congresso Nacional na execução do Controle Externo. Dentro desse objetivo está a emissão de um parecer prévio sobre as contas anuais da Presidência da República para serem julgadas pelo Congresso Nacional.

A presidência da República apresenta suas contas ao Congresso 60 dias após a abertura do ano legislativo, que as remete ao TCU para um parecer prévio também dentro de 60 dias após seu recebimento, que as devolve com esse parecer ao Congresso para julgamento.

**Figura 1 Fluxo da Prestação de Contas da Presidência da República**



O Balanço Geral da União, que é a consolidação de todos os balanços da Administração Pública Federal, faz parte da prestação de contas anual da Presidência da República. Nesse consolidado, está o balanço do Ministério da Economia e, no ministério, um dos órgãos singulares que o compõe é a Secretaria da Receita Federal do Brasil – SFRB.

Por esse motivo, os balanços da SFRB são auditados pelo Tribunal de Contas da União com a finalidade de compor os balanços do Ministério da Economia, que fará parte do Balanço Geral da União.

Figura 2 Organograma do Ministério da Fazenda



Fonte: [http://fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/imagens/organograma-mf\\_24-09.2018/view](http://fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/imagens/organograma-mf_24-09.2018/view)

A SRFB é responsável pelos Créditos Tributários e a Dívida Ativa da União, cuja soma, no ano de 2016 estava por volta de 5,6 trilhões de reais.

A auditoria dessas contas pode levar à necessidade de acesso aos dados fiscais de contribuintes, dados esses protegidos por sigilo fiscal. O acesso pelo TCU aos dados protegidos por sigilo fiscal tornou-se o centro de uma dissensão jurídica que tem o potencial de gerar desdobramentos políticos.

## 1.2 Delimitação do tema

O Sigilo fiscal não tem uma definição exata na legislação nacional. O conceito é construído a partir de interpretações combinadas da Constituição Federal – CF/88 (BRASIL, 1988 art. 5º, X e XII) com o Código Tributário Nacional – CTN (BRASIL, 1966, art. 198, caput).

CF/88

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

....

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

....

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;

CTN

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.

Este estudo visa discutir a interpretação dada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil a esses comandos legais e o impacto dessa interpretação nas auditorias financeiras realizadas pelo TCU no Balanço Geral da União – BGU.

## 1.3 Problema

( CREPALDI e CREPALDI, 2017, p. 293) nos dá uma visão do objetivo de uma auditoria quando diz que:

O objetivo do exame normal das demonstrações financeiras pelo auditor independente é a emissão de um parecer que mostrará a realidade das demonstrações financeiras, o resultado das operações e as modificações necessárias, de acordo com os princípios contábeis e as normas de auditoria geralmente aceitas. Essas normas requerem que o auditor afirme se, em sua opinião, as demonstrações financeiras estão apresentadas de acordo com princípios de contabilidade e se esses princípios foram aplicados de forma consistente em relação ao período anterior.

Quando realiza uma auditoria financeira, o auditor emite uma opinião se as demonstrações financeiras auditadas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes as finanças da entidade, levando-se em consideração as normas de contabilidade e as normas de auditoria geralmente aceitas.

Ao Tribunal de Contas da União compete realizar auditoria financeira no Balanço Geral da União e emitir um parecer prévio, que é submetido ao Congresso Nacional, para o julgamento anual das contas da Presidência da República.

( BRASIL, 1992, Lei Orgânica do TCU):

Art. 36. Ao Tribunal de Contas da União compete, na forma estabelecida no Regimento Interno, apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio a ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento.

Parágrafo único. As contas consistirão nos balanços gerais da União e no relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo sobre a execução dos orçamentos de que trata o § 5º do art. 165 da Constituição Federal. (sem grifo no original)

Ocorre que a interpretação do conceito de sigilo fiscal adotado pela Receita Federal do Brasil impede o acesso do auditor a certas transações e dados primários relativos a saldos de contas materiais do Balanço Geral da União, sob a alegação de sigilo fiscal.

## 1.4 Objetivo Geral

Discutir como a interpretação do conceito de sigilo pode impactar o acesso aos elementos necessários à produção de evidências de auditoria e, conseqüentemente, a opinião a ser emitida pelo auditor.

## 1.5 Objetivos Específicos

- Apresentar o conceito de sigilo fiscal utilizado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;
- Apresentar sumariamente o processo de auditoria financeira a fim de identificar como aquele conceito de sigilo fiscal impacta a opinião do relatório de auditoria a ser emitido pelo Tribunal de Contas da União no que tange ao Balanço Geral da União e as contas da Presidência da República;
- Discutir as conseqüências que podem advir da opinião emitida naquele relatório;
- Apresentar sugestões para endereçar o problema.

## 1.6 Justificativa

O produto final de uma auditoria financeira não é simplesmente o relatório do auditor. Esse é apenas um instrumento através do qual o auditor expressa sua opinião acerca do objeto da auditoria. A finalidade de uma auditoria financeira é aumentar o nível de credibilidade das demonstrações financeiras a fim de que os usuários finais dessas demonstrações se sintam confiantes para utilizá-las em suas tomadas de decisão.

Nas situações em que o auditor não tem pleno acesso às informações, ele não consegue obter evidência de auditoria suficiente e apropriada; logo, a sua opinião fica comprometida e mesmo emitindo um relatório de auditoria que apresente todos os desvios identificados, o nível de credibilidade da opinião para os usuários não é a mesma, desviando-se, então, do principal objetivo de uma auditoria.

A falta de evidência de auditoria causada pela interpretação do conceito de Sigilo Fiscal utilizado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil tem o condão de produzir impactos relevantes na opinião do auditor sobre a auditoria realizada no Balanço da União realizada pelo Tribunal de Contas da União e nas contas da Presidência da República.

O presente estudo se justificou por apresentar o problema, analisar suas consequências e sugerir possíveis soluções.

## 1.7 Metodologia

A metodologia utilizada foi a pesquisa exploratória qualitativa. Segundo ( BEUREN, 2006, p. 80) a pesquisa exploratória se aplica quando é necessário desenvolver uma visão geral sobre o tema, notadamente quando há poucos estudos relacionados ao assunto tratado.

Neste caso, há materiais e análises sobre o sigilo fiscal no Brasil, notadamente na área de Direito, mas carece de estudos desse conceito na área de auditoria financeira de entes públicos, principalmente das consequências da prática desse sigilo no parecer prévio do TCU sobre as contas da Presidência da República.

De acordo com ( MARTINS, 2008, apresentação, xi), a pesquisa qualitativa é aquela caracterizada pela descrição, compreensão e interpretação de fatos e fenômenos, em contrapartida à avaliação quantitativa, denominada pesquisa quantitativa, onde predominam mensurações.

A caracterização desta pesquisa como qualitativa, portanto, deve-se ao fato de que não estão sendo compilados números, tabulados dados ou executadas análises estáticas,

mas, sim, aprofundando-se conceitos, analisando-se informações, fatos e ocorrências a fim de se obter um resultado que enderece o problema de pesquisa apresentado.

Os documentos utilizados nessa pesquisa foram estudos bibliográficos, leis, portarias, normativos, pareceres, decisões do Supremo Tribunal Federal e acórdãos do TCU.

O trabalho está dividido em cinco capítulos: o Capítulo 1 faz uma introdução do conceito de sigilo fiscal e sua construção a partir do arcabouço jurídico que o sustenta, a interpretação da SRFB, do TCU e de outros órgãos.

O Capítulo 2 apresenta a auditoria financeira, seus fluxos e conceitos necessários ao entendimento do problema tratado.

O Capítulo 3 trata da auditoria financeira realizada nas contas do então Ministério da Fazenda do ano de 2017 e quais foram as justificativas para a abstenção de opinião naquele ano; analisa uma tentativa de solução construída para fazer frente ao problema gerado pelo sigilo fiscal, e as perspectivas para a auditoria das contas de 2018 do ministério.

O Capítulo 4 estuda as consequências de uma possível abstenção nas contas de 2018 e suas consequências.

O Capítulo 5 apresenta duas soluções para endereçar o problema do sigilo, ambas de natureza legal.

Ao fim, seguem-se as conclusões.

## **2. O SIGILO FISCAL**

### **2.1 Conceito**

A rigor, não existe uma definição *strictu sensu* de sigilo fiscal na lei, e a legislação permite interpretações declarativas, restritivas ou extensivas.

De acordo com ( NADER, 2007, 149) quando se interpreta uma expressão jurídica, pode-se chegar a três resultados distintos que são: a interpretação declarativa, a interpretação restritiva ou a interpretação extensiva.

A interpretação declarativa é realizada quando o intérprete assume que o legislador dosou as palavras numa medida em que elas expressam exatamente o espírito da lei.

Quando o intérprete assume que o legislador disse com as palavras da lei, mais do que queria dizer, aquele elimina o que considera ser esse excesso na amplitude das palavras, diminuindo-lhes o significado, numa interpretação restritiva.

Já a interpretação extensiva se dá quando o intérprete supõe que, nas palavras da lei, o legislador disse menos do que queria dizer. Neste caso ele estende o alcance do que está escrito no texto legal.

## 2.2 A interpretação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB

O Artigo 5º da nossa Constituição Federal – CF/88 – trata dos direitos e deveres individuais e coletivos (BRASIL, 1988, art. 5º). Seus incisos X e XII tratam, entre outros, da inviolabilidade da vida privada, dos dados e das comunicações.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

(...)

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;

O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966, art. 198), trata, entre outras tantas coisas, das situações em que é vedada a divulgação de dados fiscais dos contribuintes e disciplina também as exceções a essa vedação.

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.

Combinando os comandos dos incisos X e XII, do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, com o *caput* do artigo 198 do CTN, a Secretaria da Receita Federal do Brasil assume uma interpretação restritiva da palavra divulgação, utilizada no *caput* do artigo 198, supondo que a palavra diz mais do que o legislador queria dizer e considera que mesmo o compartilhamento de informações com os órgãos de controle fere o comando legal, configurando uma violação ao sigilo fiscal do contribuinte.

Em sua Portaria RFB nº 2344, de 24 de março de 2011 (SRFB, 2011), destinada ao público interno, a RFB diz quais são os dados protegidos por sigilo fiscal:

Art. 2º São protegidas por sigilo fiscal as informações sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades, obtidas em razão do ofício para fins de arrecadação e fiscalização de tributos, inclusive aduaneiros, tais como:

I - as relativas a rendas, rendimentos, patrimônio, débitos, créditos, dívidas e movimentação financeira ou patrimonial;

II - as que revelem negócios, contratos, relacionamentos comerciais, fornecedores, clientes e volumes ou valores de compra e venda;

III - as relativas a projetos, processos industriais, fórmulas, composição e fatores de produção.

Uma parte desse artigo 2º reproduz *ipsis litteris* o que diz o *caput* do artigo 198 do CTN, quando se refere a informações obtidas 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. Vê-se que a SRFB trouxe para dentro de sua portaria a literalidade do comando legal; mas acrescenta a expressão sigilo fiscal, que não existe na lei.

Além disso, a RFB entende que o servidor de seus quadros que compartilhar informações protegidas por sigilo fiscal, quebra também o sigilo funcional, este previsto na Lei 8.112/90, art. 116, inciso VIII e está sujeito à pena de demissão do artigo 132, inciso IX, da mesma Lei (BRASIL, 1990, arts. 116 e 132).

Art. 116 São deveres do servidor:

(...)

VIII - guardar sigilo sobre assunto da repartição;

(...)

Art. 132. A demissão será aplicada nos seguintes casos:

(...)

IX - revelação de segredo do qual se apropriou em razão do cargo;

Os efeitos dessa visão da Receita Federal numa auditoria financeira em contas que envolvam dados de contribuintes são simplesmente deletérios. Num jargão de auditoria diz-se que o que não foi documentado não foi realizado. Se um auditor não pode ter acesso aos dados que ele deve auditar, esse auditor fica impossibilitado de gerar evidências de auditoria e de emitir uma opinião acerca desses dados. Em resumo: impossibilitado de fazer auditoria!

## 2.3 O entendimento do Tribunal de Contas da União –TCU

A visão do TCU é de que, na condição de órgão auxiliar do Congresso Nacional para o controle externo, conforme artigo 71 da Constituição Federal, deve ter acesso irrestrito aos dados de que necessita a fim de exercer seu mister constitucional e que as informações devem ser compartilhadas por força de sua Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União – LOTCU, que estabelece ( BRASIL, 1992, art. 42):

Art. 42. Nenhum processo, documento ou informação poderá ser sonegado ao Tribunal em suas inspeções ou auditorias, sob qualquer pretexto.

A partir da expressão “sob qualquer pretexto” usada no artigo 42, o Tribunal entende que nenhum argumento pode ser usado para sonegar-lhe informações, mesmo o argumento do sigilo fiscal, ou informação sigilosa. Advoga que, mesmo interpretada de forma declarativa, ou seja, atendo-se estritamente ao que está expresso na lei, os dados deveriam ser compartilhados com o Tribunal.

Ademais, a Lei Orgânica do Tribunal estabelece que um servidor de um órgão auditado, ao sonegar informações, está sujeito à pena de multa ( BRASIL, 1992, art. 58, VI)<sup>1</sup>:

Art. 58. O Tribunal poderá aplicar multa de Cr\$ 42.000.000,00 (quarenta e dois milhões de cruzeiros), ou valor equivalente em outra

---

1 Esse valor é atualizado anualmente e, para o ano de 2019, foi atualizado pela portaria 44/2019, do TCU, em seu artigo 1º:

Art. 1º É fixado em R\$ 62.237,56 (sessenta e dois mil, duzentos e trinta e sete reais e cinquenta e seis centavos), para o exercício de 2019, o valor máximo da multa a que se refere o art. 58, caput, da Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992.

moeda que venha a ser adotada como moeda nacional, aos responsáveis por:

(...)

VI - sonegação de processo, documento ou informação, em inspeções ou auditorias realizadas pelo Tribunal;

Constitucionalmente, o TCU é o longa manus do Congresso Nacional na execução do controle externo ( BRASIL, 1988, Art. 71, I). É ele quem realiza as ações devidas para que o controle externo se concretize. Para que sejam verificadas as contas da Presidência da República é necessário verificar as contas do Ministério da Economia, onde está inserida a Secretaria da Receita Federal do Brasil, que cuida da arrecadação. Para verificar a regularidade do processo de arrecadação é preciso se ter acesso aos dados originais que compõem os saldos das contas de arrecadação, os quais contemplam dados de contribuintes.

Ao TCU não interessam dados sobre a situação econômica, financeira ou patrimonial dos contribuintes, mas apenas a base dados sobre os quais os tributos são calculados e o processo de arrecadação desses tributos.

Para o Tribunal, o compartilhamento das informações sigilosas, sob as regras da Lei de Acesso à Informação – LAI ( BRASIL, 2011, art. 25, §2º), mantendo o grau de sigilo que fosse atribuído pela Receita Federal, é suficiente para resolver a questão.

Art. 25. É dever do Estado controlar o acesso e a divulgação de informações sigilosas produzidas por seus órgãos e entidades, assegurando a sua proteção.

....

§ 2º O acesso à informação classificada como sigilosa cria a obrigação para aquele que a obteve de resguardar o sigilo.

O sigilo não é divulgado, mas transferido. E aquele que o recebe tem o dever legal de mantê-lo.

## 2.4 Outras visões

Além do TCU e da RFB, outros entes também firmaram sua visão do conceito de Sigilo Fiscal, cada um atendendo as especificidades de suas atribuições e interesses.

## 2.4.1 Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN

Para a procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que cuida dos trâmites judiciais da Dívida Ativa da União em favor do governo, o seu acesso deve ser irrestrito. No parecer PGFN/PGA nº 980/2004, de 08 de junho de 2004 (CAVALCANTE, 2004, p. 13), a Procuradora Denise Cavalcante conclui que:

- a) a troca de informações entre a Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional deve ser ampla e irrestrita, não se justificando nenhuma forma de restrição ao compartilhamento de dados cadastrais e de informações econômico-fiscais;
- b) o compartilhamento de informações econômico-fiscais entre órgãos integrantes da administração tributária federal não significa quebra do sigilo fiscal, considerando, ainda, que a custódia da informação sigilosa passa para o respectivo solicitante;
- c) os pedidos e disponibilidades de informações econômico-fiscais devem ter sua finalidade devidamente justificada, devendo o órgão solicitante ter absoluto controle da informação adquirida, inclusive garantindo a segurança do seu sistema eletrônico no armazenamento e controle do manuseio dos dados, conforme a legislação pertinente ao assunto;

E, na conclusão do seu parecer apresenta ainda uma solução para o problema: (CAVALCANTE, 2004, p.13, item “d”):

- d) Tendo em vista a disposição no art. 3º, da IN/SRF/Nº 20, de 17 de fevereiro de 1998, deverá ser celebrado Convênio ou elaborar Termo Aditivo ao Convênio já existente entre a Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, permitindo a disponibilização via on line das bases de dados necessárias ao incremento das atividades fazendárias;

No memorando que encaminha o citado parecer ao Ministro de Estado, o então Procurador-Geral, Manoel Brandão, faz uma interessante digressão sobre o significado da palavra divulgação contido no caput do artigo 198 do CTN. Em suas palavras, ele pondera se caberia perguntar se o acesso recíproco de informações sigilosas entre a SRFB e a PGFN poderia ser classificado como divulgação, que nos dicionários significa publicação, propagação ou difusão (BRANDÃO, 2004).

Para ele, nessa dissensão semântica quanto ao significado das palavras divulgação e compartilhamento é que está a raiz do problema. E, nessa seara, a visão da PGFN

é que divulgação e compartilhamento são coisas distintas e que a segunda palavra é muito mais restritiva que a primeira querendo significar apenas transferência de informações. Ele conclui ( BRANDÃO, 2004, p. 3):

O Direito não suporta e não convive com o irrazoável, e admitir a inconstitucionalidade do compartilhamento de informações entre a SRF e a PGFN seria, exatamente, a inversão dessa assertiva inafastável.

Na visão da PGFN, portanto, a troca de informações entre ela e a SRFB deve ser ampla e irrestrita, bastando um convênio assinado entre os órgãos para que o compartilhamento de informações ocorra.

#### 2.4.2 Advocacia Geral da União – AGU

Para se ter uma ideia do quanto esta discórdia já há muito se arrasta no cenário nacional, vejamos aqui um parecer da AGU, de 1996, tratando do assunto. No documento, que trata não apenas de sigilo fiscal, mas também de sigilo bancário, a AGU pondera que os servidores dos órgãos que lidam com o assunto estão numa situação bastante delicada, pois cumprir a ordem de compartilhar o sigilo implica em uma sanção legal (na visão da SRFB) e também não compartilhar o sigilo implica noutra sanção legal (na visão do TCU).

Ela sugere levar o conflito ao judiciário a fim de dirimir a questão. ( AGU, 1996):

57. Como se viu, é especialmente delicada a situação dos servidores e das autoridades detentoras de informações sigilosas dada a gravidade das penas a que podem sujeitar-se, quer atendam ao TCU, quer deixem de atendê-lo.

58. À vista do exposto, e considerando que a ninguém é dado obter acesso a informes sigilosos indiscriminadamente, como pretende o TCU (“inadmissível a sonegação de quaisquer processos, documentos ou informações solicitados” - Decisões 224/94 e 670/95, de início citadas), sou de opinião que não devem ser franqueadas as informações que a legislação vigente tache de sigilosa. Paralelamente, para que a atitude não seja interpretada como de confronto, é conveniente que a questão seja submetida à apreciação do Judiciário, com o que se evita grave conflito institucional entre órgãos de Poderes diversos, cômicos ambos de que apenas cumprem a lei.

A Presidência da República aprovou esse parecer em 10.9.1996, há vinte e três anos.

A AGU posicionou-se contra a entrega de dados sigilosos ao TCU sem uma chancela judicial e alerta para o conflito institucional que pode advir dessa decisão, sugerindo levar a questão ao judiciário como forma de salvaguarda.

### 2.4.3 Supremo Tribunal Federal – STF

Não existe uma visão consolidada do Supremo, ou acórdãos, ou jurisprudência sobre o assunto. Um caso, porém, já foi julgado: numa auditoria do Sistema Integrado de Comércio Exterior – Siscomex. Em 2007, a SRFB recusou-se a permitir ao TCU o acesso aos processos de habilitação dos contribuintes, alegando sigilo fiscal. O Tribunal, então, através do item 9.2 de seu acórdão 1.835/2007, assinou prazo de 15 dias para que o titular da Receita Federal disponibilizasse os documentos solicitados (TCU, 2007, p. 1, item 9.2):

9.2. assinar prazo de 15 (quinze) dias úteis para que o Titular da Secretaria da Receita Federal do Brasil apresente os documentos e informações já requeridas pela equipe de auditoria, alertando-o que o descumprimento da deliberação sujeita-o à aplicação da multa prevista no art. 58, inciso IV, da Lei nº 8.443/92, nos termos do art. 42, § 2º, da mesma Lei; e esclarecendo-o que os presentes autos terão tramitação sigilosa, bem como os analistas encarregados da auditoria e das demais instruções processuais estão obrigados ao sigilo pertinente às informações disponibilizadas;

O então titular da SRFB recorreu ao Supremo Tribunal Federal através do MS 27.091-DF (STF, 2017), solicitando a anulação do item 9.2 do referido acórdão do TCU. Em decisão liminar de 2008, o Ministro Gilmar Mendes suspendeu os efeitos daquele item.

Em 30 de março de 2017, o Ministro Roberto Barroso, julgou o mérito do processo anulando a determinação dirigida ao Secretário da Receita Federal. Em sua argumentação, o Ministro invocou o direito à intimidade e à vida privada previstos na Constituição Federal (BRASIL, 1988, Art. 5º, inciso X):

10. No exercício de suas atribuições, contudo, o TCU está sujeito a limitações constitucionais e legais, notadamente aquelas ligadas aos direitos fundamentais à intimidade e à privacidade (CF, art. 5º, X), que compreendem os dados bancários e fiscais dos contribuintes.

Percebe-se que, em se tratando de sigilo fiscal, essa decisão do STF coincide com a interpretação da Receita Federal. Sendo assim, essa visão de que o direito fundamental do contribuinte à intimidade se sobrepõe à ação fiscalizatória do governo é a que vem prevalecendo atualmente.

#### 2.4.4 Academia

Existem alguns estudos acadêmicos sobre sigilo. Notadamente sigilo bancário e fiscal. Quanto ao sigilo fiscal, a academia frisa a disputa entre o direito do cidadão à privacidade e o poder do estado em ter acesso aos seus dados.

Um caso particular do acesso aos dados fiscais aparece quando o contribuinte faz parcelamento de suas dívidas junto ao fisco. Essa previsão está no inciso III do §3º do artigo 198 do CTN (BRASIL, 1966. Art. 198, §3º):

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.

(...)

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

I – representações fiscais para fins penais; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

III – parcelamento ou moratória. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

É de se notar que, em caso de parcelamento, mesmo a divulgação é permitida, como se fosse a aplicação de uma penalidade para quem atrasou suas obrigações para com o fisco, mesmo após esse contribuinte admitir a dívida e realizar um parcelamento, voltando à uma situação fiscal regular. (ARAÚJO, 2015, p. 844) concorda com o raciocínio trazido pela lei, e justifica:

Poder-se-ia invocar que a situação qualifica revelação de sigilo fiscal. No entanto, não procede a admoestação porquanto são dados meramente numéricos que, divorciados de um contexto contábil-fiscal mais amplo, em nada revelam a situação financeira ou econômica do sujeito passivo ou o estado de seus negócios e atividades. Trata-se de informação isolada, da qual não se pode extrair senão ilações. (p. 841)

(...)

O parcelamento constitui importante instrumento de política tributária. Tem por objetivo a regularização do contribuinte, bem como o aumento da arrecadação de créditos tributários. A par da essencialidade da receita tributária como fonte substancial e financiamento dos gastos governamentais, a divulgação dessas informações reveste-se de interesse coletivo ou geral.

Ademais, o parcelamento constitui benefício fiscal posto à disposição dos contribuintes em atraso com seus tributos. Sob tal perspectiva, a divulgação de informações sobre parcelamento (art. 198, §3º, III, do CTN) é uma das condições impostas ao sujeito passivo para que possa ser contemplado pelos benefícios fixados pelas leis concessivas do parcelamento, com previsão no próprio Código Tributário Nacional.

A adesão a parcelamento equivale à confissão irrevogável e irretratável de dívida por parte do sujeito passivo. Concebe-se, portanto, forte padrão de certeza sobre a existência dos dados divulgados relativos a débitos parcelados.

Interessante observar que o argumento usado pela autora de que o direito dos contribuintes de saber quem parcelou dívidas pode se sobrepor ao direito à privacidade de quem parcelou, não tem a mesma aplicação quando se refere à arrecadação pura e simples.

Já (CASTILHOS, 2015), analisa o sigilo fiscal e o fornecimento de informações protegidas para o Tribunal de Contas da União. A autora coteja as prerrogativas do TCU tanto da Constituição Federal quanto da Lei Orgânica do Tribunal. Argumenta que embora seja forte o comando constitucional dos artigos 70 e 71 que atribuem ao TCU a execução do Controle Externo, as restrições impostas pelos incisos X e XII do artigo 5º da Carta Magna impõe limites quando a atuação chegar aos dados que alcancem a privacidade do contribuinte. Sugere que (CASTILHOS, 2015, p. 689):

Deve-se buscar interpretação que concilie o respeito aos direitos fundamentais, às garantias constitucionais, com o interesse público. É nesse cenário que os requisitos positivados no art. 198 do CTN, ganham relevância especial. Na hipótese de tais exigências não restarem atendidas, é imperativo que se encontre outra forma, no sentido de que o TCU possa bem desenvolver seus trabalhos, como assegurado pelos dispositivos constitucionais analisados. (p. 689)

Conclui que devem ser fraqueadas ao Tribunal apenas as informações não cobertas por sigilo que estejam na ampla competência de fiscalizar da Corte. As informações cunhadas pelo sigilo fiscal só deveriam ser fornecidas mediante autorização judicial.

Neste capítulo, pretendeu-se introduzir o conceito de sigilo fiscal e apresentar as diversas interpretações sobre o tema, apresentando a visão da Secretaria da Receita Federal do Brasil, do Tribunal de Contas da União, de alguns outros órgãos e da academia. O tema é polêmico, complexo e com interpretações subjetivas e isso se reflete no dia-dia das auditorias, quando os órgãos de controle necessitam de acesso a dados fiscais considerados sigilosos.

Numa apertada síntese podemos dizer que cada órgão interpreta o sigilo de acordo com as conveniências de suas atividades dentro do tecido estatal. A questão é que as diferentes visões geram conflitos que trazem problemas estruturais. Uma solução que esteja acima das soluções individuais deve ser inserida no contexto para resolver o problema. Não se trata de dar razão a um ou outro órgão, mas trazer uma solução que atenda a todos e permita que cada um cumpra adequadamente sua função, dentro da lei.

## **3. AUDITORIA FINANCEIRA**

### **3.1 Conceito**

#### **3.1.1 O que é**

Uma boa forma de se definir algo é a partir de sua finalidade, de qual produto se entrega. De início, deve-se lembrar que o principal objetivo da auditoria é fornecer credibilidade, sendo o relatório de auditoria um instrumento através do qual essa credibilidade é expressada. Quando um auditor emite uma opinião sobre um determinado assunto, acredita-se que ele seguiu as técnicas adequadas de auditoria e, ao final de sua verificação, ele tem segurança razoável, mas não absoluta, para emitir uma opinião ou, em raras situações, para abster-se de emití-la. O consumidor final da opinião do auditor, é usuário interno ou externo à organização que usará o relatório de auditoria para tomar decisões.

Esse é um conceito simplificado e intuitivo de auditoria. A seguir apresenta-se um conceito estruturado.

Segundo (ALMEIDA, 2014, p. 29): “a separação entre a propriedade e a gestão criou a necessidade da auditoria”; o autor enfatiza que existem várias teorias segundo as quais a auditoria pode ser explicada: Teoria da Informação, Teoria do Governo das Sociedades, Teoria do Seguro e Teoria da Agência; sendo esta última aquela na qual o autor se apoia.

A Teoria da Agência foi apresentada por ( JENSEN e MECKLING, 1976). Os autores afirmavam que tanto o agente quanto o proprietário buscam maximizar seus interesses pessoais e, estando o agente diretamente ligado ao negócio seu conhecimento é maior que o do proprietário, gerando uma assimetria de informações e, eliminar essa assimetria, implica num custo para o proprietário.

Para se entender a Teoria da Agência é necessário nominar os atores que dela participam. São eles: o principal e o agente. Principal é o proprietário de um negócio e o agente é aquele que conduz o negócio em nome do proprietário, tendo recebido autorização para tanto. Veja-se aqui que o principal pode ser o dono de uma empresa e o agente um administrador nomeado. No caso dos entes públicos, o principal pode ser o povo e o agente o administrador público eleito pelo povo para governar o país. O que se deve ter em mente é que há um delegado que age em nome de um delegador.

A Teoria da Agência parte do princípio de que essa divisão entre o agente e o principal cria a necessidade de prestação de contas por parte do empoderado àquele do qual recebeu o poder.

Isso se torna mais crítico quando há conflito de opiniões ou de interesses entre os dois atores. Quem deve ter a prerrogativa de tomar a decisão em caso de conflito? O principal? Ou o agente nomeado com poderes para tomar as decisões? Isso é crítico e cria um conceito moderno chamado de *accountability*.

O termo vem da língua inglesa e não tem uma tradução exata na língua portuguesa, o que leva não raro a inferências diversas, de acordo com ( PETER e MACHADO, 2014, p. 70):

*Accountability* é um termo inglês, originado do latim *accomptare* (tomar em conta), derivado da forma prefixada *computare* (computar), que por sua vez deriva de *putare* (calcular), sem tradução literal para o português – como forma mais próxima têm-se **responsabilização**, que se relaciona **à obrigação de prestar contas**, pelos membros de um órgão administrativo ou representativo a instâncias controladoras ou aos seus representados. Numa tradução mais rude, pode-se confundir com o próprio termo prestar contas.

( ROCHA e QUINTIERE, 2013, p. 27) estendem o termo para a área de governança no setor público, colocando os eleitos no papel daqueles que devem satisfações aos seus eleitores:

A *accountability* pode ser entendida, também, como um processo de avaliação e responsabilização permanente dos agentes públicos, que abrange tanto os eleitos quanto os nomeados e os de carreira, em razão do *munus* público que lhes é delegado pela sociedade. Em outras

palavras, a *accountability* permite conhecer o que os agentes públicos estão fazendo, como estão fazendo, que consequências resultam das suas ações e responderem por isso.

Esse termo também está relacionado com transparência, ética e prestação de contas, elementos fundamentais em uma democracia. Ainda segundo (ROCHA e QUINTIERE, 2013, p. 28):

Pode-se considerar que a *accountability*, como conceito, é central nos regimes democráticos, e sua existência como processo é fundamental para a preservação do regime republicano. Neste sentido, a democracia pressupõe uma dupla obrigação: dos governantes, de prestar contas das suas ações perante a sociedade que lhes outorga o poder; e dos cidadãos, de manter uma estreita vigilância sobre o uso do poder concedido aos governantes. Daí inferir-se que um governo democrático é um governo *accountable*. Porém, paradoxalmente, um governo não será *accountable* se os cidadãos não buscarem estabelecer e utilizar os mecanismos de participação que assegurarão a realização da *accountability*...

Esse conceito preconiza que deve haver uma prestação de contas por parte do delegado ao delegador.

Como, porém, essa prestação de contas deve ser feita? Se os princípios éticos sempre fossem respeitados e a moral Cristã<sup>2</sup>, com seu mote de amar ao próximo como a si mesmo (BÍBLIA, 2006, Mateus 22:39), ou a moral Kantiana<sup>3</sup>, com seu Imperativo Categórico (KANT, 1785), fossem observadas; o mundo seria perfeito. Mas, por motivos práticos e filosóficos, a coisa não funciona assim.

Rui Barbosa, em 1890, apresentou um conceito semelhante, embora mais amplo, que o de *accountability* quando, em sua Exposição de Motivos para a criação de um Tribunal de Contas<sup>4</sup>, afirmou (BARBOSA, 1999, p. 257):

... Convém levantar, entre o poder que autoriza periodicamente a despesa e o poder que quotidianamente a executa, um mediador independente, auxiliar de um e de outro, que, comunicando com a legislatura, e intervindo na administração, seja, não só o vigia, como a mão forte da primeira sobre a segunda, obstando a perpetração das infrações

---

2 “E o segundo, semelhante a este, é: Amarás o teu próximo como a ti mesmo.”

3 Imperativo categórico de Immanuel Kant: “Age como se a máxima de tua ação devesse tornar-se, através da tua vontade, uma lei universal” Ver Wikipédia: <[https://pt.wikipedia.org/wiki/Imperativo\\_categórico](https://pt.wikipedia.org/wiki/Imperativo_categórico)> Consulta em 16/5/2019.

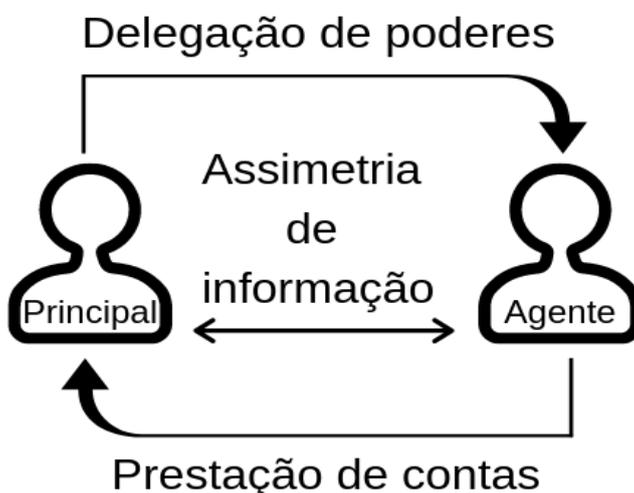
4 A criação de uma corte de contas, atual Tribunal de Contas da União, foi proposta por Rui Barbosa em 1890.

orçamentarias por um veto oportuno aos atos do executivo, que direta ou indireta, próxima ou remotamente discrepem da linha rigorosa das leis de finanças.

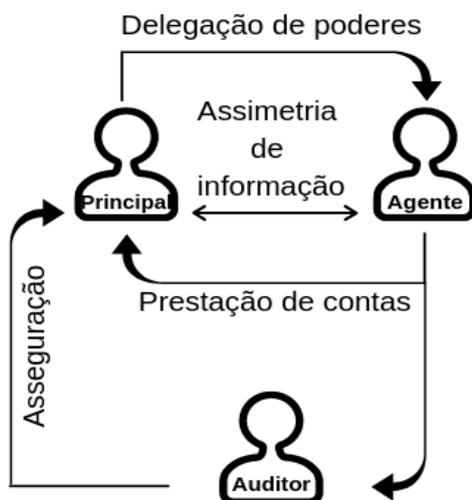
Percebe-se que a ideia não é nova e nessa concepção de Rui Barbosa já se verificava, com nomenclatura diversa, o moderno conceito de accountability, com a presença de um terceiro elemento na relação como garantidor da correção dos atos de um deles diante do outro.

Façamos dois esquemas gráficos, baseados em ( ALMEIDA, 2014, p. 36, 38) para ilustrar as duas situações:

**Figura 3 A relação entre Principal e Agente.**



**Figura 4 A relação entre Principal, Agente e Auditor.**



Percebe-se, dos diagramas, que o auditor é um elemento independente à relação entre o principal e o agente. Sendo assim, qual a função do auditor? A função do auditor é aquela apresentada anteriormente: aumentar o nível de credibilidade dessa prestação de contas. Ou seja, fornecer ao principal (ou a outros interessados), uma segurança razoável, seguindo as normas de auditoria, de que as declarações do agente correspondem à realidade.

Estendendo-se essa teoria para o nível nacional podemos ver o Principal como sendo o Povo, que o dono do poder, o Agente como o poder executivo e o Auditor o Tribunal de Contas da União. O Executivo presta contas ao congresso (representando o Povo) e o TCU é o auditor que emite uma asseguuração sobre essas contas.

### 3.1.2 Normas de auditoria

Auditoria é uma atividade baseada precipuamente em normas. São elas que organizam o trabalho, dão a ele transparência e dão segurança ao auditor quando este emite sua opinião.

Segundo ( CREPALDI e CREPALDI, 2017, p. 287), as normas são basicamente de três tipos: normas gerais, normas relativas à execução do trabalho e normas de relatório. Essas normas determinam a estrutura dentro da qual o auditor independente julga o que é necessário se fazer durante o exame de demonstrações financeiras e também em relação a formação de opinião e o tipo de relatório.

E continuam ( CREPALDI e CREPALDI, 2017, p. 292):

A adoção dessas normas é obrigatória de acordo com a Resolução CFC nº 1.328/2011. A inobservância às NBC constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas no Decreto-Lei nº 9.295/46, alterado pela Lei nº 12.249/2010, e ao Código de Ética Profissional do Contador.

As normas brasileiras de auditoria são convergentes com as normas internacionais de auditoria estabelecidas por organismos internacionais e adotadas por diversos países. A IFAC por meio do IAASB é a responsável pela emissão dessas normas. Naquilo que se refere à contabilidade, as normas são emitidas pelo IAASB, são denominadas normas IFRS e, para a área de auditoria as normas são denominadas ISA. As normas ISA foram incorporadas pela INTOSAI – que é a Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores, formada pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores – EFS – dos países que a integram – o que resultou nas ISSAI, convergentes com a ISA, aplicável no âmbito das EFS.

Essas normas possuem uma hierarquia, dividida em quatro níveis, o que permite organizá-las da seguinte forma<sup>5</sup> ( TCU, 2019a):

Nível 1

ISSAI 1 – Declaração de Lima

Nível 2

ISSAI 10 - Declaração do México sobre Independência das EFS

ISSAI 11 - Diretrizes e Boas Práticas da Intosai relacionadas com a independência das EFS

ISSAI 12 - Valor e Benefício das EFS

ISSAI 20 - Princípios de Transparência e Accountability

ISSAI 21 - Princípios de Transparência e Accountability - Boas Práticas

ISSAI 30 - Código de Ética

ISSAI 40 - Controle de qualidade para as EFS

Nível 3

ISSAI 100 - Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público

ISSAI 200 - Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira

ISSAI 300 - Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional

ISSAI 400 - Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade

Nível 4

ISSAI 3000 - Norma para Auditoria Operacional

ISSAI 3100 - Orientações sobre Conceitos Centrais para Auditoria Operacional

ISSAI 4000 - Norma para Auditoria de Conformidade

Cada nível é indicado pelo número de algarismos que compõe a numeração da norma e sua posição em relação às demais. Assim, uma norma de nível 1 (com um algarismo) é uma norma de nível geral, mais conceitual, contendo princípios fundamentais; uma de nível 2 estabelece fundamentos para a organização e funcionamento das EFS que as utilizam; as de níveis 3 e 4 cuidam de aspectos operacionais para cada tipo de auditoria que será realizada e dos requisitos para que sejam realizadas dentro do padrão normativo estabelecido. Por exemplo, a norma de nível 3 ISSAI 200 trata dos Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira.

A auditoria independente no Brasil é regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade, que regulamenta as profissões de contador e auditor independente. Esse

---

5 Fonte: < <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/> >, consulta em 16/5/2019.

Conselho traduziu as ISAs e emitiu resoluções contemplando as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria – NBC TA.

A NBC TA Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração (CFC, 2015, p. 2) – apesar de não ser uma norma, em sua própria autodefinição, afirma que:

1. Esta Estrutura Conceitual é emitida apenas com o intuito de facilitar o entendimento dos elementos e objetivos dos trabalhos de asseguração e dos trabalhos aos quais as NBCs TA, NBCs TR e NBCs TO (doravante referidas como Normas de Asseguração) se aplicam.

2. Esta estrutura não é uma norma e, por conseguinte, não estabelece nenhum requisito (nem princípios básicos ou procedimentos essenciais) para a realização de auditorias, revisões ou outros trabalhos de asseguração. Um relatório de asseguração não pode, portanto, afirmar que o trabalho foi conduzido de acordo com esta estrutura, devendo se referir às normas de asseguração aplicáveis. As normas de asseguração possuem objetivos, requerimentos, aplicações e outros materiais explicativos, introduções e definições que são consistentes com esta estrutura e devem ser aplicados em auditorias, revisões e outros trabalhos de asseguração.

No sítio do Conselho Federal de Contabilidade – CFC – é possível ter acesso às normas de auditoria vigentes<sup>6</sup>.

O Tribunal de contas da União é a Entidade Fiscalizadora Superior brasileira, faz parte da Intosai (INTOSAI, 2019) e segue as normas ISSAI da entidade no seu Manual de Auditoria Financeira (TCU, 2016a) e as NBC TA (CFC, 2019) do CFC quando realiza a auditoria do Balanço Geral da União – BGU.

## 3.2 Objetivo da auditoria financeira

De acordo com o Manual de Auditoria Financeira do TCU (TCU, 2016a, p. 11, item 3), o principal objetivo da auditoria financeira é melhorar e promover a prestação de contas de órgãos e entidades públicos.

A ISSAI 200 (INTOSAI, 2013, item 16) enfatiza que a auditoria financeira aumenta o grau de confiança aos usuários previstos nas demonstrações financeiras ao emitir

---

6 Sítio: < <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/> >

uma opinião que dê uma segurança razoável sobre a credibilidade das informações financeiras divulgadas:

16. O objetivo da auditoria de demonstrações financeiras é aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários previstos. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável, ou – no caso de demonstrações financeiras elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada de relatório financeiro – se as demonstrações financeiras apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, ou dão uma visão verdadeira e justa, de acordo com essa estrutura. Leis ou regulamentos que regem organizações de auditoria do setor público podem prescrever outra terminologia para essa opinião. Uma auditoria conduzida de acordo com normas baseadas nos Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira da INTOSAI e exigências éticas relevantes permitirá o auditor expressar essa opinião.

Percebe-se que a auditoria financeira é um importante instrumento dentro dos processos de *accountability* aumentando o nível de confiabilidade dos usuários nas informações fornecidas pelos entes públicos e na prestação de contas, principalmente porque possui um arcabouço normativo robusto.

### 3.3 Fluxo da auditoria financeira

Para se realizar uma auditoria deve-se seguir um roteiro. Esse roteiro tem a forma de um algoritmo, formado de passos ordenados e organizados sequencialmente.

Segundo (ALMEIDA, 2014, pp. 108-109) a auditoria é composta das seguintes fases: Condições de Compromisso, Planejamento, Testes dos Controlos, Procedimentos Substantivos, Completar uma Auditoria e Relatórios. Apesar da aparente ordenação das fases, ela não é rígida. O autor assevera que:

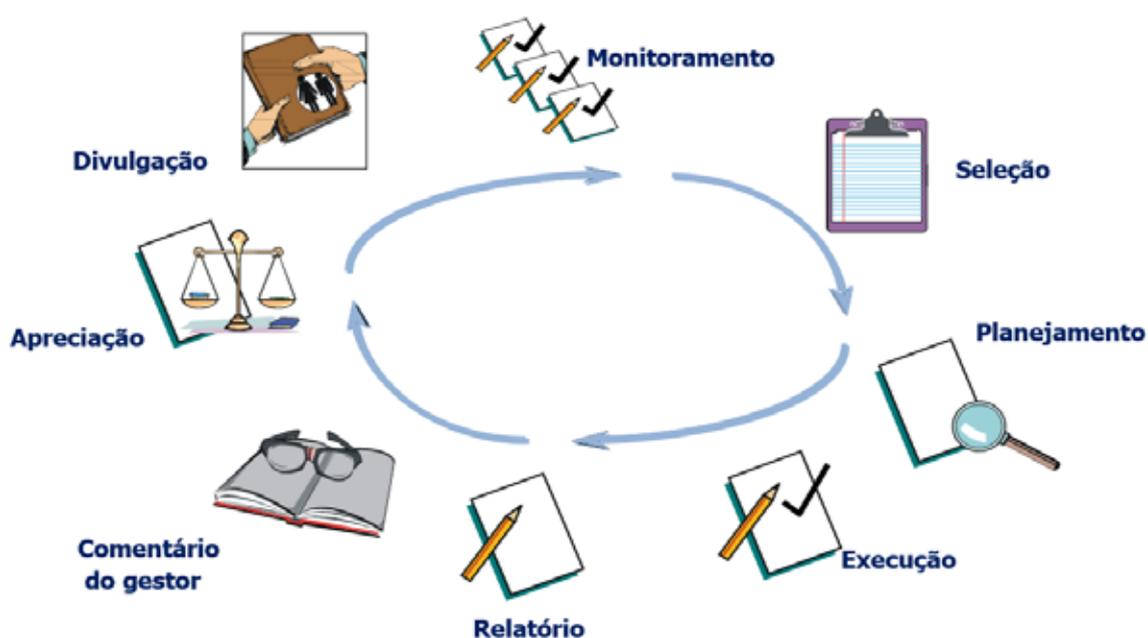
Trata-se de um processo contínuo e dinâmico. Contínuo porque quando o auditor está na fase dos relatórios já está a considerar se deverá manter ou não o cliente no futuro, e dinâmico porque o auditor pode trabalhar em mais que uma fase ao mesmo tempo e porque a informação recolhida durante o processo pode originar que este retroceda e repense os passos anteriormente efetuados.

O Manual de Auditoria Financeira do TCU (TCU, 2016a, p. 26) apresenta o seguinte fluxo para se executar uma auditoria financeira: Planejamento, Execução e Relatório.

Esse roteiro parte do pressuposto de que o fazer a auditoria já está decidido. Em nosso propósito existe um passo anterior: escolher a auditoria a ser feita.

Para a nosso estudo, então, vamos considerar um fluxo ampliado, apresentado no manual: Orientações para Seleção de Objetos e Ações em Auditoria, também do TCU (TCU, 2016b, p. 13) que consiste em Seleção, Planejamento, Execução, Relatório, Comentários do Gestor, Aprovação, Divulgação e Monitoramento. Esse fluxo contempla a Seleção, que vem antes do Planejamento.

**Figura 5 O fluxo ampliado da auditoria financeira.**



Fonte: TCU, 2016b (adaptado do National Audit Office, 1996).

Vemos do roteiro que a primeira fase é a seleção (Condições de Compromisso ou aceitação) do trabalho. Nessa fase o auditor independente, segundo a NBC TA 705 (CFC, 2016a, 13, b, ii), pode recusar o trabalho, por julgar ser impossível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente:

13. Se o auditor não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, ele deve determinar as implicações como segue:

(a) se concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes, mas não generalizados, o auditor deve emitir uma “Opinião com ressalva”; ou

(b) se concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes e generalizados de modo que uma ressalva na opinião seria inadequada para comunicar a gravidade da situação, o auditor deve:

(i) renunciar ao trabalho de auditoria, quando praticável e possível de acordo com leis ou regulamentos aplicáveis (ver item A13); ou

(ii) se a renúncia ao trabalho de auditoria antes da emissão do seu relatório não for praticável ou possível, abster-se de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis (ver item A14).

Ainda, segundo a mesma norma (item A14), o auditor da esfera pública, não pode se recusar, pois está obrigado por lei a realizar a auditoria:

A14. Em certas circunstâncias, pode não ser possível ao auditor renunciar ao trabalho de auditoria, se for exigido por lei ou regulamento que ele continue esse trabalho. Esse pode ser o caso do auditor nomeado para auditar as demonstrações contábeis de entidade do setor público. Pode também ser o caso em situações em que o auditor é nomeado para auditar as demonstrações contábeis que cobrem um período específico, ou em que é nomeado por período específico e seja proibido renunciar antes da conclusão da auditoria dessas demonstrações contábeis, ou antes do final do referido período, respectivamente. O auditor pode também considerar necessário incluir um parágrafo de outros assuntos no relatório do auditor (ver item A10 da NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente).

Uma vez aceito o trabalho o auditor deve fazer o planejamento da auditoria. Sabemos que ele deve emitir uma opinião acerca das demonstrações contábeis e aí entram duas questões fundamentais: Qual é o risco de ele emitir uma opinião que não corresponda à realidade? Até que ponto ele aceita esse risco?

É durante a fase de planejamento que o auditor identifica o risco de distorção relevante das demonstrações contábeis, isto é, risco de erros ou omissões materiais, assim como os riscos de fraudes.

Nesse sentido, como o auditor foca em erros ou omissões materiais, faz-se necessário definir uma materialidade, conforme também determinado na NBC TA 320 Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria.

### 3.3.1 Estabelecendo a materialidade

Raramente é possível ao auditor examinar a totalidade das contas e a composição de todos os elementos constituintes de seus saldos. Isso significaria, na prática, reconstituir os balanços em todos os seus atos e fatos contábeis; mas isso não é necessário, uma vez que a auditoria fornece apenas uma segurança razoável e não absoluta, e é nesse sentido que entra o conceito de materialidade.

De acordo com a NBC TA 320 (CFC, 2016c, item A1) a materialidade provém de uma análise do contexto, do julgamento profissional do auditor e das características das contas envolvidas.

Esse conceito implica em auditar contas cujo volume financeiro e nível de importância sejam relevantes dentro do negócio a ponto de sua auditoria diminuir sensivelmente o risco de uma opinião inadequada.

De acordo com o Manual de Auditoria do TCU (TCU, 2007, item 223):

223. A materialidade é definida como a maior distorção, dentro de uma população, que o auditor está disposto a aceitar (distorção tolerável), levando em conta as necessidades de informação dos usuários previstos. Representa, pois, a magnitude (ou o tamanho) de uma distorção, incluindo omissão, de um item (informação) em uma demonstração financeira que, à luz das circunstâncias, individualmente ou de maneira agregada, pode influenciar as decisões econômicas dos usuários das informações (GAO, 2008).

A determinação da materialidade para o planejamento se dá pela aplicação de diversas técnicas a um referencial selecionado como ponto de partida.

Essas técnicas incluem o julgamento profissional do auditor, técnicas estatísticas, avaliação do contexto objeto da auditoria, entre outros. A NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria, estatui que (CFC, 2016c, item 6):

6. Ao planejar a auditoria, o auditor exerce julgamento sobre as distorções que são consideradas relevantes. Esses julgamentos fornecem a base para: (Alterado pela NBC TA 320 (R1))

(a) determinar a natureza, a época e a extensão de procedimentos de avaliação de risco;

(b) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante; e

(c) determinar a natureza, a época e a extensão de procedimentos adicionais de auditoria.

A materialidade determinada no planejamento da auditoria não estabelece necessariamente um valor abaixo do qual as distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, serão sempre avaliadas como não relevantes. As circunstâncias relacionadas a algumas distorções podem levar o auditor a avaliá-las como relevantes mesmo que estejam abaixo do limite de materialidade. Apesar de não ser praticável definir procedimentos de auditoria para detectar distorções que poderiam ser relevantes somente por sua natureza, ao avaliar seu efeito sobre as demonstrações contábeis o auditor considera não apenas a magnitude, mas, também, a natureza de distorções não corrigidas, e as circunstâncias específicas de sua ocorrência (NBC TA 450, item A16).

A materialidade determinada no planejamento da auditoria não estabelece necessariamente um valor abaixo do qual as distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, serão sempre avaliadas como não relevantes. As circunstâncias relacionadas a algumas distorções podem levar o auditor a avaliá-las como relevantes mesmo que estejam abaixo do limite de materialidade. Não é praticável definir procedimentos de auditoria para detectar todas as distorções que poderiam ser relevantes somente por sua natureza. No entanto, a consideração da natureza das potenciais distorções nas divulgações é relevante para o planejamento dos procedimentos de auditoria para tratar os riscos de distorção relevante (ver itens A134 e A135 da NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente). Adicionalmente, ao avaliar o efeito de todas as distorções não corrigidas sobre as demonstrações contábeis, o auditor deve considerar não apenas a magnitude, mas, também, a natureza de distorções não corrigidas, e as circunstâncias específicas de sua ocorrência (NBC TA 450, item A21) (ver item A2).

Mesmo que exista uma técnica para definir a materialidade, percebe-se que ela depende muito da percepção e experiência do auditor, não sendo algo que se define apenas com uma fórmula matemática.

### 3.3.2 Procedimentos de avaliação de riscos

Depois de estabelecer a materialidade o auditor ainda assim não verificará tudo o que foi assumido como material, mas dentro daquilo que foi julgado material, realizará

procedimentos de avaliação de riscos. Aqui entra um trabalho estatístico combinado com o julgamento profissional do auditor e sua experiência dentro do campo auditado.

Para responder a essas questões existe uma técnica chamada Auditoria Baseada em Riscos. A ISSAI 200 (INTOSAI, 2013, itens 49-52), informa o que é o risco e como o auditor deve reagir a ele:

49. O auditor deve reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias da auditoria, de modo a obter segurança razoável como base para expressar uma opinião de forma positiva.

50. O risco de auditoria em uma auditoria de demonstrações financeiras é o risco de que o auditor expresse uma conclusão inadequada, quando as informações do objeto contiverem distorções relevantes. O auditor deverá reduzir o risco a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias da auditoria, de modo a obter segurança razoável como base para expressar uma opinião de forma positiva. Para ser significativo, o nível de segurança obtido pelo auditor deve aumentar a confiança dos usuários acerca das informações do objeto a um grau que seja claramente mais do que o trivial.

Reduzir o risco implica em saber primeiro qual é o seu quantum, o seu valor o seu tamanho. Uma vez quantificado esse risco é que se pode avaliá-lo para saber a que ponto se quer reduzi-lo.

### 3.4 O momento da execução

Terminadas a fase de planejamento inicia-se a execução. É na fase de execução que se realizam as ações que foram definidas no planejamento.

Para definir o modo com o qual se vai lidar com os riscos, a NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados (CFC, 2016e), apresenta como planejar e implementar respostas aos riscos de distorção relevante, identificados e avaliados pelo auditor de acordo com a NBC TA 315 na auditoria de demonstrações contábeis (CFC, 2016b).

Considerando o objeto e o problema delimitados nessa pesquisa, não se faz necessário abordar as demais etapas da auditoria, uma vez que não foram fornecidas as informações necessárias que possibilitassem a execução de procedimentos de auditoria.

A seguir abordaremos as atividades do processo de auditoria executadas até o momento em que se chegou à situação do problema abordado nesse estudo.

## **4. O IMPACTO DO SIGILO FISCAL NA OPINIÃO SOBRE AS CONTAS DE 2017 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA**

### **4.1 A auditoria de grupos e a ISSAI 1600**

O TCU realiza a auditoria do Balanço Geral da União – BGU – usando a metodologia de grupos, prevista na ISSAI 1600 da INTOSAI ( TCU, 2016a, p. 125).

A ISSAI 1600 tem suas normas traduzidas para o português na NBC TA 600 ( CFC, 2016d) e trata da auditoria onde existe uma hierarquização e consolidação de contas. Os elementos dessa consolidação são chamados de grupos. De uma forma muito simplificada, no governo brasileiro existe uma estrutura hierárquica, que se encaixa perfeitamente nessa norma, pois existe uma estrutura vertical para a execução do orçamento que permite a um órgão superior consolidar as contas de um órgão subordinado. No caso do Poder Executivo Federal existe um órgão centralizador que é a Presidência da República, sob o qual estão distribuídos diversos órgãos (ministérios) sob os quais estão localizadas secretarias e agências que executam os serviços básicos (Unidades Gestoras Executoras). Cada uma dessas unidades tem seu balanço e contabilidades próprios que serão consolidados em um balanço único quando da prestação de contas da Presidência da República. Esse balanço único é chamado de Balanço Geral da União – BGU.

Para o ano de 2017, na prestação anual de contas da Presidência da República, as demonstrações contábeis que integram o Balanço Geral da União, base para planejamento da auditoria, eram compostas por 39 órgãos superiores – Unidade Gestora Executora – UGE, da Administração Pública Federal – APF.

A auditoria do BGU identificou como relevante os seguintes órgãos: Ministério da Fazenda, Ministério do Desenvolvimento Social, Ministério da Educação, Ministério da Saúde, Ministério da Defesa e Ministério do Trabalho.

Foi definida uma equipe para a auditoria do Ministério da Fazenda que recebeu instruções da equipe do BGU sobre materialidade, contas a serem auditadas, objetivos a serem alcançados, procedimentos de auditoria importantes, necessidades de obtenção de evidências, forma de documentação, etc. Abaixo, descrevemos como foi o processo de auditoria nesse Ministério considerando as instruções recebidas acima comentadas.

## 4.2 A materialidade das contas Ministério da Fazenda dentro do BGU

Por conta de seu volume expressivo dentro do BGU (o MF representou 63,19% dos ativos e 54,87% das despesas empenhadas em 2017) algumas contas do Ministério da Fazenda foram selecionadas para serem auditadas. As tabelas abaixo mostram a representatividade dos órgãos dentro do BGU. Os valores usados são os apresentados no SIAFI, nas datas indicadas abaixo das tabelas.

**Tabela 1: Identificação dos componentes do ponto de vista orçamentário dentro do BGU. (Valores em 30/8/2017)**

Órgão UGE - Órgão Máximo	Execução de despesa (R\$)	Participação no BGU (%)
25000 MINISTÉRIO DA FAZENDA (inclusive dívida - UG 170600)	1.450.205.155.117	54,87%
55000 MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO SOCIAL	632.024.160.070	23,91%
26000 MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO	119.030.326.047	4,50%
36000 MINISTÉRIO DA SAÚDE	91.351.961.872	3,46%
52000 MINISTÉRIO DA DEFESA	80.260.269.232	3,04%
40000 MINISTÉRIO DO TRABALHO	79.135.969.655	2,99%
- DEMAIS ÓRGÃOS SUPERIORES (32 órgãos)	191.025.493.955	7,23%
<b>Total da execução orçamentária dos componentes</b>	<b>2.643.033.335.947</b>	<b>100%</b>

Fonte TC 026.079/2017-8

**Tabela 2: Identificação dos componentes do ponto de vista patrimonial dentro do BGU. (Valores em 12/9/2017)**

Órgão UGE - Órgão Máximo	Ativo Total (R\$)	Participação no BGU (%)
25000 MINISTÉRIO DA FAZENDA	3.022.321.231.216	63,19%
52000 MINISTÉRIO DA DEFESA	318.806.043.635	6,67%
39000 MINISTÉRIO DOS TRANSPORTES	297.113.943.630	6,21%
40000 MINISTÉRIO DO TRABALHO	284.732.516.356	5,95%
26000 MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO	179.084.084.220	3,74%
53000 MINISTÉRIO DA INTEGRAÇÃO NACIONAL	154.431.810.693	3,23%
20113 MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, DESENVOLVIMENTO E GESTÃO	151.241.916.389	3,16%
55000 MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO SOCIAL	12.367.793.428	0,26%
- DEMAIS ÓRGÃOS SUPERIORES (31 órgãos)	363.061.285.973	7,59%
<b>Total do Ativo dos componentes</b>	<b>4.783.160.625.541</b>	<b>100,00%</b>

Fonte TC 026.079/2017-8

A auditoria nas contas do Ministério da Fazenda em 2017 foi realizada pelo Tribunal de Contas da União por meio do processo TC 026.079/2017-8, de relatoria do Ministro Vital do Rêgo, cujo objeto era a confiabilidade e transparência das informações referentes aos créditos tributários e parcelamentos fiscais registrados nas demonstrações contábeis do Ministério da Fazenda do ano de 2017.

Uma vez definido o objeto da auditoria, a equipe iniciou a fase de planejamento, definindo a materialidade e os riscos envolvidos no projeto.

Foram estabelecidos os seguintes valores: 1% do ativo para a Materialidade Global (MG); 50% da Materialidade de Global para a Materialidade de Execução (ME) e 5% da Materialidade Global para o Limite de Distorções Acumuladas (LAD).

Como base para se determinar a materialidade para auditoria das contas do Ministério da Fazenda, foram utilizados os valores registrados no SIAFI em 31 de dezembro de 2017, conforme tabelas 9 e 10 abaixo.

**Tabela 3: Determinação de materialidade para o ativo.**

Materialidade - Data base 31/12/2017 (R\$)	
Item	Ministério da Fazenda
Base de medição – <b>Ativo Total</b>	3.001.641.856.428
MG (1% do Ativo Total)	30.016.418.564
ME (50% MG)	15.008.209.282
LAD (5% MG)	1.500.820.928

Fonte: TC 026.079/2017-8

**Tabela 4: Determinação de materialidade para a despesa empenhada.**

Materialidade Real - Data base 30/12/2017 (R\$)	
Item	Ministério da Fazenda
Base de medição - <b>Execução de despesa</b>	1.248.792.278.979
MG (1% da despesa executada)	12.487.922.790
ME (50% MG)	6.243.961.395
LAD (5% MG)	624.396.139

Fonte: TC 026.079/2017-8

### 4.3 Escolhendo as contas

Uma vez determinada a materialidade passou-se à definição das contas a serem auditadas dentro do balanço. Onze contas do ativo se encaixaram dentro dos critérios de materialidade estabelecidos, conforme tabela abaixo:

**Tabela 5: Contas relacionadas ao objeto de auditoria. (R\$ Bilhões)**

<b>ATIVO CIRCULANTE</b>	<b>2017</b>	<b>ALCANCE (%) EM RELAÇÃO AO MF</b>
Créditos Tributários a Receber	88,27	3,02%
(-) Ajustes para Perdas CP	-56,32	-1,92%
Infrações legais e contratuais-AC	2,64	0,09%
Ajuste de perdas de infrações	-2,15	-0,07%
<b>ATIVO NÃO CIRCULANTE</b>	<b>2017</b>	<b>ALCANCE (%) EM RELAÇÃO AO MF</b>
Créditos Tributários a Receber	369,75	12,63%
(-) Ajustes de Perdas Cred. Trib.	-227,51	-7,77%
Infrações legais e contratuais-ANC	10,58	0,36%
Ajuste de perdas de infrações	-8,59	-0,29%
Dívida Ativa Tributária	653,10	22,31%
Dívida Ativa Não Tributária	34,85	1,19%
(-) Ajustes para Perdas LP	-270,46	-9,24%

Fonte TC 026.079/2017-8

As contas de Créditos Tributários a Receber e Dívida Ativa Tributária fazem parte do objeto da auditoria, tem valores absolutos expressivos e representam um alto percentual do ativo do Ministério da Fazenda.

### 4.4 Os riscos levantados e a necessidade de testes substantivos

Após as definições das contas do ativo em função de sua materialidade foi definido, com base em julgamento profissional, um risco de auditoria de 10% para a construção da matriz de riscos (por questões de espaço a matriz está no anexo I deste documento).

**Tabela 6: Conta-contábil de créditos tributários a receber.**

<b>Conta contábil (SET/2017):</b>	<b>1.1.2.1.1.00.00 CREDITOS TRIBUTARIOS A RECEBER</b>
	<b>1.2.1.1.1.01.00 CREDITOS TRIBUTARIOS A RECEBER</b>
Valor Créditos Curto Prazo:	96.773.194.771,43
Valor Créditos Longo Prazo:	404.384.830.988,84
Ajuste perdas créditos tributários	-290.779.462.314,59

Fonte: TC 026.079/2017-8

**Tabela 7: Conta contábil da Dívida Ativa**

<b>Conta contábil (SET/2017):</b>	<b>1.2.1.1.1.04.00 DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA</b>
Créditos Inscritos em Dívida Ativa	1.961.702.292.701,03
Dívida Ativa Tributária (Não Previdenciária)	1.556.746.604.013,71
Dívida Ativa Tributária Previdenciária	404.955.688.687,32
Ajustes para Perdas de Dívida Ativa	-1.494.905.915.499,89

TC 026.079/2017-8

Nas contas de créditos tributários foram mapeados 23 riscos com potencial para produzir impactos relevantes nas demonstrações financeiras e para mitigar tais riscos de distorção relevante foram desenhados testes de controles e testes substantivos.

Esses riscos estão listados na tabela 8 abaixo. Para uma visão mais acurada do risco, sua natureza, valor, impacto, contas envolvidas, atividades de controle, procedimentos e detalhamentos de procedimentos de auditoria planejados, verificar o Anexo I a este trabalho.

**Tabela 8: Riscos inerentes selecionados para execução de procedimentos substantivos na auditoria da SRFB.**

Nº	Descrição do Risco Inerente
R1	Registro no SIAFI (BP) sem terem sido lançados nos sistemas informatizados da RFB
R2	Registro no SIAFI (BP) que já foram cancelados, prescritos ou recebidos em outros sistemas informatizados da RFB
R3	Registro nos sistemas info. RFB e registrados no SIAFI de fato gerador inexistente (BP)
R4	Registro no SIAFI da RFB de créditos tributários que já foram inscritos em Dívida Ativa União e continuam registrados nos sistemas info. RFB
R5	Registro no SIAFI de créditos tributários que já deveriam estar inscritos em Dívida Ativa União, mas não foram atualizados nem nos sistemas info. RFB, nem no SIAFI (ex. após 90 dias deve ir para dívida ativa)
R6	Registros no SIAFI de recolhimento e baixa do crédito tributário que na realidade ainda se encontram em fase anterior, de arrecadação pelas agências oficiais (BP)
R7	Registro nos sistemas info. RFB e registrados no SIAFI de fato gerador inexistente (DVP)
R8	Registro no SIAFI que não se refiram à RFB (créditos que são de outros órgãos) (DVP)
R9	Registros no SIAFI de recolhimento e baixa do crédito tributário em momento ainda na fase de arrecadação (valores ainda registrados nos sistemas info. RFB). (DVP)
R10	Registro no SIAFI (DVP) sem terem sido lançados nos sistemas info. da RFB
R11	Fato gerador registrado nos sistemas informatizados da RFB e não registrados na RFB no SIAFI, mas sim em órgão diverso
R12	Registro no SIAFI (DVP) que já foram cancelados, prescritos ou recebidos em outros Sistemas informatizados
R13	Registro no SIAFI sem documentação legítima
R14	Registro no SIAFI que não se refiram à RFB (créditos que são de outros órgãos) (BP)
R15	Registro no SIAFI de créditos com valor divergente em relação aos sistemas info. RFB
R16	Registro no SIAFI de créditos com valor igual ao valor dos sistemas info. RFB, mas divergentes em relação ao cálculo do tributo (ex. erro do contribuinte no valor da declaração, etc...
R17	Registro no SIAFI de créditos com valor igual ao valor dos sistemas info. RFB, mas divergentes em relação ao cálculo do tributo (ex. erro do contribuinte no valor da declaração, etc...
R18	Ajustes contábeis realizados com base em metodologias divergentes das práticas contábeis e de normas.
R19	Registro de créditos tributários do exercício serão registrados no SIAFI somente no exercício seguinte
R20	Registro no SIAFI em conta “parcelados” de créditos que não foram parcelados
R21	Registro no SIAFI em conta “de exigibilidade suspensa” de crédito que já não se encontra nas hipóteses do CTN art. 151
R22	Inexistência de notas explicativas suficientes para o entendimento correto da conta
R23	Registro no SIAFI em conta de longo prazo de lançamento que deveria estar no curto prazo e vice versa

Fonte: TC 026.079/2017-8

## 4.5 O ponto nevrálgico

As contas do Crédito Tributário são administradas pela SRFB e as contas da Dívida Ativa pela PGFN. A fim de realizar esses testes a equipe solicitou à SRFB acesso aos dados originais que compõem os saldos das contas do Crédito Tributário.

A equipe de auditoria listou alguns dos possíveis testes que poderiam ser realizados caso se tivesse acesso irrestrito às contas analíticas e seus lançamentos originais (TCU, 2017, p. 14):

70. A lista descrita a seguir não pretende esgotar as possibilidades de procedimentos de auditoria no âmbito da gestão dos créditos tributários, muito menos no âmbito da RFB como um todo.

71. A partir deste cenário, caso houvesse acesso primário aos sistemas e/ou bases dos sistemas Profisc, Sief, DW Devedores, Informar, Sipade, de controle de parcelamentos especiais, de cadastro de PJ e PF, e-processo, DW Certidão, DW CNPJ, dentre outros, vislumbrar-se-ia verificar:

Se os créditos tributários contabilizados consideram a real situação cadastral dos devedores, de acordo com a Instrução Normativa RFB 1.634/2016 (BRASIL, 2016e), de forma a avaliar com precisão a materialidade e o nível de generalização dos efeitos das distorções IV.3.1, IV.3.2 e IV.3.3;

A existência e o montante de créditos prescritos contabilizados nas demonstrações da RFB, bem como averiguar as causas e responsabilidades para tais ocorrências, de forma a avaliar com precisão a materialidade e o nível de generalização dos efeitos da distorção IV.3.4;

Se todos os créditos tributários passíveis de inscrição em dívida ativa foram enviados para cobrança pela PGFN, como determina o Decreto-Lei 147/1967, e se foram efetivamente alterados nas demonstrações, de forma que estejam contabilizados na entidade e na conta contábil corretas;

Possíveis gargalos no processo administrativo fiscal (PAF), se há falhas operacionais e de que forma os registros contábeis são afetados;

Se há baixa não justificada de crédito tributário sem o devido controle das instâncias devidas;

Se os benefícios fiscais estão sendo controlados e rescindidos em caso de não pagamento, como preceituam as leis de parcelamento

e de forma a garantir a fidedignidade das certidões de regularidade fiscal emitidas;

Se os dados extraídos do DW Devedores contemplam todos os créditos tributários dos sistemas de origem consolidados por ele;

Se os cálculos para atualização monetária, de multa e de juros dos créditos constituídos, seguem as normas aplicáveis;

Se há registro de créditos ativos contabilizados que não se referem à RFB ou que já foram recebidos, cancelados ou extintos;

Se há registro de créditos ativos contabilizados, mas que estão com sua exigibilidade suspensa, por medida administrativa ou judicial;

Se há registro de crédito tributário de fato gerador inexistente ou, do contrário, se inexistente registro de tributos a receber devido ao não processamento correto de declarações ou autos de infração; e

Se os dados processados pelas diversas rotinas automáticas da RFB são consistentes e se há risco de erros e falhas nas interações e migrações entre os sistemas.

72 Por fim, considera-se que, sem a realização de nenhum dos testes elencados e de outros possíveis, não há segurança em atestar a confiabilidade de todos os créditos tributários a cargo da RFB registrados no BP do MF em 2017.

As solicitações à SRFB para concessão de acesso às transações e dados primários sempre foram negadas baseando-se no argumento do sigilo fiscal.

A equipe de auditoria relatou as limitações de escopo resultantes da alegação, pela Receita Federal, de sigilo fiscal dos dados econômico-fiscais dos contribuintes e informou que foi possível apenas a realização parcial de testes substantivos de saldos e estoques contábeis apresentados pela RFB. Sem acesso às informações primárias, os auditores não conseguiram obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar o saldo dos créditos tributários e parcelamentos fiscais e, seguindo as normas de auditoria aplicáveis, principalmente a NBCTA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente (CFC, 2016a), concluiu-se que o tipo de relatório adequado quanto a essas contas seria uma abstenção de opinião.

O relator, Ministro Vital do Rêgo, corroborou a opinião da equipe e seu relatório produziu o emblemático Acórdão 977/2018. O acórdão inovava ao concluir que o correto na situação era emitir uma abstenção de opinião (TCU, 2017, pp. 57-60):

9.1. abster-se de expressar conclusão sobre a confiabilidade e a transparência das informações referentes a Créditos Tributários a Receber a cargo da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) registrados nas demonstrações contábeis do Ministério da Fazenda do ano de 2017, de acordo com o art. 13, § 3º da Resolução TCU 291/2017 e com o item 633 do Manual de Auditoria Financeira do TCU, Portaria Segecex 23/2016;

9.2. concluir que não se obteve evidência sobre algum fato, exceto quanto à distorção de R\$ 13,73 bilhões referente ao ajuste de perdas de dívida ativa não tributária, que indique que as informações referentes à Dívida Ativa a cargo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) registradas nas demonstrações contábeis do Ministério da Fazenda do ano de 2017 não apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial, em 31/12/2017, de acordo com o art. 13, § 1º da Resolução TCU 291/2017 e com o item 631 do Manual de Auditoria Financeira do TCU, Portaria Segecex 23/2016;

(MAFFEI, 2015, p. 168) pondera que existe uma gradação para que o auditor se abstenha. Uma limitação em determinado teste cujo impacto não seja significativo ou para o qual o auditor encontrou testes alternativos pode gerar um parecer “limpo”<sup>7</sup> (sic) – um relatório de auditoria sem qualificação; uma limitação que leva a uma restrição significativa na atuação, mas não generalizada, não invalida a opinião sobre o conjunto e pode resultar em um relatório com qualificação. A abstenção é uma medida extrema quando se tem limitação de escopo com impacto significativo e generalizado que não pode ser contornado realizando qualquer outro procedimento de auditoria.

Conforme a NBC TA 705 (CFC, 2016a, item 10):

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.

---

7 Aqui o termo “limpo”, usado pelo autor, quer dizer um parecer sem modificação.

Logo, a limitação imposta pela SRFB alegando sigilo fiscal foi considerada como de impacto significativo e generalizado o que resultou na decisão do acórdão 977/2018, e iniciou uma reação da RFB no sentido de achar uma alternativa que possibilitasse uma mudança no relatório dos auditores do TCU relacionadas às contas de dívida ativa e parcelamento fiscal.

## 4.6 Uma tentativa de solução

Depois da abstenção nas contas de 2017, sacramentada no Acórdão 977/2018, numa tentativa de contornar o problema, após negociações com o TCU e a CGU, a SRFB editou a PORTARIA RFB Nº 1.343, DE 24 DE AGOSTO DE 2018, onde se estabeleceu um Protocolo de Auditabilidade da Administração Tributária e Aduaneira.

Essa portaria surgiu com a finalidade de oferecer uma solução para o problema gerado pela interpretação restritiva dada ao sigilo fiscal (Art. 198 do Código Tributário Nacional – CTN) pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB que gera dificuldades aos órgãos de controle (TCU e CGU) para acessar os dados necessários relativos às contas de créditos tributários, dívida ativa e parcelamento fiscal e, assim, exercer as funções de controle a eles delegadas; isto é, fazer auditoria.

Como uma possível solução, a SRFB instituiu a Sala de Sigilo como um conceito de ambiente seguro e controlado onde se teria acesso aos dados sigilosos. Tivemos acesso a essa sala e observamos que foram disponibilizados computadores com acesso aos sistemas internos da SRFB, porém totalmente isolados do ambiente externo (Internet) e inclusive do ambiente interno da Receita (intranet).

Os auditores tiveram acesso aos dados, porém somente para observação, esses não puderam ser retirados da sala de sigilo, ficando sob a guarda da SRFB. A sala tem circuito interno de TV e os auditores que nela trabalham não podem ter acesso ao ambiente externo (Internet, telefonia), nem extrair dados gerados em pesquisas realizadas nos sistemas disponibilizados pela auditada, não se pode usar nenhum tipo de mídia dentro da sala como pen drives, celulares; nem mesmo os convencionais lápis e papel. Logo, o auditor não consegue trabalhar nos dados recebidos, não consegue executar procedimentos de auditoria e não consegue gerar evidências de auditoria para suportar seu relatório.

Caso o auditor solicite o acesso para trabalhar nessas informações, elas primeiro serão verificadas pela SRFB que decidirá se os auditores poderão ou não levar para fora da sala de sigilo. Isso implica que o auditado decide a que dados o auditor pode ter acesso, ferindo frontalmente a LOTCU: “Nenhum processo, documento ou informação poderá ser sonegado ao Tribunal em suas inspeções ou auditorias, sob qualquer pretexto” (BRASIL, 1992, art. 42).

A expansão da abrangência das restrições impostas pelo Artigo 198 do CTN, que não fala em dados, mas em informações, foi realizado através das portarias RFB 2.344, de 24/3/2011, art. 2º e pela portaria 1.343/2018, que em seu artigo 1º parágrafo único, inciso I, inclui a palavra dados na expressão trazida do art. 198 do Código Tributário Nacional, numa evidente confusão entre os conceitos de dado e informação, partindo do princípio de que, com acesso aos dados fiscais, seria possível deduzir toda a situação econômico-financeira do contribuinte (protegida pelo CTN), o que não é verdade. Seria necessário, ainda, acesso aos seus dados bancários e patrimoniais para se chegar a tal informação.

Diante das restrições apresentadas aos órgãos de controle, essa visão da Receita gera uma situação *sui generis*: o auditor pode ver o dado, mas não pode trabalhar com eles, solicitar informações adicionais, inspecionar documentação de suporte e consequentemente produzir evidência de auditoria adequada e suficiente conforme estabelecido nas normas de auditoria.

Do ponto de vista jurídico, diz-se que o que não está no processo não está no mundo “*quod non est in actis non est in mundo*”, conceito positivado no Código de Processo Civil no artigo 371; e o mesmo sucede ao relatório de auditoria: não se pode gerar um relatório que não possua a documentação de suporte requerida pela norma. Nesse caso, o auditor fica impossibilitado de emitir uma opinião sobre o objeto auditado. Em auditoria diz-se que trabalho não documentado é trabalho não realizado.

Em sessão plenária de 15 de maio de 2019, por meio do TC 007.822/2019, de relatoria do Ministro Bruno Dantas, respondendo a solicitação formulada pelo chefe da assessoria especial do Ministério da Economia sobre o funcionamento da sala de sigilo, o tribunal deu sua palavra definitiva sobre o assunto no Acórdão Nº 1095/2019 – TCU – Plenário (TCU, 2019b):

#### 9. Acórdão:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos de solicitação formulada pelo Chefe da

Assessoria Especial de Controle Interno do Ministério da Economia, Francisco Eduardo de Holanda Bessa, requerendo informações referentes ao funcionamento da sala de sigilo da Receita Federal (RFB);

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão Plenária, ante as razões expostas pelo Relator, em:

9.1. conhecer da presente solicitação com fundamento no art. 62 da Resolução - TCU259/2014;

9.2. informar ao Ministério da Economia, à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e ao solicitante, que:

9.2.1. em razão das limitações relatadas na instrução da SecexPrevidência e consignadas no relatório e no voto que fundamentam este acórdão, este Tribunal entende que, embora a criação da sala de sigilo represente uma iniciativa positiva, nos moldes que foi implementada, ela não possibilitou a efetiva melhora do grau de auditabilidade da RFB;

9.2.2. em processos de controle externo, a exclusiva disponibilização da sala de sigilo para fornecimento de informações solicitadas pelas equipes técnicas pode vir a caracterizar obstrução de fiscalização;

9.3. encaminhar a instrução da SecexPrevidência, bem como o Relatório e o Voto que fundamenta este Acórdão, para conhecimento do Ministro da Economia, do Secretário da Receita Federal e do Chefe da Assessoria Especial de Controle Interno do Ministério da Economia ;

9.4. encerrar o presente processo, nos termos do art. 61, caput, da Resolução - TCU

259/2014 e 169, inciso V, do Regimento Interno do TCU.

Importante frisar que o item 9.2.2 do Acórdão decide que “a exclusiva disponibilização da sala de sigilo para fornecimento de informações solicitadas pelas equipes técnicas pode vir a caracterizar obstrução de fiscalização”.

## 4.7 Perspectivas para as contas de 2018 do Ministério da Economia

Na prestação de contas da Presidência da República para o ano de 2018, estão as contas do atual Ministério da Economia, do qual faz parte a Secretaria da Receita Federal do Brasil. Para auditar tais contas, foi aberto o TC 034.554/2018-1, cuja relatora é a Ministra Ana Arraes. Como ainda não se tem uma solução para o problema produzido pela interpretação da SFRB sobre o sigilo fiscal, é provável que a abstenção de opinião para as contas de 2018 se repitam. E, pela magnitude das contas do Ministério da Economia dentro do BGU, certamente haverá reflexos na prestação de contas da Presidência da República.

É uma situação preocupante e séria.

## 5. AS POSSÍVEIS CONSEQUÊNCIAS DA ABSTENÇÃO

Temos aqui uma disputa entre dois órgãos de elite da alta administração pública federal, ambos ciosos de seus deveres, num embate por uma visão que os opõem para realizar seus respectivos trabalhos. Esse conflito já havia sido citado pela AGU, em seu parecer de 1996, apresentado no item 1.4.2 (AGU, 1996), quando sugeriu a judicialização como forma de salvaguarda. O problema é que neste nível a situação dificilmente será resolvida. Uma mostra disso é que o citado parecer da AGU apresentando esse imbróglio já tem mais de vinte anos.

É necessária uma visão mais ampla para entender por completo a dimensão alcançada pelo problema. Se for tratado apenas no nível dos dois órgãos, haverá um desgaste muito grande e não será resolvido em definitivo. Quando se recorre ao Supremo Tribunal Federal, fica estabelecida a visão do momento, da composição da Corte, podendo essa ser alterada a depender da visão de seus membros, ou das interpretações que podem pender para um lado ou para outro, com argumentos igualmente válidos. O Controle Externo, na condição de função privativa do Congresso Nacional, que é eleito pelo povo para exercer o poder, não pode ficar na dependência dos tribunais.

### 5.1 O sigilo fiscal e o Controle Externo

O sigilo não deve se opor ao controle externo; pois o controle externo como visto na Teoria do Agente e na visão de Rui Barbosa, é o terceiro que convalida ou refuta os atos praticados pelo agente, nesse caso os representantes dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário em nome de seu patrocinador, o Povo. A CF/88 (BRASIL, 1988) em seu artigo 1º parágrafo único, estatui que “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”. Não à toa, a titularidade do controle externo é do Congresso Nacional, compostos pela Câmara dos Deputados –representantes do Povo – e do Senado Federal – representantes dos entes estaduais e do Distrito Federal.

Vale lembrar que dentre as competências exclusivas do Congresso Nacional, listadas na Carta Magna, temos:

Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

...

X – fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta;

IX - julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo;

Para exercer suas funções de julgar as contas, o Congresso Nacional conta com um suporte, também previsto na Constituição:

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

(...)

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

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;

Para se ter uma ideia do quanto é crítica a prestação de contas e quanto ela é importante para o princípio e o equilíbrio federativos, um dos casos que permite a intervenção da União nos estados e no Distrito Federal, é justamente para assegurar a prestação de contas:

Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para:

(...)

VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais:

(...)

d) prestação de contas da administração pública, direta e indireta.

O mesmo ocorre quanto à possibilidade de intervenção dos estados-membros nos municípios ou da União nos municípios de territórios:

Art. 35. O Estado não intervirá em seus Municípios, nem a União nos Municípios localizados em Território Federal, exceto quando:

I - deixar de ser paga, sem motivo de força maior, por dois anos consecutivos, a dívida fundada;

II - não forem prestadas contas devidas, na forma da lei;

Também a Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000, art. 58), dá a dimensão da importância da prestação de contas:

Art. 58. A prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.

Observa-se que a prestação de contas é princípio constitucional sensível a ponto de uma vez ferido, permitir à União o gesto extremo de intervir nos entes federativos para manter a integridade da República.

Por óbvio, não está prevista uma intervenção na União pela falta de prestação de contas. Mesmo porque não há um ente superior que possa realizar tal intervenção; mas se não prestar contas permite que a União intervenha em entes subnacionais é de se deduzir que a ela mesma não está autorizada a não prestar contas ou prestá-las sem todas as informações necessárias ou ainda de forma indevida.

Não permitir ao Tribunal de Contas da União, o auxiliar do Congresso Nacional para o controle externo, o acesso às informações necessárias à realização da auditoria das contas da Presidência da República é impedir ao Congresso Nacional o exercício da função constitucional de fiscalizar essas contas (BRASIL, 1988, art. 49 e art. 71).

Nessa esteira surge uma questão: o sigilo fiscal, em relação às transações, dados, informações e documentos referentes a créditos tributários praticado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, deve se sobrepor ao interesse público e à previsão constitucional relativa à prestação de contas do Presidente da República, assim como da Administração Pública direta e indireta?

## 5.2 Possíveis desdobramentos para prestação de contas do Presidente da República

Vimos que o caso da abstenção de opinião nas contas da Secretaria da Receita Federal do Brasil de 2017, por conta da barreira do sigilo fiscal imposto pela SRFB, levou a uma abstenção de opinião no Ministério da Fazenda – MF, por generalizar seus efeitos.

As contas da SRFB fazem parte das contas do sucessor do Ministério da Fazenda, o Ministério da Economia, que compõe anualmente as contas do BGU, dentro da prestação de contas da Presidência da República.

O Ministério da Economia tem uma participação expressiva no Balanço Geral da União (63% Ativos e 54% das despesas empenhadas, em 2017). Uma abstenção de opinião sobre as informações financeiras do Ministério da Economia pode, pela sua expressiva representatividade no Balanço Geral da União, resultar em um impacto relevante e generalizado no BGU o que pode levar o auditor a considerar a necessidade de emissão de um relatório de auditoria com abstenção de opinião sobre as contas da Presidência da República.

Uma abstenção nas contas provocada pelo detentor da informação cujas contas estão sendo auditadas (o governo, nesse caso) equivale a uma não prestação de contas. Se o gestor permite a auditoria, mas interpõem obstáculos de acesso aos dados necessários para realizá-la, na prática não está prestando contas. E a norma NBC TA 705, nesses casos, recomenda a abstenção como conclusão a ser emitida (CFC, 2016a, 13, b, ii):

13. Se o auditor não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, ele deve determinar as implicações como segue:

(a) se concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes, mas não generalizados, o auditor deve emitir uma “Opinião com ressalva”; ou

(b) se concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes e generalizados de modo que uma ressalva na opinião seria inadequada para comunicar a gravidade da situação, o auditor deve:

(i) renunciar ao trabalho de auditoria, quando praticável e possível de acordo com leis ou regulamentos aplicáveis (ver item A13); ou

(ii) se a renúncia ao trabalho de auditoria antes da emissão do seu relatório não for praticável ou possível, abster-se de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis (ver item A14).

No caso das contas da presidência, ao não se conseguir obter evidência apropriada e suficiente, verificar que pela expressividade dos valores envolvidos dentro do balanço os possíveis efeitos serão generalizados e, ao não poder renunciar ao trabalho por força de lei, só resta ao auditor abster-se de emitir uma opinião sobre essas as contas.

Essa abstenção teria o poder de causar uma crise institucional, pois vimos que a prestação de contas é um princípio republicano sensível a ponto de colocar em risco a própria República.

A título de exemplo, em 2016 houve o impedimento da titular da Presidência da República em função de irregularidades relacionadas à execução de orçamentos, dentro do Balanço Geral da União, das contas de 2014, levando à emissão de um parecer prévio de rejeição das contas pelo Tribunal de Contas da União (TCU, 2014, item 1.1.5), a rejeição não foi não diretamente a causa do impedimento, mas deu início a ele:

O Tribunal de Contas da União é de parecer que as Contas atinentes ao exercício financeiro de 2014, apresentadas pela Excelentíssima Senhora Presidente da República, Dilma Vana Rousseff, exceto pelos possíveis efeitos dos achados de auditoria referentes às demonstrações contábeis da União, consignados no relatório, representam adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, em 31 de dezembro de 2014; contudo, devido à relevância dos efeitos das irregularidades relacionadas à execução dos orçamentos, não elididas pelas contrarrazões apresentadas por Sua Excelência, não houve observância plena aos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal, às normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, conforme estabelece a lei orçamentária anual, razão pela qual as Contas não estão em condições de serem aprovadas, recomendando-se a sua rejeição pelo Congresso Nacional.

Como observado anteriormente, as consequências de uma abstenção de opinião no Balanço Geral da União e nas contas da Presidência da República são extremamente importantes para a federação e seus impactos são imensuráveis.

Considerando todo o exposto acima, na seção seguinte, apresentamos algumas possíveis soluções ao problema apresentado.

## 6. POSSÍVEIS SOLUÇÕES

Tendo em vista que o sigilo fiscal vem de uma interpretação do arcabouço jurídico subjacente, uma modificação no modo como a legislação é interpretada teria o condão de eliminar as barreiras que hoje existem na auditoria de dados sigilosos.

Para solucionar o problema, pode-se percorrer um de dois caminhos: 1) uma mudança de interpretação da legislação pela SRFB ou 2) uma nova ordem legal.

## 6.1 Uma nova visão hermenêutica

A mudança de visão da SRFB, também abarca duas vertentes: 1) uma nova visão hermenêutica e 2) o uso suplementar das regras da Lei de Acesso à Informação – LAI (BRASIL, 2011).

Quando se trata da interpretação da lei para fazer-se a subsunção ao caso concreto, existem regras que ordenam o modo pela qual a interpretação deve ser feita. Atendo-se ao texto legal pura e simplesmente ele pode ser interpretado de maneira extensiva ou restritiva. Na maneira extensiva é suposto que o legislador disse menos do que queria dizer e procura-se então, ampliar a interpretação; na maneira restritiva sucede o contrário, supõe-se que o escrito pelo legislador significa mais do que deveria e então, restringe-se o alcance da norma (NADER, 2007).

A interpretação da SRFB é restritiva, o que causa os problemas apresentados anteriormente. A simples mudança da interpretação da maneira restritiva para a extensiva poderia mudar todo o curso da auditoria das contas de dívida ativa e parcelamentos fiscais. Seria o caso de se considerar que o compartilhamento de informação sigilosa com órgãos de controle legalmente autorizados, não é divulgação, mas apenas transferência de informação sigilosa, cujo sigilo será mantido pelo destinatário.

Uma vez feita a mudança para a interpretação extensiva (que é o que os órgãos de controle têm tentado recorrentemente), deve-se usar a Lei de Acesso à Informação – LAI, para compartilhar tais informações. O artigo 25, inciso II, da LAI estabelece que “O acesso à informação classificada como sigilosa cria a obrigação para aquele que a obteve de resguardar o sigilo”.

Nesse caso, o sigilo não foi “quebrado” e nem houve a sua divulgação indevida, mas apenas o compartilhamento para fins de exercício das atividades legalmente estabelecidas para os órgãos de controle, mantendo-se a classificação original estabelecida pelo detentor original da informação. Bastaria, então, classificar essa informação de acordo com os critérios da LAI e compartilhar.

## 6.2 Uma nova ordem legal

Outra possibilidade considera que a interpretação da lei pode mudar com o tempo, com as circunstâncias e diante da tendência da cultura brasileira que é alinhada ao positivismo jurídico, onde tudo deve estar escrito na lei (Princípio da Legalidade, CF/88,

art. 37, caput), uma alteração legislativa que permitisse aos órgãos de controle o acesso ao material considerado sigiloso, também dentro dos parâmetros da Lei de Acesso à Informação, parece mais adequado.

A elaboração, redação, alterações e consolidações de leis, estão previstos no artigo 59 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) e são regulamentados pela Lei Complementar nº 95, de 25 de fevereiro de 1998 (BRASIL, 1998).

Para endereçar o problema, não há, contudo, a necessidade de uma alteração legislativa extensa, em muitos institutos, mas tão somente a inclusão no Artigo 198, §1º do CTN de um inciso terceiro, permitindo que o Tribunal de Contas da União, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e o órgão de controle interno do Executivo (hoje a Controladoria Geral da União – CGU) tenham acesso a tais informações, na forma da Lei.

O Código Tributário Nacional – CTN – Lei Complementar 5.172, de 25 de outubro de 1966 (BRASIL, 1966), era originariamente uma lei ordinária, mas foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, com o status de Lei Complementar.

O que separa uma lei complementar de uma lei ordinária são dois aspectos: uma lei complementar precisa estar prevista na constituição federal e o quórum para aprovação de uma lei complementar é chamado de quórum qualificado e é mais difícil de se obter. Para se aprovar uma lei ordinária o quórum é de maioria de votos dos presentes à sessão, chamada maioria simples. Para uma lei complementar é de maioria dos membros da casa legislativa, chamada de maioria absoluta.

Não existe hierarquia entre lei complementar e lei ordinária; mas, para se fazer uma alteração em uma lei complementar apenas outra lei complementar, que exige quórum de maioria absoluta, pode fazê-lo.

Uma proposta de alteração legislativa de lei complementar é apresentada no Anexo II deste trabalho.

Essa alteração legislativa, por simples que pareça, permite ao Congresso Nacional exercer efetivamente a função fiscalizatória a ele atribuída pela Constituição Federal, restabelecendo a harmonia entre os poderes.

## 7. CONCLUSÕES

Concluindo, deve-se lembrar que o sigilo fiscal é um instituto criado a partir de uma interpretação jurídica restritiva da legislação, que resulta na falta de acesso a informa-

ções relativas as transações e saldos referentes aos Créditos Tributários e da Dívida Ativa da União ao Tribunal de Contas da União em seu exercício constitucional de auxiliar o Congresso Nacional no julgamento das contas da Presidência da República, emitindo um parecer prévio.

Essa falta de acesso impede aos auditores o cumprimento das normas de auditoria, uma vez que não conseguem obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para embasar uma opinião.

Considerando os valores envolvidos referente aos créditos da União pode-se concluir que a ausência de evidência de auditoria tem um impacto relevante e generalizado nas informações financeiras do Ministério da Economia e que isso pode impactar o Balanço Geral da União e a prestação de contas da Presidência da República, inclusive resultando em uma abstenção de opinião.

Essa abstenção pode ser considerada como uma ausência de prestação de contas que é de suma importância em uma democracia, pois a falta de prestação de contas do Executivo fere os poderes do Legislativo em sua ação fiscalizatória. Nesse caso, o equilíbrio entre os poderes fica seriamente afetado alterando a Teoria dos Freios e Contrapesos, onde os poderes da República devem ser complementares e harmônicos entre si. Esse desequilíbrio pode gerar uma grave crise institucional.

A fim de endereçar esse problema foram apresentadas duas propostas: uma nova visão hermenêutica e uma nova ordem legal.

Este trabalho descreveu a questão do sigilo fiscal, mostrou o problema de acesso às informações que ele gera quando da auditoria do Tribunal de Contas nas contas da Secretaria da Receita Federal do Brasil e a possível extensão dos seus efeitos dentro da prestação de contas da Presidência da República. Além disso apresentou duas possíveis soluções para problema apresentado, cumprindo assim os objetivos a que se propôs na introdução.

A principal contribuição desse trabalho, porém, é chamar a atenção para o fato de que a simples negação de acesso ao TCU às contas sob sigilo fiscal pode resultar numa crise institucional ameaçando o equilíbrio da própria República. É abrir esse debate e levá-lo a esse nível.

## BIBLIOGRAFIA E REFERÊNCIAS

AGU. Advocacia-Geral da União. **PARECER Nº AGU/PRO-04/96 (Anexo ao Parecer nº GQ-110)**, 2 set. 1996. Disponível em: <<https://www.agu.gov.br/atos/detalhe/8289>>. Acesso em: 9 abr. 2019.

ALMEIDA, B. J. M. D. **Auditoria Financeira - Uma análise integrada baseada no risco**. Lisboa: Escolar Editora, 2014. 574 p.

ARAÚJO, F. R. D. Parcelamento e Sigilo Fiscal. In: **SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos Bancário e Fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves.**, Belo Horizonte: Fórum, v. Único, n. 2 ed. rev. e ampl., p. 837-846, 2015.

BARBOSA, R. Exposição de Motivos de Rui Barbosa sobre a criação do TCU. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília - DF, v. 30, p. 253-262, out/dez 1999. Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/issue/view/52/62>>. Acesso em: 10 dez. 2018.

BEUREN, I. M. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 195 p. (Organizadora).

BÍBLIA, P. **Bíblia de Estudo Almeida**. Almeida Revista e Atualizada I. ed. Barueri - SP: Sociedade Bíblica do Brasil, 2006.

BRANDÃO, M. F. R. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Despacho ao Ministro da Fazenda de 1 julho de 2004**, 1 jul. 2004. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2004/PARECER%20PGFN-PGA%20No%20980-2004.pdf>>. Acesso em: 21 abr. 2019.

BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. **Código Tributário Nacional** - CTN, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em 19 abr 2019.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. **Constituição Federal**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 19 abr. 2019. Atualizada até a EC 99, de 14/12/2017.

BRASIL. 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.**, 11 dez. 1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8112compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8112compilado.htm)>. Acesso em: 19 abr. 2019.

BRASIL. Lei Nº 8.443, DE 16 DE JULHO DE 1992. **Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União** - LOTCU, 1992. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm)>. Acesso em: 19 abr. 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998. **Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e**

**estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona.**, 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp95.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp95.htm)>. Acesso em: 20 maio 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Lei de Responsabilidade Fiscal**, 4 maio 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp101.htm)>. Acesso em: 26 abr. 2019.

BRASIL. LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011. **Lei de Acesso à Informação - LAI**, 18 nov. 2011. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Lei/L12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12527.htm)>. Acesso em: 20 abr. 2019.

CASTILHOS, N. N. A. O. D. O Sigilo Fiscal e o Fornecimento de Informações Protegidas ao Tribunal de Contas da União. Uma leitura à luz do texto constitucional e do Art. 198 do Código Tributário Nacional. In: **SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos Bancário e Fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves.**, Belo Horizonte: Fórum, v. Único, n. 2. ed. rev. ampl., p. 683-690, 2015.

CAVALCANTE, D. L. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/PGA nº 980/2004**, 08 jun. 2004. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2004/PARECER%20PGFN-PGA%20No%20980-2004.pdf>>. Acesso em: 9 abr. 2019.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **NBC TA Estrutura Conceitual - Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração**, 2015. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2015/NBCTAESTRUTURACONCEITUAL](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/NBCTAESTRUTURACONCEITUAL)>. Acesso em: 25 abr. 2019.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **NBC TA 705, de 17 de junho de 2016 - Modificações na Opinião do Auditor**, 2016a. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA705.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2019.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **NBC TA 315 (R1) – IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE POR MEIO DO ENTENDIMENTO DA ENTIDADE E DO SEU AMBIENTE**, 2016b. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA315\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA315(R1))>. Acesso em: 26 abr. 2019.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **NBC TA 320 (R1) – MATERIALIDADE NO PLANEJAMENTO E NA EXECUÇÃO DA AUDITORIA**, 19 ago. 2016c. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA320\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA320(R1).pdf)>. Acesso em: 27 abr. 2019.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **NBC TA 600 (R1) – CONSIDERAÇÕES ESPECIAIS – AUDITORIAS DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE GRUPOS, INCLUINDO O TRABALHO DOS AUDITORES DOS COMPONENTES**, 19 ago. 2016d. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA600\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA600(R1).pdf)>. Acesso em: 10 maio 2019.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **NBC TA 330 (R1) - Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados**, 2016e. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA330\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA330(R1))>. Acesso em: 16 maio 2019.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica**, 2019. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>>. Acesso em: 29 abr. 2019.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 10<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Atlas, v. Único, 2017. 936 p.

DANTAS, J. A.; ET ALL. Custo-benefício do controle: proposta de um método para avaliação com base no COSO. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 13, n. 2, mai/ago 2010. Disponível em: <[https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/255/pdf\\_129](https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/255/pdf_129)>. Acesso em: 29 abr. 2019.

INTOSAI. Intosai Comitê de Normas Profissionais. **ISSAI 200 Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira**, 2013. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A15D3169CE-015D56CC01BD1435>>. Acesso em: 8 abr. 2019. Tradução: Tribunal de Contas da União, 2017.

INTOSAI. International Organization Of Supreme Audit Institutions. **Membership List**, 2019. Disponível em: <<http://www.Intosai.org/about-us/organisation/membership-list.html>>. Acesso em: 28 fev. 2019.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. THEORY OF THE FIRM: MANAGERIAL BEHAVIOR, AGENCY COSTS AND OWNERSHIP STRUCTURE. **Journal of Financial Economics V.3 nº 4** (1976), Rochester, v. 3, p. 305-360, jul. 1976. disponível em <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0304405X7690026X> Acesso em 22 abr. 2019.

KANT, I. Wikipedia. **Imperativo Categórico**, 1785. Disponível em: <[https://pt.wikipedia.org/wiki/Imperativo\\_categoria](https://pt.wikipedia.org/wiki/Imperativo_categoria)>. Acesso em: 16 maio 2019.

MAFFEI, J. L. **Curso de Auditoria - introdução à auditoria de acordo com as normas internacionais e melhores práticas**. São Paulo: Saraiva, 2015.

MARTINS, G. D. A. **Estudo de Caso: uma estratégia de pesquisa**. 2<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Atlas, v. Único, 2008. 101 p. 2<sup>a</sup> reimpr.

NADER, P. **Introdução ao Estudo do Direito**. 28<sup>a</sup>. ed. Rio de Janeiro: Forense, v. Único, 2007. 438 p.

PETER, M. D. G. A.; MACHADO, M. V. V. **Auditoria Governamental**. 2. ed. ed. São Paulo: Atlas, 2014. 382 p.

ROCHA, A. C.; QUINTIERE, M. M. D. R. **Auditoria Governamental**. 2. ed. - Revista e Atualizada. ed. Curitiba: Juruá, 2013. 210 p. disponível em <https://www.jurua.com.br/bv/conteudo.asp?id=23045&pag=27> Acesso em 15 abr. 2019.

SRFB. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **PORTARIA RFB Nº 2344, DE 24 DE MARÇO DE 2011**, 24 mar. 2011. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=30552>>. Acesso em: 19 abr. 2019.

STF. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança 27.091** Distrito Federal - Decisão, 30 mar. 2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=311527228&ext=.pdf>>. Acesso em: 9 abr. 2019.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1.835/2007**, 5 set. 2007. Disponível em: <<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/1.835%252F2007/%20DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/4/%20?uid=1ce612d0-63a3-11e9-8c13-b5de4f8312dd>>. Acesso em: 21 abr. 2019.

TCU. Relatório e parecer previo sobre as contas do governo da república. **Tribunal de Contas da União**, 2014. Disponível em: <[https://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas\\_governo/contas\\_2014/index.html](https://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas_governo/contas_2014/index.html)>. Acesso em: 30 abr. 2014.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria Financeira**, 2016a. ISSN <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/manual-de-auditoria-financeira.htm>. Acesso em: 23 mar. 2019.

TCU. Portaria Segecex nº 21, de 30 de junho de 2016. **Orientações para Seleção de Objetos e Ações de Controle**, 2016b. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A258DA3A-420158DEBDEADF5535>>. Acesso em: 25 abr. 2019.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Relatório e paracer sobre as contas do Ministério da Fazenda de 2017**, Brasília, p. 60, 2017. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/sagas/SvVisualizarReIVotoAcRtf?codFiltro=SAGAS-SESSAO-ENCERRADA&seOcultarPagina=S&item0=621298>>. Acesso em: 9 maio 2019.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores - Em Português**, 2019a. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>>. Acesso em: 16 maio 2019.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1095/2019**, 2019b. Disponível em: <[https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/\\*/NUMACORDAO%253A1095%2520ANOACORDAO%253A2019%2520RELATOR%253A%2522BRUNO%2520DANTAS%2522/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20?uid=2bf3d570-7a85-11e9-a15d-03f23d406e41](https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1095%2520ANOACORDAO%253A2019%2520RELATOR%253A%2522BRUNO%2520DANTAS%2522/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20?uid=2bf3d570-7a85-11e9-a15d-03f23d406e41)>. Acesso em: 19 maio 2019.

# ANEXO I

## Matriz de Riscos e procedimentos – Ministério da Fazenda 2017

Matriz de Avaliação de Riscos				Matriz de Procedimentos		
Processo de trabalho:	TC 026.079/2017-8		Data do preenchimento:		Conta contábil (SET/2017):	1.1.2.1.1.00.00 CREDITOS TRIBUTARIOS A RECEBER - C
Entidade auditada / Classe de transações, saldos e divulgações:	Créditos Tributários - RFB		Data da revisão:			1.2.1.1.1.01.00 CREDITOS TRIBUTARIOS A RECEBER
Auditor:	Eduardo Jacomo S. Nogueira - Mat: 11082-5		Risco de Auditoria Aceitável:	10%	Valor Créditos Curto Prazo:	96.773.194.771,43
Auditor:	Lucas Oliveira Gomes Ferreira - Mat: 10194-0				Valor Créditos Longo Prazo:	404.384.830.988,84
Revisor:	Lucas Oliveira Gomes Ferreira - Mat: 10194-0 (Coordenador)				Ajuste perdas créditos tributários	-290.779.462.314,59

Nº	Afirmção	Descrição do Risco Inerente	Impacto	Probabilidade de Ocorrência	Risco Inerente (I X PO)	Descrição das Atividades de Controles	Aval. do controle	RC	RDR (RI x RC)	RD (RA/RDR)	Nº	Abordagem de Auditoria	Natureza do Procedimento	Detalhamento do Procedimento	Extensão do Procedimento	Época da realização	Possíveis Distorções
R1	Existência e Ocorrência	Registro no SIAFI (BP) sem terem sido lançados nos sistemas informatizados da RFB	0,8	0,5	Alto - 0,4	Inscrição no SIAFI semi-automatizada pela fita 50; rotinas de conciliação da COFIN (ex: concirec do SIAFI)	Mediano	0,6	Médio - 0,24	42%	R1	Teste de Controle e Substantivo	Indagação Observação Confirmação Externa (circularização) Inspeção	Entrevista com os responsáveis por todo o ciclo da fita 50, que se inicia no BACEN, vai para RFB, SERPRO RFB, SERPRO STN, STN, SIAFI. Observação das conferências realizadas pela COFIN.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas (contas 11211000, 112910100, 121110100)	2017	
			0,8	0,5	Alto - 0,4	Utilização de sistemas de informações gerenciais (DW) para apoio à conciliação (DINAR/CODAC/RFB)	Fraco	0,8	Médio - 0,32	31%		Testes Substantivos e de Controle	Indagação Observação	Indagação dos responsáveis e obtenção de extrações de DW junto aos gestores.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas (contas 11211000, 112910100, 121110100)	2017	
			0,8	0,5	Alto - 0,4	Lançamentos manuais de ajustes feitos em planilhas do excel pela DITAB	Fraco	0,8	Médio - 0,32	31%		Teste de Controle e Substantivos	Observação	Observação dos lançamentos contábeis realizados pela DITAB.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas (contas 11211000, 112910100, 121110100)	2017	
			0,8	0,5	Alto - 0,4	Conciliação da arrecadação pelo sistema ANCORA de: 1) informações: remessas de DARF enviadas por cada instituição bancária para a RFB 2) financeiro: cópia da mensagem SPB enviada por cada instituição bancária para a conta única	Fraco	0,8	Médio - 0,32	31%		Testes Substantivos e de Controle	Indagação Inspeção	Indagação e análise dos documentos solicitados por Ofício.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas (contas 11211000, 112910100, 121110100)	2017	

Nº	Afirmção	Descrição do Risco Inerente	Impacto	Probabilidade de Ocorrência	Risco Inerente (I X PO)	Descrição das Atividades de Controles	Aval. do controle	RC	RDR (RI x RC)	RD (RA/RDR)	Nº	Abordagem de Auditoria	Natureza do Procedimento	Detalhamento do Procedimento	Extensão do Procedimento	Época da realização	Possíveis Distorções
R2	Existência e Ocorrência	Registro no SIAFI (BP) que já foram cancelados, prescritos ou recebidos em outros sistemas informatizados da RFB	0,8	0,5	Alto - 0,4	Inscrição no SIAFI semi-automatizada pela fita 50; rotinas de conciliação da COFIN (ex: concirec do SIAFI)	Mediano	0,6	Médio - 0,24	42%	R2	Teste de Controle	Indagação Observação	Indagação com os responsáveis por todo o ciclo da fita 50, que se inicia no BACEN, vai para RFB, SERPRO RFB, SERPRO STN, STN, SIAFI. Observação das conferências realizadas pela COFIN.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100). Créditos tributários parcelados (parcelamentos ordinários e parcelamentos especiais)	2017	
			0,8	0,5	Alto - 0,4	Lançamentos manuais de ajustes feitos em planilhas do excel.	Fraco	0,8	Médio - 0,32	31%		Testes Substantivos e de Controle	Observação	Observação dos lançamentos contábeis realizados pela DITAB.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100). Créditos tributários parcelados (parcelamentos ordinários e parcelamentos especiais)	2017	
			0,8	0,5	Alto - 0,4	Controle das datas dos lançamentos contábeis referentes às demonstrações contábeis no exercício financeiro de 01/01 a 31/12.	Inexistente	1,0	Alto - 0,4	25%		Testes Substantivos	Inspeção, Recálculo	Inspeção das contas no SIAFI, análise da evolução das contas de parcelamentos especiais, recálculos nos dados das planilhas da DITAB comparando com dados do SIAFI	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100). Créditos tributários parcelados (parcelamentos ordinários e parcelamentos especiais)	2017	
R3	Existência e Ocorrência	Registro nos sistemas info. RFB e registrados no SIAFI de fato gerador inexistente (BP)	0,5	0,8	Alto - 0,4	Servidores ajustam manualmente erros visíveis de valor, informação, cpf no campo valor, etc...	Fraco	0,8	Médio - 0,32	31%	R3	Testes Substantivos e de Controle	Observação	Observação dos procedimentos realizados pela CODAC e COPOL.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	
			0,5	0,8	Alto - 0,4	Controles internos dos sistemas da RFB (regras de negócio)	Fraco	0,8	Médio - 0,32	31%		Testes Substantivos e de Controle	Indagação Inspeção	Indagação e análise dos documentos solicitados por Ofício.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	
			0,5	0,8	Alto - 0,4	Processos da auditoria interna que analisam riscos.	Fraco	0,8	Médio - 0,32	31%		Testes Substantivos e de Controle	Indagação	Indagação e análise dos documentos solicitados por Ofício.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	

Nº	Afirmção	Descrição do Risco Inerente	Impacto	Probabilidade de Ocorrência	Risco Inerente (I X PO)	Descrição das Atividades de Controles	Aval. do controle	RC	RDR (RI x RC)	RD (RA/RDR)	Nº	Abordagem de Auditoria	Natureza do Procedimento	Detalhamento do Procedimento	Extensão do Procedimento	Época da realização	Possíveis Distorções
R4	Existência e Ocorrência	Registro no SIAFI da RFB de créditos tributários que já foram inscritos em Dívida Ativa União e continuam registrados nos sistemas info. RFB	0,5	0,8	Alto - 0,4	Inscrição - remessas automatizadas (RFB - PGFN) 1) créditos fazendários: SIEF-processos -> SIDA (Serpro) 2) créditos previdenciários: Sicob -> Dívida (Dataprev) Manda para a PGFN arquivo com as informações do débito e outro com os documentos que comprovam a sua constituição.	Mediano	0,6	Médio - 0,24	42%	R4	Teste de Controle	Indagação	Entrevista com áreas da CODAC para entendimento do processo de contabilização inscrição em Dívida Ativa	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	
			0,5	0,8	Alto - 0,4	Inscrição - parte manual (autos de infração). Existe um plano de ação da CODAC para verificar divergências/inconsistências de status, localização e etc do que é lançado por auto de infração. Periodicidade: mensal. Somente para grandes valores (acima de R\$10 milhões). Utiliza DWs. Para outros valores, a responsabilidade é de cada Superintendência.	Mediano	0,6	Médio - 0,24	42%		Teste de Controle	Indagação Inspeção	Indagação e análise dos documentos solicitados por Ofício.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	
R5	Existência e Ocorrência	Registro no SIAFI de créditos tributários que já deveriam estar inscritos em Dívida Ativa União, mas não foram atualizados nem nos sistemas info. RFB, nem no SIAFI (ex. após 90 dias deve ir para dívida ativa)	0,8	0,8	Alto - 0,64	Processo de inscrição é automatizado pelos sistemas Sief-processos (créd. Tributários) e Sicob (créditos previdenciários)	Fraco	0,8	Alto - 0,512	20%	R5	Testes Substantivos e de Controle	Indagação	Entrevista com áreas da CODAC para entendimento do processo de contabilização inscrição em Dívida Ativa	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	
			0,8	0,8	Alto - 0,64	Autos de infração são impulsionados manualmente por servidores da RFB. Existe um plano de ação da CODAC para conciliar divergências para grandes valores. Os menores valores são conciliados pelas Superintendências Regionais.	Fraco	0,8	Alto - 0,512	20%		Testes Substantivos e de Controle	Indagação Inspeção	Indagação e análise dos documentos solicitados por Ofício.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	

Nº	Afirmção	Descrição do Risco Inerente	Impacto	Probabilidade de Ocorrência	Risco Inerente (I X PO)	Descrição das Atividades de Controles	Aval. do controle	RC	RDR (RI x RC)	RD (RA/RDR)	Nº	Abordagem de Auditoria	Natureza do Procedimento	Detalhamento do Procedimento	Extensão do Procedimento	Época da realização	Possíveis Distorções
R6	Existência e Ocorrência	Registros no SIAFI de recolhimento e baixa do crédito tributário que na realidade ainda se encontram em fase anterior, de arrecadação pelas agências oficiais (BP)	0,8	0,2	Médio - 0,16	Controles dos sistemas da RFB (regras de negócio)	Mediano	0,6	Baixo - 0,096	104%	R6	Teste de Controle	Indagação Inspeção	Indagação e análise dos documentos solicitados por Ofício.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	
			0,8	0,2	Médio - 0,16	Inscrição no SIAFI semi-automatizada pela fita 50	Mediano	0,6	Baixo - 0,096	104%		Testes de Controle	Indagação	Entrevista com áreas da CODAC para entendimento dos processos de contabilização de créditos e da arrecadação	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	
			0,8	0,2	Médio - 0,16	Controles das variações de créditos tributários por estoque.	Inexistente	1,0	Médio - 0,16	63%		Testes Substantivos	Procedimento analítico	Efetuar o cálculo da variação do estoque de crédito tributário em função a arrecadação, nos moldes da equação do cálculo do CMV	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	
R7	Existência e Ocorrência	Registro nos sistemas info. RFB e registrados no SIAFI de fato gerador inexistente (DVP)	0,5	0,2	Médio - 0,1	Servidores ajustam manualmente erros visíveis de valor, informação, cpf no campo valor, etc...	Fraco	0,8	Baixo - 0,08	125%	R7	Testes Substantivos e de Controle	Indagação Inspeção	Indagação e análise dos documentos solicitados por Ofício.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	
			0,5	0,2	Médio - 0,1	Inscrição no SIAFI semi-automatizada pela fita 50; rotinas de conciliação da COFIN (ex: concirec do SIAFI)	Fraco	0,8	Baixo - 0,08	125%		Testes Substantivos e de Controle	Indagação	Entrevista com áreas da CODAC para entendimento do processo de constituição de débito (devedores)	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	
R8	Integralidade	Registro no SIAFI que não se referiram à RFB (créditos que são de outros órgãos) (DVP)	0,5	0,2	Médio - 0,1	Controles da fita 50	Fraco	0,8	Baixo - 0,08	125%	R8	Teste de Controle e Substantivo	Inspeção Circularização	Informações obtidas diretamente da STN da contabilização do montante arrecadado de R\$ 1.221,54 bilhões em 2015.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100)	2017	
R9	Existência e Ocorrência	Registros no SIAFI de recolhimento e baixa do crédito tributário em momento ainda na fase de arrecadação (valores ainda registrados nos sistemas info. RFB). (DVP)	0,5	0,2	Médio - 0,1	Inscrição no SIAFI semi-automatizada pela fita 50; rotinas de conciliação da COFIN (ex: concirec do SIAFI)	Fraco	0,8	Baixo - 0,08	125%	R9	Testes Substantivos e de Controle	Indagação Inspeção	Indagação e análise dos documentos solicitados por Ofício.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100)	2017	
			0,5	0,2	Médio - 0,1	Utilização de sistemas de informações gerenciais (DW) para apoio à conciliação	Fraco	0,8	Baixo - 0,08	125%		Testes Substantivos e de Controle	Indagação	Entrevista com áreas da CODAC para entendimento dos processos de contabilização de créditos e da arrecadação	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100)	2017	

Nº	Afirmação	Descrição do Risco Inerente	Impacto	Probabilidade de Ocorrência	Risco Inerente (I X PO)	Descrição das Atividades de Controles	Aval. do controle	RC	RDR (RI x RC)	RD (RA/RDR)	Nº	Abordagem de Auditoria	Natureza do Procedimento	Detalhamento do Procedimento	Extensão do Procedimento	Época da realização	Possíveis Distorções
R10	Existência e Ocorrência	Registro no SIAFI (DVP) sem terem sido lançados nos sistemas info. da RFB	0,8	0,2	Médio - 0,16	Não há controles diretos (estoque)	Mediano	0,6	Baixo - 0,096	104%	R10	Teste de Controle	Indagação Inspeção	Indagação e análise dos documentos solicitados por Ofício.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	
			0,8	0,2	Médio - 0,16	Utilização de sistemas de informações gerenciais (DW) para apoio à conciliação	Mediano	0,6	Baixo - 0,096	104%		Testes de Controle	Indagação	Entrevista com áreas da CODAC para entendimento dos processos de contabilização de créditos e da arrecadação	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	
R11	Integralidade	Fato gerador registrado nos sistemas informatizados da RFB e não registrados na RFB no SIAFI, mas sim em órgão diverso	0,8	0,5	Alto - 0,4	Não há (ex: MPS, tributos não administrados pela Receita)	Fraco	0,8	Médio - 0,32	31%	R11	Testes Substantivos e de Controle	Indagação Inspeção	Indagação e análise dos documentos solicitados por Ofício.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	
			0,5	0,2	Médio - 0,1	Controles da fita 50	Mediano	0,6	Baixo - 0,06	167%		Testes de Controle	Inspeção Circularização	Informações obtidas diretamente da STN quanto à contabilização da Fita 50 no Siafi.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	
			0,5	0,2	Médio - 0,1	Controle de estoque dos créditos tributários	Mediano	0,6	Baixo - 0,06	167%		Testes de Controle	Indagação Inspeção	Indagação e análise dos documentos solicitados por Ofício.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	
			0,8	0,8	Alto - 0,64	Controle de estoque dos créditos tributários - Utilização de sistemas de informações gerenciais (DW) para apoio à conciliação	Mediano	0,6	Médio - 0,384	26%		Testes de Controle	Indagação Inspeção	Indagação e análise dos documentos solicitados por Ofício.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	
			0,8	0,8	Alto - 0,64	Controles da fita 50	Mediano	0,6	Médio - 0,384	26%		Testes de Controle	Indagação	Entrevista com áreas da CODAC para entendimento dos processos de contabilização de créditos e da arrecadação	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	

Nº	Afirmção	Descrição do Risco Inerente	Impacto	Probabilidade de Ocorrência	Risco Inerente (I X PO)	Descrição das Atividades de Controles	Aval. do controle	RC	RDR (RI x RC)	RD (RA/RDR)	Nº	Abordagem de Auditoria	Natureza do Procedimento	Detalhamento do Procedimento	Extensão do Procedimento	Época da realização	Possíveis Distorções
R12	Existência e Ocorrência	Registro no SIAFI (DVP) que já foram cancelados, prescritos ou recebidos em outros Sistemas informatizados	0,2	0,5	Médio - 0,1	Cruzamento pela CODAC dos dados da fita 50	Fraco	0,8	Baixo - 0,08	125%	R12	Testes Substantivos e de Controle	Indagação Inspeção	Indagação e análise dos documentos solicitados por Ofício.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100)	2017	
R13	Existência e Ocorrência	Registro no SIAFI sem documentação legítima	0,8	0,8	Alto - 0,64	Individualização dos créditos por devedor nos sistemas da RFB	Mediano	0,6	Médio - 0,384	26%	R13	Testes de Controle	Indagação Inspeção	Indagação e análise dos documentos solicitados por Ofício. Limitação de documentação pela RFB argumentando sigilo fiscal.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100)	2017	
R14	Existência e Ocorrência	Registro no SIAFI que não se referam à RFB (créditos que são de outros órgãos) (BP)	0,5	0,2	Médio - 0,1	Inscrição no SIAFI semi-automatizada pela fita 50; rotinas de conciliação da COFIN (ex: concirec do SIAFI)	Mediano	0,6	Baixo - 0,06	167%	R14	Testes Substantivos e de Controle	Inspeção Circularização	Informações obtidas diretamente da STN e dos outros órgãos, como PGFN e MPS.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	
R15	Exatidão, valorização e alocação	Registro no SIAFI de créditos com valor divergente em relação aos sistemas info. RFB	0,8	0,8	Alto - 0,64	Utilização de sistemas de informações gerenciais (DW) para apoio à conciliação	Mediano	0,6	Médio - 0,384	26%	R15	Testes de Controle	Inspeção Circularização	Análise de documentos, ofícios expedidos e informações obtidas diretamente da STN e dos outros órgãos, como PGFN .	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100). 12 tipos de parcelamentos especiais. Créditos tributários parcelados (parcelamentos ordinários e parcelamentos especiais.	2017	
			0,8	0,8	Alto - 0,64	Controles manuais feitos em planilhas do excel (por estoque)	Mediano	0,6	Médio - 0,384	26%				Testes de Controle	Observação Inspeção	Observação dos lançamentos contábeis realizados pela DITAB e solicitação de informações por ofício.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100). 12 tipos de parcelamentos especiais. Créditos tributários parcelados (parcelamentos ordinários e parcelamentos especiais.

Nº	Afirmação	Descrição do Risco Inerente	Impacto	Probabilidade de Ocorrência	Risco Inerente (I X PO)	Descrição das Atividades de Controles	Aval. do controle	RC	RDR (RI x RC)	RD (RA/RDR)	Nº	Abordagem de Auditoria	Natureza do Procedimento	Detalhamento do Procedimento	Extensão do Procedimento	Época da realização	Possíveis Distorções
R16	Exatidão, valorização e alocação	Registro no SIAFI de créditos com valor igual ao valor dos sistemas info. RFB, mas divergentes em relação ao cálculo do tributo (ex. erro do contribuinte no valor da declaração, etc...	0,2	0,8	Médio - 0,16	Homologação dos sistemas da RFB	Mediano	0,6	Baixo - 0,096	104%	R16	Testes de Controle	Indagação Inspeção	Indagação aos responsáveis pelos sistemas da RFB e informações solicitadas por ofício.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	
		Atualização de taxas realizadas pelos sistemas de info. da RFB. Módulo único de cálculo, usado pelos demais sistemas	0,2	0,8	Médio - 0,16	Mediano	0,6	Baixo - 0,096	104%	Testes de Controle		Indagação	Entrevista com áreas da CODAC para entendimento dos processos de contabilização de créditos e da arrecadação	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017		
R17	Exatidão, valorização e alocação	Registro no SIAFI de créditos com valor igual ao valor dos sistemas info. RFB, mas divergentes em relação ao cálculo do tributo (ex. erro do contribuinte no valor da declaração, etc...	0,2	0,8	Médio - 0,16	Homologação dos sistemas da RFB	Mediano	0,6	Baixo - 0,096	104%	R17	Testes de Controle	Indagação Inspeção	Indagação e análise dos documentos solicitados por Ofício. Limitação de documentação pela RFB argumentando sigilo fiscal.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	
		Atualização de taxas realizadas pelos sistemas de info. da RFB.	0,2	0,8	Médio - 0,16	Mediano	0,6	Baixo - 0,096	104%	Testes de Controle		Indagação	Entrevista com áreas da CODAC para entendimento dos processos de contabilização de créditos e da arrecadação	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017		
R18	Conformidade	Ajustes contábeis realizados com base em metodologias divergentes das práticas contábeis e de normas.	0,8	0,8	Alto - 0,64	Grupo de trabalho do MF para analisar os casos de ajustes.	Fraco	0,8	Alto - 0,512	20%	R18	Testes Substantivos e de Controle	Indagação Inspeção	Indagação e análise dos documentos solicitados por Ofício, bem como do Relatório do GT.	Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	Falta de uniformização de critério contábil para os créditos suspensos por decisão judicial.

Nº	Afirmação	Descrição do Risco Inerente	Impacto	Probabilidade de Ocorrência	Risco Inerente (I X PO)	Descrição das Atividades de Controles	Aval. do controle	RC	RDR (RI x RC)	RD (RA/RDR)	Nº	Abordagem de Auditoria	Natureza do Procedimento	Detalhamento do Procedimento	Extensão do Procedimento	Época da realização	Possíveis Distorções
R19	Corte	Registro de créditos tributários do exercício serão registrados no SIAFI somente no exercício seguinte	0,8	0,5	Alto - 0,4	Utilização de sistemas de informações gerenciais (DW)	Fraco	0,8	Médio - 0,32	31%	R19	Testes Substantivos e de Controle	Inspeção Observação	Observação dos lançamentos contábeis realizados pela DITAB e solicitação de informações por ofício.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	Defasagem de um mês na contabilização de créditos tributários a receber
			0,8	0,5	Alto - 0,4	Notas explicativas no Relatório do MF	Fraco	0,8	Médio - 0,32	31%		Testes Substantivos e de Controle	Indagação	Entrevista com áreas da CODAC para entendimento dos processos de contabilização de créditos e da arrecadação	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	
			0,5	0,2	Médio - 0,1	Registro dos Créditos a Receber pela variação do estoque de créditos do período atual com o período anterior.	Mediano	0,6	Baixo - 0,06	167%		Testes de Controle	Inspeção Observação	Observação dos lançamentos contábeis realizados pela DITAB e solicitação de informações por ofício.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	
			0,5	0,8	Alto - 0,4	Utilização de sistemas de informações gerenciais (DW)	Mediano	0,6	Médio - 0,24	42%		Testes de Controle	Inspeção Observação	Observação dos lançamentos contábeis realizados pela DITAB e solicitação de informações por ofício.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	Créditos referentes a Dezembro/2017 contabilizados em 2018
R20	Classificação e compreensibilidade	Registro no SIAFI em conta "parcelados" de créditos que não foram parcelados	0,8	0,8	Alto - 0,64	Controles manuais a partir de diversos sistemas de parcelamento	Fraco	0,8	Alto - 0,512	20%	R20	Testes Substantivos	Inspeção Observação Circularização	Observação dos lançamentos contábeis realizados pela DITAB e solicitação de informações por ofício, circularização junto à STN.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100). 12 tipos de parcelamentos especiais. Créditos tributários parcelados (parcelamentos ordinários e parcelamentos especiais).	2017	Superavaliação de R\$ 1,05 bilhão nos créditos tributários a receber referentes ao parcelamento especial da Lei 12.865/2013
			0,8	0,8	Alto - 0,64	Projeto de um DW para consolidação de dados (DW Cobrança - em construção)	Fraco	0,8	Alto - 0,512	20%		Testes Substantivos	Indagação	Entrevista com áreas da CODAC para entendimento dos processos de contabilização de créditos e da arrecadação	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100). 12 tipos de parcelamentos especiais. Créditos tributários parcelados (parcelamentos ordinários e parcelamentos especiais).	2017	

Nº	Afirmção	Descrição do Risco Inerente	Impacto	Probabilidade de Ocorrência	Risco Inerente (I X PO)	Descrição das Atividades de Controles	Aval. do controle	RC	RDR (RI x RC)	RD (RA/RDR)	Nº	Abordagem de Auditoria	Natureza do Procedimento	Detalhamento do Procedimento	Extensão do Procedimento	Época da realização	Possíveis Distorções
R21	Direitos e obrigações	Registro no SIAFI em conta "de exigibilidade suspensa" de crédito que já não se encontra nas hipóteses do CTN art. 151	0,8	0,8	Alto - 0,64	Regras negociais incorporadas pelos sistemas da RFB	Fraco	0,8	Alto - 0,512	20%	R21	Testes Substantivos	Indagação Inspeção	Indagação e análise dos documentos solicitados por Ofício. Limitação de documentação pela RFB argumentando sigilo fiscal.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	Adoção de percentual de recuperabilidade de 100% para os créditos parcelados subavaliando o ajuste para perdas em R\$ 17 bilhões
			0,8	0,8	Alto - 0,64	Homologação dos sistemas da RFB	Fraco	0,8	Alto - 0,512	20%		Testes Substantivos	Indagação	Entrevista com áreas da CODAC para entendimento dos processos de contabilização de créditos e da arrecadação	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100).	2017	
R22	Classificação e compreensibilidade	Inexistência de notas explicativas suficientes para o entendimento correto da conta	0,5	1	Alto - 0,5	Notas explicativas no Relatório do MF	Mediano	0,6	Médio - 0,3	33%	R22	Testes de Controle	Inspeção Observação Circularização	Observação dos lançamentos contábeis realizados pela DITAB e solicitação de informações por ofício, circularização junto à STN e ao MF solicitando as notas explicativas.	BP da RFB e notas explicativas do MF	2017	
			0,5	0,8	Alto - 0,4	Grupo de trabalho	Mediano	0,6	Médio - 0,24	42%		Testes de Controle	Indagação Inspeção	Análise do Relatório objeto do Grupo de Trabalho e demais documentos.	BP da RFB e notas explicativas do MF	2017	
R23	Classificação e compreensibilidade	Registro no SIAFI em conta de longo prazo de lançamento que deveria estar no curto prazo e vice versa	0,8	0,5	Alto - 0,4	Ajustes do GT	Fraco	0,8	Médio - 0,32	31%	R23	Testes Substantivos e de Controle	Indagação Inspeção	Análise dos ajustes realizados no SIAFI em consequência ao Relatório GT.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100). 12 tipos de parcelamentos especiais. Créditos tributários parcelados (parcelamentos ordinários e parcelamentos especiais).	2017	
			0,8	0,5	Alto - 0,4	Classificação em parcelados e exigibilidade suspensa.	Fraco	0,8	Médio - 0,32	31%		Testes Substantivos e de Controle	Indagação Inspeção	Indagação e análise dos documentos solicitados por Ofício.	Contas Contábeis de Créditos Tributários a Receber e Ajustes de Perdas(contas 11211000, 112910100, 121110100). 12 tipos de parcelamentos especiais. Créditos tributários parcelados (parcelamentos ordinários e parcelamentos especiais).	2017	

## ANEXO II

### Proposta de alteração legislativa

LEI COMPLEMENTAR Nº xx, DE dd DE mm DE 20xx.

Altera dispositivo da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei Complementar:

Art. 1o A Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 198. ....

.....”

“§ 1o. ....”

.....”

“III – O compartilhamento, na forma da Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011), com o Tribunal de Contas da União, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e o órgão de controle interno da Administração Pública Federal, quando no exercício de suas funções constitucionais.” (AC)

Art. 2o Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, xx de mm de 20xx;

1xxo da Independência e 1xxo da República.

#### JUSTIFICAÇÃO

O Código Tributário Nacional prevê vedação à divulgação de informações, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informações obtidas em razão do ofício, sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros sobre a natureza ou estado de seus negócios ou atividades.

Esse comando legal, que visa a proteger a intimidade e a vida privada do cidadão cria um óbice à atuação dos órgãos de controle, notadamente do Tribunal de Contas da União, quando audita as contas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, momento em que se torna necessário acessar os dados originais que compõem os saldos das referidas contas. Escorada no caput do artigo 198 do CTN, a Secretaria da Receita Federal do Brasil alega sigilo fiscal para não compartilhar as informações, mesmo sob a égide da Lei de Acesso à Informação, descumprindo o artigo 42 da Lei Orgânica do TCU (Lei 8.443/1992).

Essa recusa tem reflexo direto na opinião de auditoria emitida pelo Tribunal e, na prática deixa fora do controle externo os Créditos Tributários e a Dívida Ativa da União, ferindo a Constituição Federal que determina que o TCU deve emitir um parecer prévio sobre as contas da Presidência da República, a partir do qual será feito um julgamento das ditas contas pelo Congresso Nacional. Por conta dos expressivos valores dos créditos da União (R\$5,6 trilhões em 2016) a sua não auditabilidade pode contaminar as contas o Ministério da Economia e a prestação de contas da Presidência da República que podem sofrer abstenção por parte do Tribunal, levando a grave crise institucional.

Por esse motivo apresento esse projeto de Lei Complementar que altera o §1º do artigo 198 do CTN, acrescentando-lhe um inciso III, incluindo na exceção ali preconizada não apenas o Tribunal de Contas da União, mas também a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e o órgão de controle interno do Executivo a Controladoria Geral da União, quando no exercício de suas funções constitucionais.

## LEGISLAÇÃO CITADA

LEI Nº 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.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA:

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte lei:

## DISPOSIÇÃO PRELIMINAR

Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo

5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

.....

## LIVRO SEGUNDO

### NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

.....

#### TÍTULO IV

##### Administração Tributária

.....

#### CAPÍTULO I

##### Fiscalização

.....

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. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 1º Excetua-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 3o Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

I – representações fiscais para fins penais; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

III – parcelamento ou moratória. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Lei Nº 8.443, DE 16 DE JULHO DE 1992.

Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º Ao Tribunal de Contas da União, órgão de controle externo, compete, nos termos da Constituição Federal e na forma estabelecida nesta Lei:

.....

## TÍTULO II

### JULGAMENTO E FISCALIZAÇÃO

.....

#### Capítulo II

#### Fiscalização a Cargo do Tribunal

#### Seção I

#### Contas do Presidente da República

---

## Seção IV

### Fiscalização de Atos e Contratos

---

Art. 42. Nenhum processo, documento ou informação poderá ser sonegado ao Tribunal em suas inspeções ou auditorias, sob qualquer pretexto.

### **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