



O sigilo fiscal e a prestação de contas da Presidência da República

Adriana Caetano

Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação e Comércio Álvares Penteado - FECAP. Atualmente é Professora Mestre e Pesquisadora na Universidade de São Caetano do Sul e no Instituto Serzedello Corrêa, do Tribunal de Contas da União.

Gilberto Souza Nogueira

Auditor Federal de Controle Externo no Tribunal de Contas da União. Advogado. Bacharel em Direito pelo Instituto Processus de Brasília. Especialista em Direito Legislativo pelo Instituto Legislativo Brasileiro, do Senado Federal. Especialista em Auditoria Financeira pelo Instituto Serzedello Corrêa, do Tribunal de Contas da União.

RESUMO

O objetivo deste estudo foi apresentar o conceito de 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 naquele 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. Como resultado dessa pesquisa, são apresentadas duas sugestões para endereçar o problema.

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



1. INTRODUÇÃO

Este artigo tem a finalidade de analisar o impacto que o conceito de sigilo fiscal utilizado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB, tem na auditoria financeira realizada pelo Tribunal de Contas da União naquele órgão.

Essa auditoria financeira é realizada anualmente no escopo do Balanço Geral da União (Prestação de Contas da Presidência da República) e, pela materialidade das contas da SRFB, a conclusão pode afetar diretamente o parecer prévio do Tribunal sobre a prestação de contas.

Para contextualizar, são necessários alguns esclarecimentos:

1. A Constituição Brasileira (BRASIL, 1988) estabelece, em seu artigo 71, 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.
2. 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.
3. As demonstrações financeiras da União conhecido como Balanço Geral da União, consolida todos as demonstrações financeiras, usualmente conhecido como balanços, da Administração Pública Federal, fazendo parte da prestação de contas anual da Presidência da República. Nesse consolidado, está o balanço do Ministério da Economia e, na estrutura do ministério, um dos órgãos que o compõe é a Secretaria da Receita Federal do Brasil – SFRB. Por esse motivo, os balanços da SRFB são auditados pelo Tribunal de Contas da União.

Quando se audita a arrecadação federal e os créditos da União administrados pela SRFB (algo na ordem de R\$5,75 trilhões em 2018), a auditoria dessas contas pode levar à necessidade de acesso a dados fiscais de contribuintes, que são protegidos por sigilo fiscal.

O conceito de sigilo fiscal utilizado pela SRFB leva à negação, ao TCU, de acesso aos dados protegidos por sigilo fiscal. Isso gera um problema que se tornou o centro de uma dissensão jurídica, com potencial de produzir desdobramentos políticos.

2. O SIGILO FISCAL

O ponto central da questão está no conceito de sigilo fiscal utilizado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Então, é necessário entendê-lo.

A rigor, não existe uma definição *strictu sensu* de sigilo fiscal na lei. A definição usada é uma construção hermenêutica, que combina princípios constitucionais com uma interpretação restritiva do Art. 198 do Código Tributário Nacional – CTN.



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.

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, 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 o servidor estará 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 ou conclusão acerca desses dados. Em resumo: impossibilitado de fazer auditoria.

3. A 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.

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

As normas brasileiras de auditoria são convergentes com as normas estabelecidas por organismos internacionais e adotadas por diversos países. A IFAC (*International Federation of Accountants*) por meio do IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*) é a responsável pela emissão dessas normas.

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. Essa incorporação que resultou nas ISSAI (*International Standards of Supreme Audit Institutions*), convergentes com a ISA, é aplicável no âmbito das EFS.

A auditoria independente no Brasil é regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade, que regulamenta as profissões de contador e auditor independente. Esse Conselho traduziu as ISAs e emitiu resoluções contemplando as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria – NBC TA.

O Tribunal de contas da União, que é a Entidade Fiscalizadora Superior brasileira, faz parte da Intosai (INTOSAI, 2019) e segue as normas ISSAI da entidade em 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.

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

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

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, lembrando que essas etapas são sequenciais e estão interrelacionadas.

Tendo em vista que o auditor deve emitir uma opinião acerca das contas e seus saldos, existe um risco de ele emitir uma opinião que não corresponda à realidade dos fatos, risco de auditoria, de não identificar distorções relevantes.

Para reduzir esse risco, ele utiliza-se de técnicas que permitam mitigar a possibilidade de sua ocorrência. Na fase de planejamento é que essas técnicas e procedimentos são definidos. A principal delas é a realização de testes substantivos, que consiste na verificação de elementos constituintes dos saldos das contas selecionados por métodos estatísticos, de relevância ou materialidade.

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).

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

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) e sob esses 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, seguindo a metodologia da NBCTA 300 Planejamento de Auditoria das Demonstrações Contábeis, como relevantes para a auditoria os seguintes órgãos: Ministério da Fazenda, Ministério do Desenvolvimento Social, Ministério da Educação, Ministério da Saúde, Ministério da Defesa e Ministério do Trabalho.

O Ministério da Fazenda é muito representativo dentro do BGU e, em 2017, teve uma participação de 63,19% dos ativos totais.

Figura 1: Organograma do Ministério da Fazenda em 2017



Fonte: http://fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/imagens/organograma-mf_24-09.2018/view



Tabela 1: Identificação dos componentes do ponto de vista patrimonial dentro do BGU.

Órgão UGE	Órgão Máximo	Ativo Total (R\$) 12/09/2017	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%
	Total dos ativos componentes	4.783.160.625.541	100,00%

Fonte: Siafi 2017.

Ainda seguindo a NBCTA 300 e a NBCTA 315, algumas contas do Ministério da Fazenda foram selecionadas para serem executados procedimentos de auditoria.

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

A auditoria nas contas do Ministério da Fazenda em 2017 foi realizada pelo Tribunal de Contas da União sob a relatoria do Ministro Vital do Rêgo, resultando no acórdão 977/2017_TCU_Plenario. O objeto da auditoria 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.

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, entre outras coisas determinadas na NBCTA 600.

A seguir, descrevemos como foi o processo de auditoria nesse Ministério considerando as instruções recebidas acima comentadas.

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.

Tabela 2: Determinação de materialidade para o ativo.

Materialidade – Data base 31/12/2017 (R\$)	
Item	Ministério da Fazenda
Base de medição – Ativo Total	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: Siafi 2017.

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:

Tabela 3: Contas relacionadas ao objeto de auditoria.

Ativo Circulante	2017	Alcance (%) em relação ao MF
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%
Créditos Tributários a Receber	88,27	3,02%

Ativo Não Circulante	2017	Alcance (%) em relação ao MF
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: Tribunal de Contas da União – Acórdão 977/2017_TCU_Plenário
Relator Min. Vital do Rego - Tabela 1



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.

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;

O autor (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” (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.

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.

5. O SIGILO FISCAL E O CONTROLE EXTERNO

O sigilo não deve se opor ao controle externo, pois 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?

6. POSSÍVEIS DESDOBRAMENTOS PARA A PRESTAÇÃO DE CONTAS DA PRESIDÊNCIA 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.

Depois de 2017, os anos de 2018 e 2019 também tiveram abstenção em suas contas:



Tabela 4: Abstenção das contas da SRFB nos últimos três anos.

Ano	Acórdão
2017	977/2018_TCU_Plenário Relator: Ministro Vital do Rego
2018	1.382/2019_TCU_Plenário. Relatora: Ministra Ana Arraes
2019	1.461/2020_TCU_Plenário. Relator: Ministro Bruno Dantas

Fonte: www.tcu.gov.br Elaboração própria

As contas da SRFB fazem parte das contas do sucessor do Ministério da Fazenda, o atual 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 do grupo 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 da República, ao não se conseguir obter evidência apropriada e suficiente; ao verificar a expressividade dos valores envolvidos dentro do balanço e seus possíveis efeitos 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.

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, podendo causar até mesmo uma crise institucional, pois vimos que a prestação de contas é um princípio republicano sensível a ponto de colocar em risco a própria República.

7. 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.

7.1 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 seria “quebrado” e nem haveria 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.

7.2 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 de Acesso à Informação.

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.

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.



8. SOLUÇÃO A CAMINHO?

Durante o ano de 2019 houve várias reuniões entre o TCU a CGU e representantes do Ministério da Economia, com objetivo de equacionar o problema. O resultado foi a edição do Decreto 10.209, de 22 de janeiro de 2020, pela Presidência da República (BRASIL, 2020), que “Dispõe sobre a requisição de informações e documentos e sobre o compartilhamento de informações protegidas pelo sigilo fiscal”.

Esse decreto tenta resolver o impasse entre a necessidade de acesso à informação para a auditoria financeira e o respeito ao sigilo fiscal. Ele prevê a operacionalização do processo através de um “instrumento próprio”, que ainda está em negociação entre o TCU e a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O decreto em seu artigo 3º, inciso II, prevê que:

Art. 3º Os dados e as informações sob sigilo fiscal poderão ser compartilhados pelos órgãos do Ministério da Economia com a Controladoria-Geral da União, mediante instrumento próprio, nas seguintes hipóteses:

...

II - por intercâmbio, conforme o previsto no § 2º do art. 198 da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, quando indispensável à realização de procedimentos de auditoria ou de inspeção de dados, de processos ou de controles operacionais da administração tributária e aduaneira, da gestão fiscal ou da análise de demonstrações financeiras da União.

Na prática, o decreto introduz uma alteração no texto descrito no Art. 198, §2º do Código Tributário Nacional. Em que pese a mudança de visão do Executivo acerca do tema, como o CTN foi recepcionado pela Constituição Federal como uma lei complementar, uma alteração no referido código deve ser feita por projeto de lei complementar. Como não é o caso, há de se supor que o impasse ainda pode mais desdobramentos.

9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Observa-se que o sigilo fiscal é um instituto criado a partir de uma interpretação jurídica restritiva da legislação, que resulta na falta de acesso a informações 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.

Ainda por conta da relevância do Ministério da Economia dentro do BGU, isso pode impactar a prestação de contas da Presidência da República, resultando em uma abstenção de opinião no BGU

Do ponto de vista do Legislativo 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, enfraquecendo suas atribuições.

Essa abstenção pode colocar o Poder Executivo numa posição de fragilidade em relação ao Legislativo, ficando sempre na iminência da abertura de um processo de impedimento.

Nesse caso, o equilíbrio entre os poderes fica seriamente afetado alterando os Freios e Contrapesos, segundos os quais os poderes da República devem ser complementares e harmônicos entre si. Esse desequilíbrio pode gerar uma grave crise institucional.

Para evitar que esse desequilíbrio se torne real é preciso agir antes que uma situação fática o materialize. O modo de fazê-lo é através de uma alteração legislativa que permita o acesso dos órgãos de controle às informações sigilosas a fim de realizar seu trabalho de auditoria e o Controle Externo possa ser efetivamente realizado.

Uma proposta de alteração legislativa é apresentada por (NOGUEIRA, 2019), em sua monografia de especialização em Auditoria Financeira.

O Decreto 10.209, de 22 de janeiro de 2020, cujo modus operandi (“instrumento próprio”) está sendo viabilizado entre a RFB, a CGU e o TCU é um auspicioso passo adiante nesse caminho.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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>. 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>. 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>. 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>. 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>. 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>. Acesso em: 20 abr. 2019.

BRASIL. **DECRETO Nº 10.209**, DE 22 DE JANEIRO DE 2020. Dispõe sobre a requisição de informações e documentos e sobre o compartilhamento de informações protegidas pelo sigilo fiscal., 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2020/decreto/D10209.htm>. Acesso em: 02 out. 2020.

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>. 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 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.



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=8A8182A15D3169CE015D56CC01BD1435>>. 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.

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

NOGUEIRA, Gilberto Souza - **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** - Brasília-DF: Instituto Serzedello Corrêa/Tribunal de contas da União, 2019, 75. p. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F72289E55017229068F803B88> Consulta em 22/11/2020

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

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.

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

Os conceitos e interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.

