

Limites da auditoria financeira no setor público: a questão do sigilo fiscal versus a competência da auditoria governamental.

RODRIGO FONTENELLE DE ARAÚJO MIRANDA

Universidade de Brasília

CÉSAR AUGUSTO TIBÚRCIO SILVA

Universidade de Brasília

Resumo

No Brasil, o tema *controle* tornou-se mais relevante a partir da promulgação da Constituição Federal, que determina que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. A qualidade e a fidedignidade das informações divulgadas pelo setor público são características que têm sido cada vez mais exigidas por seus usuários, o que demonstra a importância da auditoria financeira governamental. Entretanto, os órgãos de controle vêm sendo impedidos de exercer em sua totalidade as atribuições definidas pela Constituição Federal, já que não são raras as vezes que auditorias realizadas pelo TCU e CGU têm tido seus escopos limitados pela alegação de sigilo fiscal. Nesse sentido, o presente artigo objetiva demonstrar, por meio de uma revisão normativa e legal, as limitações a serem enfrentadas pela auditoria financeira no setor público em relação à alegação de sigilo fiscal sobre determinadas contas contábeis e suas consequências na formação da opinião do auditor governamental. Conforme demonstrado neste trabalho, caso essa limitação de escopo da auditoria permaneça, é importante ressaltar que qualquer opinião sobre as demonstrações financeiras da União ficará prejudicada, já que o volume de ativos que não poderão ser testados supera 20% do ativo total da União, o que demonstra a materialidade e relevância do tema tratado no presente artigo. Além disso, não estará sendo cumprida uma característica qualitativa da informação contábil exigida pela Estrutura Conceitual do IFAC, qual seja, a verificabilidade.

Palavras chave: Controles no Setor Público; Auditoria Financeira; Sigilo Fiscal; Contabilidade Governamental.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, o tema *controle* tornou-se mais relevante a partir da promulgação da Constituição Federal (CF), em 1988. Em diversos artigos ao longo da Carta Magna pode-se observar a importância dada pelo constituinte aos controles internos e externos que devem ser realizados na busca da eficiência, eficácia e economicidade dos programas e ações públicas. O artigo 70, por exemplo, determina que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988). Na esfera federal, temos como principais atores desses tipos de controle o Tribunal de Contas da União (TCU), responsável por operacionalizar o controle externo, e a Controladoria-Geral da União (CGU), órgão central do Sistema de

Controle Interno do Poder Executivo Federal.

A qualidade e a fidedignidade das informações, sejam elas referentes ao setor público ou privado, são características que têm sido cada vez mais exigidas por seus usuários. Isso se deve à facilidade e celeridade com que essas informações podem ser produzidas e divulgadas pelos meios de comunicação existentes. Nesse sentido, e para aquelas informações que são consideradas úteis e relevantes, surge a necessidade de maior confiabilidade no conteúdo divulgado por empresas, órgãos públicos, etc.. Por essa razão, dentre outras, o tema *auditoria* tem ganhado espaço nas últimas décadas, principalmente no setor público, já que no campo privado sua importância e avanço já foram percebidos bem antes disso.

Restringindo, a partir de agora, a auditoria no campo governamental, o fortalecimento das ações de controle realizadas pelos órgãos que têm essas atribuições permite que a alocação dos recursos públicos seja periodicamente testada. O objeto de cada trabalho desenvolvido poderá diferir (demonstrações financeiras, programas de governo, etc.), mas, direta ou indiretamente, a auditoria governamental irá trazer mais confiabilidade e segurança sobre o elemento auditado aos destinatários das informações (cidadãos), bem como seus resultados possibilitarão maior transparência.

Dentre os diversos tipos de auditorias desempenhados pelos auditores governamentais está a auditoria financeira, ainda pouco realizada no setor público, que fornece uma avaliação independente e segurança razoável sobre se as condições, resultados e usos de recursos financeiros de um órgão ou entidade foram apresentados de forma adequada de acordo com um

critério reconhecido (INTOSAI, 2007). Dessa forma, é essencial para o auditor que realiza esse tipo de auditoria ter acesso a todas as informações constantes nas demonstrações financeiras.

A auditoria financeira tem ganhado importância nos últimos anos, sendo que seu estudo foi, inclusive, objeto de um Acordo de Doação do TCU com o Banco Mundial com o intuito de acelerar a aquisição de capacidade institucional daquele Tribunal para a realização de auditorias de demonstrações contábeis do Governo Federal (DUTRA; CAVALCANTE, 2011).

Entretanto, os órgãos de controle vêm sendo impedidos de exercer em sua totalidade as atribuições definidas pela Constituição Federal, já que não são raras as vezes que auditorias realizadas pelo TCU e CGU, sejam elas financeiras ou mesmo operacionais, têm tido seus escopos limitados pela alegação de sigilo fiscal.

O sigilo fiscal, considerado pela doutrina e jurisprudência majoritária como uma subespécie do sigilo de dados, consiste em uma consequência da atividade de arrecadação do Estado. A Administração Tributária, para o correto desempenho de sua competência fiscalizatória, necessita de uma quantidade considerável de informações relativas aos contribuintes (WASSERMAN, 2010). Entretanto, as condições de divulgação dessas informações recebidas pelo Fisco são disciplinadas pelo artigo 198 e 199 do Código Tributário Nacional (CTN), sendo que tais exceções não contemplam, ao menos de forma explícita, o fornecimento dessas informações aos órgãos de controle interno e externo (BRASIL, 1966).

Nesse sentido, o presente artigo objetiva demonstrar, por meio de uma revisão normativa e legal, as limitações a serem enfrentadas pela auditoria financeira no setor público em relação à alegação de sigilo fiscal sobre determinadas contas contábeis e suas consequências na formação da opinião do auditor governamental.

Para se atingir esse objetivo, cabe mencionar os objetivos secundários deste trabalho, quais sejam:

- a) Apresentar uma revisão normativa e legal sobre competências dos órgãos de controle e sigilo fiscal.
- b) Conceituar auditoria financeira e seus atributos.
- c) Demonstrar as principais contradições entre as competências constitucionais dos órgãos de controle e o sigilo fiscal.

- d) Mensurar os impactos das contas não auditáveis, pela alegação de sigilo fiscal, nas demonstrações financeiras da União.

O texto está estruturado em cinco partes: 1) introdução, com a contextualização do tema, relevância do trabalho e objetivos; 2) referencial normativo e teórico, evidenciando as principais legislações, decisões e revisões bibliográficas sobre controle, auditoria financeira e sigilo fiscal; 3) procedimentos de pesquisa, onde será explicada a metodologia; 4) trade off entre controle e sigilo fiscal no setor governamental; 5) impactos do sigilo fiscal na auditoria financeira; e 6) considerações finais.

2 REVISÃO TEÓRICA E NORMATIVA

Nesse item será realizada uma revisão dos três principais temas correlacionados ao assunto proposto neste trabalho, quais sejam, Controle, Auditoria Financeira e Sigilo Fiscal.

2.1 Órgãos de Controle e Auditoria

O surgimento da Auditoria está ancorado na necessidade de confirmação, por parte dos investidores e proprietários, quanto à realidade econômico-financeira espelhada no patrimônio das empresas investidas. Tudo como fruto da evolução do próprio sistema capitalista.

Attie (2010) afirma ser desconhecida a data de início da atividade de auditoria, mas cita alguns momentos marcantes para o desenvolvimento do assunto, sendo o primeiro a criação do cargo de auditor do Tesouro, na Inglaterra, em 1314. Em 1880, foi criada a Associação dos Contadores Públicos Certificados, também na Inglaterra, e em 1886, sua congênere nos Estados Unidos.

A partir daí, o ponto principal da evolução da auditoria, segundo o autor, foi a criação da SEC – *Security and Exchange Commission*, em 1934, nos Estados Unidos, quando a profissão de auditor assume sua importância, tendo em vista que as empresas listadas em Bolsa de Valores foram obrigadas a utilizarem serviços de auditoria para dar mais credibilidade às demonstrações financeiras.

No Brasil, a evolução da auditoria esteve primariamente relacionada com a instalação de filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras, e a conseqüente obrigatoriedade de essas terem suas demonstrações contábeis auditadas. Como resultado, tivemos a chegada ao país de empresas internacionais de auditoria independente.

Com a evolução do mercado de capitais, a criação da Comissão de Valores Mobiliários – CVM – e da Lei das Sociedades por Ações, em 1976, a atividade de auditoria tomou grande impulso, mas ainda atrelada às empresas integrantes do mercado de capitais e do Sistema Financeiro.

Franco e Marra (2011) afirmam que a auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

A auditoria é um instrumento de controle institucionalmente legitimada por profissionais da área contábil e financeira, com aplicação generalizada no setor privado e também no setor público de diversos países (DUTRA, 2012).

Em relação à Auditoria Governamental, embora o Tribunal de Contas da União (TCU) tenha sido criado em 1891, e a Lei nº 4.320/64 e o Decreto-Lei nº 200/67 se refiram ao Controle Interno, foi apenas com a promulgação da Constituição Federal de 1988 que, não apenas aquele Tribunal, mas também os sistemas de controle interno de cada Poder passaram a ter papel fundamental no controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial, sendo essa atividade executada, em grande parte, por meio de auditorias. Nesse contexto, destaca-se a criação da Controladoria-Geral da União (CGU), em 2003, órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

A auditoria governamental é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Nesse sentido, é uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos (CGU, 2001).

A auditoria governamental é um elemento chave para que o Governo cumpra seu dever de *accountability* perante o público. A auditoria permite a todos os interessados (governo e *stakeholders*) confiar na informação apresentada sobre os resultados dos programas ou operações, assim como nos correspondentes sistemas de controle interno (GAO, 2007).

2.2 Auditoria Financeira

Conforme explica Dutra e Cavalcante (2011), devido às diferenças de finalidade e funcionamento entre instituições do setor público e privado, a auditoria se viu obrigada a desenvolver um modelo mais robusto de verificação da qualidade da gestão nas instituições públicas. Para tal propósito, existem basicamente três espécies de auditoria: 1) financeira, em que o objetivo é a verificação da confiabilidade das demonstrações financeiras; 2) de conformidade, por meio da qual se investiga a adequação dos procedimentos adotados com leis e regulamentos; e, 3) de desempenho ou operacional, em que se avalia a eficácia, economicidade e eficiência das operações da organização.

A ISSAI 200 (*International Standards of Supreme Audit Institutions*) estabelece que o propósito da auditoria financeira é aumentar o nível de confiança de possíveis usuários das demonstrações financeiras. Isto ocorre por meio da emissão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações foram preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com uma estrutura de relatório financeiro aplicável (INTOSAI, 2007).

Na auditoria financeira, segundo a ISA 450 (*International Standard on Auditing*), emitida pela Federação Internacional de Contadores (IFAC), o risco que se apresenta é da existência de distorção contábil relevante que pode decorrer de erro ou fraude. De forma mais concreta, uma distorção resulta da diferença entre as quantias, classificações, apresentações ou divulgações constantes nas demonstrações contábeis e aquelas exigidas pela estrutura de relatório financeiro aplicável (IFAC, 2009).

Franco e Marra (2011) esclarecem que a auditoria é um trabalho complexo, que envolve a aplicação de sofisticados procedimentos, o que torna inevitável que haja certo grau de risco de que erros ou irregularidades existentes possam não ser detectados durante o processo.

Segundo a ISSAI 1320, em uma auditoria financeira do setor público os objetivos muitas vezes vão além de emitir uma opinião sobre se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. O mandato de auditoria pode conter metas adicionais consideradas para a auditoria das demonstrações financeiras, incluindo a obrigação, por parte dos auditores de não se omitirem

ao detectarem a não conformidade com as normas em matéria orçamentária, contábil ou sobre a falta de eficácia dos controles internos (INTOSAI, 2007).

Conforme elucida Dutra (2012), a Carta Magna de 1988 desvincula o caráter contábil das auditorias de natureza financeira e/ou orçamentária, ao estabelecer uma categoria própria de auditoria de natureza contábil. Por sua vez, complementa essa natureza de auditoria, com a auditoria patrimonial, tendo em vista que o objeto teórico da contabilidade é o patrimônio de uma entidade econômica. Por fim, houve a constitucionalização de uma tendência internacional de auditoria do desempenho governamental ao prever o tipo operacional de auditoria.

2.3 Sigilo Fiscal

A atual Constituição, a despeito de não aludir de modo expreso ao sigilo fiscal, resguarda o sigilo das comunicações e tem como paradigma a inviolabilidade da intimidade e da vida privada (TEIXEIRA; HAEBERLIN, 2005). Entretanto, não sendo expressa a menção ao sigilo *fiscal* na Constituição, seu estatuto constitucional depende de interpretação.

A administração tributária, para o correto desempenho de sua função, necessita de uma considerável quantidade de informações relativas aos contribuintes, que são, de forma compulsória, impelidos a apresentar declarações, informações e esclarecimentos que o Fisco considere necessários para sua atividade (WASSERMAN, 2010). Entretanto, o sigilo fiscal protege os interesses desses cidadãos, evitando práticas nocivas ao funcionamento do mercado e garantindo que os dados fornecidos sejam utilizados apenas para os fins de direito.

Em síntese, o sigilo fiscal corresponde à proibição da revelação, pela Administração Tributária e por seus agentes, de informações relativas à situação econômica ou financeira de contribuintes, bem como sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades, sendo que a violação desse dever enseja sanção de natureza civil ao Estado, bem como administrativa e penal aplicada pessoalmente ao agente que deu causa à infração (WASSERMAN, 2010).

Portella (2007) acrescenta que o sigilo fiscal resguarda a segurança jurídica das relações entre Fisco e cidadãos, sobretudo por meio da proteção à intimidade, ao limitar a utilização dos dados em poder da Administração às finalidades essenciais relativas aos procedimentos de fiscalização.

Essa limitação é garantida, principalmente, pelo Código Tributário Nacional (CTN), que em seu artigo 198 estabelece que 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 (BRASIL, 1966).

Entretanto, a edição da Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, flexibilizou essa regra, instituindo como exceções, nos parágrafos 1º, 2 e 3º do artigo 198 do CTN, a requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça e 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. Há ainda a previsão de que não é vedada a divulgação de informações relativas a representações fiscais para fins penais, inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública e parcelamento ou moratória.

Já o artigo 199 da supracitada lei estabelece que a Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deverão prestar, mutuamente, assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. Ainda, a Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos (BRASIL, 1966).

Depreende-se do exposto que o sigilo fiscal, a exemplo dos demais direitos compreendidos no ordenamento jurídico pátrio, não é absoluto. Além disso, o sigilo fiscal de informações contábeis vai de encontro ao que determina a Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro no Setor Público, emitida pelo IFAC. Segundo essa norma, o objetivo dos relatórios financeiros para entidades do setor público é fornecer informações sobre essas entidades que sejam úteis para os usuários dessas demonstrações, para fins de tomada de decisão e prestação de contas (IFAC, 2013).

Governos e entidades do setor público arrecadam recursos de contribuintes, doadores, credores, etc. para prestar serviços aos cidadãos. Dessa forma, são responsáveis pela gestão e uso desses valores e aqueles que fornecem tais recursos esperam receber, além dos serviços, informações para fins de tomada de decisões. Nesse sentido, as demonstrações financeiras do setor público devem ser desenvolvidas, principalmente, para responder às necessidades de informação dos destinatários dos serviços e provedores de recursos que não possuem autoridade

para exigir a divulgação dessas informações que necessitam para fins de tomada de decisão e prestação de contas (IFAC, 2013).

Segundo a Estrutura Conceitual supracitada, as informações incluídas nos relatórios financeiros do setor público devem apresentar características qualitativas, quais sejam: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade (IFAC, 2013). Entretanto, essa última - que é a qualidade da informação que ajuda a garantir aos usuários que as informações apresentadas nos relatórios financeiros representam fielmente os fenômenos econômicos e outros que ele pretende representar - fica comprometida a partir da alegação de sigilo fiscal, uma vez que, ao se impedir a realização de auditoria nessas informações, não se pode garantir a fidedignidade dos números evidenciados.

3 O TRADE OFF ENTRE CONTROLE E SIGILO FISCAL

Pelo exposto até aqui, observa-se que, se de um lado há um mandato constitucional para que o controle externo e o sistema de controle interno de cada poder tenham acesso irrestrito aos órgãos e entidades da administração pública, podendo realizar fiscalização operacional, contábil, financeira, patrimonial e orçamentária, do outro temos a questão do sigilo fiscal que impede a divulgação de dados e informações de contribuintes por parte da administração tributária, salvo exceções anteriormente apresentadas.

Dos artigos 198 e 199 do CTN depreende-se que o legislador não explicitou, como exceção à regra do sigilo fiscal, o acesso dos órgãos de controle aos dados e informações dos contribuintes. Dessa forma, tal limitação à atividade de controle tem sido discutida em julgamentos e decisões esparsas e pontuais de Tribunais, em níveis estadual e federal.

Na esfera infraconstitucional, temos que a Lei nº 8443/92 (Lei Orgânica do TCU), em seu artigo 42, estabelece que nenhum processo, documento ou informação poderá ser sonogado ao Tribunal em suas inspeções ou auditorias, sob qualquer pretexto (BRASIL, 1992). Nesse mesmo diapasão, o artigo 26 da Lei nº 10.180/01, determina que nenhum processo, documento ou informação poderá ser sonogado aos servidores dos Sistemas de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, no exercício das atribuições inerentes às atividades de registros contábeis, de auditoria, fiscalização e avaliação de gestão (BRASIL, 2001a).

Por outro lado, o sigilo fiscal, consoante entendimento doutrinário e jurisprudencial, está inserido no direito à privacidade, protegido constitucionalmente nos termos do art. 5º, X, da Constituição Federal (LORENCINI, 2010). Esse sigilo, entretanto, não é absoluto, como podemos verificar no AI nº 655.298 do Supremo Tribunal Federal, relatado pelo Ministro Eros Grau, Segunda Turma, assim ementado:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. SIGILO BANCÁRIO. QUEBRA. PROCEDIMENTO LEGAL. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. Controvérsia decidida à luz de normas infraconstitucionais. Ofensa Indireta à Constituição do Brasil. 2. O sigilo bancário, espécie de direito à privacidade protegido pela Constituição de 1988, não é absoluto, pois deve ceder diante dos interesses público, social e da Justiça. Assim, deve ceder também na forma e com observância de procedimento legal e com respeito ao princípio da razoabilidade. Precedentes. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.

O acesso a dados sigilosos pelas Cortes de Contas e pelos Sistemas de Controle Interno, no exercício de suas atribuições constitucionais, no entanto, é controverso.

Por meio do Mandado de Segurança nº 22.617/DF, perante o STF, o Secretário da Receita Federal do Brasil impetrou mandado de segurança a fim de afastar a determinação imposta pelo TCU de apresentação de processos fiscais objetivando conhecer o procedimento de cobrança e parcelamento dos créditos tributários da União.

Na referida ação, que foi extinta sem resolução de mérito, por não mais estar o impetrante na função de Secretário da Receita Federal, o Tribunal argumentou que o sigilo fiscal é instituto de natureza infraconstitucional e, portanto, diante da rigidez e supremacia da Constituição, não poderia ter, perante o ordenamento jurídico pátrio, o poder de afastar a competência constitucional do TCU de fiscalizar as atividades administrativas dos órgãos e entidades públicas, em especial, da RFB, competência essa que não pode ser cumprida em plenitude, se não mediante o acesso às informações sigilosas. Acrescentou, ainda, que, mesmo que se considerasse o sigilo fiscal com estatura constitucional, esse não teria caráter absoluto,

prejudicando o interesse público, uma vez que a fiscalização do Tribunal não se dirige aos particulares e os dados de natureza sigilosa nela obtidos não são divulgados (COSTA, 2012).

Nesse sentido, cabe ressaltar que o dever de sigilo já deve ser observado tanto pelos servidores dos Tribunais de Contas como por aqueles que exercem suas funções no Sistema de Controle Interno. Como exemplo, a Lei nº 10.180/01, em seu artigo 26, parágrafo 3º, determina que o servidor deverá guardar sigilo sobre dados e informações pertinentes aos assuntos a que tiver acesso em decorrência do exercício de suas funções, utilizando-os, exclusivamente, para a elaboração de pareceres e relatórios destinados à autoridade competente, sob pena de responsabilidade administrativa, civil e penal (BRASIL, 2001a).

Costa (2012) argumenta que não se pode conceber uma auditoria contábil, financeira e orçamentária sem acesso a dados como a concessão de benefícios fiscais, arrecadação e renúncia de receitas. Acrescenta, ainda, que há na Constituição Federal o princípio da preservação da intimidade (do qual se extrai o sigilo fiscal), mas também há os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência a que está submetida a Administração Pública, cujo cumprimento é verificado por órgãos de controle.

Lorencini (2010), em defesa do acesso de dados bancários e fiscais por órgãos públicos, independente de prévio pronunciamento judicial, argumenta que a utilização de tais dados no âmbito de um processo administrativo não constitui, efetivamente, “quebra de sigilo”, mas sim um mero alargamento dos obrigados ao sigilo, da mesma forma como acontece quando se compartilha o acesso dos dados entre instituições financeiras e Fisco, já que nessa situação o dever de sigilo perante terceiros é mantido.

Na mesma linha, o TCU entende que o termo “divulgação”, presente no artigo 198 do CTN refere-se a tornar público, propagar ou difundir algo, o que não se aplica ao caso de acesso às informações e documentos requeridos pelo Tribunal, uma vez que estes não se tornam públicos e não são difundidos, prestando-se, unicamente, ao controle externo das unidades que lhe são jurisdicionadas (TCU, 2007). Sobre o tema, não se verificou manifestações oficiais da CGU.

Veras (2006) destaca, ainda, a ampliação do alcance do controle externo, notadamente na área das finanças públicas com a edição da Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Nela está materializada a preocupação do Poder Público

com a gestão fiscal, vertente de controle voltada para a responsabilidade daqueles que lidam com as contas públicas, estando inseridas nesse contexto as metas fiscais que levam em consideração a receita pública, nos aspectos das estimativas, da arrecadação e da renúncia.

Já o Parecer nº 1.132/09 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, conclui que, embora o sigilo fiscal não seja absoluto, o fornecimento de informações protegidas tão somente não se configurará crime se observado o disposto no artigo 198, II e parágrafo 2º, do CTN, o que não abarca o fornecimento dessas informações aos órgãos de controle (PGFN, 2009).

Pelo exposto, observa-se que o tema não é pacífico no arcabouço jurídico, mas formar uma opinião acerca da matéria em questão não é o objetivo desse artigo. O que se espera com esse tópico é demonstrar que existe uma limitação na atuação dos órgãos fiscalizadores e, em se tratando de auditoria financeira no âmbito governamental, tal limitação deverá ser mensurada e exposta aos usuários das informações, quando da emissão da opinião acerca das demonstrações financeiras do setor público.

4 PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Neste item será apresentada a metodologia aplicada, ou seja, os métodos a serem utilizados e os procedimentos que serão realizados para obtenção dos resultados almejados.

Segundo Martins e Theóphilo (2009), pesquisa bibliográfica é uma estratégia de pesquisa necessária para a condução de qualquer pesquisa científica, sendo um meio de formação científica quando realizada independentemente (análise teórica) ou como parte indispensável de qualquer trabalho científico, visando à construção da plataforma teórica do estudo.

Já a pesquisa documental caracteriza-se pela busca de informações em documentos que não receberam nenhum tratamento científico, como relatórios, reportagens de jornais, revistas, cartas, filmes, gravações, fotografias, entre outras matérias de divulgação (OLIVEIRA, 2007).

Para a elaboração do presente artigo, primeiramente foi realizada uma pesquisa bibliográfica, com base na legislação federal, julgados dos principais tribunais, normas, artigos e publicações acerca do tema, além de uma ampla pesquisa na internet. Na segunda parte do artigo será realizada uma pesquisa documental, utilizando-se publicações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Receita Federal do Brasil (RFB), TCU e CGU, para identificação das

principais contas contábeis afetadas pelo sigilo fiscal e mensuração do seu impacto nas demonstrações financeiras tomadas em conjunto.

5 MENSURANDO O IMPACTO DO SIGILO FISCAL NA AUDITORIA FINANCEIRA

O reconhecimento – como ativos reais nos patrimônios dos entes públicos – de créditos a receber decorrentes de tributos e contribuições a arrecadar traz consigo implicações jurídicas, fiscais, orçamentárias, financeiras e contábeis de impacto potencial relevante para as finanças públicas de toda a Federação (TCU, 2014).

Segundo o Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), uma entidade reconhecerá um ativo oriundo de uma transação quando ganha o controle de recursos que se enquadram na definição de um ativo e satisfazem os critérios de reconhecimento. Uma entrada de recursos de uma transação que se enquadre na definição de um ativo deve ser reconhecida como um ativo quando, e somente quando: (a) seja provável que os benefícios econômicos futuros e o potencial de serviços associados com o ativo fluam para a entidade; (b) o valor justo do ativo pode ser mensurado de maneira confiável (STN, 2014).

Na apreciação das Contas do Presidente da República referentes à gestão de 2013, o Tribunal de Contas esclareceu que, na data-base de referência das demonstrações contábeis da União (31/12/2013) não havia critério para orientar o exame acerca do reconhecimento e da mensuração dos créditos tributários a receber registrados no balanço patrimonial, inclusive provisões, bem como das variações patrimoniais deles decorrentes, computadas na demonstração das variações patrimoniais. Assim, essa ausência de critério representou uma limitação de escopo daquela auditoria (TCU, 2014).

Entretanto, após solucionar a forma de mensuração desses créditos e decidir se o regime de competência pode efetivamente ser aplicado para reconhecimento da receita pública, o Tribunal irá se deparar com outra limitação de escopo, qual seja, a impossibilidade de se confirmar a certeza, exatidão e validade dos créditos tributários constituídos na Receita Federal do Brasil e ainda não encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa, uma vez que a RFB entende que esses dados estão protegidos por sigilo fiscal.

Dessa forma, e para cumprir o último objetivo específico deste trabalho, a partir de agora se buscará mensurar o volume de recursos que poderá ser objeto de alegação de sigilo fiscal e, dessa forma, limitar o escopo da auditoria financeira no setor público.

Segundo o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), a conta *Créditos Tributários a Receber* compreende os valores relativos a créditos a receber oriundos das variações patrimoniais aumentativas tributárias. Os tributos são: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios (STN, 2013). O PCASP divide esses Créditos em curto e longo prazo, sendo considerados Créditos Tributários a Receber de curto prazo aqueles que são realizáveis no curso do exercício social subsequente ao das demonstrações contábeis.

A tabela a seguir apresenta, de forma resumida, os valores dos ativos da União ao final dos anos de 2011, 2012 e 2013, apresentados no Balanço Patrimonial – Orçamento Fiscal e da Seguridade Social, aqui incluídas as Administrações Direta e Indireta, bem como os Fundos (CGU, 2014). Cabe ressaltar que, para melhor apresentação, o foco da tabela foi os Créditos Tributários a Receber, no curto e no longo prazo, por serem contas que, a princípio, limitarão o escopo da auditoria financeira, devido à alegação de sigilo fiscal. O enfoque das análises realizadas no presente trabalho foi o exercício de 2013.

Tabela 1 – Balanço Patrimonial – Orçamento Fiscal e da Seguridade Social

| Conta | Valores (R\$ milhões) 2013 | Valores (R\$ milhões) 2012 | % em relação ao Ativo Total Apenas 2013 |
|------------------------------------|---|---|--|
| Ativo Financeiro | 749.316 | 730.233 | 16,36% |
| Ativo Não Financeiro | 3.832.118 | 3.234.356 | 83,64% |
| Realizável a Curto Prazo | 284.317 | 203.501 | 6,21% |
| Créditos em Circulação | 263.063 | 183.136 | 5,74% |
| Créditos Tributários a Receber | 105.713 | 108.500 | 2,31% |
| Realizável a Longo Prazo | 2.589.294 | 2.207.538 | 56,52% |
| Créditos Realizáveis a Longo Prazo | 2.588.821 | 2.207.065 | 56,51% |
| Crédito Tributário a Receber | 1.036.843 | 825.869 | 22,63% |
| ATIVO REAL | 4.581.435 | 3.964.590 | 100,00% |

Fonte: CGU, 2014.

Depreende-se da tabela acima que, dentro do ativo não financeiro realizável a curto prazo em 2013, há cerca de R\$ 105 bilhões de créditos tributários a receber, o que corresponde a 2,31% do total de ativos da União. Já em relação aos créditos tributários a receber a longo prazo, o valor é consideravelmente maior, superando R\$ 1 trilhão, o que representa 22,63% do ativo real da União. Dessa forma, somados, os créditos tributários a receber de curto e longo prazo representam cerca de 25% do total de ativos da União.

Entretanto, em relação aos créditos tributários a receber de longo prazo, nem todos eles podem gerar uma limitação de escopo na auditoria financeira governamental. Isso por que, dentre eles, há valores parcelados no âmbito da própria Receita Federal do Brasil e, segundo o parágrafo 3º do artigo 198 do CTN, não é vedada a divulgação de informações relativas a: (...) III – parcelamento ou moratória (BRASIL, 1966). Dessa forma, em busca de uma mensuração correta do montante de créditos tributários a receber de longo prazo que estariam abarcados pelo sigilo fiscal, é necessário retirar, dos valores que compõem essa conta, aqueles que foram parcelados.

Para tanto, segundo consulta realizada no SIAFI, dos R\$ 1.036.843 milhões de créditos tributários a receber de longo prazo, R\$ 150.427 milhões estão parcelados e, dessa forma, não estão abarcados por sigilo fiscal. Destarte, em relação a essa conta de longo prazo, R\$ 886.416 milhões não poderão ser objeto da auditoria financeira realizada pelos órgãos de controle governamentais. Somando-se esse valor aos R\$ 105.713 milhões dos créditos tributários a receber de curto prazo, temos que R\$ 992.129 milhões, ou, em termos percentuais, 21,65% do ativo total da União não poderá ser auditado.

Em termos práticos, o que isso significa?

Segundo a ISSAI 1320 (INTOSAI, 2007), os cidadãos podem esperar dos auditores do setor público que estes denunciem quaisquer casos de não cumprimento das regras por eles identificados durante a auditoria. Assim, os auditores do setor público têm que levar em conta essas expectativas para determinar a importância relativa de seus achados de auditoria, ou qualquer limitação ao seu trabalho.

Na determinação da materialidade para fins de planejamento no setor público, os aspectos quantitativos e qualitativos são particularmente importantes, bem como a natureza dos elementos e o contexto do problema que reside. Além disso, as características inerentes da

natureza dos elementos ou grupos de elementos pode conferir uma importância relativa (INTOSAI, 2007).

Para fins de comparação, a Decisão Normativa TCU nº 132/2013, que dispõe, dentre outros temas, acerca da auditoria a ser realizada pelo órgão de controle interno nas unidades jurisdicionadas escolhidas pelo TCU, determina que, para fins de avaliação da relevância das irregularidades quantificáveis financeiramente identificadas na gestão como um todo, o órgão de controle interno deve determinar a materialidade entre meio e dois por cento da despesa empenhada total da unidade jurisdicionada (TCU, 2013).

Seguindo o padrão adotado pelo Tribunal, embora reconhecendo que a definição de materialidade deva ser baseada no julgamento profissional do auditor e, portanto, possa variar a cada unidade auditada (ISA 320), se levarmos em consideração o total de ativos reais da União, segundo Balanço Patrimonial apresentado anteriormente, qualquer valor acima de R\$ 91.628 milhões (2% do total de ativos) deveria ser considerado como materialmente relevante, o que ocasionaria uma opinião modificada por parte dos auditores.

Nesse sentido, a ISSAI 705 (INTOSAI, 2007) estabelece três tipos de opinião modificada: opinião com ressalvas, opinião adversa e abstenção de opinião. A decisão sobre qual desses tipos é apropriado dependerá:

- a) A natureza da matéria que deu origem à modificação é se as demonstrações financeiras contêm erros materiais ou, se não for possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente pode conter distorção relevante.
- b) O julgamento do auditor sobre se a matéria é predominantemente, ou, eventualmente, predominantemente nas demonstrações financeiras.

Já a ISA 705 determina que o auditor deverá expressar uma opinião com ressalva quando ele não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião, mas conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados. Entretanto, o auditor deve abster-se de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião e ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes e generalizadas (IFAC, 2009).

Pelo exposto, a permanecer a alegação de sigilo fiscal, já discutida neste trabalho, o auditor governamental, independentemente de não encontrar nenhuma distorção relevante nos testes de auditoria que realizar, já não poderá, em momento algum, emitir uma opinião sem ressalvas acerca do Balanço Patrimonial da União, já que montante considerável dos ativos que compõem essa demonstração contábil não poderá ser testado por ele.

6 CONCLUSÃO

A auditoria se diferencia de uma simples avaliação principalmente pelo mandato profissional que os auditores têm para coletar informações internas das organizações auditadas e pelos aspectos éticos envolvidos na manutenção do sigilo dessas informações (DUTRA; CALCANTE, 2011).

Entretanto, baseado na interpretação da Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional, de 1966, a competência dos órgãos governamentais de controle tem sido restringida pela alegação de sigilo fiscal, o que impossibilita a formação de opinião sobre a eficácia, eficiência e efetividade da gestão tributária realizada, no âmbito federal, pela RFB, bem como da certeza, exatidão e validade dos créditos tributários a receber, apresentados como Ativos da União, em seu Balanço Patrimonial.

Embora o assunto não seja pacífico, para que o mandato constitucional dado aos órgãos de controle não fosse ameaçado, o acesso a informações em posse da Administração Tributária não deveria representar quebra de sigilo, mas mera transferência de informações a quem também possui o dever de sigilo. Esse entendimento é análogo ao dado pela Lei Complementar nº 105/01, em relação às informações financeiras transferidas para a administração tributária (BRASIL, 2001b).

Conforme conclui Costa (2012), o acesso eventual e regrado a dados sigilosos pelos órgãos encarregados do controle externo da Administração Pública há de ser compatibilizado com as normas que vedam a divulgação de informações que digam respeito à situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

Conforme demonstrado neste trabalho, caso essa limitação de escopo da auditoria permaneça, é importante ressaltar que qualquer opinião sobre as demonstrações financeiras da

União ficará prejudicada, já que o volume de ativos que não poderão ser testados supera 20% do ativo total da União, o que demonstra a materialidade e relevância do tema tratado no presente artigo. Além disso, não estará sendo cumprida uma característica qualitativa da informação contábil exigida pela Estrutura Conceitual do IFAC, qual seja, a verificabilidade (IFAC, 2013).

Por fim, deve-se ressaltar que a análise realizada aqui se restringiu à auditoria financeira e, dentre desta modalidade, aos créditos tributários a receber. O impacto da restrição aos trabalhos dos órgãos de controle, ocasionada pela alegação de sigilo fiscal, pode ser muito maior, se levarmos em conta as renúncias de receitas e as auditorias operacionais que não podem ser realizadas, impedindo a avaliação da eficácia, eficiência e efetividade da administração tributária.

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BARBOSA, Instituto Rui. **Normas de Auditoria Governamental - NAGs: Aplicáveis ao Controle Externo**. 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acessos diversos.

BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25/10/1966**. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: 1966. Disponível em: < <https://www.planalto.gov.br> > Acessos diversos.

_____. **Lei n.º 8.443, de 16/07/1992**. Lei Orgânica do TCU. Brasília, DF: 1992. Disponível em: < <https://www.planalto.gov.br> > Acessos diversos.

_____. **Lei n.º 10.180, de 06/02/2001**. Sistema de Controle Interno. Brasília, DF: 2001a. Disponível em: < <https://www.planalto.gov.br> > Acessos diversos.

_____. **Lei Complementar n.º 105, de 10/01/2001**. Sigilo das Operações de instituições financeiras. Brasília, DF: 2001b. Disponível em: < <https://www.planalto.gov.br> > Acessos diversos.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC n.º 1.374/11: NBC TG – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro**. CFC: 2011.

CGU - CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Instrução Normativa 01**, de 06 de abril de 2001. Brasília, 2001.

_____. **Prestação de Contas da Presidenta da República**. CGU, 2014. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/PrestacaoContasPresidente/2013/Sumario.asp>> Diversos acessos.

COSTA, Eduardo Cunha da. **Tribunal de contas do estado. Auditoria na Secretaria de Estado da Fazenda. Acesso a dados protegidos por sigilo fiscal. Possibilidade. Sigilo fiscal e proteção constitucional à intimidade. Direito de caráter não absoluto. Supremacia do interesse público sobre o privado. Intercâmbio de informações sigilosas no âmbito da administração pública. Transferência do dever de sigilo. Requisitos.** Inteligência do §2º do art. 198 do CTN. Interesse Público, Belo Horizonte, v. 14, n. 72, mar./abr. 2012. Parecer.

DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins. **Integração dos Instrumentos Constitucionais de Controle Externo: uma proposta para a legitimação do modelo brasileiro por meio de isomorfismos institucionais.** Concurso Nacional de Monografias: Conselheiro Henrique Santillo / Tribunal de Contas do Estado de Goiás. – Brasília: Esaf, 2012.

DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins; CAVALCANTE, Renato Lima. **Auditoria Financeira na Apreciação das Contas de Governo da República.** Revista do Tribunal de Contas da União – Ano 43 - n.43 – Brasília: TCU, 2011.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GAO – Government Accountability Office. **Government Auditing Standards**. Washington: Government Accountability Office, 2007.

IFAC – International Federation of Accountants. **ISA 450 - Evaluation of Misstatements Identified during the Audit**. 2009. Disponível em: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a021-2010-iaasb-handbook-isa-450.pdf>>

_____. **The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities**. IFAC: 2013. Disponível em: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Public%20Sector%20Conceptual%20Framework%20Ch%20%201-4%20Jan%20%2011%202013%20FINAL.pdf>>

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions. **International Standards of Supreme Audit Institutions: INTOSAI's framework of Professional Standards**. Intosai, 2007.

LORENCINI, Bruno César. **O sigilo bancário e fiscal à luz do direito à privacidade e hipóteses de relativização**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, ano 18, n. 94, p. 72, set./out. 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, M. M. **Como fazer pesquisa qualitativa**. Petrópolis, Vozes, 2007.

PORTELLA, André. **Direito de privacidade em matéria tributária. Intercambio administrativo de dados, dever de informação sobre terceiros e sigilo bancário**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, a. 15, n. 77, p. 21, nov./dez. 2007.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual Siafi**. STN, 2014. Disponível em:<<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br>> Diversos acessos.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Plano de Contas Aplicado ao Setor Público**. STN, 2013. Disponível em:< <http://www.tesouro.gov.br/web/stn/pcasp>> Diversos acessos.

TCU – Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1338/14 – Plenário. **Parecer Prévio sobre as Contas do Poder Executivo**. TCU, 2014. Disponível em:<
http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/Contas2013/docs/Parecer%20pr%C3%A9vio%20sobre%20as%20Contas%20do%20Governo.pdf>
Acessos diversos.

_____. **Acórdão 1835 – Plenário - Representação. Auditoria nos procedimentos de importação e exportação geridos pela SRFB**. Necessidade de acesso a dados e informações. Sonegação. Sigilo fiscal. TCU, 2007.

TEIXEIRA, Eduardo Didonet; HAEBERLIN, Martin. **A proteção da privacidade – Aplicação na quebra do sigilo bancário e fiscal**. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 2005.

VERAS, Henrique C.A. **O sigilo fiscal como obstáculo à efetividade do controle externo – uma proposta de flexibilização**. In: Sociedade democrática, direito público e controle externo / José Geraldo de Sousa Junior, organizador; Arsênio José da Costa Dantas ... [et al.]. – Brasília: Tribunal de Contas da União, 2006. 534 p.

WASSERMAN, Raphael. **A obtenção e o emprego de informações pela Administração Tributária em face das normas de sigilo**. Dissertação de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo: São Paulo, 2010.