

GRUPO II – CLASSE V – Plenário

TC 026.079/2017-8.

Natureza: Relatório de Auditoria.

Órgão: Ministério da Fazenda (vinculador).

Representação legal: não há.

SUMÁRIO: RELATÓRIO DE AUDITORIA NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DO MINISTÉRIO DA FAZENDA DE 2017. ANÁLISE DAS CONTAS “CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS A RECEBER” E “DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA”. NEGATIVA DE FORNECIMENTO DE INFORMAÇÕES À EQUIPE DE AUDITORIA. DETERMINAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE EMISSÃO DE CONCLUSÃO ACERCA DA CONFIABILIDADE E DA TRANSPARÊNCIA DAS INFORMAÇÕES REFERENTES À CONTA “CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS A RECEBER”. EMISSÃO DE CONCLUSÃO ACERCA DA CONTA “DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA”. IDENTIFICAÇÃO DE OCORRÊNCIAS QUE COMPROMETEM A FIDEDIGNIDADE DO REGISTRO DOS ATIVOS REFERENTES À “CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS A RECEBER”. DETERMINAÇÕES E RECOMENDAÇÕES.

RELATÓRIO

Em apreciação, auditoria financeira realizada pela Secretaria de Controle Externo da Fazenda Nacional (SecexFazenda) com o objetivo de avaliar 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.

Transcrevo, a seguir, o relatório elaborado pela equipe de auditoria com os ajustes de forma pertinentes:

I - INTRODUÇÃO

I.1 Deliberação que originou a fiscalização

1. A presente fiscalização encontra amparo na estratégia de fortalecimento da auditoria financeira no âmbito do Tribunal de Contas da União (TCU), aprovada mediante Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário, de relatoria do Min. Aroldo Cedraz. Essa estratégia visa garantir um alto nível de segurança na emissão de opinião de auditoria sobre a credibilidade do Balanço Geral da União (BGU) por meio da integração das competências constitucional e legal de certificação das contas ordinárias e de governo e da ampliação gradual da quantidade de demonstrações financeiras auditadas de órgãos e ministérios.

2. O esforço de implantação da auditoria financeira no TCU, conforme definido na estratégia, foi planejado para ocorrer de forma gradual e sustentável no período de 2015 a 2026. Tendo como

referência os objetivos estabelecidos, no âmbito do TCU, já foram realizados os seguintes trabalhos:

- i) Secretaria do Tesouro Nacional (exceto Dívida), a cargo da Secex Fazenda (Acórdão 1.540/2016-TCU-Plenário - relatoria do Min. Raimundo Carreiro);
- ii) Secretaria da Receita Federal do Brasil e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, também a cargo da Secex Fazenda (Acórdão 2.464/2016-TCU-Plenário - relatoria do Min. Raimundo Carreiro);
- iii) Fundo do Regime Geral de Previdência Social, a cargo da Secex Previdência (Acórdão 1.749/2016-TCU-Plenário - relatoria do Min. Vital do Rêgo); e
- iv) Ministério da Fazenda (exceto Dívida), a cargo da Secex Fazenda (Acórdão 288/2018-TCU-Plenário - relatoria do Min. Aroldo Cedraz)
- v) Ministério do Trabalho e Previdência Social, a cargo da Secex Previdência (Acórdão 2.455/2017-TCU-Plenário - relatoria do Min. Vital do Rêgo); e
- vi) Dívida Pública Federal (quadro isolado), a cargo da Semag (Acórdão 1.497/2016-TCU-Plenário - relatoria do Min. José Múcio Monteiro).

3. Além das auditorias citadas, importa notar que, anualmente, dentro de sua competência constitucional, o Tribunal emite Parecer Prévio e Relatório das Contas de Governo do Presidente da República, manifestando-se acerca da fidedignidade das informações consignadas no Balanço Geral da União (BGU).

4. Nesse sentido, destaca-se que, concomitantemente a esta fiscalização, com o objetivo de subsidiar as Contas de Governo de 2017, estão em andamento outras duas auditorias cujos escopos são também a certificação de demonstrações financeiras, realizadas por outras unidades técnicas:

- i) Balanço Geral da União de 2017 (TC 025.623/2017-6, relatoria do Min. Vital do Rêgo), a cargo da Semag; e
- ii) Ministério do Trabalho e Previdência Social (órgão Siafi), com ênfase nos fundos do RGPS e FAT (TC 026.106/2016-7, relatoria do Min. Vital do Rêgo), a cargo da Secex Previdência.

5. Logo, o presente relatório trata especificamente das informações referentes aos créditos tributários e parcelamentos fiscais registrados nas demonstrações contábeis do Ministério da Fazenda do ano de 2017.

II VISÃO GERAL DO OBJETO

6. O Ministério da Fazenda (MF) é o órgão da administração federal direta da República Federativa do Brasil que tem como área de competência principal a formulação e a execução da política econômica. De acordo com o anexo I, art. 2º, do Decreto 9.003/2017 (BRASIL, 2017d), o MF tem estrutura organizacional dividida em: I - órgãos de assistência direta e imediata ao Ministro de Estado; II - órgãos específicos singulares; III - órgãos colegiados; e IV - entidades vinculadas.

7. O organograma da instituição é apresentado na peça 72, juntamente com o mapa estratégico e a cadeia de valor integrada do MF. Dois órgãos estão diretamente relacionados ao objeto da presente fiscalização, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que são órgãos específicos singulares, conforme inciso II do art. 2º do Decreto 9.003/2017 (BRASIL, 2017d). Foram obtidas, por meio de extração no Siafi, as seguintes demonstrações financeiras do órgão Ministério da Fazenda (código Siafi 25000), relativas ao exercício financeiro de 2017: Balanço Patrimonial (BP), Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), Balanço Orçamentário (BO), Balanço Financeiro (BF) e Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), as quais encontram-se na peça 73, bem como as notas explicativas referentes ao 4º trimestre de 2017 (peça 74).

8. Por meio de avaliação no BP do MF, foram identificadas as contas contábeis do ativo que

possuem relação com o objeto de auditoria, segundo materialidade em cada um desses grupos contábeis, apresentadas na tabela abaixo:

Tabela 1 – Contas relacionadas ao objeto de auditoria

Em R\$ bilhões

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%
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: Siafi e peça 73.

9. No ativo, destacam-se as contas “créditos tributários a receber” e “dívida ativa tributária” com valores expressivos principalmente no ativo não circulante. Ambas as contas apresentam conta redutora de ajuste para perdas. Explicações a respeito dessas contas, são apresentadas nos itens a seguir.

II.1 Créditos Tributários a Receber

10. A conta de créditos tributários a receber é administrada pela RFB, órgão criado pela Lei 11.457/2007 e integrante da estrutura do MF. No âmbito da RFB, consideraram-se os seguintes macroprocessos, por representam os principais envolvendo o objeto da presente fiscalização: do Crédito Tributário (MCT) e do Parcelamento. Abrangem desde a operacionalização dos sistemas e efetiva arrecadação dos tributos, até o reconhecimento de créditos tributários a receber nas demonstrações financeiras. Embora as contas objeto da auditoria sejam interligadas e haja macroprocesso definido, a arrecadação federal, que em 2017 totalizou R\$ 1.342,00 bilhões, não foi objeto da auditoria, porque envolve entendimento do objeto de auditoria e escopo mais abrangente.

11. A quantidade de entidades e órgãos que fazem parte do fluxo de arrecadação é considerável. O fluxo se inicia com a rede arrecadadora (bancos), que envia as informações à RFB, a qual, por sua vez, as classifica e envia os dados ao Serpro para a contabilização das receitas. Isso impacta todas as demais contas de receita e, conseqüentemente, as demonstrações no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi). Os mapas de processos elaborados por meio de consultoria contratada pelo TCU (TC 014.444/2011-9 – peça 67) demonstram a complexidade do processo de arrecadação e de contabilização da receita. Na mesma linha, recentemente o TCU promoveu o mapeamento dos controles e riscos dos processos mais relevantes da gestão do crédito fazendário (TC 015.918/2016-5, relatoria do Min. Aroldo Cedraz).

12. Os créditos tributários são constituídos por meio de lançamentos de ofício que vencem sem o devido pagamento do contribuinte e de lançamentos por declaração que não são recolhidos por meio dos documentos de arrecadação (ex. Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF e Guia da Previdência Social - GPS). Essas situações são contabilizadas no BP do MF nas contas de créditos tributários a receber do ativo circulante e não circulante.

13. Após realizados os procedimentos administrativos de cobrança na RFB e não tendo o contribuinte realizado o pagamento do tributo, o órgão arrecadador possui, em regra, noventa dias para inscrever os créditos em dívida ativa, enviando-os à PGFN para que se proceda a cobrança de acordo com o art. 22 do Decreto-Lei 147/1967. Com a inscrição em dívida ativa, os créditos tributários passam a ser geridos no âmbito da PGFN, conforme será detalhado a seguir.

14. Quanto ao macroprocesso do parcelamento, existe o parcelamento ordinário (Lei 10.522/2002) e os parcelamentos especiais, os quais são criados por leis específicas. Ao longo dos últimos dezessete anos, foram instituídos cerca de 28 parcelamentos especiais, também conhecidos por “Refis”. Operacionalmente, cada parcelamento especial é tratado de forma singular pela RFB, a qual cria sistema específico para cada lei editada, com módulos para consolidar os débitos indicados pelos contribuintes que optaram por pagar parcelado, apropriar os pagamentos realizados e gerenciá-los até que ocorra a quitação da dívida ou a rescisão do benefício pelas causas previstas na legislação.

15. Ressalta-se que a temática de parcelamentos foi extensamente abordada em auditoria operacional realizada pela SecexFazenda na gestão da Dívida Ativa da União (TC 016.332/2017-2), de relatoria do ministro José Múcio Monteiro.

II.2 Dívida Ativa Tributária

16. No âmbito do MF, a gestão da dívida ativa tributária é realizada pela PGFN. Assim, após o devido processo legal, áreas específicas da PGFN conferem a esses débitos certeza, liquidez e exigibilidade, o que lhes permite ingressar judicialmente contra o contribuinte em processo de Execução Fiscal.

17. Em consonância com diversas recomendações e determinações deste Tribunal para aprimoramento das práticas contábeis relacionadas à Dívida Ativa da União, foi instituído Grupo Técnico (GT), mediante Portaria SE/MF 956/2016, com o objetivo de elaborar projeto para classificação dos créditos inscritos em dívida ativa de acordo com o seu potencial de recuperação (BRASIL, 2016g). O GT foi composto por representantes da PGFN, STN, RFB e SPOA, todos do MF. Consequentemente, foi publicada a Portaria MF 293/2017 (BRASIL, 2017e), que estabelece os critérios para classificação dos créditos inscritos em dívida ativa da União e institui um Grupo Permanente (GPCLAS) responsável por tal classificação.

18. Auditoria operacional realizada pela SecexFazenda na gestão da Dívida Ativa da União (TC 016.332/2017-2, relatoria do Min. José Múcio Monteiro) avaliou a eficiência da recuperação dos créditos tributários inscritos em dívida ativa da União pela PGFN e identificou distorções e também potenciais melhorias nesse processo. O modelo de classificação, proposto pelo Grupo de Trabalho (GT) instituído pela Portaria SE/MF 956/2016 (BRASIL, 2016g) e normatizado pela Portaria MF 293/2017 (BRASIL, 2017e), utiliza métodos estatísticos para avaliar a correlação de variáveis relacionadas ao devedor e à dívida com o grau de recuperação do crédito inscrito, atribuindo a este crédito um *rating* de “A” a “D”. Esses avanços na área de *credit scoring* pela PGFN são essenciais para que o órgão possa identificar as melhores estratégias de cobrança, além de permitir maior transparência acerca do montante de créditos passíveis de recuperação contabilizados nos balanços da União.

III METODOLOGIA

19. As auditorias de demonstrações financeiras são definidas como trabalhos de asseguarção. A metodologia utilizada na presente fiscalização consistiu em trabalho de asseguarção limitada e baseou-se no Manual de Auditoria Financeira TCU, Portaria Segecex 23/2016, na Resolução TCU 291/2017, na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria 805 (NBC TA 805) (BRASIL, 2017a) e na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Revisão 2400 (NBC TR 2400) (BRASIL, 2013), os quais preveem também a asseguarção razoável como segundo tipo de trabalho de asseguarção. O objetivo de ambos os tipos de trabalho é aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários. Entretanto, existe diferença na extensão dos procedimentos e testes aplicados. Na asseguarção limitada, por exemplo, o auditor emite uma conclusão sobre o objeto analisado, mas de forma negativa, geralmente alegando a não detecção de evidências que indiquem distorções nas demonstrações. Já na asseguarção razoável, a auditoria é realizada de forma a se obter segurança razoável de que as demonstrações não contenham distorções relevantes, emitindo uma opinião de maneira positiva.

20. O presente trabalho não pode ser classificado como de asseguarção razoável em função da

impossibilidade de se obter alto nível de segurança de que as demonstrações financeiras não contenham distorções relevantes, pelas limitações de tempo, pessoal e de natureza operacional e institucional do TCU. Vale ressaltar que, na asseguarção limitada, o rito metodológico, dadas as condições de recurso e tempo, baseia-se principalmente em procedimentos analíticos, entrevistas com gestores, mapeamento de riscos, avaliação de riscos e controles, procedimentos analíticos, confirmação externa, conciliação e recálculo, portanto mais limitados em comparação àqueles necessários à emissão de opinião com segurança razoável.

21. A comunicação dos resultados é padronizada, de acordo com a Resolução TCU 291/2017 e com o Manual de Auditoria Financeira TCU (BRASIL, 2016h); e há quatro formas possíveis de expressá-la nos trabalhos de asseguarção limitada: conclusão sem ressalvas (ou seja, sem modificação), conclusão com ressalvas, conclusão adversa e abstenção de conclusão (as três últimas são conclusões modificadas). Ressalta-se que nas auditorias de asseguarção razoável a comunicação chama-se “opinião” e não “conclusão”, conforme item 45 do Manual de Auditoria Financeira TCU (BRASIL, 2016h, p. 22), itens 84 e 86 da NBC TA 200 (R1) (BRASIL, 2016a) e item 6 da NBC TR 2400 (BRASIL, 2013).

22. A conclusão sem ressalvas ocorre somente quando o auditor conclui que nenhum fato chegou a seu conhecimento que o leve a acreditar que as demonstrações financeiras não foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. A conclusão com ressalvas ocorre quando o auditor conclui que os efeitos do assunto que deu origem à modificação são relevantes, mas não estão disseminados ou generalizados nas demonstrações financeiras, enquanto a conclusão adversa ocorre quando os efeitos do assunto que deram origem à modificação são relevantes e estão disseminados nas demonstrações financeiras. Por fim, o auditor deve se abster de apresentar conclusão se entender que os possíveis efeitos das distorções não detectadas (ou não quantificadas) sobre as demonstrações financeiras podem ser relevantes e estar disseminados pelas referidas demonstrações.

23. Com vistas à realização da auditoria, na fase de planejamento, as Portarias de Fiscalização Secex Fazenda 946/2017 e 1139/2017 – Planejamento – designaram os auditores e estabeleceram o objetivo da fiscalização. Os trabalhos de auditoria foram direcionados para avaliação de elementos específicos das demonstrações contábeis do MF, nos termos da NBC TA 805 (BRASIL, 2017a), tendo por objetivo subsidiar a análise de contas ordinárias deste órgão e, no que couber, as Contas de Governo de 2017. Assim, as contas representativas analisadas foram: Créditos Tributários a Receber e Dívida Ativa Tributária, com as respectivas contas de ajuste, do Balanço Patrimonial (BP). O Ofício de Apresentação (peças 4, 6 e 8) firmou os termos do trabalho conforme previsto no Manual de Auditoria Financeira do TCU, estabelecendo as responsabilidades da equipe de auditoria e da administração (o MF no presente caso), a identificação da estrutura de relatório financeiro aplicável para a elaboração das demonstrações financeiras e o período de realização da fiscalização.

24. Em seguida, foram realizadas diversas reuniões (peça 77) e solicitados documentos para atualizar o entendimento sobre cada uma das contas significativas (peça 80), bem como foi elaborada a estratégia de auditoria (peça 81). Também buscou-se atualizar a documentação prevista no Manual de Auditoria Financeira TCU: i) a identificação e a avaliação de riscos e controles, sistematizadas por meio da matriz (peças 83), ii) a identificação das afirmações nas demonstrações (peça 81), iii) o cálculo da materialidade (peça 82) e iv) a divisão do trabalho (peça 81). As análises efetuadas a partir das informações do Siafi e dos documentos solicitados constituíram papéis de trabalho da auditoria (peças 85 a 96).

25. Foram utilizados procedimentos analíticos, tais como análises verticais e horizontais, para verificar a representatividade de contas contábeis em relação ao grupo ou à conta de nível analítico (peça 73). Os trabalhos de auditoria foram direcionados às contas contábeis de maior materialidade do BP do MF e às respectivas contas impactadas nos demais demonstrativos.

26. As solicitações de informações foram encaminhadas por meio de ofícios de requisição (peças 4, 9, 16, 20, 22, 27, 29, 33, 37, 41, 43, 44, 45, 53, 54, 57, 61, 64, e 68) e as evidências que foram possíveis serem obtidas foram construídas a partir das respostas aos respectivos questionamentos

realizados (peças 12, 13, 18, 24, 31, 32, 35, 36, 39, 49, 50, 51, 52, 58, 63, 69, 70, 75, 97, e 103). As evidências que foram possíveis de serem obtidas durante a execução (peças 85 a 96) fundamentam cada uma das distorções e deficiências de controle identificadas, as quais foram consolidadas na matriz de achados (peça 104). Os relatórios de auditoria foram elaborados em conformidade com a estrutura de relatório de auditoria prevista na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria (NBC TA) 705 (BRASIL, 2016c). Os principais assuntos de auditoria também foram apresentados, que são aqueles que, com base em julgamento profissional, foram os mais significativos na auditoria, nos termos do item 8 da NBC TA 705 (BRASIL, 2016c).

27. Os demais papéis de trabalho decorrentes das análises realizadas por meio dos testes e procedimentos de auditorias que não serviram diretamente de evidência aos apontamentos feitos neste relatório foram devidamente classificados e arquivados em meio eletrônico no servidor de arquivos do TCU, no diretório da Secex Fazenda.

28. Ressalta-se que os testes realizados no presente trabalho se limitaram a constatações de nível macro, com números informados pelos próprios gestores, sem possibilidade de verificação direta pela equipe. Apesar de não ser o ideal, tal procedimento está alinhado ao Manual de Auditoria Financeira do TCU (BRASIL, 2016h, p. 198), que preceitua que, nos casos em que o auditor não obtém evidência apropriada e suficiente, deve-se tentar obter evidências adicionais por outros meios. Ademais os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT), aprovadas pela Portaria TCU 280/2010, e com os demais padrões de auditoria do TCU, no que couber.

III.1 Limitações

29. Por conta da alegação de sigilo fiscal dos dados econômico-fiscais de contribuintes por parte da RFB, no que tange aos créditos tributários, apenas foi possível a realização parcial de procedimentos substantivos em nível consolidado, relacionados a saldos e estoques contábeis, com base em informações apresentadas pela própria RFB, sem acesso direto às fontes de informações primárias. Desse modo, não foi possível atestar os valores da conta de créditos tributários em nível de transação ou registro, haja vista a impossibilidade de adentrar nos dados individualizados. Por isso, tal restrição no fornecimento de informações imposta pela RFB à equipe de auditoria constitui-se em limitação relevante ao presente trabalho.

30. No decorrer do processo foram solicitadas diversas informações (peças 4, 16, 29, 41, 53 e 64) que foram negadas pela RFB sob o argumento do sigilo fiscal (peças 12, 18, 31, 35, 51, 70 e 97). Apesar de terem sido disponibilizadas duas salas para a equipe de auditoria, conforme solicitado à peça 33, item “a”, apenas foi realizado o cadastro de acesso à rede interna (intranet) para os membros da equipe de auditoria. No entanto, nenhum acesso de consulta aos sistemas da RFB foi efetivamente concedido. Devido às imposições de acesso às informações por alegação de sigilo, todas as negativas foram detalhadas por item não respondido para que fosse possível ter uma visão geral do impacto na presente auditoria (peça 98)

31. Cabe salientar que restrições de acesso semelhantes estão sendo tratadas no âmbito do TC 010.472/2016-9, relatoria do Min. Bruno Dantas, e do TC 017.090/2015-6, relatoria do Min. Aroldo Cedraz. As limitações relatadas tiveram como consequência a proposta de abstenção de conclusão para a RFB pela equipe de auditoria, apresentada nos tópicos IV.1 e IV.2 e na conclusão.

III.2 Identificação e avaliação de controles realizadas em conjunto com o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU) dos controles da RFB

32. O presente trabalho foi realizado em parceria com o Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União (CGU) (peças 76, 99 e 102), que alocou equipe para atuação concomitante e integrada à presente auditoria. Para a CGU, o objetivo do trabalho realizado foi identificar e avaliar os controles internos contábeis implantados pela RFB para fins de elaboração das informações financeiras.

33. Contudo, segundo relatório da CGU (peça 102), tendo em vista que os procedimentos de auditoria voltados à avaliação do adequado funcionamento dos controles internos não puderam ser

aplicados pela equipe devido à alegação da RFB de sigilo fiscal, conforme Notas RFB/Audit/Diaex 25/2018 e 10/2018 (peças 51 e 70), restou prejudicada a avaliação dos controles internos existentes, impactando sobremaneira o objetivo definido.

34. Não obstante as limitações impostas pela RFB, o relatório identifica fragilidades relevantes nos controles internos da RFB que podem afetar de forma material o saldo da conta de créditos tributários do BGU do exercício de 2017. As principais vulnerabilidades apontadas pela equipe da CGU foram as seguintes:

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

35. Embora as vulnerabilidades detectadas sejam relevantes e de possível efeito generalizado sobre o controle dos créditos tributários, em face das limitações de análise citadas, não foi possível à equipe da CGU a plena identificação e avaliação dos controles internos contábeis mantidos pela RFB para a elaboração de relatórios financeiros.

III.3 Identificação e avaliação de controles realizadas pela Coordenação-Geral de Auditoria Interna e Gestão de Riscos da RFB (Audit/RFB)

36. Ainda no âmbito da avaliação dos controles internos, solicitou-se que a RFB fornecesse os trabalhos de avaliação de riscos e de controles internos administrativos associados à confiabilidade e à transparência das informações referentes aos créditos tributários e parcelamentos fiscais registrados nas demonstrações contábeis do Ministério da Fazenda realizados nos últimos cinco anos pela Audit/RFB (peça 41, item “c”).

37. Em resposta, a RFB encaminhou os sumários executivos (peça 51, p. 4) e os relatórios (peça 58) referentes a três trabalhos realizados pela Audit/RFB no período, quais sejam:

- a) Gestão de créditos tributários em parcelamento;
- b) Controle de parcelamento dos débitos: análise dos parcelamentos convencionais suspensos; e
- c) Controle de parcelamento dos débitos: análise dos parcelamentos convencionais não rescindidos.

38. Ressalta-se que somente o primeiro trabalho foi realizado de maneira completa, apontando importantes ressalvas, tanto em relação a erros ou insuficiências de definição de sistemas, quanto problemas procedimentais nas unidades da RFB.

39. Os outros dois trabalhos encaminhados, embora também tenham identificado falhas relevantes – como, por exemplo, concessão indevida de parcelamentos, em desobediência à legislação, com conseqüente risco de prescrição dos débitos – somente foram executados em testes pilotos, conforme conclusões da própria Audit/RFB (peça 58, p. 15):

Contudo, considerando-se a baixa agregação de valor, a pouca efetividade dos resultados alcançados por esta auditoria para alcance dos objetivos estratégicos da RFB e a baixa

materialidade identificada pelos parâmetros desta auditoria, aliadas ao novo sistema de parcelamento previsto para entrar em produção em abril de 2018, propõe-se eliminar este objeto como referência para auditoria contínua.

40. É importante destacar que, embora a Audit/RFB tenha evidenciado diversas falhas diretamente relacionadas com os sistemas e processos sob responsabilidade da RFB, as conclusões dos trabalhos não são aderentes aos fatos relatados, atribuindo as possíveis responsabilidades a fatores externos, conforme descrito abaixo (peça 58, p. 23 e 44):

As situações encontradas não representam que a RFB tem sido ineficiente em sua tarefa de gestão dos parcelamentos, mas sim que as recorrentes alterações legislativas relacionadas com parcelamentos e as demandas delas originadas têm sido acima da capacidade de pronta resposta da instituição.

41. Ressalta-se, ainda, que foi solicitado pela equipe de auditoria o mapeamento dos riscos referentes ao processo Gerir Crédito Tributário (peça 4). Em resposta, a RFB encaminhou o mapa de riscos (peça 12), contendo 23 eventos de riscos negativos, dos quais 22 foram considerados de risco inerente extremo e um foi considerado alto. Após os tratamentos dos riscos existentes, dois eventos foram classificados como baixo risco residual, um como médio, doze como alto e oito permaneceram como extremo risco.

42. Assim, de acordo com o mapeamento efetuado pela própria RFB, 87% dos eventos de risco mapeados (20 eventos do total de 23 eventos) são considerados como de risco residual alto ou extremo, o que indica a baixa efetividade dos controles existentes.

43. Dessa forma, esperava-se uma elevada realização de testes substantivos por parte da auditoria interna, a fim de propor melhorias nos controles para mitigar os riscos existentes, o que não foi observado na prática, pois, dentre os relatórios encaminhados, apenas um trabalho foi inteiramente concluído no intervalo de cinco anos. Outros dois trabalhos de auditoria contínua foram planejados, mas considerados de baixa agregação de valor pela própria RFB.

44. Por fim, destaca-se que, embora o mapeamento tenha apontado riscos relevantes relacionados com a cobrança e a prescrição de créditos tributários, nenhum trabalho específico foi realizado pela Audit/RFB nessas áreas. Ressalta-se, também, que todas as peças relacionadas a esse item foram consideradas sigilosas no âmbito da presente fiscalização.

45. Assim, embora haja competência expressa de execução de atividade de auditoria interna e gerenciamento de riscos institucionais nas áreas de negócio da RFB, conforme arts. 37 a 41 da Portaria MF 430/2017 (BRASIL, 2017f), não foram observados trabalhos relevantes para fortalecimento dos controles a fim de mitigar os eventos de risco descritos no mapa de riscos do processo Gerir Crédito Tributário encaminhado pela Audit/RFB.

IV SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB)

IV.1 Abstenção de conclusão

46. Devido à relevância dos assuntos descritos no tópico “IV.2 Base para abstenção de conclusão”, não foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar a conclusão de auditoria e, tendo em vista que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as contas auditadas podem ser relevantes e generalizados, a equipe de auditoria não teve outra alternativa a não ser propor se abster de expressar conclusão sobre a confiabilidade e a transparência das informações referentes aos 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. O trabalho de asseguarção limitada baseou-se no Manual de Auditoria Financeira do TCU, aprovado pela Portaria Segecex 23/2016, na Resolução TCU 291/2017, na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria 805 (NBC TA 805) e na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Revisão 2400 (NBC TR 2400).

IV.2 Base para abstenção de conclusão

47. O controle externo, exercido pelo Congresso Nacional, com auxílio do Tribunal de Contas da União, está previsto nos arts. 70 e 71 da Constituição Federal de 1988. Além disso, o servidor que exerce funções específicas de controle externo no TCU possui as prerrogativas de livre ingresso em órgãos e entidades, acesso a todos os documentos e informações necessários à realização de seu trabalho e competência para requerer informações e documentos necessários para instrução de processos e relatórios, conforme art. 87 da Lei 8.443/1992. Ademais, a obstrução ao livre exercício da fiscalização e a sonegação de processo, documento ou informação poderá ensejar a aplicação da multa prevista no art. 58, incisos V e VI, da Lei 8.443/1992, a qual prescinde de realização de prévia audiência, nos termos do art. 268, incisos V e VI, § 3º, do Regimento Interno do TCU.

48. Conforme detalhado no capítulo “III Metodologia”, o Ofício de Apresentação (peças 4, 6 e 8) firmou os termos do trabalho conforme previsto no Manual de Auditoria Financeira do TCU, todos devidamente recebidos pelo MF (peças 5 e 7), em que se firmam as responsabilidades da equipe de auditoria, da administração (o MF, no presente caso), a identificação da estrutura de relatório financeiro aplicável para a elaboração das demonstrações financeiras e o período de realização da fiscalização. A RFB é responsável (peça 8, p. 2):

- (a) pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações financeiras de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil;
- (b) pelo controle interno que a administração determinar ser necessário para permitir a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro; e
- (c) por fornecer:
 - (i) acesso a todas as informações relevantes de que a administração tenha conhecimento para a elaboração das demonstrações financeiras, como registros, documentação e outros assuntos;
 - (ii) informações adicionais que o auditor possa solicitar da administração para fins da auditoria; e
 - (iii) acesso irrestrito às pessoas dentro da entidade que o auditor determinar como necessário para obter evidência de auditoria.

49. Quanto à responsabilidade pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações financeiras, o MF é responsável pelas demonstrações consolidadas do MF e as respectivas notas explicativas (peça 74). No caso dos créditos tributários e parcelamentos fiscais registrados nas demonstrações contábeis do MF, objeto da presente fiscalização, a RFB é responsável pelos registros contábeis desses créditos, realizados pela Divisão de Contabilidade (Ditab), conforme art. 174 da Portaria MF 430/2017, a qual tem atribuições de: gerir e executar as atividades de orientação e supervisão dos registros contábeis dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial das unidades da RFB; de elaboração da Prestação de Contas Anual da RFB; e de elaboração de Tomadas de Contas Extraordinárias e Especiais no âmbito das unidades centrais da RFB (BRASIL, 2017f).

50. Embora o MF consolide as informações na demonstração financeira, além da contabilização, a RFB é responsável pela gestão do crédito tributário, o que evidencia a responsabilidade constante dos termos do trabalho (peças 4, 6 e 8). Logo, a conclusão de auditoria da presente fiscalização é primariamente sobre as informações a cargo da RFB, as quais impactam diretamente as demonstrações do MF por conterem aquelas informações.

51. De acordo com o Manual de Auditoria Financeira do TCU (BRASIL, 2016h, p. 46), os procedimentos de avaliação de riscos incluem os procedimentos para obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno, denominados procedimentos preliminares de avaliação de risco; e os procedimentos para identificação e avaliação dos riscos inerente e de controle nos ciclos de transações ou processos relacionados às afirmações relevantes, denominados, em conjunto, como processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante.

52. Quanto ao entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive dos controles internos

instituídos pela RFB, várias fragilidades foram relatadas no âmbito da avaliação de controle realizada pela equipe de auditoria (itens III.2 e III.3), a qual tem o propósito de subsidiar a decisão do auditor quanto à extensão dos testes substantivos. As fragilidades nos controles impactam a confiabilidade e a transparência das informações referentes aos créditos tributários e parcelamentos fiscais registrados nas demonstrações contábeis do Ministério da Fazenda.

53. Quanto às distorções relatadas, foram identificadas, resumidamente, as seguintes fragilidades: a) controles insuficientes para o processo de gestão do crédito tributário, como mecanismos de identificação de empresas falidas, em recuperação ou em liquidação em vários sistemas gerenciais; b) controles insuficientes para exclusão de contribuintes inadimplentes de parcelamentos; c) critérios deficientes para mensuração e contabilização de créditos tributários e ajuste para perdas; e d) controles insuficientes de prescrição dos créditos tributários.

54. Com base nos procedimentos preliminares de avaliação de risco, essas constatações podem ser consideradas relevantes e ter consequências em todo o ciclo do crédito tributário, e não dão qualquer segurança à equipe de auditoria quanto à suficiência e à adequação dos controles internos. Assim, de acordo com o Manual de Auditoria Financeira do TCU (BRASIL, 2016h, p. 48), com base nos riscos identificados de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras, o auditor toma decisões quanto às respostas gerais, que foram refletidas na estratégia geral de auditoria (peças 80 a 83 e 105).

55. Em relação aos procedimentos para identificação e avaliação dos riscos inerente e de controle nos ciclos de transações ou processos relacionados às afirmações relevantes, elaborou-se a matriz de riscos e procedimentos (peça 83) que organiza e sistematiza todo o processo de avaliação dos riscos inerentes, de controle, de distorção relevante e de detecção no nível das afirmações.

56. Tendo em vista os riscos avaliados, as respostas específicas consistem em executar procedimentos adicionais de auditoria, tais como testes de controles, procedimentos analíticos substantivos e testes de detalhes. Como os controles se mostraram insatisfatórios, segundo o Manual de Auditoria Financeira do TCU (BRASIL, 2016h, p. 150), a solução seria atualizar o plano de auditoria para incorporar procedimentos adicionais de auditoria, ou seja, os programas de auditoria a serem executados pelos membros da equipe, de acordo com a abordagem de auditoria definida pelo auditor. No entanto, a realização de tais procedimentos foi inviabilizada, conforme detalhado a seguir.

57. A RFB não cumpriu o compromisso de fornecer informações e acesso irrestrito à equipe de auditoria, durante a realização do trabalho, pois:

a) Diversas informações solicitadas, como a lista de CNPJ de empresas inativas segregada por motivo da situação cadastral (peça 16, item “g”; peça 53, item “g”), não foram fornecidas pela RFB sob alegação de que “o pedido não é passível de atendimento, pois o eventual fornecimento das informações violaria o instituto do sigilo fiscal, previsto no art. 198 da Lei 5.172/1966 - Código Tributário Nacional (CTN)” (peça 70, p. 3 e peça 31, p. 5). Ressalta-se que o fornecimento de mera lista de CNPJ foi considerado sujeito ao sigilo fiscal pela RFB mesmo havendo mecanismo público de consulta a CNPJ no sítio da RFB.

b) Não foram fornecidas informações adicionais solicitadas, como histórico de ocorrências de determinado processo e amostra dos dez processos mais antigos baixados por prescrição em 2017 (peça 64, item “c” e “e”), mesmo solicitando-se informação anonimizada de identificação do contribuinte, sem quaisquer outras informações que pudessem comprometer a RFB ou o próprio contribuinte.

c) Não foi concedido acesso irrestrito à equipe de auditoria, pois, embora salas tenham sido disponibilizadas no prédio da RFB, conforme solicitado (peça 33, item “a”), não foi concedido nenhum tipo de acesso aos sistemas (peça 4, item f; peça 16, item b), nem concedidas bases de dados, mesmo de dados consolidados (peça 53, itens “m” e “n”). Ademais, várias solicitações de prorrogação de prazo foram solicitadas pela RFB (peças 11, 19, 25, 26, 40, 60 e 66), sendo algumas requisições respondidas apenas parcialmente, não respondidas ou respondidas fora do prazo, conforme consignado em papel de trabalho de controle da equipe de auditoria (peça 98).

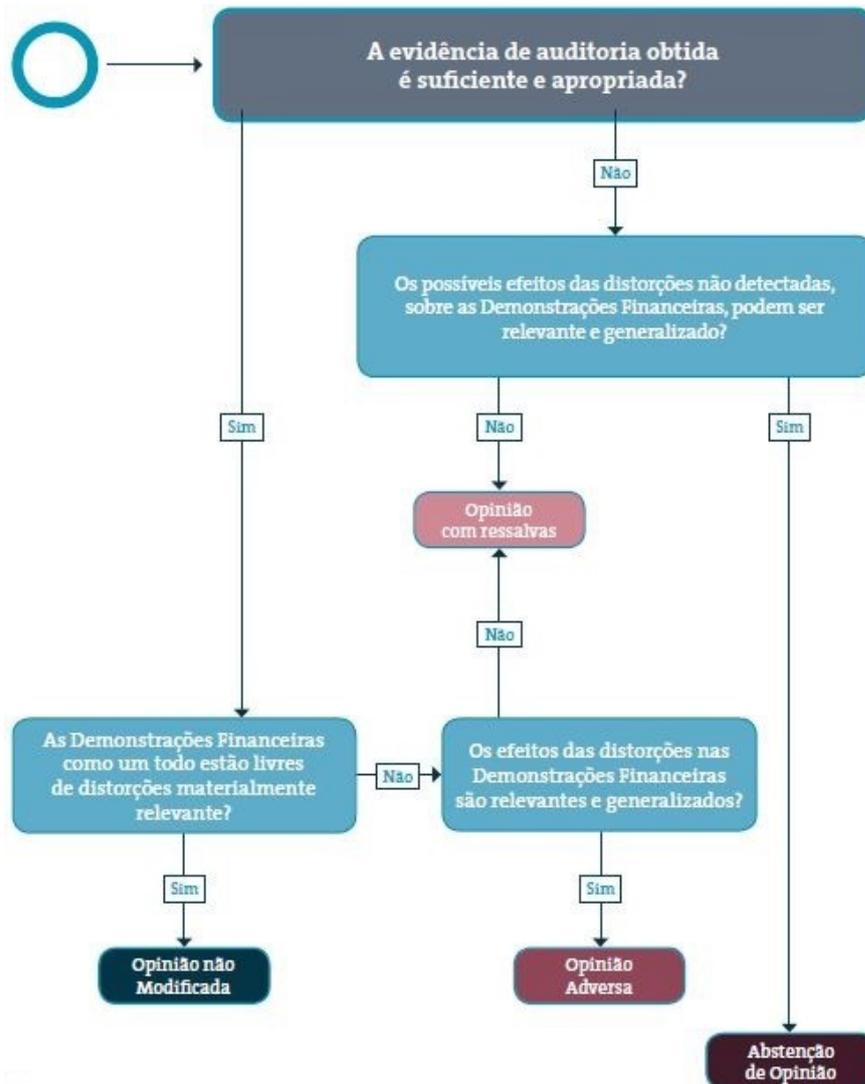
Ressalta-se que as solicitações de fornecimento e acesso a dados foram reiteradas diversas vezes (peças 16, item 3; peça 29, item 2; peça 41, item “a”).

58. De acordo com o Manual de Auditoria Financeira do TCU (BRASIL, 2016h, p. 205-206), existem casos em que o auditor deve se abster de opinar (concluir, no presente caso, considerando que se trata de trabalho de asseguaração limitada) quanto ao objeto da auditoria financeira. Isso ocorre caso o auditor não consiga obter evidência de auditoria apropriada e suficiente que lhe permita formar uma conclusão, pois ocorre limitação no alcance da auditoria, o que implicará a emissão do relatório com conclusão com ressalva pela limitação, ou abstenção de conclusão. A natureza dos assuntos que dá origem à necessidade de emitir o relatório com tais tipos de conclusão, neste caso, pode decorrer de: a) circunstâncias que estão fora do controle da entidade, b) circunstâncias relacionadas à natureza ou à época do trabalho do auditor, e c) limitações impostas pela administração. No caso de limitações impostas pela administração, o manual exemplifica os casos em que a administração não permite que o auditor acompanhe a contagem física dos estoques ou solicite confirmação externa de saldos contábeis específicos (BRASIL, 2016h, p. 206).

59. A abstenção de conclusão também pode ocorrer caso a equipe de auditoria não consiga obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação aos saldos iniciais, em conformidade com a NBC TA 510 (R1) (BRASIL, 2016h, p. 164).

60. Além disso, para emissão de abstenção de conclusão, é necessário que haja impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente e, de acordo com o julgamento profissional do auditor, os possíveis efeitos sobre as demonstrações financeiras puderem ser relevantes e generalizados. A figura a seguir, extraída do Manual de Auditoria Financeira do TCU (BRASIL, 2016h, p. 210) ilustra a árvore de decisão para emissão da opinião (conclusão) de auditoria.

Figura 1 - Árvore de decisão para emissão da opinião (conclusão) de auditoria



Fonte: Manual de Auditoria Financeira do TCU (BRASIL, 2016h, p. 210)

61. Dessa forma, a abstenção de conclusão se aplica quando o auditor não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua conclusão e conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações financeiras, se houver, podem ser relevantes e generalizados.

62. No presente caso, embora a equipe tenha identificado distorções que impactam os elementos específicos auditados, as quais constam do tópico “IV.3 Principais assuntos de auditoria” do presente capítulo, não foi permitido à equipe de auditoria o acesso aos sistemas e dados originários, apenas acesso às extrações realizadas pela própria RFB, notadamente extrações de dados consolidados. Assim, como não há qualquer segurança dos controles e não foi possível testá-los ou expandir os testes substantivos, tampouco afirmar que os possíveis efeitos não são relevantes e generalizados, não é possível emitir conclusão a respeito de todos os créditos tributários e parcelamentos a cargo da RFB.

63. Como exemplo, a distorção IV.3.1 evidencia o total estimado pela RFB de empresas em situação específica que estão reconhecidas como créditos tributários, mas não foi possível à equipe de auditoria a obtenção de amostra, tampouco o total exato, das empresas nessa situação. Tal fato se deve principalmente à ausência de controles da RFB para realizar esse levantamento, bem como negativa de acesso direto aos sistemas envolvidos.

64. Nesse sentido, a distorção IV.3.4 evidencia controles insuficientes da RFB em relação à prescrição dos créditos tributários, que continuam registrados no BP vários anos após o reconhecimento da prescrição dos mesmos. Embora existam indícios de se tratar de uma fragilidade generalizada nos controles, em virtude da alegação de sigilo, não foi possível estimar o impacto nos créditos tributários e parcelamentos fiscais registrados nas demonstrações contábeis do MF de 2017. Assim, uma ressalva na conclusão não seria adequada para comunicar a gravidade de acordo com o Manual de Auditoria Financeira do TCU (BRASIL, 2016h, p. 209), caso em que o auditor deve se abster de expressar uma conclusão sobre as demonstrações financeiras.

65. Desta forma, os possíveis efeitos das distorções não detectadas podem ser relevantes e generalizados para as contas auditadas, pois há deficiências de controle identificadas que podem expandir a distorção para os créditos a receber como um todo. Como exemplos, a distorção IV.3.5 evidencia adoção pela RFB de simplificação da metodologia utilizada por outra instituição (PGFN), a distorção IV.3.6 evidencia que os controles de exclusão de parcelamento por inadimplência são ineficientes, o que impacta o índice de ajuste para perdas, enquanto a distorção IV.3.7 evidencia deficiências nos lançamentos contábeis. Por fim, a distorção IV.3.8 evidencia deficiências na denominação das contas contábeis e falta de atualização dos critérios de circulante e não circulante.

66. A tabela a seguir demonstra a representatividade das distorções passíveis de mensuração, frente aos montantes objetos dos créditos a receber a cargo da RFB.

Tabela 2 - Representatividade das distorções passíveis de mensuração

Em R\$ bilhões		
ATIVO	Distorção Bruta	Distorção após Ajustes de Perdas
IV.3.1 - Reconhecimento indevido de créditos tributários empresas ativas (de recuperação judicial, extrajudicial, em processo de falência ou falida)	6,19	1,09
IV.3.2 - Reconhecimento indevido de créditos tributários empresas inativas	14,53	2,55
IV.3.3 - Reconhecimento indevido de créditos tributários vencidos há mais de quinze anos	17,33	3,04
IV.3.6 - Defasagem falha na periodicidade do reconhecimento de créditos a receber	6,26	9,21
Total	44,31	15,89
Créditos a receber no MF em 2017 (valor bruto e líquido após ajustes)	458,02	174,19
% Distorção em relação aos créditos tributários e parcelamentos fiscais	9,7%	9,1%

Fonte: elaboração própria.

67. O montante total das distorções mensuráveis representa 9,7% da conta créditos tributários a receber e 9,1% da conta líquida após ajustes. Com base na materialidade definida (peça 82), caso a equipe de auditoria tivesse obtido evidências suficientes e adequadas, ainda assim a conclusão seria adversa em razão, principalmente, do grau de generalização dos seus efeitos. Ademais, o risco de auditoria é imensurável em função dos possíveis efeitos das distorções não detectadas em virtude de a RFB não fornecer acesso a todas as informações, informações adicionais e acesso irrestrito, descumprindo os termos do trabalho (peças 4, 6 e 8).

68. A RFB foi devidamente informada das consequências possíveis diante da não obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente, conforme evidenciado às peças 53, 57 e 64.

IV.2.1 Possíveis procedimentos no caso de irrestrito acesso à informação para fins de controle externo

69. A seguir são descritos alguns procedimentos de auditoria passíveis de realização no caso de concessão de acesso irrestrito aos dados e aos sistemas gerenciais da RFB para fins de auditoria. Tais procedimentos foram elaborados a partir dos riscos identificados e teriam o condão de permitir à equipe de fiscalização formar conclusão a respeito dos créditos tributários da União controlados

pela RFB, sem que para isso houvesse a necessidade de quebra do sigilo fiscal, tendo em vista que as ações desta Corte não têm por objetivo fiscalizar o cidadão, mas sim fiscalizar atos praticados pela RFB, em obediência aos arts. 70 e 71 da CF/1988, os quais atribuem competência ao TCU para fiscalizar aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais da União e de entidades da administração direta e indireta.

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:

- a) 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;
- b) 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;
- c) 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;
- d) Possíveis gargalos no processo administrativo fiscal (PAF), se há falhas operacionais e de que forma os registros contábeis são afetados;
- e) Se há baixa não justificada de crédito tributário sem o devido controle das instâncias devidas;
- f) 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;
- g) Se os dados extraídos do DW Devedores contemplam todos os créditos tributários dos sistemas de origem consolidados por ele;
- h) Se os cálculos para atualização monetária, de multa e de juros dos créditos constituídos, seguem as normas aplicáveis;
- i) Se há registro de créditos ativos contabilizados que não se referem à RFB ou que já foram recebidos, cancelados ou extintos;
- j) Se há registro de créditos ativos contabilizados, mas que estão com sua exigibilidade suspensa, por medida administrativa ou judicial;
- k) 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
- l) 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.

IV.2.2 Comentários dos gestores acerca da abstenção de conclusão

73. Quanto à abstenção de conclusão por parte da equipe de auditoria, o MF encaminhou a Nota RFB/Codac/Gabin 72/2018 (peça 103, p. 37-39), em que refuta as fragilidades apontadas pela

auditoria, além de considerar como sérias ilações os problemas relatados no tópico “IV.2 Base para abstenção de conclusão”, sob as alegações de que:

- a) Conforme alertado pela RFB, o objeto auditado seria de demasiada complexidade e abrangência, que de fato não seria possível um entendimento completo e conclusivo em curto período de tempo. Prossegue justificando a complexidade do Macroprocesso principalmente pelas hipóteses do contencioso administrativo e judicial, combinado com a recorrente publicação de parcelamentos especiais, administrado por duas instituições autônomas (RFB e PGFN), que tornam morosa a constituição definitiva ou retomada da exigibilidade do crédito tributário, dificultando sua extinção;
- b) As solicitações para prestação de informações não teriam se mostrado razoáveis, em muitas vezes, nos quesitos volume de informação e prazos de atendimento;
- c) Todas as informações não protegidas por sigilo fiscal teriam sido prestadas, inclusive a equipe de auditoria teria tido acesso a servidores da Codac nos demais horários para acesso a informações complementares;
- d) Sobre as informações consideradas abrangidas por sigilo fiscal, apesar do impedimento legal para fornecimento irrestrito ao TCU, teriam sido prestadas no âmbito das “salas de sigilo” como solução de contorno; e
- e) A requisição relatada no parágrafo 57, item “a”, não se trataria de mera lista de CNPJ, para a qual há mecanismo público de consulta no sítio da RFB, mas sim de lista individualizada de CNPJ com seus respectivos débitos atualizados, informação também abrangida pelo sigilo fiscal.

74. Em que pesem os fundamentos evocados pelo MF, por meio da Nota RFB/Codac/Gabin 72/2018, entende-se que:

- a) Ainda que o objeto seja realmente complexo, dadas as singularidades do sistema tributário brasileiro, esta Secretaria e a equipe de auditoria vêm realizando trabalhos de auditoria financeira que contemplam a RFB por pelo menos três anos (TC 030.786/2015-0, relatoria Min. Raimundo Carreiro, TC 025.774/2016-6, relatoria Min. Aroldo Cedraz, e este TC 026.079/2017-8 relatoria Min. Vital do Rêgo), por meio dos quais mapeou riscos no Macroprocesso, identificou controles associados e foi capaz de planejar procedimentos de auditoria para ateste, que em sua maioria não foram passíveis de realização dadas as limitações relatadas. Segundo o Manual de Auditoria do TCU (BRASIL, 2016h, p. 56):

No primeiro ano em que o auditor conduz a auditoria, o trabalho necessário para obter e documentar as informações necessárias à realização dos procedimentos de avaliação de riscos exigirá um esforço maior e um período significativo de tempo. Porém, se as informações obtidas forem bem documentadas (pasta permanente, por exemplo), o tempo necessário para atualizar as informações nos anos subsequentes deverá ser consideravelmente menor do que aquele necessário no primeiro ano (IFAC 2010).

- b) Caso houvesse acesso direto aos sistemas pela equipe de auditoria, por período suficiente e com liberdade de atuação, não haveria a necessidade de boa parte das solicitações feitas por meio de ofício de requisição, haja vista a possibilidade de coleta de informações e evidências diretamente em trabalhos de campo. Ademais, todas as **prorrogações de prazo** solicitadas por aquele órgão **foram concedidas** pela equipe de auditoria, exceto quanto ao Ofício de Requisição 18-373/2018, o qual consignou prazo improrrogável, que não foi atendido pela RFB. Ainda assim, a resposta enviada posteriormente **foi considerada** na finalização deste relatório;

- c) Várias informações não sujeitas a sigilo fiscal foram omitidas ou respondidas parcialmente pela RFB, conforme consignado em papel de trabalho de controle pela equipe de auditoria (peça 98). Por exemplo, o Ofício de Requisição 18-373/2017 (peça 64, “c”) solicitou “histórico do processo número 11080.004077/2004-64, com as ocorrências, situação dos créditos tributários, despachos de reconhecimento de prescrição, **ainda que anonimizada** a identificação do contribuinte”. Em resposta, a Nota RFB/Audit/Diaex 27/2018 (peça 97, p. 4), encaminhou

apenas despacho decisório elaborado pela DRF-RJ e não os documentos originais do processo, essenciais para análise do caso concreto, **ainda que fossem anonimizados** conforme explicitado no Ofício de Requisição;

d) O acesso, nos moldes proporcionados, não permitiu a livre realização dos procedimentos analíticos, haja vista as “salas de sigilo” disponibilizadas pela RFB constituírem basicamente de dois formatos: i) disponibilização de um servidor da RFB, em dias específicos, para realização das consultas solicitadas por toda a equipe de auditoria; ii) realização de **três reuniões** com servidores da Codac em que a equipe foi apresentada a sistemas e pôde solicitar consultas, sem possibilidade de maiores explorações ou aprofundamentos. Tais procedimentos se assemelham mais à técnica de auditoria de observação, que consiste no exame de processo ou de procedimento executado por outros, com o auditor presente para observar os acontecimentos. Segundo o Manual de Auditoria Financeira do TCU (BRASIL, 2016h, p. 54), a observação **“não fornece uma prova cabal** de que processos, controles e atividades operam da mesma maneira em qualquer outro momento. Assim, o auditor deverá complementar os testes de observação com outras evidências a partir de outros procedimentos de avaliação de risco, como inspeção”; e

e) A RFB informa que a lista de CNPJ solicitada por meio do Ofício de Requisição 14-373/2017 “não se trata de mera lista”, mas sim de lista individualizada de CNPJ com seus respectivos débitos atualizados. No entanto, no Ofício de Requisição 3-373/2017 (peça 16, p. 3), foi solicitada apenas a “lista de CNPJ de empresas inativas (suspensas, inaptas, baixadas ou nulas), em situação de recuperação administrativa e judicial, e em status de falência e concordata, que possuem créditos tributários contabilizados em créditos tributários a receber no ativo da RFB” sem informação alguma quanto ao valor do débito, mas **mesmo assim não foi fornecida pela RFB**, sob o argumento de sigilo fiscal (peça 31, p. 5).

75. Apesar de se reconhecer que houve esforço da RFB na presente auditoria para a viabilização de soluções de contorno, há de se sopesar que, de acordo com o julgamento profissional da equipe de fiscalização, estas soluções **não foram suficientes** para a obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada para concluir pela confiabilidade e transparência dos créditos tributários e parcelamentos registrados. A solução de contorno, nos padrões propiciados, demanda grande disponibilidade e tempo da equipe da RFB, dificulta a realização de procedimentos concomitantes pelos membros da equipe de fiscalização e não permite aprofundamento de questões específicas, como as apresentadas no tópico "IV.2.1 Possíveis procedimentos no caso de irrestrito acesso à informação para fins de controle externo" e relatadas na distorção IV.3.4.

76. Vislumbra-se que a evolução do formato das “salas de sigilo” poderia possibilitar a realização de procedimentos analíticos diretamente, como a inspeção de documentos em papel, formato eletrônico ou outros meios, conforme Manual de Auditoria Financeira do TCU (BRASIL, 2016h, p. 55). Para isso, nota-se que seria necessária a disponibilização de sala em ambiente controlado, por todo o período planejado para a execução dos trabalhos, **com permissão de consulta a sistemas em operação e permissões plenas de acesso a sistemas em homologação**. Além disso, as informações coletadas poderiam passar por um processo de **anonimização** dos dados dos contribuintes para fim de evidenciação no processo, tendo em vista **a ação de controle externo não ter por objetivo fiscalizar o cidadão, mas sim a RFB**.

IV.3 Principais Assuntos de Auditoria

77. Principais assuntos de auditoria são aqueles que, com base em julgamento profissional, foram os mais significativos na auditoria em comento. Esses assuntos foram tratados no contexto das contas auditadas, em especial os Créditos Tributários a Receber e as respectivas contas de ajuste para perdas e na formação da conclusão. Portanto, não se expressa uma conclusão separada sobre esses assuntos.

Distorções de Valor

78. Nesta parte, apresentam-se as distorções e fragilidades constatadas nos registros e controles afetos aos créditos tributários e parcelamentos fiscais registrados nas demonstrações contábeis do

MF referentes ao exercício de 2017 a cargo da RFB. Ressalta-se que as distorções se basearam em informações consolidadas fornecidas pela própria unidade auditada, não sendo possível a extração de dados primários diretamente pela equipe de auditoria, haja vista a alegação de sigilo fiscal dos dados econômico-fiscais de contribuintes por parte da RFB, relatada no tópico III.1.

IV.3.1 Reconhecimento indevido de créditos tributários de empresas ativas, em situação de recuperação judicial, extrajudicial, em processo de falência ou falida

79. A IN RFB 1.634/2016 (BRASIL, 2016e), que dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), descreve, em seus arts. 37 a 50, os tipos de situação cadastral em que uma empresa pode ser enquadrada. Resumidamente, as empresas podem estar:

- a) Ativas – trata-se de critério por exclusão de inatividade (art. 38), ou seja, todas as entidades que não se enquadram no critério de inativas são consideradas ativas; ou
- b) Inativas – subdividindo-se em suspensão, inapta, baixa ou nula – de acordo com critérios específicos para cada caso de inatividade.

80. Na prática, conforme constatado pela equipe de auditoria em consulta ao Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral mantido pela RFB em livre acesso na internet (peça 85, p. 1-7), não existe correlação exata da situação cadastral do CNPJ com sua capacidade operacional, podendo uma empresa estar registrada na situação cadastral como ativa, mas, na prática, não estar plenamente operacional – não gerando empregos, renda e tributos – por estar falida, por exemplo. O mesmo pode ocorrer no sentido inverso.

81. A Lei 11.101/2005, que regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária, por sua vez, determina a anotação, no registro público de empresas, da situação de recuperação (art. 69, parágrafo único), falência (art. 99, VIII) e liquidação (art. 63, V). A RFB realiza a alteração da razão social no cadastro e controla a alteração por meio do atributo “Empresa – Sit. Especial CNPJ Atual”, no sistema DW CNPJ.

82. Entretanto, apesar de dispor dessas informações cadastrais (peça 85, p. 9), a RFB não as utiliza para priorizar sua atuação operacional e nem para avaliar a recuperabilidade econômico-financeira dos créditos tributários, mantendo-os ativos no BP do MF. Consequentemente, todos os créditos tributários de empresas ativas, porém em situação operacional de recuperação judicial, extrajudicial, falidas ou em processo de falência, estão integralmente contabilizados no ativo, sendo tratados da mesma forma que qualquer crédito de empresa em regular operação.

83. Embora a responsabilidade tributária possa atingir os sócios, a capacidade das empresas nessas situações (recuperação judicial, extrajudicial, em processo de falência ou falida) quitarem os créditos tributários a receber é nitidamente diferente daquela de empresas ativas e em devida atividade operacional. De acordo com o item 2.1.1 do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), ativo é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado, conforme item 2.1.2 (BRASIL, 2016f, p. 141), sendo que recurso é um item com potencial de serviços ou com a capacidade de gerar benefícios econômicos (BRASIL, 2016f, p. 142).

84. Ademais, de acordo com a NBC TSP Estrutura Conceitual (item 3.10):

Para ser útil como informação contábil, a informação deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar. A representação fidedigna é alcançada quando a representação do fenômeno econômico é completa, neutra e livre de erro material. Além disso, a informação que representa fielmente um fenômeno econômico ou outro fenômeno retrata a substância da transação, a qual pode não corresponder, necessariamente, à sua forma jurídica (BRASIL, 2017c, p. 19).

85. Assim, ao reconhecer os créditos tributários de empresas não plenamente operacionais, a RFB contraria a característica qualitativa da representação fidedigna constante da NBC TSP Estrutura Conceitual (itens 3.10 a 3.16, p. 19-20) e do Manual Siafi, Seção 020333 – Créditos tributários a receber e Ajustes para Perdas Estimadas (peça 84, p. 44-59) no que se refere à mensuração de créditos e aos procedimentos contábeis para reconhecimento e baixa de crédito

tributário a receber (itens 3 e 4).

86. Além disso, a título de comparação, a Portaria MF 293/2017, art. 11, III, estabelece que sejam classificados com *rating* “D” – ou seja, créditos considerados irrecuperáveis – os créditos inscritos em dívida ativa da União dos devedores pessoa jurídica com indicativo de falência decretada ou recuperação judicial deferida, determinando o seu desreconhecimento contábil e a permanência em contas de controle até a sua extinção ou reclassificação (BRASIL, 2017e). Dessa forma, percebe-se que há tratamento antagônico em relação a créditos de empresas não operacionais no BP do MF: os não inscritos em dívida, se em situação “devedor”, encontram-se totalmente registrados no ativo (RFB); já os inscritos em dívida são totalmente desreconhecidos do ativo (PGFN).

87. Após questionamentos da equipe de auditoria, a RFB efetuou o cruzamento de informações dos sistemas DW CNPJ e DW Devedores e identificou 6.790 empresas, das quais 3.232 em situação cadastral ativa; porém, em situação operacional de recuperação, falência e liquidação; responsáveis por créditos tributários devedores de R\$ 6,19 bilhões em 31/12/2017, contando-se apenas os créditos inscritos a partir de 2003.

88. Entretanto, há indícios que estes números não condizem com a realidade, tendo em vista que, de acordo com o levantamento mensal do total de falências requeridas e decretadas, bem como do total de recuperações judiciais requeridas, deferidas e concedidas realizado pela Serasa Experian™ (peça 85, p. 15-18), desde janeiro de 2003 até dezembro de 2017:

- a) 70.038 empresas apresentaram requerimento de falência e 22.120 tiveram a falência decretada;
- b) 9.632 empresas entraram com requerimento de recuperação judicial, 7.608 tiveram o pedido deferido (de maneira liminar) e 2.721 tiveram o pedido concedido pela justiça; e
- c) 509 empresas solicitaram concordata (instituto até então previsto no Decreto-lei 7.661/1945, revogado pela nova Lei de Falências de 2005) e 423 tiveram o pedido concedido.

89. Assim, do universo de 80.179 empresas que solicitaram falência, recuperação judicial ou concordata, os sistemas da RFB identificaram apenas 6.790, o que significa que mais de 91% das empresas em situação não plenamente operacional não foram identificadas pelos controles da RFB.

90. Tendo em vista as restrições de acesso impostas à equipe de auditoria sob alegação de sigilo fiscal (peças 12, 18, 31, 35, 51, 70 e 97), não foi possível conferir se os valores informados pela RFB (R\$ 6,19 bilhões) estão corretos, e nem aprofundar os exames. Ressalta-se que também não foi possível obter o saldo total de créditos previdenciários, pois o montante informado se refere somente aos créditos tributários e parte dos créditos previdenciários que estão disponibilizados no DW Devedores (peça 70).

91. A conta Créditos Tributários a Receber possui conta retificadora de Ajuste para Perdas dos Créditos Tributários em virtude da análise dos riscos de realização desses créditos. O critério adotado para contabilização do ajuste é baseado em um índice médio do ajuste para perdas dos créditos da dívida ativa para os créditos na situação de “devedor”, cujos valores estejam acima de R\$ 1.000,00 (mil reais), que em 2017 foi de 82,45% (peça 74, p. 13). Isso significa que há expectativa de recebimento de somente 17,55% do montante total contabilizado em créditos a receber.

92. Assim, levando-se em consideração que os créditos tributários inscritos no BP sofrem ajuste para perda de 82,45%, o montante de R\$ 6,19 bilhões que está indevidamente contabilizado no ativo já possui ajuste para perdas equivalente a R\$ 5,11 bilhões. Logo, com base no critério existente de ajuste para perdas, o resultado líquido do impacto no BP, após a redução por ajuste, representa uma superavaliação no ativo de, pelo menos, R\$ 1,09 bilhão (peça 85, p. 20).

93. Conforme destacado anteriormente, a capacidade de gerar benefícios econômicos futuros é um elemento fundamental para o reconhecimento de um ativo. Logo, tendo em vista que a RFB ainda não dispõe de critérios de classificação (*rating*) para os créditos tributários a receber, e que os

sistemas atualmente existentes não permitem uma visão integrada do círculo do crédito tributário do lançamento até a arrecadação, é possível adotar a ótica da arrecadação como uma aproximação da capacidade de recebimento do crédito tributário.

94. Assim, com base nos dados consolidados de arrecadação e de créditos ativos fornecidos pela RFB (peça 70), efetuou-se a comparação da representatividade das empresas operacionais perante as empresas não plenamente operacionais, tanto na ótica do fluxo de recursos financeiros (arrecadação), quanto do estoque de ativos com potenciais benefícios futuros (crédito tributário), conforme tabela abaixo:

Tabela 3 - Comparação entre arrecadação e crédito tributário de empresas ativas, em situação operacional e não operacional

Em R\$ bilhões

Situação	Arrecadação (R\$)	Arrecadação (%)	Crédito (R\$)	Crédito (%)	Crédito (%) / Arrecadação (%)	Crédito proporcional à Arrecadação	Desreconhecimento do Crédito (R\$)	Desreconhecimento do Crédito (%)
Operacional	1.327,06	99,77%	274,45	97,64%	0,98	274,45		
Não operacional	3,03	0,23%	6,64	2,36%	10,37	0,62	-6,02	-90,57%
Total	1.330,09	100%	281,10	100%	1,00	275,08	-6,02	-90,57%

Fonte: peça 70.

95. Desta forma, observou-se que, embora as empresas operacionais respondam por 99,77% da arrecadação - ou seja, a arrecadação que provém de empresas não operacionais é residual, respondendo por somente 0,23% do total arrecadado – essas empresas em operação representam 97,64% do crédito tributário, enquanto as não plenamente operacionais representam 2,36% dos tributos reconhecidos no ativo do MF.

96. Ao adotar um percentual único de ajuste para perdas em todas as empresas, a despeito da situação operacional, a RFB tacitamente considera que o seu índice de recuperabilidade econômico-financeira seria semelhante. Assim, se houvesse uma representação proporcional dos créditos registrados em desfavor de empresas não plenamente operacionais com a respectiva arrecadação, deveria haver um desreconhecimento contábil de R\$ 6,02 bilhões, o que representaria 90,57% do total reconhecido em ativo. Nesse sentido, a orientação contida no MCASP é clara:

Por exemplo, sob certas circunstâncias, o montante dos créditos tributários a receber cuja expectativa de geração de benefícios econômicos seja considerada remota (baixíssima probabilidade) devem ser desreconhecidos das demonstrações contábeis por não atenderem a definição de ativo. Entretanto, os créditos desreconhecidos continuam sendo objeto de controle contábil em contas apropriadas, assegurando-se a devida transparência (BRASIL, 2016f, p. 145).

97. Portanto, tendo em vista que a arrecadação proveniente de empresas não plenamente operacionais é residual, os créditos tributários constituídos em desfavor dessas não satisfazem plenamente a definição contábil de ativo. Tal reconhecimento indevido afronta a característica qualitativa da representação fidedigna estabelecida nos itens 3.10 a 3.16 da NBC TSP Estrutura Conceitual. Cabe ressaltar que os critérios utilizados levam em conta a ótica contábil, ou seja, o que deve ou não estar escriturado nas demonstrações contábeis. Do ponto de vista jurídico e operacional, tais créditos devem continuar sendo cobrados e controlados pelos órgãos responsáveis.

98. Ante o exposto, ao contrapor a situação encontrada às normas acima dispostas, conclui-se que:

- a) A RFB não possui controle efetivo da situação operacional das empresas, tendo em vista que os dados registrados no sistema DW CNPJ não estão refletindo a verdadeira situação cadastral e econômico-financeira das empresas;
- b) A RFB não possui mecanismos de identificação direta de empresas falidas, em recuperação ou em liquidação em vários de seus sistemas gerenciais, como é o caso do DW Devedores, e

nem no sistema de consulta CNPJ disponibilizado ao cidadão pela RFB. Ao consultar empresas nessa situação, os cidadãos encontram a situação cadastral “ativa” e, embora haja campo específico para indicar que se refere a uma empresa não plenamente operacional, o registro é falho, tanto por não expor corretamente a situação operacional, tanto pela inexistência de anotação na razão social conforme determinação legal;

c) Não há mecanismo diferenciado de classificação do crédito tributário a receber das empresas não plenamente operacionais, seja para desreconhecer contabilmente esse montante por não se enquadrar no critério de ativo, seja para otimizar a atuação da RFB na recuperação dos créditos tributários, priorizando aqueles créditos que possuem maior potencial de recuperação e, por isso, merecem maior esforço por parte da RFB, assim como é feito pela PGFN a partir da implementação da metodologia de classificação estabelecida pela Portaria MF 293/2017 (BRASIL, 2017e);

d) Existem créditos tributários de valor não totalmente quantificável, porém materialmente relevante, constituídos em desfavor de empresas não operacionais, atingindo as contas de Créditos Tributários, Infrações Legais, Ajustes de Perdas em Créditos Tributários e Ajuste de Perdas em Infrações;

e) Conforme detalhado no tópico III.3, nos últimos cinco anos não foram realizados trabalhos relevantes de avaliação de riscos e de controles internos administrativos associados à confiabilidade e à transparência dos créditos tributários a receber pela auditoria interna da RFB (Audit) (peça 58, p. 3-4), embora haja competência expressa de execução de atividade de auditoria interna e gerenciamento de riscos institucionais nas áreas de negócio da RFB, conforme arts. 37 a 41 da Portaria MF 430/2017 (BRASIL, 2017f); e

f) Não há normatização dos critérios de classificação dos créditos tributários a receber pelo MF, como há para os créditos inscritos em dívida ativa (Portaria MF 293/2017) (BRASIL, 2017e).

99. Em resposta às distorções apontadas no relatório preliminar encaminhado para comentários do gestor, a RFB informou que (peça 103, p. 18-20):

a) As recomendações já se encontram atendidas pela aplicação do índice de 82,45% de percentual médio do ajuste para perdas ao ativo tributário em cobrança pela RFB, com o desreconhecimento de 100% dos créditos de empresas falidas, liquidadas e em recuperação judicial e que a aplicação das recomendações levaria a um duplo desreconhecimento contábil, sob pena de subavaliação do ativo da União;

b) Nas empresas baixadas estão incluídas as empresas incorporadas, fundidas, bem como as empresas em recuperação judicial que, durante todo o processo de recuperação, continuam operacionais e possuem como requisito o recolhimento tempestivo das suas obrigações tributárias; e

c) O TCU recebeu planilhas que demonstram que mais de R\$ 3 bilhões foram arrecadados durante o ano de 2017 de empresas em situação cadastral diferente de ativa.

100. Em que pesem as alegações apresentadas pelo MF, conforme Manual Siafi 020342 – Ajuste Para Perdas Estimadas, desreconhecimento é o processo de avaliar se ocorreram mudanças, desde a data do relatório anterior, que justifiquem a remoção de elemento que tenha sido previamente reconhecido nas demonstrações contábeis, o que não se confunde com o ajuste para perdas estimadas, que reflete a possibilidade de que parte dos valores do ativo possam não gerar os benefícios econômicos esperados (itens 3.1.4 e 4.4). Dessa forma, o reconhecimento de um item que não preenche os requisitos de classificação como ativo não pode ser compensado com um ajuste para perdas maior que o devido.

101. Em relação à alegação de que o recolhimento tempestivo das obrigações tributárias permanece durante todo o processo de recuperação, os dados demonstram (peça 100, p. 2), claramente, que a arrecadação das empresas não operacionais é diferente proporcionalmente em relação às empresas operacionais. Dessa forma, diante do conceito de ativo e dos critérios de reconhecimento e mensuração do ativo, os créditos tributários constituídos em desfavor de empresas não operacionais que possuem baixíssima probabilidade de geração de benefícios

econômicos não atendem ao conceito de ativo e não satisfazem os critérios de reconhecimento de um ativo.

Recomendação

Ao Ministério da Fazenda que:

- a) Efetue o levantamento dos créditos tributários de empresas em situação cadastral ativa, porém em situação não plenamente operacional (em recuperação judicial, extrajudicial, em processo de falência ou falida), a fim de efetuar o desreconhecimento contábil dos respectivos valores do ativo do MF, em conformidade com os preceitos da NBC TSP Estrutura Conceitual (itens 3.10 a 3.16 e 5.6 a 5.13), do MCASP (itens 2.1.1 e 2.1.2) e do Manual Siafi Seção 020333 (itens 2 a 6) e Seção 020342 (itens 3 a 6), mantendo as respectivas contas de controles contábeis e os controles administrativos pertinentes;
- b) Estabeleça controles capazes de identificar por completo a situação cadastral e econômico-financeira das empresas, tornando também mais transparente a consulta por CNPJ disponibilizada aos cidadãos pelo portal da RFB;
- c) Realize trabalhos de auditoria interna de acordo com a avaliação de riscos e de controles internos administrativos associados à confiabilidade e à transparência dos créditos tributários a receber, em conformidade com os preceitos dos arts. 37 a 41 da Portaria MF 430/2017; e
- d) Estabeleça critérios de classificação (*rating*), reconhecimento e mensuração dos créditos tributários a receber, a fim de que os valores contabilizados no ativo e no ajuste para perdas estimados espelhem a real possibilidade de recuperação econômico-financeira do crédito, em conformidade ao conceito de ativo do MCASP (itens 2.1.1 e 2.1.2), aos preceitos contábeis de representação fidedigna da informação da NBC TSP Estrutura Conceitual (itens 3.10 a 3.16) e aos critérios do Manual Siafi Seção 020333 (itens 2 a 6) e Seção 020342 (itens 3 a 6).

102. Esta proposta visa aperfeiçoar o registro e a contabilização dos créditos tributários a receber, de acordo com o conceito de ativo previsto no item 2.1.1 do MCASP (BRASIL, 2016f, p. 143) e as características qualitativas da informação previstas no capítulo 3 da NBC TSP Estrutura Conceitual (BRASIL, 2017c).

IV.3.2 Reconhecimento indevido de créditos tributários de empresas inativas

103. Conforme descrito na distorção anterior, verificou-se a inexistência de controle contábil específico na RFB de empresas inativas, classificadas em inaptas, suspensas, baixadas e nulas, conforme as situações cadastrais descritas no art. 37, inciso I, da Instrução Normativa RFB 1.634/2016 (BRASIL, 2016e). Assim, os créditos dessas empresas em situação “devedor”, ou seja, que não tenham nenhuma causa de suspensão, são tratados na contabilidade da RFB da mesma forma como todas as outras empresas que estão em plena atividade empresarial. No entanto, sabe-se que são empresas que estão em situação particular e por isso também precisam ser tratadas de forma particular, inclusive os créditos tributários referentes a elas.

104. De acordo com o Manual de Auditoria Financeira do TCU (BRASIL, 2016h), o “auditor identifica e avalia os riscos e controles associados a cada uma das afirmações” e, para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, controla o risco de detecção realizando procedimentos substantivos que respondam adequadamente aos riscos de distorção relevante identificados. Considerando que os controles se mostraram insatisfatórios no presente caso (itens III.2 e III.3), a solução para o auditor é estender os testes substantivos.

105. No entanto, a realização de tais procedimentos foi inviabilizada em virtude da limitação de acesso às informações e disponibilização de base de dados devido ao sigilo fiscal alegado pelo órgão (peças 12, 18, 31, 35, 51, 70 e 97) e descrito nos capítulos “III.1 Limitações” e “IV.2 Base para abstenção de conclusão” do presente relatório. Conforme evidenciado pelas respostas aos ofícios de requisição, a RFB não forneceu acesso de consulta aos sistemas que controlam os

créditos tributários e não permitiu extrações específicas das bases de dados (peças 12, 18, 31, 35, 51, 70 e 97), o que inviabilizou a realização dos procedimentos substantivos necessários para formação de base para conclusão de auditoria.

106. No presente caso, se a base de dados de todas as empresas com créditos tributários fosse fornecida, seria possível realizar procedimentos de auditoria com a base de dados do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e verificar a quantidade de empresas nessa situação e o respectivo montante. Além disso, com a lista de CNPJ das empresas, seria possível constituir amostra e verificar a real situação cadastral de acordo com Instrução Normativa RFB 1.634/2016 (BRASIL, 2016e).

107. De acordo com o MCASP, ativo é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado (BRASIL, 2016f, p. 141), sendo que recurso é um item com potencial de serviços ou com a capacidade de gerar benefícios econômicos (BRASIL, 2016f, p. 142). Além disso, o ativo deve ser reconhecido quando satisfizer a definição de ativo e puder ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração as restrições sobre a informação contábil (BRASIL, 2016f, p. 143). Os créditos e obrigações são os valores relativos a créditos a receber oriundos das variações patrimoniais aumentativas tributárias (PCASP 2017), devendo ter os riscos de recebimento de direitos reconhecidos em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram (BRASIL, 2016f, p. 159).

108. Além disso, a título de comparação, a Portaria MF 293/2017, art. 11, inciso I, estabelece que sejam classificados com *rating* “D” – ou seja, créditos considerados irrecuperáveis – os créditos dos devedores pessoa jurídica cuja situação cadastral do CNPJ seja baixada, inapta ou suspensa por inexistência de fato, determinando o seu desreconhecimento do ativo e a permanência em contas de controle até a sua extinção ou reclassificação (BRASIL, 2017e). Da mesma forma, devem ser desreconhecidos os “créditos dos devedores pessoa jurídica com indicativo de falência decretada ou recuperação judicial deferida” (Portaria MF 293/2017, art. 11, III). Dessa forma, percebe-se que há tratamento antagônico em relação a determinados créditos de empresas inativas no BP do MF: os não inscritos em dívida, se em situação “devedor”, encontram-se totalmente registrados no ativo (RFB); já os inscritos em dívida são totalmente desreconhecidos do ativo (PGFN).

109. O total de R\$ 14,53 bilhões de créditos ativos na situação devedor se referem a empresas inativas. Considerando que o ativo possui ajuste para perdas de 82,45% dos créditos em situação “devedor”, ocorreu superavaliação do ativo de pelo menos R\$ 2,55 bilhões, porque esse montante contabilizado no ativo do MF não atende aos requisitos de reconhecimento do ativo (definição de ativo e poder ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas) (BRASIL, 2016f, p. 143). Logo, eles causam superavaliação no ativo e devem ser desreconhecidos contabilmente, ainda que registrados em contas de controle. Ressalta-se que esse montante não inclui a totalidade dos créditos previdenciários, já que o sistema DW Devedores consolida apenas créditos tributários e parte dos créditos previdenciários (peça 70).

110. Conforme destacado anteriormente, a capacidade de gerar benefícios econômicos futuros é um elemento fundamental para o reconhecimento de um ativo. Logo, tendo em vista que a RFB ainda não dispõe de critérios de classificação (*rating*) para os créditos tributários a receber, e que os sistemas atualmente existentes não permitem uma visão integrada do círculo do crédito tributário do lançamento até a arrecadação, é possível adotar a ótica da arrecadação como uma aproximação da capacidade de recebimento desses ativos.

111. Assim, com base nos dados consolidados de arrecadação e de créditos ativos fornecidos pela RFB (peça 70), efetuou-se a comparação da representatividade das empresas inativas perante as empresas ativas, tanto na ótica do fluxo de recursos financeiros (arrecadação), quanto do estoque de ativos com potenciais benefícios futuros (crédito tributário), conforme tabela abaixo:

Tabela 4 - Comparação entre arrecadação e crédito tributário de empresas inativas

Em R\$ bilhões

Situação	Arrecadação	Arrecadação (%)	Crédito	Crédito (%)	Crédito (%) / Arrecadação (%)	Crédito proporcional à Arrecadação	Desreconhecimento do Crédito	Desreconhecimento do Crédito (%)
Ativa	1.327,03	99,77%	266,56	94,83%	0,95	266,56		
Baixada	2,87	0,22%	10,74	3,82%	17,67	0,57	-10,17	-94,62%
Inapta	0,03	0,00%	3,24	1,16%	405,09	0,00	-3,23	-99,77%
Nula*	0,00	0,00%	0,00	0,00%	47,81	0,00	-0,00	-98,01%
Suspensa	0,14	0,01%	0,53	0,19%	16,75	0,03	-0,50	-94,33%
Total	1.330,09	100%	281,10	100%	1,00	267,18	-13,91	-95,76%

Fonte: peça 70 *(a arrecadação e o crédito de empresas na situação cadastral nula não são iguais a zero, mas são materialmente irrelevantes).

112. Desta forma, observou-se que as empresas ativas respondem por 99,77% da arrecadação, ou seja, a arrecadação que provém de empresas inativas é residual, respondendo por somente 0,23% do total arrecadado. Assim, as empresas ativas representam 94,83% do crédito tributário, enquanto as inativas representam 5,17% dos tributos reconhecidos no ativo do MF.

113. Ao adotar um percentual único de ajuste para perdas em todas as empresas, a despeito da situação cadastral, a RFB tacitamente considera que o seu índice de recuperabilidade seria semelhante. Consequentemente, os créditos tributários das empresas ativas ou inativas são reconhecidos e mensurados da mesma forma na conta de Créditos Tributários a Receber. Nesse sentido, a orientação contida no MCASP (BRASIL, 2016f, p. 145) é clara quanto à necessidade de desreconhecimento do montante dos créditos tributários a receber cuja expectativa de geração de benefícios econômicos seja considerada remota (baixíssima probabilidade) por não atenderem a definição de ativo, conforme demonstrado no parágrafo 96.

114. Logo, se houvesse uma representação proporcional dos créditos registrados em desfavor de empresas inativas com a respectiva arrecadação, deveria haver um desreconhecimento de R\$ 13,91 bilhões, o que representaria 95,76% do total de créditos tributários de empresas inativas reconhecido no ativo.

115. Portanto, tendo em vista que a arrecadação proveniente de empresas inativas é residual, os créditos tributários dessas empresas não satisfazem plenamente a definição contábil de ativo. Tal reconhecimento indevido afronta a característica qualitativa da representação fidedigna estabelecida na NBC TSP Estrutura Conceitual (item 3.10). Cabe ressaltar que os critérios utilizados levam em conta a ótica contábil, ou seja, o que deve ou não estar escriturado nas demonstrações financeiras. Do ponto de vista jurídico e operacional, tais créditos devem continuar sendo cobrados e controlados pelos órgãos responsáveis.

116. Ante o exposto, ao contrapor a situação encontrada às normas acima dispostas, conclui-se que há várias fragilidades de controle nesse processo, quais sejam:

- Não há mecanismo diferenciado de classificação do crédito tributário a receber das empresas inativas, seja para desreconhecer contabilmente esse montante por não se enquadrar no critério de ativo, seja para otimizar a atuação da RFB na recuperação dos créditos tributários, priorizando aqueles créditos que possuem maior potencial de recuperação econômico-financeira e, por isso, merecem maior esforço por parte da RFB, assim como é feito pela PGFN a partir da implementação da metodologia de classificação estabelecida pela Portaria MF 293/2017 (BRASIL, 2017e);
- Existem créditos tributários, previdenciários e não previdenciários, de valor não totalmente quantificável, constituídos em desfavor de empresas inativas, atingindo as contas de Créditos Tributários, Infrações Legais, Ajustes de Perdas em Créditos Tributários e Ajuste de Perdas em Infrações;
- Conforme detalhado no tópico III.3, nos últimos cinco anos não foram realizados trabalhos relevantes de avaliação de riscos e de controles internos administrativos associados à confiabilidade e à transparência dos créditos tributários a receber pela Audit da RFB (peça 58,

p. 3-4), embora haja competência expressa de execução de atividade de auditoria interna e gerenciamento de riscos institucionais nas áreas de negócio da RFB, conforme arts. 37 a 41 da Portaria MF 430/2017 (BRASIL, 2017f); e

d) Não há normatização dos critérios de classificação dos créditos tributários a receber pelo MF, como há para os créditos inscritos em dívida ativa (Portaria MF 293/2017) (BRASIL, 2017e).

117. Em resposta às distorções preliminares (peça 103, p. 19), a RFB alega que entre as empresas baixadas existem “empresas incorporadas, fundidas, bem como as empresas em recuperação judicial que, durante todo o processo de recuperação, continuam operacionais e possuem como requisito o recolhimento tempestivo das suas obrigações tributárias” e que mais de R\$ 3 bilhões foram arrecadados dessas empresas em 2017.

118. Porém, conforme demonstrado no parágrafo 112, tal montante é ínfimo diante do montante total arrecadado, o que significa pouca representatividade proporcionalmente. Diante dos critérios de reconhecimento e mensuração do ativo, esses créditos tributários não se enquadram no conceito de capacidade de gerar benefícios econômicos (BRASIL, 2016f, p. 142) e não podem ser tratados contabilmente da mesma forma de um crédito tributário de uma empresa ativa e em plena atividade operacional.

Recomendação

Ao Ministério da Fazenda que:

- a) Efetue o levantamento dos créditos tributários de empresas em situação cadastral inativa, incluindo os créditos previdenciários não registrados no sistema DW Devedores, a fim de efetuar o desreconhecimento contábil dos respectivos valores do ativo do MF, em conformidade com os preceitos da NBC TSP Estrutura Conceitual (itens 3.10 a 3.16 e 5.6 a 5.13), do MCASP (itens 2.1.1 e 2.1.2) e do Manual Siafi Seção 020333 (itens 2 a 6) e Seção 020342 (itens 3 a 6), mantendo as respectivas contas de controles contábeis e os controles administrativos pertinentes;
- b) Realize trabalhos de auditoria interna de acordo com a avaliação de riscos e de controles internos administrativos associados à confiabilidade e à transparência dos créditos tributários a receber, em conformidade com os preceitos dos arts. 37 a 41 da Portaria MF 430/2017; e
- c) Estabeleça critérios de classificação (*rating*), reconhecimento e mensuração dos créditos tributários a receber, a fim de que os valores contabilizados no ativo e no ajuste para perdas estimados espelhem a real possibilidade de recuperação econômico-financeira do crédito, em conformidade ao conceito de ativo do MCASP (itens 2.1.1 e 2.1.2), aos preceitos contábeis de representação fidedigna da informação da NBC TSP Estrutura Conceitual (itens 3.10 a 3.16) e aos critérios do Manual Siafi Seção 020333 (itens 2 a 6) e Seção 020342 (itens 3 a 6).

119. Esta proposta visa aperfeiçoar o registro e a contabilização dos créditos tributários a receber, de acordo com o conceito de ativo previsto no item 2.1.1 do MCASP (BRASIL, 2016f, p. 143) e as características qualitativas da informação previstas no capítulo 3 da NBC TSP Estrutura Conceitual (BRASIL, 2017c).

IV.3.3 Reconhecimento indevido de créditos tributários vencidos há mais de quinze anos

120. A RFB possui créditos tributários vencidos desde 1981 e créditos previdenciários vencidos desde 1979 contabilizados na conta Créditos Tributários a Receber, no ativo do BP do MF. Esses créditos são tratados contabilmente da mesma forma dos demais créditos vencidos em período mais recente e com o mesmo percentual de ajuste para perdas de 82,45%, sem qualquer diferenciação quanto à capacidade de recuperação econômico-financeira desses créditos. Dessa forma, morosidade do processo fiscal, que pode durar mais de três décadas, é confundida com capacidade de recuperação econômico-financeira do crédito, pois no ativo há créditos tributários muito antigos e com baixa probabilidade de recuperação sendo tratados da mesma forma de créditos com vencimento mais recente e alta probabilidade de recuperação.

121. A título exemplificativo, a Portaria MF 293/2017, art. 11, inciso II, estabelece que sejam classificados com *rating* “D” – ou seja, créditos considerados irrecuperáveis – os “créditos inscritos há mais de quinze anos, sem anotação atual de parcelamento ou garantia”, determinando o seu desreconhecimento do ativo e a permanência em contas de controle até a sua extinção ou reclassificação (BRASIL, 2017e). Ressalta-se que vencimento não se confunde com data de inscrição, pois a inscrição do crédito acontece somente no momento em que a PGFN reconhece o crédito e o inscreve em dívida ativa.

122. Não há trabalhos da auditoria interna da RFB específicos em créditos tributários, mas o trabalho realizado pela auditoria interna da RFB de controle de parcelamento de débitos (peça 58, p. 13) considera que processos com análise das medidas judiciais há mais de dezessete anos são processos de pouco interesse para uma auditoria que tem como objetivos garantir a arrecadação necessária ao Estado, com eficiência e aprimoramento do sistema tributário e aumentar a efetividade de cobrança.

123. Portanto, é razoável que os créditos tributários vencidos há mais de quinze anos (antes de 2003) tenham tratamento diferenciado em função do potencial de recuperabilidade econômico-financeira, pois várias situações podem ocorrer ao longo de todos esses anos, como falência das empresas, morte dos sócios e esvaziamento de patrimônio pelos sócios. Isso influencia a capacidade econômico-financeira de recuperar o crédito por parte da RFB e deve ser refletido de forma fidedigna nas demonstrações contábeis, o que difere das ações e do tempo que a própria RFB possui para cobrar esses contribuintes administrativamente.

124. De acordo com o item 2.1.2 do MCASP (BRASIL, 2016f, p. 143), o ativo deve ser reconhecido quando satisfizer a definição de ativo e puder ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração as restrições sobre a informação contábil. Tal reconhecimento indevido afronta ainda a característica qualitativa da representação fidedigna, alcançada quando a representação do fenômeno econômico é completa, neutra e livre de erro material, nos termos dos itens 3.10 a 3.16 da NBC TSP Estrutura Conceitual. Os créditos e obrigações são os valores relativos a créditos a receber oriundos das variações patrimoniais aumentativas tributárias de acordo com o PCASP (BRASIL, 2017g), devendo ter os riscos de recebimento de direitos reconhecidos em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram (BRASIL, 2016f, p. 159).

125. Além de satisfazer a definição de ativo para ser reconhecido, o crédito deve poder ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração as restrições sobre a informação contábil. O MCASP (BRASIL, 2016f, p. 145) reforça que os créditos tributários a receber “cuja expectativa de geração de benefícios econômicos seja considerada remota (baixíssima probabilidade) devem ser desreconhecidos das demonstrações contábeis por não atenderem a definição de ativo”, os quais continuam sendo objeto de controle contábil em contas apropriadas, assegurando-se a devida transparência, conforme tratado nos parágrafos 96 e 114.

126. No decorrer dos trabalhos de auditoria e durante as reuniões realizadas (peça 77), foi informado à equipe de auditoria que a RFB não é capaz de fornecer dados de arrecadação referente a esses créditos específicos, mas tão somente a respeito da arrecadação a nível consolidado de empresas por situação ativa e inativa, conforme apresentado nas distorções IV.3.1 e IV.3.2.

127. A RFB possui capacidade de extrair informações com data de vencimento a partir do DW Devedores e do sistema Informar da base Dataprev. No entanto, a RFB não possui controles que permitam classificar os créditos tributários com base no seu potencial de recuperação (*rating*), o que auxiliaria no desreconhecimento de valores que não se enquadram no conceito de ativo. Esses controles viabilizariam a priorização da atuação do órgão nos créditos com maior potencial de recuperação econômico/financeira e, por isso, merecem maior esforço por parte da RFB, assim como é feito pela PGFN a partir da implementação da metodologia de classificação estabelecida pela Portaria MF 293/2017.

128. Da mesma forma descrita nas distorções anteriores, há fragilidades de controle nesse

processo, quais sejam:

- a) Não há mecanismo diferenciado de classificação do crédito tributário a receber, que permita dar tratamento diferenciado a créditos em situações distintas, seja para desreconhecer esse montante, por não se enquadrar no critério de ativo, seja para otimizar a atuação da RFB na recuperação dos créditos tributários, dando tratamento diferenciado para aqueles créditos que possuem maior potencial de recuperação econômico/financeira;
- b) Conforme detalhado no tópico III.3, nos últimos cinco anos não foram realizados trabalhos relevantes de avaliação de riscos e de controles internos administrativos associados à confiabilidade e à transparência dos créditos tributários a receber pela Audit da RFB (peça 58, p. 3-4), embora haja competência expressa de execução de atividade de auditoria interna e gerenciamento de riscos institucionais nas áreas de negócio da RFB, conforme arts. 37 a 41 da Portaria MF 430/2017 (BRASIL, 2017f); e
- c) Não há normatização dos critérios de classificação dos créditos tributários a receber pelo MF, como há para os créditos inscritos em dívida ativa (Portaria MF 293/2017) (BRASIL, 2017e).

129. Segundo apuração da RFB, os créditos tributários ativos de vencimento anterior a 2003 totalizam R\$ 14,69 bilhões e os créditos previdenciários de competência final anterior a 2003 totalizam R\$ 2,64 bilhões, que somados correspondem a R\$ 17,33 bilhões. Considerando que o ativo em situação “devedor” possui ajuste de 82,45%, conforme notas explicativas às demonstrações contábeis do MF do 4º trimestre de 2017 (peça 74, p. 24), o montante de R\$ 17,33 bilhões que está indevidamente contabilizado no ativo já possui ajuste para perdas equivalente a R\$ 14,29 bilhões. Logo, o resultado líquido do impacto no BP, após a redução por ajuste, representa uma superavaliação no ativo de pelo menos R\$ 3,04 bilhões, que representam 17,55% do valor total de créditos tributários a receber vencidos há mais de quinze anos (peça 70, anexo III e peça 87, p. 9).

130. Em resposta às distorções preliminares (peça 103, p. 20), a RFB alega que vencimento de débitos difere do momento em que o débito passou a ser exigível (situação “devedor”) e que um débito com vencimento na década de noventa pode demorar mais de uma década para se tornar exigível em função da possibilidade do contribuinte impugnar e realizar recursos administrativos, suspendendo assim a exigibilidade do crédito. Toda a situação ainda pode ser impactada pelo contencioso judicial e pelas situações de parcelamentos especiais.

131. Embora haja contencioso administrativo com duração longa, um crédito vencido em 1981 (peça 87) não deve ser tratado contabilmente da mesma forma que um crédito vencido em 2017, ambos na situação “devedor” reconhecidos contabilmente com o mesmo percentual de ajuste para perdas. O lapso temporal entre os vencimentos desses créditos é de 36 anos. A RFB necessita utilizar metodologia adequada para tratar contabilmente créditos tributários que possuem diferente potencial de recuperabilidade, levando em conta a variável tempo, dada sua importância para a atividade de cobrança. Assim, deve tratar contabilmente essas situações de créditos tributários muito antigos e que possuem menor potencial de recuperabilidade. Ressalta-se que é possível desreconhecer créditos do ativo do BP e permanecerem como objeto de controle contábil em contas apropriadas, assegurando-se a devida transparência, conforme o MCASP (BRASIL, 2016f, p. 143).

Recomendação

Ao Ministério da Fazenda que:

- a) Efetue o levantamento dos créditos tributários vencidos há mais de quinze anos, a fim de efetuar o desreconhecimento contábil dos respectivos valores, levando em conta o potencial de recuperação econômico-financeira, em conformidade com os preceitos da NBC TSP Estrutura Conceitual (itens 3.10 a 3.16 e 5.6 a 5.13), do MCASP (itens 2.1.1 e 2.1.2) e do Manual Siafi Seção 020333 (itens 2 a 6) e Seção 020342 (itens 3 a 6), mantendo as respectivas contas de controles contábeis e os controles administrativos pertinentes;
- b) Realize trabalhos de auditoria interna de acordo com a avaliação de riscos e de controles internos administrativos associados à confiabilidade e à transparência dos créditos tributários a receber, em conformidade com os preceitos dos arts. 37 a 41 da Portaria MF 430/2017; e
- c) Estabeleça critérios de classificação (*rating*), reconhecimento e mensuração dos créditos tributários a receber, a fim de que os valores contabilizados no ativo e no ajuste para perdas estimados espelhem a real possibilidade de recuperação econômico-financeira do crédito, em conformidade ao conceito de ativo do MCASP (itens 2.1.1 e 2.1.2), aos preceitos contábeis de representação fidedigna da informação da NBC TSP Estrutura Conceitual (itens 3.10 a 3.16) e aos critérios do Manual Siafi Seção 020333 (itens 2 a 6) e Seção 020342 (itens 3 a 6).

132. Esta proposta visa aperfeiçoar o registro e a contabilização dos créditos tributários a receber e a atuação operacional da RFB na recuperação econômico/financeira desses créditos, de acordo com o conceito de ativo previsto no item 2.1.1 do MCASP (BRASIL, 2016f, p. 143) e as características qualitativas da informação previstas no capítulo 3 da NBC TSP Estrutura Conceitual (BRASIL, 2017c).

IV.3.4 Reconhecimento indevido de créditos tributários prescritos no ativo

133. Ao longo dos trabalhos de auditoria, por diversas vezes (peças 4, 16, 29, 41, 53, e 64), a equipe de auditoria solicitou que a RFB concedesse acesso, com perfil de consulta, aos sistemas que controlam os créditos tributários da RFB, notadamente os sistemas Sief-Processos, DW Devedores e Profisc, com o objetivo de realizar testes de controle e substantivos e extração de dados consolidados, a fim de assegurar a validade das declarações efetuadas nas demonstrações contábeis do MF.

134. Embora o acesso direto tenha sido negado todas as vezes (peças 12, 18, 31, 35, 51, 70 e 97), por ocasião de reunião com a RFB, realizada em 1º/2/2018 (peça 77), com a finalidade de verificar a existência de créditos ativos de empresas falidas lançados no balanço – ponto abordado na constatação IV.3.1 – foi selecionada aleatoriamente notória empresa de grande porte que teve a falência decretada após longo processo de recuperação judicial (peça 91, p. 1-3), a fim de que fosse apresentado à equipe de auditoria a existência e o registro de créditos constituídos em desfavor da mesma.

135. Observou-se que essa empresa apresentava créditos tributários oriundos de auto de infração lavrado em 22/6/2004. Após várias movimentações internas entre as diversas unidades da RFB, o Processo Administrativo Fiscal (PAF) encontrava-se na situação "em andamento", na Divisão de Controle e Acompanhamento Tributário da Delegacia da Receita Federal no RJ I (DRF1), desde 12/7/2011 (peça 91, p. 4-6), conforme consulta pública de processos do MF na internet. Por ocasião da consulta apresentada na reunião no sistema e-processo, constava despacho de encaminhamento ao gabinete da DRF1 para reconhecimento de prescrição ainda em 2012. Entretanto, o crédito tributário, no valor aproximado de R\$ 5,5 milhões, permaneceu registrado como "devedor" nas demonstrações contábeis do MF até 2017.

136. Verificou-se, também, que o sistema de controle de processos (Sief – Processos) não apresentava nenhuma indicação de que o crédito estava prescrito, nem qualquer tipo de controle automatizado em relação aos prazos prescricionais. Constatou-se, por fim, que um único processo administrativo fiscal pode abranger vários créditos tributários distintos, cada um com seu fato gerador próprio, entretanto com uma única data inicial de vencimento e prescrição.

137. Ao longo do contencioso, várias mutações podem ocorrer com os créditos lançados, como a constituição integral em desfavor do contribuinte, a exoneração total do débito ou a exclusão parcial. Cada um desses eventos é passível de recursos administrativos e judiciais, tanto por parte do contribuinte, quanto pela Fazenda Nacional, e de adesão a alguma espécie de parcelamento. Assim, se por uma falha procedimental não ocorrer o desmembramento do processo, como foi o caso do PAF em tela, parte do crédito que foi constituído definitivamente pode prescrever enquanto a outra parte permanece em litígio. Logo, o controle de prazo prescricional nos processos em papel ou digitalizados é complexo e passível dos mais diversos tipos de erros.

138. A atividade “Extinguir CT”, que descreve a tarefa de extinção do crédito tributário por prescrição e decadência, de acordo com o detalhamento do mapa do processo Gerir Crédito Tributário (peça 39), determina que a extinção por decisão administrativa de crédito tributário controlado por processo administrativo fiscal é atribuição privativa de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) e competência de Delegado ou Inspetor-Chefe, nos termos do art. 302, inciso I, da Portaria MF 203/2012.

139. Dessa forma, além das fragilidades nos controles descritas anteriormente, é possível que tenha havido infração funcional de servidores da RFB que permitiram que um crédito de grande monta fosse prescrito. Ressalta-se que a Portaria MF 230/2012, foi revogada recentemente pela Portaria MF 430/2017 (BRASIL, 2017f), alterando-se, inclusive, as responsabilidades pelos controles de prescrição dos créditos. Ademais, conforme o art. 10, inciso X, da Lei 8.429/1992, constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseja perda patrimonial, notadamente, agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda, bem como no que diz respeito à conservação do patrimônio público.

140. Com o objetivo de aprofundar os exames, a equipe de auditoria solicitou, entre outros (peça 64):

- a) Histórico do referido processo, com as ocorrências, situação dos créditos tributários, despachos de reconhecimento de prescrição, ainda que anonimizada a identificação do contribuinte;
- b) Valor e quantidade de processos baixados por prescrição em 2017 referentes a créditos tributários acima de R\$ 1.000,00 (mil) reais; e
- c) Amostra dos dez processos mais antigos baixados por prescrição em 2017, contando-se a partir da data da última movimentação do processo, contendo: identificador, data do despacho de reconhecimento de prescrição, data da baixa do crédito tributário e valor.

141. Em resposta preliminar (peça 66), a RFB foi omissa em relação aos pontos b) e c) listados acima, o que demonstra, a princípio, que a RFB não possui controles efetivos em relação ao volume dos créditos prescritos, pois era de se esperar que essas informações fossem facilmente disponibilizadas pelos sistemas. Em relação ao ponto a), a RFB solicitou prorrogação de prazo, com a alegação de que o processo não é eletrônico. No entanto, conforme apresentado na referida reunião, o processo físico foi digitalizado e as peças estão disponíveis digitalmente nos sistemas, contrariando a alegação da RFB.

142. Posteriormente, a RFB encaminhou nova manifestação (peça 97) na qual reconheceu que ainda não é possível obter o rol de processos prescritos – e, por consequência, os valores – de forma conclusiva, tendo em vista que ainda não foi aplicada no sistema a regra contida do Parecer PGFN/CAT 1.715/2010, relativamente aos optantes do parcelamento da Lei 12.865/2013, e que somente após a implantação dessa regra de contagem de prazos, prevista para o final de abril de 2018, será possível apurar corretamente os processos com prescrição em 2017.

143. Dessa forma, decorridos quase oito anos do Parecer da PGFN e cinco anos da Lei

12.865/2013, a RFB ainda não é capaz de apurar precisamente o volume de créditos prescritos, realizar a baixa dos sistemas de controle e efetuar o consequente desreconhecimento contábil dos créditos tributários prescritos do ativo do MF. De fato, a própria necessidade de realizar apurações especiais esporádicas já demonstra que os controles instituídos não são efetivos.

144. Cabe acrescentar que, conforme o disposto na Nota RFB/Audit/Diaex 48, de 22/5/2017, elaborada em resposta ao Ofício de Requisição 01-120/2017 no âmbito do TC 018.231/2016-0, relatoria Min. José Múcio Monteiro (peça 101, p. 10-11), somente quando a extinção do processo ocorre por demanda de apuração especial é possível identificar, no histórico do processo, que tal extinção se deu por prescrição. Entretanto, quando o reconhecimento da prescrição ocorre por meio de um despacho decisório lavrado por Auditor Fiscal, que é o procedimento operacional padrão, não há distinção do resultado do julgamento informado no sistema de controle de processo que permita distinguir se a motivação da extinção ocorreu por revisão de lançamento, por erro de fato ou por prescrição.

145. Dessa forma, além do sistema Sief Processos não conter controles capazes de prevenir a prescrição, sequer é possível apurar o volume de créditos prescritos em determinado exercício por meio de uma simples consulta no sistema. Para se obter a real dimensão dos créditos prescritos é preciso consultar manualmente todos os processos encerrados. Dessa forma, por não conhecer o volume de créditos prescritos inscritos em ativo, a RFB não realizou nenhum desreconhecimento de crédito tributário por prescrição em 2017 (peça 97, p. 4-5).

146. Ressalta-se ainda que, pela negativa de acesso, não foi possível:

- a) Obter evidência de auditoria apropriada e suficiente dessa distorção, além das obtidas por meio de consultas públicas;
- b) Verificar possíveis impropriedades, causas e responsabilidades pela demora na tramitação do referido processo, que culminaram na prescrição do débito; e
- c) Expandir os testes substantivos para verificar a existência e a materialidade de todos os créditos prescritos e qual seriam os seus reflexos nas demonstrações contábeis do MF.

147. Cabe pontuar que manter créditos sabidamente prescritos no ativo contraria o próprio conceito de ativo: ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade (BRASIL, 2017f, p. 142); e de reconhecimento e desreconhecimento de ativo, previstos nos itens 2.1.1 e 2.1.2 do MCASP (BRASIL, 2016f, p. 145).

148. Ressalta-se que, embora o valor prescrito, evidenciado no processo específico, não represente valor materialmente relevante para fins da presente auditoria financeira, é preciso notar que representa apenas um tributo lançado – entre vários que podem estar lançados no mesmo processo, referente a um único processo – dentre vários processos que um mesmo contribuinte pode responder, de um único contribuinte – dentre os milhões de contribuintes existentes. Pontua-se também que, devido ao porte do contribuinte e a notoriedade do processo de falência, seria esperado que este processo fosse submetido a controle mais efetivo em relação aos demais processos. Ressalta-se que todas as peças relacionadas a essa distorção foram consideradas sigilosas no âmbito da presente fiscalização.

149. De acordo com a Nota de Créditos Ativos 1/2018 referente ao mês de novembro (peça 32, p. 6), último mês disponível, somente em relação aos créditos tributários não previdenciários e não parcelados na situação de devedor, existiam 576.580 processos nas unidades locais, 52 nas Delegacias de Julgamento e 320 no CARF, totalizando 576.952 processos e mais de R\$ 182,54 bilhões em créditos tributários diretamente passíveis de prescrição.

150. Ressalta-se ainda que, mesmo os créditos registrados nos sistemas da RFB como suspensos por decisão administrativa e judicial, e os inscritos em parcelamento que, em tese, estariam resguardados da possibilidade de prescrição, na prática, podem estar indevidamente inscritos nessas situações, estando sujeitos à prescrição, conforme constatado em 17,16% dos processos de uma amostra aleatória selecionada pela Audit/RFB (peça 58, p.13). Assim, dadas as fragilidades nos

controles, todo o estoque de créditos ativos da RFB, estimado em mais de 1,12 milhão de processos e R\$ 1.819,67 bilhões (peça 32, p. 1), pode estar passível de prescrição, independentemente da situação do débito.

151. Ante o exposto, ao contrapor a situação narrada às normas acima dispostas, conclui-se que:

- a) A RFB não possui controles efetivos em relação à prescrição de créditos tributários constituídos em processos administrativos fiscais, notadamente no que se refere aos processos em papel e digitalizados;
- b) Dadas as fragilidades de controle descritas e o volume de processos administrados, é provável que o controle de prescrição tenha falhado em diversos outros processos, disseminando-se por todo o valor registrado em créditos tributários;
- c) Devido às limitações de acesso impostas à equipe de auditoria, não foi possível obter evidência suficiente da materialidade da distorção;
- d) Existe um volume de créditos tributários prescritos, inscritos indevidamente no BP do MF, de valor não quantificável, porém possivelmente relevante, com possíveis efeitos generalizados nas demonstrações contábeis, atingindo as contas de Créditos Tributários, Infrações Legais, Ajustes de Perdas em Créditos Tributários e Ajuste de Perdas em Infrações, tanto no ativo circulante quanto no ativo não circulante, além dos consequentes reflexos na DVP, BF, BO e nas contas de controles; e
- e) Conforme descrito no tópico III.3, nos últimos cinco anos não foram realizados trabalhos relevantes de avaliação de riscos e de controles internos administrativos associados à confiabilidade e à transparência dos créditos tributários a receber pela Audit da RFB (peça 58, p. 3-4), embora haja competência expressa de execução de atividade de auditoria interna e gerenciamento de riscos institucionais nas áreas de negócio da RFB, conforme arts. 37 a 41 da Portaria MF 430/2017 (BRASIL, 2017f).

152. Em resposta às distorções apontadas no relatório preliminar, a RFB informou que (peça 103, p. 27-37):

- a) A distorção refere-se ao reconhecimento indevido de créditos tributários prescritos no ativo, e que a aplicação das recomendações levaria a um duplo desconhecimento contábil, sob pena de subavaliação do ativo da União;
- b) O reconhecimento de ofício da prescrição por parte da autoridade fiscal competente para fazer a revisão de ofício só teria ocorrido no dia 7 de março de 2018, não em 2012, e que somente após o reconhecimento de ofício da prescrição é que o crédito tributário se extingue, na forma do art. 156 da Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN). Razão pela qual nas demonstrações contábeis do ano de 2017, o PAF em comento estava em situação de “devedor”, exatamente na mesma situação em se encontrava nos sistemas de controle da RFB. Convém ressaltar que somente o Auditor-Fiscal da RFB é autoridade competente para reconhecer a ocorrência de prescrição, com base no art. 6º, inciso I, alínea “b” da Lei 10.593/2002, combinado com o art. 53 da Lei 11.941/2009;
- c) Há dois tipos distintos de processos, o digital e o eletrônico. Em síntese, a diferença é que o processo digital é aquele formalizado com os documentos digitalizados, nos moldes dos antigos processos em papel, cuja movimentação, análise e decisão sobre cada pedido e fase do processo são impulsionadas por um servidor com competência específica para realização de cada ato. Já os processos do tipo eletrônico são aqueles formalizados exclusivamente pelos sistemas da RFB, sem intervenção de servidores ou atuação dos contribuintes, que controlam os dados de créditos tributários, cujo trâmite segue regras de sistema automatizado. Se houver necessidade de intervenção de um usuário no processo do tipo eletrônico, o processo deverá ser tornado digital e feita a instrução do processo com os documentos próprios;
- d) Existe um novo sistema de cobrança da RFB, denominado Cobrança Integrada, em que há as datas de início e fim de contagem de prescrição;

e) O sistema de controle de processo de tipo eletrônico já possui regras e mecanismos de controle de prescrição e, em relação aos demais processos da RFB, do tipo digital, cujo reconhecimento de prescrição depende de despacho decisório do Auditor-Fiscal, já está em construção a demanda Codac 585/2016, que desenvolverá rotina capaz de identificar e controlar os prazos dos eventos que interrompem ou suspendem a prescrição, para o fim de fazer a contagem e demonstrar em consulta online as respectivas datas de prescrição, no sistema Sief Processos; e

f) Um exemplo de caso de extratos dos débitos de CSLL, IRPJ, PIS e COFINS do sistema Sief Fisco, originários da Declaração de Débitos e Créditos Federais (DCTF), demonstra o controle de prescrição efetuado.

153. Em que pesem as informações apresentadas pelo gestor, as alegações não merecem prosperar. Inicialmente, em relação à alínea “a”, conforme visto nos itens IV.3.1 a IV.3.3, desconhecimento contábil não se confunde com ajuste para perdas.

154. Em relação à alínea “b”, ao afirmar que a prescrição só ocorreu no dia 7/3/2018, por ocasião da revisão de ofício, a RFB demonstra que confunde os conceitos de controle contábil com o de medidas administrativas sob sua responsabilidade. O ato administrativo de reconhecer a prescrição não se confunde com o fato da prescrição em si. Nesse sentido, a NBC TSP Estrutura Conceitual (BRASIL, 2017c, item 8.29) é categórica ao afirmar que todas as transações materiais, eventos e outros itens reportados são apresentados de maneira que transmitam a sua essência em vez da sua forma jurídica ou outra forma, de modo que as características qualitativas da relevância e da representação fidedigna sejam alcançadas (item 8.29).

155. Conforme o art. 174 do CTN, a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva, ressalvadas as hipóteses de suspensão e interrupção. Assim, a prescrição ocorre pela perda do direito da pretensão da administração tributária, pelo simples lapso temporal, e não pelo ato administrativo de reconhecimento da prescrição pela RFB ou pela operacionalização do reconhecimento da prescrição no sistema.

156. Desse modo, embora o processo tenha sido encaminhado para o Gabinete da DRF 1 RJ em 2012, com a indicação de que a prescrição já havia ocorrido, o despacho decisório só foi operado em 7/3/2018 após questionamentos do TCU conforme consta no próprio despacho (peça 103, p. 50).

157. Ademais, a tela do Sief Processo encaminhada pela RFB, a fim de comprovar a anotação da prescrição no sistema e o consequente encerramento do processo (peça 103, p. 28) demonstra que o evento foi registrado como extinção por “revisão de lançamento”. Embora a Portaria RFB 719/2016, permita o registro da revisão de crédito tributário em decorrência de prescrição, fica demonstrado que o sistema, além de não prevenir, ainda não é capaz de, ao menos, controlar o motivo da extinção, impossibilitando uma visão detalhada que diferencie a extinção por prescrição das demais hipóteses legais, o que demonstra a falta de controles mínimos desse tipo de prescrição.

158. Em relação à alínea “c” cabe destacar que, conforme informado pela própria RFB (peça 103, p. 30-31), os processos permanecem no tipo eletrônico somente no caso de não haver necessidade de nenhuma intervenção manual. Qualquer necessidade desse tipo transforma o processo eletrônico em digital, que não possui controles de prescrição, sendo este o objeto da presente distorção.

159. Em relação ao item “d”, a RFB não apresentou maiores esclarecimentos sobre o novo sistema, apresentando apenas a impressão de algumas telas do módulo Cobrança Integrada do Sistema Integrado do Crédito Público (SIC) que, de fato, demonstram a previsão de controle de prescrição. Cabe salientar que, conforme Nota RFB/Audit/Diaex 2, de 10/1/2017, elaborada em resposta ao Ofício de Requisição 03-405/2016 no âmbito do TC 025.774/2016-6, relatoria Min. Aroldo Cedraz (peça 101, p. 17), esse sistema de Cobrança Integrada ainda está em desenvolvimento e possui meta para implantação em maio de 2018. Entretanto, conforme informações da própria RFB, o órgão apresenta diversas limitações que dificultam a operacionalização dos projetos de TI, como restrição orçamentária, carência de pessoal e limitação dos prestadores de serviço, e que acabam por atrasar o desenvolvimento dos sistemas.

160. Oportuno ressaltar que a implementação de mecanismos de controle interno eficazes a fim de melhorar a gestão da contabilização da receita arrecadada e dos créditos a receber com base nos riscos da entidade já foi objeto de recomendação do TCU por meio do item 9.1 do Acórdão 2464/2016-TCU-Plenário, de relatoria do Min. Raimundo Carreiro, considerando para isso a implantação dos projetos já em andamento Sistema Integrado do Crédito Público (SIC) e Programa de Unificação do Crédito Previdenciário e Fazendário (PUC).

161. Por fim, a alínea “e” reconhece que, de fato, ainda está pendente de implementação rotina capaz de identificar e controlar os prazos dos eventos que interrompem ou suspendem a prescrição de processos no sistema Sief Processos; enquanto a alínea “f” cita um exemplo de caso de processo controlado por meio do sistema Sief Fiscal, originário da Declaração de Débitos e Créditos Federais (DCTF), que não é objeto da presente distorção, portanto, dispensa comentários.

Recomendação

Ao Ministério da Fazenda que:

- a) Efetue o levantamento de todas as situações em que ocorreu a prescrição e que o crédito continuou registrado no BP do MF, a fim de efetuar o desconhecimento contábil dos respectivos valores do ativo do MF, em conformidade com os preceitos da NBC TSP Estrutura Conceitual (itens 3.10 a 3.16 e 5.6 a 5.13), do MCASP (itens 2.1.1 e 2.1.2) e do Manual Siafi Seção 020333 (itens 2 a 6) e Seção 020342 (itens 3 a 6);
- b) Realize trabalhos de auditoria interna de acordo com a avaliação de riscos e de controles internos administrativos associados à confiabilidade e à transparência dos créditos tributários a receber, em conformidade com os preceitos dos arts. 37 a 41 da Portaria MF 430/2017; e
- c) Estabeleça controles administrativos efetivos a fim de controlar a prescrição dos créditos tributários sob sua administração.

162. Esta proposta visa aperfeiçoar o registro e a contabilização dos créditos tributários a receber, de acordo com o conceito de ativo previsto nos itens 2.1.1 e 2.1.2 do MCASP e com as características qualitativas da informação previstas no capítulo 3 da NBC TSP Estrutura Conceitual.

IV.3.5 Utilização inadequada de índice de ajuste para perdas de créditos tributários da RFB

163. Para mensuração do ajuste para perdas estimadas nos créditos tributários acima de R\$ 1.000,00 (mil reais), a RFB utiliza percentual simplificado com base na metodologia de *rating* da dívida ativa da União elaborada pela PGFN (Portaria MF 293/2017). Contudo, a metodologia aplicada à dívida ativa da União (DAU) realizou a classificação de todo o estoque controlado pelo órgão, desconhecendo do ativo os créditos pouco recuperáveis ou irre recuperáveis, não tratando apenas como ajuste estimado para perdas, conforme art. 13 da Portaria MF 293/2017. Além disso, para créditos abaixo de R\$ 1000,00 (mil reais) foram adotadas premissas diversas, que não se sustentam em uma análise mais aprofundada, como detalhado em sequência.

164. O Grupo de Trabalho instituído pela Portaria MF 571/2015 definiu critérios para reconhecimento e evidência de créditos tributários e seu respectivo ajuste para perdas. Assim, a partir de 2015, para os créditos em situação “devedor” da RFB acima de R\$ 1.000,00 (mil reais), passou-se a utilizar o mesmo percentual de ajuste para perdas aplicado aos créditos da PGFN, haja vista o potencial de inscrição de tais créditos em DAU. O relatório do GT (peça 88, p. 25) apontou esse critério como solução temporária enquanto não realizada a identificação do nível de recuperabilidade dos créditos da dívida ativa, momento em que seria necessária a revisão do critério adotado pela RFB.

165. Para o exercício de 2017, a PGFN passou a definir os valores contabilizados em ativo e o respectivo ajuste para perdas com base em *rating* de créditos (Portaria MF 293/2017), de acordo com o seu potencial de recebimento. Assim, foram reconhecidos como ativo os créditos classificados nas categorias A ou B, com maior potencial de recuperação, sendo os créditos do tipo C e D, de baixa perspectiva de recebimento, registrados apenas em contas de controle (BRASIL,

2017e). Com relação ao ajuste para perdas para os créditos inscritos em dívida, foram aplicados os percentuais de 30% para créditos do tipo A e 50% para os do tipo B, definidos na Portaria.

166. Dessa forma, tornou-se necessário que a RFB realizasse adaptações no seu critério de mensuração de ajuste para perdas, já que a PGFN não mais aplica índice único para todo o estoque, como ocorria até o exercício de 2016. A nova fórmula encontrada pela RFB, apresentada nas notas explicativas às demonstrações contábeis do MF do 4º trimestre de 2017 (peça 74, p. 24), continua a ser baseada nas estimativas realizadas pela PGFN, tomando-se como premissa que o ajuste para os créditos da dívida ativa de *rating* C e D seria equivalente a 100% e obtendo-se uma média ponderada do estoque em cada classe pelo percentual de ajuste. Assim, calculou-se um “índice médio” teórico de 82,45% para o ajuste de perdas de dívida ativa, apresentado na tabela a seguir, que foi aplicado sobre os créditos da RFB acima de R\$ 1.000,00.

Tabela 5 - Base de cálculo do índice de ajuste para perdas dos créditos tributários acima de R\$ 1.000,00

<i>Rating</i> do devedor principal	Valor consolidado da inscrição em Dívida Ativa (R\$)	% de ajuste para perdas	Valor do ajuste para perdas (R\$)	Em R\$ milhões % médio do ajuste para perdas
A	224.427	30%	67.328	82,45%
B	381.192	50%	190.596	
C	285.373	100%	285.373	
D	1.090.240	100%	1.090.240	
Total	1.981.232		1.633.537	

Fonte: Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis do MF do 4º Trimestre de 2017 (peça 74, p. 24).

167. Contudo, cabe rememorar que, segundo a Manual Siafi 020342 (peça 84, p. 60-70), o ajuste para perdas estimadas não se confunde com o desconhecimento de ativos que tenham se tornado efetivamente irrecuperáveis. Além disso, segundo o mesmo manual, para a mensuração do valor recuperável dos créditos a receber, recomenda-se a utilização da metodologia baseada no histórico de recebimentos passados ou outra metodologia que se mostre mais adequada, mas sempre com o objetivo de refletir de maneira mais fidedigna a real situação do ativo.

168. Ademais, o item 8.3.2 do MCASP (BRASIL, 2016f, p. 203) esclarece que os ativos oriundos de transações tributárias, enquanto não efetivamente arrecadados, devem ser mensurados pela melhor estimativa de entrada de recursos para a entidade, que deve desenvolver políticas contábeis para levar em consideração tanto a probabilidade de que os recursos fluam para o governo quanto o valor justo dos ativos resultantes. Ainda segundo o item 5.2.5 do MCASP (BRASIL, 2016f, p. 326), a mensuração do ajuste para perdas deve basear-se em estudos especializados que delineiem e qualifiquem os créditos, de modo a não superestimar e nem subavaliar o patrimônio real do ente público.

169. Assim, ao adotar uma simplificação da metodologia utilizada por outra instituição, a RFB não evidencia corretamente a expectativa de recebimento dos créditos tributários contabilizados no ativo, contrariando característica qualitativa da informação contábil de representação fidedigna (NBC TSP Estrutura Conceitual) e prejudicando a própria utilidade da informação registrada no BP do MF. Ainda que possivelmente prudente, a adoção de elevado ajuste para perdas (82,45%) indica que a maioria dos créditos não tem perspectiva real de recebimento, cabendo à RFB avaliar se eles satisfazem a definição de ativo do item 2.1.1 do MCASP (BRASIL, 2016f, p. 141) e se realmente deveriam estar contabilizados como ativos da União.

170. Estendendo a análise da metodologia de ajuste para perdas, verificou-se que também foram utilizados critérios não apropriados para o cálculo do índice de ajuste para perdas de créditos tributários até R\$1.000,00 (mil reais). Segundo informações da Nota Audit/Diaex 25/2018 (peça 70, p. 4), para esses créditos foi utilizado uma “taxa de sucesso”, apurada como o resultado da primeira faixa de valor do Índice de Recuperação de Cobrança (IRC), que vai de R\$ 1.000,00 a R\$ 10.000,00. Conforme consignado na resposta da RFB “esse índice mede a relação entre o crédito

recuperado e o total cobrado”. A metodologia utilizada e a respectiva memória de cálculo são apresentadas na tabela a seguir.

Tabela 6 - Base de cálculo do índice de ajuste para perdas dos créditos tributários até R\$ 1.000,00

Faixa contribuinte	Em R\$ reais						
	I - Parcelado	II - Extinto por pagamento	III - Extinto por compensação	IV - Enviado à PGFN	A - Valor recuperado (I+II+III)	B - Valor cobrado (I+II+III+IV)	IRC (A/B)
Entre 1.000,00 e 10.000,00	18.635.453,64	18.459.759,73	2.525.987,26	175.528.318,11	39.621.200,63	215.149.518,74	18,42%

Fonte: resposta ao Ofício de Requisição 14-373/2018 (peça 70, p. 4)

171. Observam-se duas inconsistências com relação à metodologia empregada: i) a “taxa de sucesso” diz respeito a uma faixa de débitos (R\$ 1.000,00 a R\$ 10.000,00) diferente daquela em que se pretende aplicar o ajuste para perdas (até R\$ 1.000,00); ii) a RFB considera como valor recuperado débitos que foram incluídos em parcelamentos, ou seja, que ainda não foram efetivamente recebidos, fazendo com que compoñham a “taxa de sucesso” e não sofram ajuste para perdas.

172. Imprescindível esclarecer que o ajuste para perdas não pode constituir uma salvaguarda para que a contabilidade justifique a inexistência de critérios para o correto reconhecimento e mensuração dos ativos. Em outras palavras, a adoção de elevado percentual de ajuste para perdas não substitui uma representação adequada do ativo contábil, haja vista constituir mera margem na mensuração da probabilidade de que os recursos fluam para a entidade.

173. Exemplificando, um balanço que registre R\$ 100,00 de ativo com um ajuste de 75% e outro que registre um ativo de R\$ 50,00 e um ajuste de 50% não representam a mesma realidade. Ainda que o saldo resultante matematicamente seja o mesmo (R\$ 25,00), a essência da informação transmitida ao usuário é diferente. A afirmação contida no segundo exemplo transmite um potencial muito maior de recuperação econômico/financeira do ativo do que no primeiro exemplo. Tendo em vista o caráter contábil da informação, esta deve representar fidedignamente a realidade a que se refere, não apenas objetivando apurar um saldo apropriado.

174. Isto posto, ao trazer a análise para a contabilidade pública, não é possível afirmar que as distorções apontadas tanto no ativo (distorções IV.3.1, IV.3.2 e IV.3.3) quanto no ajuste para perdas (distorção IV.3.5) se compensam. Com efeito, representam um prejuízo à real percepção da situação patrimonial dos créditos tributários a cargo da RFB, afetando o usuário da informação contábil e a transparência dos demonstrativos do MF.

175. Ante o exposto, ao analisar a situação supracitada, conclui-se que:

- a) A metodologia utilizada para cálculo do valor do ajuste para perdas de créditos tributários não reflete a real situação do ativo escriturado no BP, em afronta ao conceito de ativo (MCASP, item 2.1.1), aos preceitos contábeis de representação fidedigna da informação (NBC TSP Estrutura Conceitual, itens 3.10 a 3.16) e aos critérios do Manual Siafi 020342 e 020333 (peça 84);
- b) Não há ferramenta de controle que propicie visão histórica do recebimento dos créditos tributários de forma individualizada, isto é, com o controle por crédito;
- c) Não há ferramenta de classificação do potencial de recuperação econômico/financeira do estoque de créditos tributários controlados pela RFB, que permitiria o reconhecimento fidedigno do ativo controlado pela entidade e a constituição do ajuste para perdas estimadas; e
- d) Não há normatização dos critérios de classificação dos créditos tributários a receber pelo MF, como há para os créditos inscritos em dívida ativa (Portaria MF 293/2017) (BRASIL, 2017e).

176. Em resposta às distorções preliminares, a Nota Codac/Gabin 72/2018 (peça 103, p. 21-22) esclarece que existe uma classificação para os maiores devedores incluídos em cobrança especial, com a finalidade de direcionar as ações de cobrança. Além disso, reconhece que o aprimoramento desta metodologia de classificação e sua expansão para os devedores abaixo de R\$ 10 milhões, somados à utilização da classificação para fins contábeis, aprimoraria o trabalho de seleção dos contribuintes a serem cobrados, bem como as informações contábeis do MF.

177. Não obstante o órgão gestor reconheça a necessidade de aprimoramento dos critérios utilizados para reconhecimento contábil dos créditos a receber a cargo da RFB, a referida nota não informa o prazo para finalização do trabalho de revisão. No entanto, cabe registrar que, em reunião de encerramento da auditoria realizada em 19/3/2018, representantes da RFB informaram que o projeto deve ocorrer ainda no exercício de 2018.

Recomendação

Ao Ministério da Fazenda que estabeleça critérios de classificação (*rating*), reconhecimento e mensuração dos créditos tributários a receber, a fim de que os valores contabilizados no ativo e no ajuste para perdas estimados espelhem a real possibilidade de recuperação econômico-financeira do crédito, em conformidade ao conceito de ativo do MCASP (itens 2.1.1 e 2.1.2), aos preceitos contábeis de representação fidedigna da informação da NBC TSP Estrutura Conceitual (itens 3.10 a 3.16) e aos critérios do Manual Siafi Seção 020333 (itens 2 a 6) e Seção 020342 (itens 3 a 6).

178. Espera-se que a proposta contribua para a evidenciação fidedigna da expectativa de recebimento do saldo de créditos tributários a receber no âmbito das demonstrações financeiras do MF, de acordo com os itens 3.10 a 3.16 da NBC TSP Estrutura Conceitual (BRASIL, 2017c).

IV.3.6 Ausência de exclusão por inadimplência de contribuintes em parcelamentos

179. Durante a auditoria, identificou-se a não exclusão de contribuintes dos parcelamentos especiais instituídos pelas Leis 11.941/2009 e 12.996/2014, em afronta à legislação aplicável a esses institutos. Para verificar as informações contábeis concernentes aos créditos parcelados, a equipe de auditoria solicitou à RFB a quantidade de empresas e o montante por número de parcelas em atraso em 31/12/2017, segmentado por tipo de parcelamento (peça 53). Além disso, foi requerida a metodologia utilizada para o índice de ajuste para créditos parcelados no percentual de 13,5% (peça 89, p. 15).

180. A RFB encaminhou dados de quantidade de parcelas em atraso somente para os parcelamentos das Leis 11.941/2009 e 12.996/2014, visto que os sistemas de controle dos demais programas de parcelamento não possuem essa funcionalidade. De acordo com o órgão, havia cerca de 4.670 parcelamentos com três ou mais parcelas em atraso referentes à Lei 11.941/2009 em 31/12/2017, o que representa um montante de R\$ 5,65 bilhões. Ainda, havia cerca de 58.571 parcelamentos com três ou mais parcelas em atraso referentes à Lei 12.996/2014 nessa mesma data, representando R\$ 4,17 bilhões (peça 70, item “a”).

181. Quanto ao ajuste para perdas, a RFB informou que utilizou o índice médio das prestações em atraso sobre o saldo devedor total dos créditos parcelados. Pontuou que há dados gerenciais para atender esse modelo de cálculo somente para os parcelamentos da Lei 10.522/2002 (parcelamento ordinário), da Lei 11.941/2009 e da Lei 12.996/2014 (peça 89, p. 16). Assim, para o cálculo do índice foram utilizados dados de somente três parcelamentos, o que demonstra mais uma falha de controle por parte do órgão, que não possui dados gerenciais dos outros parcelamentos que atendam ao modelo de cálculo escolhido para o ajuste de perdas.

182. Para cada um desses parcelamentos, o índice médio de prestações em atraso foi de 3,7%, 16,3% e 18%, respectivamente, resultando na média geral de 13,5%, a qual foi utilizada para todos os parcelamentos, segundo as notas explicativas do 4º trimestre do Ministério da Fazenda (peça 89, p. 15 e peça 74, p. 14).

183. Em momento posterior, a equipe de auditoria solicitou telas do Sistema de Parcelamento de

Débitos (Sipade) contendo a relação de devedores por prestações em atraso até 18/2/2018 para o parcelamento ordinário da Lei 10.522/2002 (peça 89, p. 6). A extração encaminhada demonstrou ocorrência de 7.112 devedores com mais de três parcelas em atraso, sendo que 16.646 dessas dívidas possuíam valor superior a mil reais. Foi informado ainda que, em dezembro de 2017, havia 180.464 parcelas em atraso para esse parcelamento, as quais totalizavam R\$ 548.267.088,00. Desse modo, depreende-se falha no controle de adimplência e de rescisão desses programas (peça 89, p. 6).

184. Após isso, realizou-se recálculo do índice médio de prestações em atraso utilizando os dados de dezembro de 2017, encaminhados em resposta ao item “a” do Ofício de Requisição 14-373/2018 (peça 70), e os resultados encontrados para os parcelamentos da Lei 11.941/2009 e 12.996/2014 foram, respectivamente, 20,02% e 19,33%, em divergência às informações apresentadas nas notas explicativas do MF do 4º trimestre de 2017, que apresentaram índices de 16,3% e 18% para esses programas (peça 74; peça 89, p. 2 a 5).

185. Questionada a respeito dessa questão, a RFB informou que o cálculo da provisão que consta das notas explicativas supracitadas foi realizado com base nos dados do mês de setembro de 2017 para os parcelamentos especiais (Lei 11.941/2009 e 12.996/2014) e com base em dados do mês de agosto de 2017 para o parcelamento ordinário (peça 89, p. 20), situação que explicita, novamente, falha de controle e prejudica a confiabilidade das informações registradas na contabilidade.

186. Ademais, verificou-se falta de segregação de contas no Siafi entre os créditos parcelados e não parcelados, razão pela qual não foi possível, através de consulta a dados do Siafi, confirmar se o índice utilizado para o cálculo do ajuste de perdas tocante aos créditos parcelados foi o mesmo constante das notas explicativas (peça 89, p. 1). Dessa forma, o recálculo foi realizado a partir de informações encaminhadas pela RFB, como mencionado no parágrafo 185 (peça 70; peça 89, p. 2)

187. Em relação à exclusão de contribuintes, o art. 1º, § 9º, da Lei 11.941/2009, dispõe que a manutenção em aberto de três parcelas, consecutivas ou não, ou de uma parcela, estando pagas todas as demais, implicará, após comunicação ao sujeito passivo, a imediata rescisão do parcelamento e, conforme o caso, o prosseguimento da cobrança, sendo que as parcelas pagas com até trinta dias de atraso não configurarão inadimplência para fim de rescisão do programa.

188. Por sua vez, os débitos parcelados na forma da Lei 12.996/2014 estão sujeitos às regras previstas no art. 1º, § 9º, da Lei 11.941/2009, conforme dispõe o art. 2º, § 7º, da Lei 12.996/2014. Ressalta-se que as demais leis de parcelamentos trazem comandos normativos relativos à rescisão semelhantes aos acima explanados. Assim, conclui-se que há falha no controle de inadimplência e posterior exclusão dos contribuintes, pois vários deles não são excluídos mesmo se enquadrando na situação de exclusão descrita nas leis aplicáveis (peça 70, item a).

189. Quanto à contabilização, o capítulo 3 da NBC TSP Estrutura Conceitual (BRASIL, 2017c) descreve as características da informação contábil: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade. Nesse sentido, o objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil é fornecer informação para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão, conforme item 3.1 da NBC TSP Estrutura Conceitual (BRASIL, 2017c).

190. O Manual Siafi 020333 (peça 84, p. 44-59) não especifica metodologia para o cálculo das perdas estimadas dos créditos tributários. Porém, afirma que a utilizada para cálculo dessas perdas deverá ser aquela que melhor reflita a real situação do ativo e que a entidade pública deverá divulgar em notas explicativas a metodologia utilizada e a memória de cálculo do valor. Por derradeiro, descreve três metodologias que podem ser utilizadas pelas entidades públicas para mensuração do valor recuperável dos créditos tributários a receber (peça 84, p. 52-55).

191. Sobre o tema parcelamentos, imperioso salientar o trabalho de auditoria “Gestão de créditos tributários em parcelamento”, realizado pela Auditoria Interna da RFB, entre 21/03/2017 e 11/08/2017, que abarcou parcelamentos ordinários (Lei 10.522/2002) e parcelamentos especiais (Leis 11.941/2009, 12.865/2013, 12.996/2014). Foi auditada amostra de 383 processos sob controle do sistema Sief-Processo, dos quais 138 (36%) apresentaram alguma situação sujeita a ajuste,

sistêmico ou procedimental. Desses, setenta (18,3%) apresentaram maior significância e serviram de evidências para os achados, dispostos, resumidamente, no quadro a seguir:

Quadro 1 - Achados do relatório: Gestão dos créditos tributários em parcelamento (Audit/RFB)

Achado	Causa	Efeitos
Inconsistências sistêmicas envolvendo concessão, manutenção e cobrança de parcelamentos ordinários (simplificados e não simplificados).	Definições insuficientes de sistemas de parcelamento, em especial devido à ausência de críticas relacionadas com a concessão de parcelamentos ordinários, fato que possibilitou parcelamentos de situações legalmente vedadas.	Concessão indevida de parcelamentos, em desobediência à legislação, com consequente <u>risco de prescrição</u> dos débitos indevidamente parcelados.
Falhas de execução, por partes das unidades, em procedimentos envolvendo a concessão, o acompanhamento e a cobrança de parcelamentos.	Insuficiência de definição e controle relacionados com os sistemas de parcelamento.	Concessão e a manutenção indevida de parcelamentos e a dificuldade de implementar eventuais ações de cobrança, inclusive com <u>risco de prescrição</u> dos débitos indevidamente parcelados.
Demora de procedimentos relacionados com o prosseguimento da cobrança de parcelamentos.	Falha na execução de procedimentos e na insuficiência de definições sistêmicas e controle relacionados com os sistemas de parcelamento especificamente em relação ao RQA; a ausência de sistema que possibilite a implementação das decisões.	Ausência de cobrança de créditos tributários vinculados aos parcelamentos da Lei 11.941/2009, com <u>riscos de prescrição</u> desses créditos. Homologação tácita indevida de RQA, com consequente <u>prescrição</u> de débitos efetivamente não liquidados, além de erro na referência gerencial para análise e trabalho de processos.
Inconsistências sistêmicas envolvendo o aproveitamento de prejuízo fiscal e/ou base de cálculo negativa de CSLL relacionados com parcelamentos especiais.	Lacunas de atualização envolvendo o sistema Sapli, o sistema Paex e o tratamento de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de CSLL em "opções da Lei 11.941/2009" da suíte de aplicativos.	Manutenção de parcelamentos em valores inferiores aos devidos como se corretos estivessem e com consequente <u>risco de prescrição</u> de débitos.
Insuficiência ou desatualização de informações relacionadas com parcelamentos.	Definições insuficientes do sistema Sief-Processo no tocante a informações relativas a parcelamentos.	Prejuízo nos controles sistêmicos por parte das unidades da RFB, assim como erro na concessão do reparcelamento.

Fonte: Relatório Audit/RFB: Gestão dos créditos tributários em parcelamentos, agosto/2017 (peça 58).

192. Depreende-se da tabela acima que os achados relatados pela auditoria interna da RFB são significativos. Porém, em oposição ao cenário detectado, a conclusão do relatório é no sentido de que o controle e acompanhamento dos parcelamentos pela RFB é de boa qualidade, e que a quantidade de situações encontradas não representa ineficiência na gestão dos parcelamentos por parte do órgão. No entanto, em seguida ressalta que a correção das falhas apontadas é fundamental para a prevenção de prejuízos à Fazenda Nacional.

193. Ante o exposto, ao contrapor a situação narrada às normas acima dispostas, conclui-se que:

- Há significativas deficiências de controle interno no que tange à gestão dos parcelamentos especiais sob controle da RFB;
- Não há controle efetivo relativo aos contribuintes inadimplentes em determinados parcelamentos especiais;
- O índice utilizado para cálculo do ajuste para perdas de créditos parcelados, divulgado nas notas explicativas do MF do 4º trimestre de 2017, teve por base dados de meses anteriores a dezembro de 2017;

- d) Não há como confirmar o índice aplicado para cálculo do ajuste de perdas para créditos parcelados, visto que não há segregação desses créditos quando da escrituração contábil no Siafi;
- e) Há indícios de afronta a disposições legais que impõem a imediata rescisão de parcelamentos de sujeitos passivos inadimplentes com esses programas;
- f) As informações contábeis registradas no Siafi carecem de características elencadas pela NBC TSP Estrutura Conceitual, acarretando prejuízo para a *accountability* e para a tomada de decisão; e
- g) A metodologia utilizada e a memória de cálculo do valor do ajuste para perdas de créditos parcelados não foram divulgadas em nota explicativa, além de não refletirem a real situação do ativo, em afronta ao Manual Siafi 020333 (peça 84, p. 44-59).

194. Em relação ao achado em tela, a RFB alegou ter controle sobre os parcelamentos que administra, bem como possuir ferramentas para exclusão automática, implantadas ou em fase de desenvolvimento (peça 103, p. 22). No entanto, verificou-se que, para os parcelamentos das Leis 12.996/2014 e 11.941/2009 há contribuintes que se enquadram nas hipóteses de exclusão de parcelamentos, mas que não foram excluídos. Ademais, trabalho realizado pela Audit/RFB demonstrou significativas falhas de gestão relativas aos parcelamentos sob responsabilidade órgão, o que se coaduna com as conclusões dos exames realizados no presente trabalho.

195. Desse modo, as situações evidenciadas aliadas ao prejuízo à confiabilidade das informações contábeis produzidas pela RFB impuseram à equipe de auditoria que se abstivesse de emitir uma conclusão, dadas as evidências de que esses efeitos seriam relevantes e generalizados para a rubrica em apreço.

Recomendação

Ao Ministério da Fazenda que:

- a) Aperfeiçoe os controles relativos aos parcelamentos no âmbito da RFB de modo a prevenir, dentre outros problemas: concessão de parcelamentos em desobediência à legislação; prescrição de débitos indevidamente parcelados; insuficiências sistêmicas e de controle relacionadas ao requerimento de quitação antecipada (RQA); lacunas de atualização envolvendo o sistema Sapli, o sistema Paex e o tratamento de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de CSLL em “opções da Lei 11.941/2009” da suíte de aplicativos; definições insuficientes do sistema Sief-Processo no tocante a informações relativas a parcelamentos;
- b) Utilize dados atualizados do fim do exercício para efetuar o cálculo do ajuste para perdas de créditos parcelados no âmbito da RFB e divulgue tanto a metodologia utilizada quanto a memória de cálculo do valor do ajuste para perdas nas notas explicativas em observância ao Manual Siafi 020333, item 7.1, ao MCASP (item 5.2.5), e à NBC TSP Estrutura Conceitual, (itens 3.1 e 3.2); e
- c) Estabeleça critérios de classificação (*rating*), reconhecimento e mensuração dos créditos tributários a receber, a fim de que os valores contabilizados no ativo e no ajuste para perdas estimados espelhem a real possibilidade de recuperação econômico-financeira do crédito, em conformidade ao conceito de ativo do MCASP (itens 2.1.1 e 2.1.2), aos preceitos contábeis de representação fidedigna da informação da NBC TSP Estrutura Conceitual (itens 3.10 a 3.16) e aos critérios do Manual Siafi Seção 020333 (itens 2 a 6) e Seção 020342 (itens 3 a 6).

À Secretaria do Tesouro Nacional que, como órgão central de contabilidade e administração financeira, nos termos da Lei 10.180/2001, crie contas contábeis de forma a segregar os créditos tributários não parcelados e parcelados no Siafi.

Dar ciência

Ao Ministério da Fazenda que contribuintes que possuem parcelamentos especiais no âmbito da RFB, mas incorreram em hipóteses legais de exclusão, a exemplo do art. 1º, § 9º, da Lei 11.941/2009 e do art. 2º, § 7º, da Lei 12.996/2014, não estão sendo excluídos desses programas.

196. Espera-se que a proposta contribua para a efetiva exclusão por inadimplência dos contribuintes de parcelamentos de acordo com cada critério de exclusão especificado nas normas que criam os parcelamentos.

IV.3.7 Defasagem e falha na periodicidade do reconhecimento de créditos a receber

197. De acordo com as notas explicativas às demonstrações contábeis do MF referentes ao 4º trimestre de 2017 (peça 74, p. 21), normalmente, os sistemas gerenciais de controle da arrecadação são atualizados a partir da segunda quinzena do mês, com dados referentes ao fim do mês anterior. Segundo a RFB, esse lapso temporal ocorre devido ao grande volume de dados tratados, impedindo uma visão *online* do estado atual dos créditos ativos.

198. Além disso, como os levantamentos são efetuados em diversos sistemas, existe a necessidade de se fazer a consolidação dessas informações. Assim, em geral, na última semana de cada mês é finalizado o levantamento dos créditos ativos pela Coordenação-Geral de Arrecadação e Cobrança (Codac) e encaminhado à Coordenação Geral de Programação e Logística (Copol) para registro no Siafi.

199. Entretanto, em consulta ao Siafi, a equipe de auditoria identificou que, em três meses (fevereiro, junho e novembro), não houve qualquer lançamento contábil nas contas de créditos tributários a receber, ou foi efetuado o estorno integral do lançamento primário, por motivo de erro, resultando na manutenção do valor proveniente do mês anterior, sem qualquer alteração. Para efetuar a compensação, também por três meses (março, agosto e dezembro), ocorreram lançamentos referentes a dois meses em um único mês (peça 90, p. 1-30).

200. Dessa forma, ao realizar o lançamento contábil com ao menos um mês de atraso, a RFB não observou os preceitos do Manual Siafi, Seção 020333 – Créditos Tributários a Receber e Ajustes para Perdas Estimadas – no que se refere à periodicidade de registro dos valores de créditos tributários a receber, os quais definem que o ajuste dos valores registrados em créditos tributários a receber deverá ser mensal:

Assim, a cada mês, o órgão ou unidade deverá verificar o montante de Créditos tributários a receber lançados em cada natureza de receita e confrontar com o valor registrado na conta contábil de créditos tributários a receber. Caso o valor registrado seja menor, deverá haver apropriação da diferença. Caso o valor registrado seja maior, deverá ser baixada a diferença (item 7.2).

201. O Manual Siafi define, ainda, que as unidades gestoras setoriais de contabilidade avaliarão o fiel cumprimento do manual, por ocasião da conformidade contábil, para que a contabilidade demonstre a adequada situação patrimonial dos órgãos e entidades, em cumprimento ao art. 14 da Lei 10.180/2001. Define também que a análise da adequada aplicação do reconhecimento dos créditos tributários a receber e da respectiva perda estimada consistirá na verificação dos registros mensais e de sua evolução (itens 8.1 e 8.2).

202. Neste quesito, constatou-se que a Divisão de Contabilidade (Ditab) não faz nenhuma verificação nos sistemas internos da RFB quanto aos dados gerados pela Codac, embora seja responsável pelos registros contábeis dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial das unidades da RFB, conforme art. 174 da Portaria MF 430/2017 (BRASIL, 2017f), e realize conformidade contábil (peça 90, p. 31-43), conforme determina a Lei 10.180/01 e Manual Siafi 020333 (peça 84). Também em consulta ao Siafi, não foi identificado nenhum lançamento de desconformidade contábil em relação às inconsistências relatadas acima (peça 90, p. 31-43).

203. Quanto aos perfis de acesso aos sistemas, verificou-se que não há óbices expressos para que a Ditab passe a aprimorar a análise prévia dos dados que são contabilizados no Siafi que são de sua responsabilidade (peça 22).

204. Por fim, o Manual Siafi 020333 define, ainda, que os órgãos e unidades devem envidar esforços para aprimorar seus sistemas informatizados, visando alcançar progressiva precisão dos valores a serem registrados na contabilidade, bem como atender ao princípio da oportunidade que prevê a tempestividade e a integridade dos registros do patrimônio e das suas mutações (item 5.4).

205. O item 8.2 do MCASP também aborda o assunto, determinando a publicação de várias informações relevantes por meio de notas explicativas, dentre elas: do reconhecimento de inconformidades que podem afetar a compreensão do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações da entidade no futuro; e dos ajustes decorrentes de omissões e erros de registro (BRASIL, 2016f, p. 412).

206. Ao não explicitar os efeitos dessas distorções nas demonstrações financeiras, a RFB não observa também o item 25 da NBC TG 26 (R5) – Apresentação das Demonstrações Contábeis – que determina que as notas explicativas devem incluir detalhes informativos acerca da sua natureza e do seu valor contábil à data do balanço (BRASIL, 2017b).

207. Além disso, ao realizar o lançamento intempestivo, a RFB afronta a NBC TSP Estrutura Conceitual, principalmente no que se refere à característica qualitativa fundamental de representação fidedigna (3.10 a 3.16) e à característica qualitativa de melhoria de tempestividade (itens 3.19 e 3.20).

208. Ante o exposto, ao contrapor a situação narrada às normas acima dispostas, conclui-se que:

- a) O processo de consolidação das informações e de lançamentos contábeis é realizado de forma manual, apesar do grande volume de dados, o que acarreta diversos erros e atrasos nos lançamentos contábeis;
- b) Ocorrem distorções, tanto nos relatórios trimestrais do MF, impedindo um acompanhamento da real situação dos créditos tributários, como no BP anual do MF, com a consequente perda da qualidade da informação das demonstrações contábeis;

c) Não há efetiva segregação de função entre a apuração, o registro contábil e lançamento da conformidade contábil referente aos créditos tributários, tendo em vista que as informações processadas pela Codac são lançadas no Siafi, sem quaisquer conferências nos dados primários pela Copol ou pela Ditab; e

d) Há fragilidade na realização da conformidade contábil pela setorial contábil do MF, que não observa se ocorre a adequada aplicação do reconhecimento dos créditos tributários a receber e respectiva perda estimada.

209. Dessa forma, apenas com base na “planilha de créditos ativos” elaborada pela Copol (peça 52), sem qualquer acesso aos dados primários pela equipe de auditoria, foi possível evidenciar que o ativo registrado nas demonstrações contábeis do MF está subavaliado em pelo menos R\$ 9,20 bilhões, conforme tabela abaixo:

Tabela 7 - Distorções no Balanço Patrimonial do MF de 2017

		Em R\$ bilhões		
Conta Contábil		dez/17	jan/18	Diferença
1.1.2.1.1.00.00	Créditos tributários – Ativo Circulante	88,27	87,48	-0,79
1.1.2.9.1.01.00	Ajuste de perdas de créditos tributários – Ativo Circulante	56,31	55,28	1,03
1.1.3.8.1.07.00	Infrações legais e contratuais – Ativo Circulante	2,63	4,60	1,96
1.1.3.9.1.01.01	Ajuste de perdas de infrações – Ativo Circulante	2,14	3,76	-1,61
Ativo Circulante		149,37	151,13	-1,75
1.2.1.1.1.01.00	Créditos tributários – Ativo Não Circulante	369,60	366,83	-2,77
1.2.1.1.1.99.01	Ajuste de perdas de créditos – Ativo Não Circulante	227,506	223,40	4,10
1.2.1.2.1.98.21	Infrações legais e contratuais – Ativo Não Circulante	10,57	18,43	7,85
1.2.1.2.1.99.03	Ajuste de perdas de infrações – Ativo Não Circulante	8,59	15,06	-6,47
Ativo Não Circulante		616,28	623,74	-7,45
Total		765,66	774,87	-9,20

Fonte: Planilhas elaboradas pela Copol (peça 52).

210. Ressalta-se que tais distorções já foram apontadas em relatórios anteriores, tendo o TCU se pronunciado a respeito do fato, por meio dos Acórdãos 2.464/2016-TCU-Plenário, relatoria do Min. Raimundo Carreiro; e 288/2018-TCU-Plenário, relatoria do Min. Aroldo Cedraz, recomendando ao MF que reconheça e evidencie contabilmente as variações decorrentes de créditos tributários referentes ao mês de dezembro no respectivo exercício financeiro, em conformidade com a NBC TSP Estrutura Conceitual e com o MCASP (BRASIL, 2016f).

211. Em resposta às distorções apontadas no relatório preliminar, a RFB informou que (peça 103, p. 27):

- a) De fato, os meses de fevereiro, junho e novembro não receberam lançamento tempestivos por atrasos, erros e mudanças de metodologia de ajuste de créditos parcelados;
- b) A gestão dos créditos tributários não é de responsabilidade da Subsecretaria de Gestão Corporativa e sim da Subsecretaria de Arrecadação e Atendimento; e
- c) Está em curso a migração da atual tecnologia de obtenção de dados gerenciais, para uma nova tecnologia chamada de *Data Lake*, capaz de permitir a extração de dados agregados em um curto espaço de tempo, entretanto a disponibilização deste recurso tecnológico e o seu povoamento com os dados ocorrerá conforme cronograma orçamentário e tecnológico definido por ato do Secretário da RFB.

212. Em que pesem as alegações apresentadas e a competência do MF para estabelecer as suas responsabilidades internamente, a Ditab é a unidade que efetua a conformidade contábil dos registros dos créditos tributários da RFB atualmente (peça 90, p. 31-43) e a executa em desconformidade com o Manual Siafi 020333 (itens 8.1 e 8.2). Ademais, a responsabilidade pela gestão dos créditos tributários não se confunde com a responsabilidade pela conformidade contábil dos lançamentos dos créditos tributários.

213. Por fim, a migração para a tecnologia chamada de *Data Lake*, ainda em desenvolvimento pelo Serpro, futuramente, pode vir a resolver os problemas apontados. Entretanto, no curto prazo, a evidenciação das distorções apontadas em notas explicativas representa uma solução à presente situação.

Recomendação

Ao Ministério da Fazenda que evidencie os efeitos contábeis decorrentes da defasagem na contabilização dos créditos tributários a cargo da RFB no BP do MF por meio de notas explicativas, enquanto não adotadas as providências para lançamento tempestivo do crédito tributário, em conformidade com os preceitos da NBC TSP Estrutura Conceitual (itens 3.10 a 3.16, 3.19 a 3.20, e 5.6 a 5.13), do MCASP (itens 2.1.1 e 2.1.2) e do Manual Siafi Seção 020333 (itens 2 a 6) e Seção 020342 (itens 3 a 6).

Dar ciência

Ao Ministério da Fazenda que os procedimentos de lançamento dos créditos tributários; no que se refere à análise e à verificação da adequada aplicação do reconhecimento dos créditos tributários a receber e da respectiva perda estimada; e de conformidade contábil; no que se refere à verificação dos registros mensais e da evolução dos registros mensais; realizados pela RFB, não estão de acordo com o Manual Siafi Seção 020333 (itens 2 a 8).

214. Espera-se que a proposta contribua para uma melhor evidenciação dos créditos tributários a receber no âmbito das demonstrações financeiras do MF conformidade com os preceitos da NBC TSP Estrutura Conceitual, do MCASP e do Manual Siafi Seção 020333 e Seção 020342.

Distorções de Classificação e de Apresentação ou Divulgação

IV.3.8 Deficiências na denominação das contas contábeis de crédito tributário

215. As notas explicativas às demonstrações contábeis do MF referentes ao 4º trimestre de 2017 (peça 74, p. 21) esclarecem que, “até o movimento de outubro de 2016, contabilizado em novembro de 2016, utilizou-se o critério de classificar o ‘devedor’ totalmente no curto prazo e o ‘parcelado’ totalmente no longo prazo”. Como solução, a Codac/RFB avaliou a conversibilidade e exigibilidade dos créditos tributários a receber do tipo “devedor” e “parcelado” e definiu sua composição, sendo 20% do crédito em situação “devedor” classificado em ativo circulante e 80% em ativo não circulante. Quanto aos créditos em situação “parcelado”, o percentual de 17,57% foi classificado em ativo circulante e 82,43% em ativo não circulante.

216. No entanto, a conta do ativo não circulante de créditos tributários possui a nomenclatura de “parcelados”, conforme quadro abaixo, mesmo o saldo da conta contendo 80% do saldo da situação “devedores”:

Quadro 2 – Denominações das contas contábeis relativas a créditos tributários

Conta	Denominação - Siafi 2017	Denominação - PCASP 2017
12111.01.01	Créditos de imposto, taxa e contribuição de melhoria parcelados	Impostos - “registra os créditos tributários a receber provenientes de impostos”
12111.01.02	Créditos de contribuição a receber parcelados	Taxas – que “registra os créditos tributários a receber provenientes de taxas”

Fonte: Siafi 2017, PCASP 2017 e peça 94.

217. De acordo com o MCASP (BRASIL, 2016f, p. 340), o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP):

É a estrutura básica da escrituração contábil, formada por uma relação padronizada de contas contábeis, que permite o registro contábil dos atos e fatos praticados pela entidade de maneira padronizada e sistematizada, bem como a elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis de acordo com as necessidades de informações dos usuários.

218. Ao confrontar os preceitos do PCASP com a nomenclatura atual das contas, constata-se que esta não representa fidedignamente o que as contas registram contabilmente, pois o saldo da conta contábil é composto por créditos em situação “devedor” e “parcelados”, mas tem denominação somente de parcelados; e o PCASP descreve que as contas se referem somente a créditos de impostos e taxas, quando na verdade se refere a todos os tipos de tributos. Logo, há afronta à característica qualitativa fundamental da representação fidedigna, alcançada quando a representação do fenômeno econômico é completa, neutra e livre de erro material, nos termos dos itens 3.10 a 3.16 da NBC TSP Estrutura Conceitual (BRASIL, 2017c).

219. Além disso, os lançamentos dos créditos tributários a receber no ativo circulante e não circulante são realizados diretamente em contas sintéticas que consolidam os créditos previdenciários e não previdenciários, inviabilizando análises individualizadas para cada um desses tipos de crédito, sendo necessária a solicitação de informações adicionais à RFB para que seja possível discriminá-los (peça 64). No âmbito da dívida ativa essa segregação existe, a exemplo das contas 1.2.1.1.1.01.06, 1.2.1.1.1.04.01 e 1.2.1.1.1.04.02. Nesse contexto, a adequada segregação em contas de créditos previdenciários e não previdenciários no Siafi estaria de acordo com os objetivos do PCASP (BRASIL, 2016f, p. 340):

d) permitir o detalhamento das contas contábeis, a partir do nível mínimo estabelecido pela STN, de modo que possa ser adequado às peculiaridades de cada ente;

e) permitir a consolidação nacional das contas públicas;

220. Ademais, verificou-se que as contas 1.2.1.1.2.01.00, 1.2.1.1.4.01.00 e 1.2.1.1.5.01.00, relativas a créditos intra OFSS, não possuem saldo nem movimentação no Siafi exercício de 2017, o que pode ocasionar duplicidade na consolidação das contas públicas dos entes da federação do exercício pela STN (Balanço do Setor Público Nacional - BSPN). Conforme preconiza o MCASP (BRASIL, 2016f, p. 341), um dos objetivos do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) é permitir a consolidação nacional das contas públicas.

221. Por fim, a proporção de 20% e 80% para separação entre circulante e não circulante dos créditos de situação “devedor” e 17,57% e 82,43% para separação entre circulante e não circulante dos créditos de situação “parcelados” não são atualizados com base no prazo de recebimento, pois esse é o mesmo percentual das demonstrações de 2016 e não há qualquer detalhamento nas notas explicativas referentes ao exercício de 2017 quanto à forma de cálculo para tais percentuais. Essa separação ocorreu inicialmente em função do Acórdão 2.464/2016-TCU-Plenário - relatoria do Min. Raimundo Carreiro, item 9.3.5, mas as proporções não foram atualizadas para o exercício de 2017. De acordo com o MCASP (BRASIL, 2016f, p. 145), os ativos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

a) estiverem disponíveis para realização imediata; e

b) tiverem a expectativa de realização até doze meses após a data das demonstrações contábeis.

222. Além disso, de forma semelhante aos créditos a receber, o MCASP (BRASIL, 2016f, p. 320) estabelece que “atualização monetária, juros, multas e outros encargos moratórios incidentes sobre os créditos inscritos em dívida ativa e respectivos ajustes para perdas devem considerar a segregação da atualização tanto no ativo circulante quanto no ativo não circulante”.

223. Ante o exposto, ao contrapor a situação narrada às normas acima dispostas, conclui-se que:

a) A nomenclatura das contas contábeis do Siafi carece das características qualitativas fundamentais da NBC TSP Estrutura Conceitual;

b) As notas explicativas referentes ao 4º trimestre de 2017 (peça 74, p. 20) não são suficientes para segregar os créditos previdenciários e não previdenciários, porque evidenciam somente o valor líquido dos respectivos ajustes para perdas e não há contas no Siafi segregadas por tipo de crédito;

c) Há indícios de falta de utilização das contas 1.2.1.1.2.01.00, 1.2.1.1.4.01.00 e 1.2.1.1.5.01.00, relativas a créditos intra OFSS, o que poderia ocasionar duplicidade na consolidação das contas públicas dos entes da Federação do exercício 2017, pela STN (Balanço do Setor Público Nacional - BSPN); e

d) Não há atualização para o exercício de 2017 dos percentuais de classificação entre ativo circulante e não circulante para os créditos em situação “devedor” e “parcelados”.

Recomendação

Ao Ministério da Fazenda que atualize anualmente os percentuais de classificação entre ativo circulante e não circulante para os créditos em situação “devedor” e “parcelados” a cargo da RFB, com base no MCASP (item 2.1.3) e nas características qualitativas da informação previstas no capítulo 3 da NBC TSP Estrutura Conceitual. À Secretaria do Tesouro Nacional que, como órgão central de contabilidade e administração financeira, nos termos da Lei 10.180/2001:

- a) Harmonize a nomenclatura das contas contábeis relacionadas a créditos tributários a receber no Siafi e no PCASP 2017, conforme os objetivos do PCASP estabelecidos no MCASP (item 2.2);
- b) Crie contas contábeis de forma a segregar os créditos tributários em não previdenciários e previdenciários no Siafi, conforme os objetivos do PCASP estabelecidos no MCASP (item 2.2); e
- c) Avalie a necessidade de utilização das contas 1.2.1.1.2.01.00, 1.2.1.1.4.01.00 e 1.2.1.1.5.01.00 existentes no PCASP 2017 em relação à conta de consolidação 1.2.1.1.1.01.00 de acordo com o os objetivos do PCASP estabelecidos no MCASP (item 2.2, “e”), a fim de não gerar duplicidade no processo de consolidação do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN).

224. Esta proposta visa aperfeiçoar o registro, a contabilização e a evidenciação dos créditos tributários a receber, de acordo com o MCASP (BRASIL, 2016f, p. 343), o PCASP 2017 e as características qualitativas da informação previstas no capítulo 3 da NBC TSP Estrutura Conceitual.

V PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN)**V.1 Conclusão com ressalva**

225. Após análise das evidências obtidas na auditoria, a equipe de auditoria propôs concluir que não se obteve evidência sobre algum fato, exceto quanto à ressalva descrita no tópico “V.2 Base para conclusão com ressalva”, que indique que as informações referentes às contas auditadas a cargo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), em especial Dívida Ativa, 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. O trabalho de asseguarção limitada baseou-se no Manual de Auditoria Financeira do TCU, aprovado pela Portaria Segecex 23/2016, na Resolução TCU 291/2017, na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria 805 (NBC TA 805) e na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Revisão 2400 (NBC TR 2400).

V.2 Base para conclusão com ressalva

226. A evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar a conclusão com ressalva e a distorção identificada de R\$ 13,73 bilhões referente ao ajuste de perdas de dívida ativa não tributária é considerada relevante, porém sem possíveis efeitos generalizados.

V.3 Principais Assuntos de Auditoria

227. Principais assuntos de auditoria são aqueles que, com base em julgamento profissional, foram os mais significativos na auditoria em comento. Esses assuntos foram tratados no contexto das contas auditadas, em especial Dívida Ativa, a cargo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e na formação da conclusão. Portanto, não se expressa uma conclusão separada sobre esses assuntos.

Distorções de Valor

228. Nesta parte, apresentam-se as distorções e fragilidades constatadas nos registros e controles afetos à Dívida Ativa registrados nas demonstrações contábeis do MF referentes ao exercício de

2017 a cargo da PGFN.

V.3.1 Distorção de R\$ 13,73 bilhões referente ao ajuste de perdas de dívida ativa não tributária

229. No encerramento do exercício de 2017, o ajuste para perdas da dívida ativa não tributária (conta contábil 1.2.1.1.1.99.06) registrado no Siafi foi de R\$ 27,88 bilhões (peça 96, p. 1). Por outro lado, conforme resposta ao Ofício de Requisição 12-373/2017 (peça 96, p. 2), o valor apurado pela PGFN para o mesmo ajuste foi de R\$ 14,15 bilhões, o mesmo valor informado nas Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis do MF do 4º Trimestre de 2017 (peça 74, p. 53). Assim, observou-se superavaliação da conta de ajuste em R\$ 13,73 bilhões.

230. Para o exercício de 2017, a PGFN passou a definir os valores contabilizados em ativo e o respectivo ajuste para perdas com base em *rating* de créditos, regulado pela Portaria MF 293/2017 (BRASIL, 2017e). Porém, o exíguo prazo entre a finalização do projeto de classificação, 31/12/2017 (peça 96, p. 4), e o prazo de fechamento do Siafi para as setoriais contábeis no exercício 2017, 5/1/2018 (peça 84, p. 1-43), aumentou o risco de distorção na contabilização dos créditos inscritos em DAU pela Setorial Contábil da PGFN e consequentemente o risco de auditoria.

231. Por essas razões, foram realizados testes nos saldos de créditos registrados nas contas contábeis no Siafi em comparação aos saldos informados pela PGFN, com dados derivados do sistema DW SIGPGFN. Em tais testes, realizados com apoio de *scripts* automatizados, buscou-se confrontar, em nível de conta corrente, série de tributo e/ou de unidade gestora (UG), se o saldo registrado nas duas fontes de informação era correspondente (peça 96, p. 4).

232. Dessa forma, apurou-se que o ajuste para perdas de dívida ativa não tributária estava majorado para todas as UG da PGFN, o que gerou subavaliação no ativo no total do MF de R\$ 13,73 bilhões, gerando prejuízo à representação fidedigna da informação contábil, alcançada quando a representação do fenômeno econômico é completa, neutra e livre de erro material, nos termos dos itens 3.10 a 3.16 da NBC TSP Estrutura Conceitual.

233. Em resposta aos questionamentos, a setorial contábil da PGFN admitiu que houve falha nos lançamentos de encerramento do exercício, que já foi identificada e corrigida em janeiro de 2018. Conforme confirmado pela equipe de auditoria em acesso ao Siafi exercício 2018 (peça 96, p. 5 e 6), houve o débito de R\$ 13.737.134.027,33 da conta de ajuste para perdas da dívida ativa não tributária (conta contábil 1.2.1.1.1.99.06) com a contrapartida de crédito na conta de ajuste de exercícios anteriores (conta contábil 2.7.7.1.1.03.00). Tal procedimento está alinhado ao que preceitua o Manual Siafi 021141 (peça 84, p. 71-74) para os casos de retificação de erro imputável a exercício anterior e que não possa ser atribuído a fato subsequente.

234. Além da retificação no Siafi 2018, a PGFN informou que haverá mudança no procedimento de lançamento contábil de créditos inscritos em DAU a partir de 2018, o qual será feito mediante integração do DW SIGPGFN com o Siafi de forma automatizada, sem intervenções manuais, segundo Nota PGFN/CDA 91/2018 (peça 78, p. 4). Dessa forma, caberá à setorial contábil da PGFN fazer, então, a conciliação dos valores lançados automaticamente por meio do novo procedimento.

235. Tendo em vista que as correções aplicáveis foram adotadas, haja vista que os prazos de fechamento do exercício não permitem uma correção ainda para o BP de 2017, não se vislumbra encaminhamento ao MF além da recomendação para a melhoria dos controles envolvidos na conciliação dos valores registrados no Siafi com os anotados no DW SIGPGFN. Os prazos máximos aplicáveis para realização dos procedimentos para encerramento do exercício de 2017 são definidos no Manual Siafi 020318 (peça 84, p. 1-43), sendo exigíveis para apuração correta do resultado do exercício.

Recomendação

Ao MF que aprimore os controles envolvidos na conciliação dos valores de dívida ativa da União registrados no Siafi e controlados pelo sistema DW SIGPGFN, em observância ao preceito contábil de representação fidedigna da informação, disposto na NBC TSP Estrutura Conceitual (itens 3.10 a 3.16).

236. Espera-se que a proposta contribua para a evidenciação fidedigna das informações relativas à dívida ativa da União contidas nas demonstrações financeiras do MF.

VI CONCLUSÃO

237. A presente fiscalização é decorrente do Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário, de relatoria do Min. Aroldo Cedraz, no qual foi estabelecida a estratégia de fortalecimento da auditoria financeira no âmbito do TCU. Essa estratégia tem por finalidade garantir um alto nível de segurança na emissão de opiniões e conclusões de auditorias sobre a credibilidade de demonstrações contábeis auditadas. Além da assecuração de elementos específicos das demonstrações contábeis do Ministério da Fazenda, nos termos da NBC TA 805, este trabalho visa também subsidiar a análise de contas ordinárias deste órgão e, no que couber, a auditoria do Balanço Geral da União de 2017 (TC 025.623/2017-6, relatoria do Min. Vital do Rêgo), a cargo da Semag. Considerando o escopo do trabalho, há conclusão específica para cada uma das duas entidades do MF analisadas.

238. Quanto às informações a cargo da RFB, por conta da alegação de sigilo fiscal dos dados econômico-fiscais de contribuintes, no que tange aos créditos tributários, apenas foi possível a realização parcial de procedimentos substantivos em nível consolidado, relacionados a saldos e estoques contábeis, com base em informações apresentadas pelo próprio órgão, sem acesso direto às fontes de informações primárias. Desse modo, não foi possível atestar os valores da conta de créditos tributários em nível de transação ou registro, haja vista a impossibilidade de adentrar nos dados individualizados.

239. Assim, não foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar a conclusão de auditoria e, tendo em vista que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as contas auditadas, se houver, podem ser relevantes e generalizados, a equipe de auditoria não teve outra alternativa a não ser propor se abster de expressar conclusão sobre a confiabilidade e a transparência das informações referentes aos Créditos Tributários a Receber a cargo da RFB registrados nas demonstrações contábeis do MF 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.

240. Apesar das graves limitações de acesso que afetaram a mensuração completa da materialidade e do nível de generalização, detalhadas no tópico IV.2, foi possível identificar as seguintes distorções no âmbito dos créditos tributários e parcelamentos fiscais a cargo da RFB, de acordo com os preceitos dispostos na Lei 4.320/1964, na Lei Complementar 101/2000, no MCASP (BRASIL, 2016f) e nos demais normativos infralegais:

- a) Reconhecimento indevido de créditos tributários de empresas ativas, em situação de recuperação judicial, extrajudicial, em processo de falência ou falida;
- b) Reconhecimento indevido de créditos tributários de empresas inativas;
- c) Reconhecimento indevido de créditos tributários vencidos há mais de quinze anos;
- d) Reconhecimento indevido de créditos tributários prescritos no ativo;
- e) Utilização inadequada de índice de ajuste para perdas de créditos tributários da RFB;
- f) Ausência de exclusão por inadimplência de contribuintes de parcelamentos;
- g) Defasagem e falha na periodicidade do reconhecimento de créditos tributários a receber; e
- h) Deficiências na denominação das contas contábeis de crédito tributário.

241. Cabe repisar que a quantificação das distorções foi feita com base em números informados pelos próprios gestores, sem possibilidade de verificação direta pela equipe de auditoria ou realização de testes adicionais, conforme detalhado no tópico “IV.2 Base para abstenção de conclusão”.

242. Quanto aos créditos inscritos em dívida ativa da União a cargo da PGFN, com base nos

procedimentos realizados nesta auditoria e nas evidências obtidas, pode-se concluir, exceto quanto à distorção de R\$ 13,73 bilhões referente ao ajuste de perdas de dívida ativa não tributária, que não se tem conhecimento de nenhum outro fato que leve a acreditar que as informações relacionadas às informações patrimoniais e de variações patrimoniais não estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com as normas contábeis aplicáveis (Lei 4.320/1964, Lei Complementar 101/2000 e demais normativos infralegais).

243. Cabe esclarecer que os efeitos da distorção observada na conta de créditos inscritos em dívida ativa da União ocorreram por falha em um procedimento contábil. Esse cenário é insuficiente para exigir conclusão adversa ou abstenção de conclusão por parte da equipe de fiscalização, segundo o Manual de Auditoria Financeira do TCU (BRASIL, 2016h, p. 208). Para mais, não foram apresentados óbices para a realização dos procedimentos e testes de auditoria por parte da PGFN, o que possibilitou obter evidência apropriada e suficiente para expressar a conclusão de auditoria.

244. Propõe-se ainda, abertura de processo apartado para apuração: i) da responsabilidade pelo não fornecimento de informações requeridas à equipe de auditoria, com fundamento no art. 58, incisos V e VI da Lei 8.443/1992, e no art. 250, inciso IV, do Regimento Interno do TCU, considerando que as informações solicitadas (peças 4, 16, 29, 41, 53 e 64) foram negadas pela RFB sob o argumento de sigilo fiscal (peças 12, 18, 31, 35, 51, 70 e 97); ii) dos indícios de que tenha havido infração funcional de servidores da RFB que permitiram a prescrição de créditos tributários; e iii) das ilegalidades detectadas na não exclusão de contribuintes que possuem parcelamentos especiais no âmbito da RFB, mas incorreram em hipóteses legais de rescisão, a exemplo do art. 1º, § 9º, da Lei 11.941/2009 e do art. 2º, § 7º, da Lei 12.996/2014.

245. Os benefícios esperados com a implementação das deliberações propostas neste trabalho vão, desde o aperfeiçoamento dos registros contábeis e dos controles internos do Ministério da Fazenda, até o aumento da confiabilidade e transparência das informações referentes a Créditos Tributários a Receber e Dívida Ativa Tributária registrados nas demonstrações contábeis do Ministério da Fazenda e o nível de confiança dessas informações financeiras para os usuários e tomadores de decisão.

246. Por fim, considerando os normativos internos concernentes ao tratamento de informações com grau de confidencialidade e também as normas aplicáveis à proteção das informações sigilosas produzidas ou custodiadas pelo TCU, em especial a Lei 12.527/2011 – Lei de Acesso à Informação e Portaria-Segecex 15/2016, as peças 12, 13, 51, 58, 64, 65, 68, 74, 76 a 83, 85 a 97, 99, 101 a 105 foram classificadas como sigilosas no sistema e-TCU.

VII PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

247. Diante de todo o exposto, submetem-se os autos à consideração superior, propondo:

a) 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;

b) 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;

c) Autuar processo apartado para apuração: i) da responsabilidade pelo não fornecimento de informações requeridas à equipe de auditoria, com fundamento no art. 58, incisos V e VI da Lei

8.443/1992 e no art. 250, inciso IV do Regimento Interno do TCU, considerando que as informações solicitadas (peças 4, 16, 29, 41, 53 e 64) foram negadas pela RFB sob o argumento do sigilo fiscal (peças 12, 18, 31, 35, 51, 70 e 97); ii) dos indícios de que tenha havido infração funcional de servidores da RFB que permitiram a prescrição de créditos tributários; e iii) das ilegalidades detectadas na não exclusão de contribuintes que possuem parcelamentos especiais no âmbito da RFB, mas incorreram em hipóteses legais de rescisão, a exemplo do art. 1º, § 9º, da Lei 11.941/2009 e do art. 2º, § 7º, da Lei 12.996/2014;

d) Dar ciência ao Ministério da Fazenda que:

d.1) Contribuintes que possuem parcelamentos especiais no âmbito da RFB, mas incorreram em hipóteses legais de exclusão, a exemplo do art. 1º, § 9º, da Lei 11.941/2009 e do art. 2º, § 7º, da Lei 12.996/2014, não estão sendo excluídos desses programas (tópico IV.3.6);

d.2) Os procedimentos de lançamento dos créditos tributários; no que se refere à análise e à verificação da adequada aplicação do reconhecimento dos créditos tributários a receber e da respectiva perda estimada; e de conformidade contábil; no que se refere à verificação dos registros mensais e da evolução dos registros mensais; realizados pela RFB, não estão de acordo com o Manual Siafi Seção 020333 (itens 2 a 8) (tópico IV.3.7);

e) Recomendar ao Ministério da Fazenda que:

e.1) Efetue o levantamento dos créditos tributários de empresas em situação cadastral ativa, porém em situação não plenamente operacional (em recuperação judicial, extrajudicial, em processo de falência ou falida), a fim de efetuar o desreconhecimento contábil dos respectivos valores do ativo do MF, em conformidade com os preceitos da NBC TSP Estrutura Conceitual (itens 3.10 a 3.16 e 5.6 a 5.13), do MCASP (itens 2.1.1 e 2.1.2) e do Manual Siafi Seção 020333 (itens 2 a 6) e Seção 020342 (itens 3 a 6), mantendo as respectivas contas de controles contábeis e os controles administrativos pertinentes (tópico IV.3.1);

e.2) Estabeleça controles capazes de identificar por completo a situação cadastral e econômico-financeira das empresas, tornando também mais transparente a consulta por CNPJ disponibilizada aos cidadãos pelo portal da RFB (tópico IV.3.1);

e.3) Efetue o levantamento dos créditos tributários de empresas em situação cadastral inativa, incluindo os créditos previdenciários não registrados no sistema DW Devedores, a fim de efetuar o desreconhecimento contábil dos respectivos valores do ativo do MF, em conformidade com os preceitos da NBC TSP Estrutura Conceitual (itens 3.10 a 3.16 e 5.6 a 5.13), do MCASP (itens 2.1.1 e 2.1.2) e do Manual Siafi Seção 020333 (itens 2 a 6) e Seção 020342 (itens 3 a 6), mantendo as respectivas contas de controles contábeis e os controles administrativos pertinentes (tópico IV.3.2);

e.4) Efetue o levantamento dos créditos tributários vencidos há mais de quinze anos, a fim de efetuar o desreconhecimento contábil dos respectivos valores, levando em conta o potencial de recuperação econômico-financeira, em conformidade com os preceitos da NBC TSP Estrutura Conceitual (itens 3.10 a 3.16 e 5.6 a 5.13), do MCASP (itens 2.1.1 e 2.1.2) e do Manual Siafi Seção 020333 (itens 2 a 6) e Seção 020342 (itens 3 a 6), mantendo as respectivas contas de controles contábeis e os controles administrativos pertinentes (tópico IV.3.3);

e.5) Realize trabalhos de auditoria interna de acordo com a avaliação de riscos e de controles internos administrativos associados à confiabilidade e à transparência dos créditos tributários a receber, em conformidade com os preceitos dos arts. 37 a 41 da Portaria MF 430/2017 (tópicos IV.3.1 a IV.3.4);

e.6) Estabeleça critérios de classificação (*rating*), reconhecimento e mensuração dos créditos tributários a receber, a fim de que os valores contabilizados no ativo e no ajuste para perdas estimados espelhem a real possibilidade de recuperação econômico-financeira do crédito, em conformidade ao conceito de ativo do MCASP (itens 2.1.1 e 2.1.2), aos preceitos contábeis de representação fidedigna da informação da NBC TSP Estrutura Conceitual (itens 3.10 a 3.16) e aos critérios do Manual Siafi Seção 020333 (itens 2 a 6) e Seção 020342 (itens 3 a 6) (tópicos IV.3.1 a IV.3.6);

- e.7) Efetue o levantamento de todas as situações em que ocorreu a prescrição e que o crédito continuou registrado no BP do MF, a fim de efetuar o desreconhecimento contábil dos respectivos valores do ativo do MF, em conformidade com os preceitos da NBC TSP Estrutura Conceitual (itens 3.10 a 3.16 e 5.6 a 5.13), do MCASP (itens 2.1.1 e 2.1.2) e do Manual Siafi Seção 020333 (itens 2 a 6) e Seção 020342 (itens 3 a 6) (tópico IV.3.4);
- e.8) Estabeleça controles administrativos efetivos a fim de controlar a prescrição dos créditos tributários sob sua administração (tópico IV.3.4);
- e.9) Aperfeiçoe os controles relativos aos parcelamentos no âmbito da RFB de modo a prevenir, dentre outros problemas: concessão de parcelamentos em desobediência à legislação; prescrição de débitos indevidamente parcelados; insuficiências sistêmicas e de controle relacionadas ao requerimento de quitação antecipada (RQA); lacunas de atualização envolvendo o sistema Sapli, o sistema Paex e o tratamento de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de CSLL em “opções da Lei 11.941/2009” da suíte de aplicativos; definições insuficientes do sistema Sief-Processo no tocante a informações relativas a parcelamentos (tópico IV.3.6);
- e.10) Utilize dados atualizados do fim do exercício para efetuar o cálculo do ajuste para perdas de créditos parcelados no âmbito da RFB e divulgue tanto a metodologia utilizada quanto a memória de cálculo do valor do ajuste para perdas nas notas explicativas em observância ao Manual Siafi 020333, item 7.1, ao MCASP (item 5.2.5), e à NBC TSP Estrutura Conceitual (itens 3.1 e 3.2) (tópico IV.3.6);
- e.11) Evidencie os efeitos contábeis decorrentes da defasagem na contabilização dos créditos tributários a cargo da RFB no BP do MF por meio de notas explicativas, enquanto não adotadas as providências para lançamento tempestivo do crédito tributário, em conformidade com os preceitos da NBC TSP Estrutura Conceitual (itens 3.10 a 3.16, 3.19 a 3.20, e 5.6 a 5.13), do MCASP (itens 2.1.1 e 2.1.2) e do Manual Siafi Seção 020333 (itens 2 a 6) e Seção 020342 (itens 3 a 6) (tópico IV.3.7);
- e.12) Atualize anualmente os percentuais de classificação entre ativo circulante e não circulante para os créditos em situação “devedor” e “parcelados” a cargo da RFB, com base no MCASP (item 2.1.3) e nas características qualitativas da informação previstas no capítulo 3 da NBC TSP Estrutura Conceitual (tópico IV.3.8);
- e.13) Aprimore os controles envolvidos na conciliação dos valores de dívida ativa da União registrados no Siafi e controlados pelo sistema DW SIGPGFN, em observância ao preceito contábil de representação fidedigna da informação, disposto na NBC TSP Estrutura Conceitual (itens 3.10 a 3.16) (tópico V.3.1);
- f) Recomendar à Secretaria do Tesouro Nacional que, como órgão central de contabilidade e administração financeira, nos termos da Lei 10.180/2001:
- f.1) Crie contas contábeis de forma a segregar os créditos tributários não parcelados e parcelados no Siafi (tópico IV.3.6);
- f.2) Harmonize a nomenclatura das contas contábeis relacionadas a créditos tributários a receber no Siafi e no PCASP 2017, conforme os objetivos do PCASP estabelecidos no MCASP (item 2.2) (tópico IV.3.8);
- f.3) Crie contas contábeis de forma a segregar os créditos tributários em não previdenciários e previdenciários no Siafi, conforme os objetivos do PCASP estabelecidos no MCASP (item 2.2) (tópico IV.3.8);
- f.4) Avalie a necessidade de utilização das contas 1.2.1.1.2.01.00, 1.2.1.1.4.01.00 e 1.2.1.1.5.01.00 existentes no PCASP 2017 em relação à conta de consolidação 1.2.1.1.1.01.00 de acordo com os objetivos do PCASP estabelecidos no MCASP (item 2.2, “e”), a fim de não gerar duplicidade no processo de consolidação do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN) (BSPN) (tópico IV.3.8);
- g) Autorizar à Semag o acesso ao TC 026.079/2017-8 para subsidiar a auditoria do Balanço Geral da União de 2017 (TC 025.623/2017-6);

- h) Encaminhar, para ciência e análise no âmbito da auditoria das contas ordinárias do respectivo ministério, cópia do Acórdão que vier a ser proferido pelo Tribunal para o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União, dando conhecimento que o inteiro teor dos acórdãos, incluindo relatórios e votos, poderão ser consultados no endereço www.tcu.gov.br/acordaos;
- i) Encaminhar cópia do acórdão que vier a ser adotado ao Ministério da Fazenda, à Casa Civil, à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal, dando conhecimento que o inteiro teor dos acórdãos, incluindo relatórios e votos, poderão ser consultados no endereço www.tcu.gov.br/acordaos;
- j) Apor a chancela de sigilo às peças 12, 13, 51, 58, 64, 65, 68, 74, 76 a 83, 85 a 97, 99, 101 a 105 em virtude do grau de sigilo atribuído na origem, de acordo com o art. 25, §3º, da Lei 12.527/11; e
- k) Arquivar o presente processo.
- É o relatório.