GRUPO II – CLASSE V – Plenário
TC 021.258/2018-0
Natureza: Relatório de Auditoria
Órgão: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil
Representação legal: Allan Lúcio Sathler e outros, representando Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

SUMÁRIO: AUDITORIA OPERACIONAL NA SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL, TENDO POR OBJETO DUAS GRANDES QUESTÕES: PRIMEIRA: AUDITABILIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL, COM FOCO NA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL; SEGUNDA: TRANSPARÊNCIA DAS INFORMAÇÕES PRESTADAS À SOCIEDADE. DIVERSOS ACHADOS DE AUDITORIA QUE REVELAM A INJUSTIFICADA NEGATIVA DE PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES AO TCU. DETERMINAÇÕES. RECOMENDAÇÕES.

- Em decorrência da negativa da SRF em prestar informações ao TCU, R$ 5,75 trilhões, por ano, não são auditáveis pelo Tribunal, o que priva a sociedade de ter acesso a informações sobre a gestão pública tributária, no tocante ao estoque de créditos tributários e de dívida ativa, às receitas arrecadadas, às renúncias de receitas e às demandas judiciais de natureza tributária;

- A Secretaria da Receita Federal, sem qualquer previsão no Código Tributário Nacional, mas apenas por meio de simples contrato administrativo, concede acesso e gerenciamento de toda a base de dados, incluindo todos os dados protegidos por sigilo fiscal, ao Serpro e à Dataprev, para fins de prestação de serviços de tecnologia da informação;

- De forma semelhante, mesmo sem expressa previsão no Código Tributário Nacional, a Secretaria da Receita Federal permite que a Advocacia-Geral da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por força de pareceres técnicos, acessem, em variados graus, os sistemas e informações protegidos por sigilo fiscal, para fins de defesa dos interesses da União em processos administrativos e judiciais;

- O CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), cuja metade da composição não é formada por Auditores concursados da Secretaria da Receita Federal, mas sim por Conselheiros indicados pelas Confederações e Centrais Sindicais para mandato de 2 anos, tem acesso a dados protegidos pelo sigilo fiscal, embora não seja mencionado no Código Tributário Nacional como órgão legitimado para tanto;

- Mais grave ainda é o fato de o CARF franquear o acesso a dados protegidos pelo sigilo fiscal a estagiários, terceirizados e entidades privadas prestadoras de serviços para o CARF, tudo sem autorização no Código Tributário Nacional;

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

- Em relação ao TCU, porém, a Secretaria da Receita Federal, sob a alegação de sigilo fiscal, se recusa a fornecer inúmeras informações solicitadas por esta Corte, o que já provocou a inviabilização de nada menos do que 122 trabalhos de auditoria e fiscalização realizados pelo Tribunal naquela Secretaria;

- Há mais de quarenta anos, no entanto, as normas internacionais de auditoria determinam que as Entidades de Fiscalização Superior, tal como é o TCU, devem ter poderes para auditar a cobrança de impostos da forma mais extensa possível, podendo, inclusive, examinar arquivos fiscais individuais, assim como dispõem que, ao auditarem a aplicação de leis fiscais, os referidos órgãos de controle externo devem examinar o sistema e a eficiência da cobrança de impostos, a consecução de metas de receita e devem propor melhorias ao legislativo, se assim entenderem adequado;

- A Secretaria da Receita Federal, com essa relutância e sempre sob a alegação de sigilo, passa a ser o único órgão público da República que não se submete ao controle externo estabelecido pela Constituição Federal;

- O TCU tem, historicamente, auditado órgãos e entidades públicos que lidam com matérias sigilosas e, por essa razão, tem adotado procedimentos devidamente regulamentados que garantem a proteção dos dados e informações sigilosos, mas sem subtrair da sociedade o direito à informação acerca da gestão pública;

- Não obstante o sistema tributário e o sistema financeiro estejam no âmbito do Ministério da Economia, é contraditório o tratamento dado à auditabilidade por esses dois sistemas, porquanto o sistema financeiro, embora também lide com matérias sigilosas, é completamente auditado, pois a prática da auditoria independente no Sistema Financeiro Nacional demonstra que é possível compatibilizar a auditoria de informações sigilosas com a preservação do sigilo, e que não há ilegalidade no compartilhamento de informações para fins de auditoria independente;

- A auditabilidade das administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios também tem sido inviabilizada pela recusa desses entes subnacionais, sob a alegação de sigilo fiscal, em fornecer as informações solicitadas pelos órgãos de controle externo, o que impede o controle das políticas públicas de desonerações fiscais e aumenta os riscos fiscais da União, tendo em vista as medidas que a União tem adotado no sentido de conceder alívio financeiro a esses entes subnacionais, na busca do equilíbrio fiscal;

- Considerando que nos modernos Estados Democráticos de Direito as administrações tributárias são completamente auditadas, a negativa da Secretaria da Receita Federal de conceder ao TCU acesso a sistemas, dados e informações protegidas por sigilo fiscal provoca grave prejuízo à auditabilidade e à transparência do sistema tributário nacional e produz reflexos negativos na

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

credibilidade do Brasil perante à comunidade internacional, com impacto nas aspirações do país de ingressar e participar dos mecanismos multilaterais de cooperação;

- Em relação a diversas informações públicas, a Secretaria da Receita Federal promove uma classificação inadequada e as considera sigilosas, razão pela qual não realiza a sua divulgação ativa, de forma aberta, estruturada e legível por máquina, o que, além de revelar grave ofensa aos princípios da transparência e da publicidade, acaba por permitir que apenas grandes escritórios de advocacia e contabilidade tributária, que trabalham em larga escala, tenham visão privilegiada do entendimento da atuação da administração tributária, o que cria um ambiente de negócios restritivo, aumenta os custos de transação e torna inacessíveis para a maior parte da população informações hoje concentradas nas mãos de poucos agentes;

- As interpretações restritivas conferidas pela Secretaria da Receita Federal acerca do alcance do compartilhamento de informações protegidas por sigilo fiscal com o TCU provocam prejuízos à formulação e à avaliação das políticas públicas nacionais previstas nas leis orçamentárias, impactando a eficiência da prestação dos serviços públicos essenciais à população e a estabilidade das finanças públicas nacionais;

- O TCU tem competência para ter acesso a dados protegidos por sigilo fiscal, por não se tratar de quebra de sigilo, mas sim de transferência de sigilo ao órgão de controle externo que tem adotado as medidas necessárias para a proteção das informações sigilosas. Precedentes do STF;

- Manifestação formal do Ministério da Economia dirigida ao gabinete do relator no sentido de que aquele ministério já está adotando providências para viabilizar a auditabilidade da Secretaria da Receita Federal, sem obstruções, mediante compartilhamento de informações.

- Determinações e recomendações ao Ministério da Economia à Secretaria da Receita Federal, entre outras providências.

RELATÓRIO

Reproduzo, abaixo, o inteiro teor do relatório de auditoria produzido no âmbito da SecexPrevidência, com o qual se manifestaram de acordo os dirigentes daquela unidade técnica (peças 30-32):

1. INTRODUÇÃO

1.1. Antecedentes

1. A presente auditoria operacional na auditabilidade da Secretaria Especial da Receita Federal

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

do Brasil foi autorizada por meio do Despacho de 25/6/2018, de lavra do Ministro José Múcio Monteiro, no âmbito do TC 015.137/2018-0, que trata da proposta de fiscalização elaborada pela Secretaria de Controle Externo da Fazenda Nacional.

2. A proposta de fiscalização apresentada pela unidade técnica foi elaborada com base em métodos de seleção, hierarquização e priorização, fundamentados em critérios de relevância, materialidade, risco e oportunidade, dentre outras técnicas de alocação da capacidade operacional, levando-se também em conta a demanda potencial por ações de controle originadas de iniciativas externas.

3. A fiscalização tem como objetivo avaliar o grau de auditabilidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil, podendo se estender a outros órgãos e entidades relacionados, a fim de identificar os riscos e impactos do atual estágio de transparência da administração tributária.

4. Por ocasião da elaboração da proposta de fiscalização, foram identificados dois processos conexos ao objeto de auditoria em questão. O primeiro trata da auditoria financeira das informações referentes aos créditos tributários e parcelamentos fiscais registados nas demonstrações contábeis do MF em 2017 (TC 026.079/2017-8), e identificou graves limitações de acesso aos trabalhos do TCU.

5. O segundo, cuida da representação perante o TCU por negativa de acesso aos sistemas e a informações administrados pela Receita Federal (TC 011.030/2018-6), por força da gravidade dos atos observados no processo de auditoria financeira.

1.2. Identificação do Objeto de Auditoria

6. O objeto do trabalho de auditoria é a auditabilidade da Receita Federal, ou seja, a capacidade de o órgão prestar contas que sejam capazes de demonstrar a boa e regular aplicação dos recursos públicos por ele administrados, com vistas a possibilitar que o Tribunal possa obter evidências de auditoria apropriadas e suficientes, a fim de suportar a emissão de opinião sobre o objeto auditado, dado um nível de risco de auditoria aceitável.

7. Em relação aos valores envolvidos, de acordo com as Demonstrações Contábeis do então Ministério da Fazenda do ano de 2017, existem R$ 471,09 bilhões lançados como crédito tributário no Balanço Patrimonial do ministério, sendo que R$ 1,32 trilhão de créditos tributários suspensos estão registrados em contas de controle, por não preencherem os requisitos de reconhecimento como ativo.

8. Cita-se, também, R$ 687,95 bilhões inscritos em dívida ativa e R$ 1,31 trilhão inscrito em contas de controle da dívida ativa, administrados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que, apesar de não estarem diretamente sujeitos ao sigilo fiscal, estão indiretamente afetados, tendo em vista que são utilizados vários sistemas e informações oriundos da Receita Federal para gerir a dívida ativa.

9. De acordo com o relatório Análise da Arrecadação das Receitas Federais de dezembro de 2017, a arrecadação federal totalizou R$ 1,34 trilhão no exercício de 2017.

10. Cita-se, também, o Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária do ano de 2017, que prevê a renúncia de receitas na ordem de R$ 284,84 bilhões que, por sua vez, não estão registrados nas demonstrações contábeis do ministério.

11. Por fim, cita-se o Anexo de Riscos Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2017 que apresenta a avaliação dos passivos contingentes e de outros riscos capazes de afetar as contas públicas que, no que se refere às demandas judiciais de natureza tributária contra a União, apresenta um montante de R$ 332 bilhões.

12. Embora os riscos fiscais de natureza tributária, sob a administração da PGFN não se encontrem diretamente sob sigilo fiscal, o cálculo da estimativa de impacto fiscal é realizado pela Receita Federal, com base em sistemas e informações que também estão sob sigilo fiscal.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

13. Desta forma, a materialidade obtida, somando-se os estoques de créditos tributários e de dívida ativa, e os fluxos de receitas arrecadadas e renunciadas e as demandas tributárias contra a União no Poder Judiciário, representa R$ 5,75 trilhões, somente no ano de 2017.

14. Como visto, a limitação imposta pela Receita Federal, além de impedir diretamente os trabalhos de auditoria no próprio órgão, dificulta a realização de trabalhos de auditoria na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Assim, em função do sigilo fiscal alegado pela Receita Federal, a auditoria de toda a administração tributária federal fica prejudicada.

1.3. Objetivos e Escopo da Auditoria

15. O objetivo principal do trabalho é identificar os riscos e impactos do atual estágio de auditabilidade e transparência da administração tributária federal.

16. Por representar instrumento de observância obrigatória para consulta e orientação dos servidores e unidades administrativas do órgão quando da elaboração de pareceres, notas, respostas e manifestações institucionais quanto a requisições, solicitações, judiciais e administrativas, consultas e demais procedimentos que tratem de informações fiscais, protegidas por sigilo fiscal ou funcional, o Manual do Sigilo Fiscal da Receita Federal é o principal elemento para a definição da abrangência do universo auditável.

17. Por apresentar elementos balizadores para fundamentar, e por vezes contrariar, as determinações contidas no Manual do Sigilo Fiscal, os pareceres, notas técnicas e demais documentos correlatos, elaborados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, também são elementos fundamentais para a definição da abrangência da auditoria.

18. A profundidade e o detalhamento dos procedimentos de auditoria e a oportunidade dos exames realizados estão descritos nos Apêndices A até K. O apêndice L apresenta a análise das manifestações apresentadas pelo gestor.

1.4. Critérios

19. Para fundamentar as análises realizadas ao longo deste trabalho, foram utilizadas como principais fontes de critério de auditoria os normativos que regulamentam os poderes de fiscalização do TCU, a necessidade de prestação de contas dos administradores públicos, a obrigatoriedade de manutenção do sigilo pelos responsáveis por custodiar as informações protegidas e a necessidade de prestar informações transparentes e confiáveis à sociedade.

20. Adicionalmente foram observadas a jurisprudência e a doutrina correlacionadas aos critérios legais abordados, a fim de propiciar as possíveis e válidas possibilidades de compreensão jurídica das normas referenciadas.

21. Por fim, os padrões e as boas práticas nacionais e internacionais também foram utilizados como referenciais aceitos e tecnicamente validados para emitir opinião acerca do desempenho operacional do objeto de auditoria.

22. O detalhamento dos critérios e procedimentos empregados durante as fases de planejamento e de execução da auditoria estão descritos nos Apêndices A até K.

1.5. Metodologia

23. O trabalho foi realizado em conformidade com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União, aprovadas pela Portaria-TCU 280, de 8 de dezembro de 2010, e com observância aos princípios e padrões estabelecidos pelo TCU no Manual de Auditoria Operacional, aprovado pela Portaria-Segecex 4, de 26 de fevereiro de 2010. Nenhuma restrição significativa foi imposta aos exames.

24. Dada a complexidade do tema, diversos métodos foram empregados na coleta, no tratamento e

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

na análise dos dados, tanto na fase de planejamento, a fim de se permitir uma visão detalhada do objeto de auditoria, quanto na fase de execução, com o objetivo de assegurar a suficiência e a adequação das evidências coletadas.

25. Na fase de planejamento, foram desenvolvidas diversas atividades para subsidiar a definição do escopo e a formulação das questões de auditoria, dentre as quais se destacam: a) reuniões e indagações orais e escritas aos gestores e técnicos da Receita Federal, do Ministério da Economia e do Serpro; b) revisão analítica da legislação, normativos, doutrina e jurisprudência relacionados ao tema da auditoria; c) consulta aos padrões e boas práticas nacionais e internacionais para estabelecimento do benchmarking; e d) entrevistas com especialistas em auditoria financeira do BACEN e de empresas de auditoria independente.

26. A partir das análises desenvolvidas, foram definidos o problema e as questões de auditoria. Os procedimentos programados para a investigação dessas questões foram organizados na matriz de planejamento, que foi discutida e validada no Painel de Referência, realizado em 3/8/2018.

27. O referido painel contou com a participação de auditores da Controladoria-Geral da União e de auditores do TCU lotados em diversas unidades técnicas (SecexFazenda, Semag, Seccor, Serint, Sefti), na Conjur e no gabinete do Ministro-Relator.

28. As estratégias metodológicas definidas para a fase de execução da auditoria envolveram a ampliação da pesquisa bibliográfica e documental e a realização de estudos de casos comparáveis.

29. Também foram realizadas duas pesquisas, com base em formulários eletrônicos, com o objetivo de verificar a realização de auditorias nas administrações tributárias nos entes subnacionais, pelos Tribunais de Contas dos Estados e dos Municípios, e nas administrações tributárias estrangeiras, pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores dos países-membros da OCDE e de países latino-americanos convidados.

30. As principais constatações da auditoria e as propostas formuladas foram sistematizadas na matriz de achados e foram apresentadas e discutidas em Painel de Referência realizado em 26/10/2018. O painel contou com a participação de representantes da FGV, do BACEN, da KPMG, da sociedade civil organizada, do Ipea, da Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados e da CGU, além de auditores do TCU lotados nas unidades técnicas (SecexFazenda, SecexPrevidência, Semag, SGI e Sefti).

31. A versão preliminar do relatório de auditoria foi encaminhada em 7/12/2018 ao então Ministério da Fazenda, para análise e manifestação. Tendo em vista que o ministério se eximiu de apresentar comentários, os pontos apresentados pela Secretaria Especial da Receita Federal foram avaliados e incorporados à versão final do relatório, quando julgados pertinentes.

1.6. Organização do Relatório

32. De modo a dar uma visão geral da temática abordada pela auditoria, o relatório apresenta, no Capítulo 2, uma breve descrição da operacionalização da emissão de opinião nas auditorias realizadas pelo TCU, que constitui o elemento central do objeto de auditoria do presente trabalho.

33. Na sequência, são apresentados os principais problemas constatados pela auditoria e as oportunidades de melhoria identificadas. O capítulo 3 trata diretamente dos aspectos diretamente ligados à auditabilidade do sistema tributário, com foco na Receita Federal.

34. O Capítulo foi subdivido em oito itens. O primeiro trata das competências constitucionais e legais e dos poderes de fiscalização do TCU, ou seja, do mandato da Corte de Contas. O segundo item trata da capacidade operacional do TCU auditar matérias sigilosas ou politicamente sensíveis.

35. O terceiro item aborda a forma como a Receita Federal compreende a abrangência legal do sigilo fiscal e a forma como são tratados os aparentes conflitos constitucionais e legais relativos ao

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

tema. O quarto item trata da jurisprudência existente e da insegurança jurídica causada pelo comportamento litigioso da administração tributária.

36. Os quatro últimos itens tratam da análise comparada da auditoria atualmente realizada pelo TCU na administração tributária federal com as práticas nacionais e internacionais compatíveis. Assim, o quinto item avalia se existe coerência e consistência na abordagem do compartilhamento de informações sigilosas dentro do próprio Manual do Sigilo Fiscal, ou seja, se os fundamentos das restrições impostas ao TCU são observados também para a negativa ou fornecimento de informações aos outros órgãos públicos.

37. O sexto item trata da comparação entre a auditoria independente em instituições pertencentes ao Sistema Financeiro Nacional e a auditoria financeira das demonstrações contábeis de instituições integrantes do Sistema Tributário Nacional, tendo em vista que ambos os sistemas são coordenados no âmbito do Ministério da Economia e guardam diversas semelhanças entre si.

38. O sétimo item trata da fiscalização das receitas e renúncias de receitas, realizadas pelos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais do país, nas administrações tributárias dos entes subnacionais. Por fim, o oitavo item trata da realização de auditorias, nas administrações tributárias nos Estados Democráticos de Direito, pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).

39. O Capítulo 4 trata da transparência e do acesso às informações no âmbito da Receita Federal, ou seja, do relacionamento do órgão com a sociedade. O Capítulo foi dividido em dois itens.

40. O primeiro trata da trata da divulgação das informações não protegidas por sigilo fiscal para a sociedade. O segundo item trata do uso de registros administrativos, protegidas ou não por sigilo fiscal, para fins de pesquisas e estatísticas necessárias à avaliação das políticas públicas.

41. O relatório é finalizado pelo capítulo 5, que apresenta as principais conclusões do trabalho e pelo capítulo 6, que apresenta a proposta de encaminhamento, a qual sintetiza as recomendações da auditoria.

2. VISÃO GERAL DO OBJETO

42. Conforme visto na organização do relatório, o presente trabalho está dividido em duas grandes questões de auditoria. A primeira trata da auditabilidade do Sistema Tributário Nacional, com foco na Receita Federal, e a segunda questão trata da transparência das informações prestadas à sociedade.

2.1. Auditabilidade do Sistema Tributário Nacional

43. O nível de asseguração de uma auditoria representa o nível de confiança que pode ser oferecido aos usuários acerca das informações produzidas e apresentadas em seu relatório. Para que uma auditoria possa ter um nível de asseguração elevado, o risco de auditoria deve ser baixo.

44. Em função das limitações inerentes ao trabalho de auditoria, o risco de produzir uma conclusão ou opinião equivocada sempre estará presente e nunca deverá ser ignorado. Isso significa que é impossível que um trabalho de auditoria seja capaz de fornecer uma asseguração absoluta, e que um determinado nível mínimo de risco de auditoria sempre terá de ser aceito pelo auditor.

45. Não obstante, por meio da adoção dos procedimentos de auditoria adequados, é possível obter níveis de asseguração bastante elevados. Dessa forma, o risco de auditoria deve ser administrado ativamente pelos auditores ao longo de todo o processo de auditoria.

46. Esses riscos, comuns a todos os trabalhos, podem ser administrados por medidas de caráter geral, como, por exemplo, a apropriada definição da estratégia de auditoria, a adequada alocação de recursos humanos e materiais, a definição de prazos suficientes para a execução dos trabalhos, a cuidadosa supervisão, a permanente manutenção do ceticismo profissional, a correta compreensão do

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

objeto auditado e a perfeita definição e interpretação dos critérios de auditoria.

47. Além disso, os riscos da auditoria também podem ser controlados pela execução de procedimento adicionais de auditoria, como a extensão dos procedimentos de coleta e análise de evidências. O planejamento desses procedimentos, se apoiado em técnicas de avaliação de riscos apropriadas, torna o trabalho mais seguro e confere maior objetividade aos resultados da auditoria, além de contribuir para sua eficiência e efetividade.

48. Dadas as características da clientela da Secretaria de Controle Externo da Fazenda Nacional, notadamente composta por órgãos e entidades atuantes no sistema financeiro e tributário nacional, seria razoável imaginar que dificuldades inerentes à imposição de sigilo bancário e fiscal por parte das unidades jurisdicionadas dificultariam a realização de diversos trabalhos da unidade técnica.

49. Desta forma, a realização de procedimentos alternativos de auditoria, ou seja, de procedimento executado para alcançar um objetivo de auditoria específico, quando, por alguma limitação técnica ou operacional, o procedimento de auditoria definido não pode ser executado ou não é capaz de fornecer a evidência de auditoria apropriada e suficiente, poderia apresentar uma resposta adequada ao problema.

50. Entretanto, na prática, verificou-se que as dificuldades rotineiramente impostas pela Receita Federal praticamente inviabilizam a realização de auditorias em que o risco de auditoria possa ser considerado aceitável pelo julgamento profissional do auditor.

51. As constatações relativas à auditabilidade do sistema tributário são apresentadas no Capítulo 3 deste relatório.

2.2. Transparência da Administração Tributária

52. Conforme visto na introdução, o objetivo principal do trabalho é identificar os riscos e impactos do atual estágio de transparência da administração tributária. As constatações, riscos e impactos diretamente ligados ao objeto da auditoria estão elencados no Capítulo 3.

53. Entretanto, durante a execução dos trabalhos de auditoria, deparou-se com fatos diretamente relacionados ao objetivo da auditoria, cuja razão ou explicação são causas comuns às constatações, embora não estejam diretamente ligados ao objeto inicial da auditoria.

54. Assim, tendo em vista a conveniência de realizar exames para desenvolver os achados no trabalho em curso, e a oportunidade de contribuir para gerar modificações relevantes e sustentáveis na realidade da Administração Pública Federal, vislumbrou-se a necessidade de agregar questões relativas à possibilidade do exercício do controle social e da formulação, implementação, avaliação e monitoramento das políticas públicas, quando envolvidas matérias protegidas por sigilo fiscal.

55. Desta forma, no Capítulo 4, foram elencadas as constatações, os riscos e os impactos do atual estágio de transparência da administração tributária.

3. AUDITABILIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

56. Este capítulo trata das constatações, riscos e impactos da baixa auditabilidade do sistema tributário.

3.1. R$ 5,75 trilhões, por ano, não são auditáveis em função do sigilo fiscal

57. Devido às constantes alegações de sigilo fiscal pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, o TCU é impedido de exercer plenamente seu mandato constitucional e legal de fiscalizar a arrecadação das receitas e das despesas com renúncias tributárias e do controle do crédito tributário, da dívida ativa e dos riscos fiscais tributários, ocasionando o impedimento da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial de seus gestores, impactando a auditabilidade e a

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

accountability dos órgãos e unidades pertencentes ao Sistema Tributário Nacional.

58. As competências constitucionais e privativas do TCU estão expressamente estabelecidas na Carta Magna, não havendo espaço para qualquer exceção ao dever de prestação de contas à sociedade. As competências legais, por sua vez, estão previstas, majoritariamente, na Lei Orgânica do TCU e na Lei de Responsabilidade Fiscal.

59. A Teoria dos Poderes Implícitos garante ao Tribunal a possibilidade de requerer aquilo que julgar necessário à realização dos seus trabalhos, a fim de assegurar o resultado útil dos processos de auditoria e fiscalização desenvolvidos.

60. Por fim, os Princípios do Devido Processo Legal, da Indisponibilidade e da Supremacia do Interesse Público garantem que os pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular dos processos de auditoria sejam observados, a fim de atender ao interesse público, sem, no entanto, gerar quaisquer omissões ou excessos na conduta dos servidores do Tribunal.

61. Entretanto, pesquisa jurisprudencial na base de acórdãos do TCU demonstrou que, além da abstenção de opinião registrada na auditoria financeira de 2017, ao menos 122 trabalhos de fiscalização, instruídos por 34 Unidades Técnicas do TCU e relatados por 25 ministros, incluindo todos os atuais ministros e ministros-substitutos do TCU, foram, ao menos parcialmente, obstruídos pela alegação de sigilo fiscal.

62. Os estoques de créditos tributários e de dívida ativa, e os fluxos de receitas arrecadadas e renunciadas, e os riscos fiscais de natureza tributária somados, e que não são completamente auditáveis em função do sigilo fiscal, representam R$ 5,75 trilhões, a valores correntes de 2017.

63. A causa primária da presente constatação é a vedação ao fornecimento de informações protegidas pelo sigilo fiscal ao TCU, conforme previsão expressa do Manual do Sigilo Fiscal da Receita Federal.

64. Por não ter acesso às informações indispensáveis para efetuar o correto diagnóstico da situação encontrada por ocasião da realização de suas auditorias, o TCU fica impedido de efetuar a fiscalização da gestão fiscal, prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal, e de propor recomendações e determinar ações com vistas a contribuir para o aprimoramento das atividades da Receita Federal, a fim de reduzir as ineficiências e injustiças do Sistema Tributário Nacional.

65. A existência de sistema de controles internos não efetivo dificulta a verificação da confiabilidade das demonstrações financeiras do Ministério da Economia, que é o principal componente do Balanço Geral da União, do ponto de vista da materialidade, e representa ameaça ao Sistema de Freios e Contrapesos, tendo em vista que não se pode aferir a correta repartição de receitas entre União e os entes subnacionais, constituindo risco ao Pacto Federativo.

66. Como consequência da ineficácia do sistema tributário, o país perde arrecadação, influenciando diretamente a capacidade de financiamento das políticas públicas e a solvência do Estado. Além disso, a ineficiência torna o sistema tributário mais desigual, pois os contribuintes mal-intencionados poderão abusar das vulnerabilidades da administração tributária, gerando custo adicional e injusto para os contribuintes que cumprem com suas obrigações.

67. Desta forma, é fundamental que o Ministério da Economia estabeleça um plano de auditabilidade, a fim de permitir que o TCU possa auditar integralmente os órgãos componentes do Sistema Tributário Nacional. Assim, espera-se contribuir para o processo de avaliação das políticas tributárias do país, gerando benefícios para toda a sociedade.

68. O detalhamento dos critérios, evidências, causas e efeitos do achado, bem como das boas práticas, das propostas para alteração da situação encontrada e dos benefícios esperados com a implementação das recomendações e determinações estão descritos no Apêndice A.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

3.2. A Receita Federal é o segundo órgão da administração pública que mais demite servidores por fraude e corrupção

69. Devido às constantes alegações de sigilo fiscal pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, o TCU é impedido de avaliar e recomendar melhorias nos controles de prevenção e detecção relacionados a fraude e corrupção, ocasionando fragilidade dos controles internos, impactando na redução da moral tributária em função dos constantes casos de demissão de servidores por crimes relacionados à fraude e corrupção.

70. A legislação vigente obriga a todos aqueles que tiverem acesso, em decorrência do exercício regular de suas funções, a guardar sigilo sobre dados e informações pertinentes aos assuntos, utilizando-os, exclusivamente, para a elaboração de pareceres e relatórios destinados à autoridade competente, sob pena de responsabilidade administrativa, civil e penal.

71. Além das obrigações legais, o TCU emitiu, ao menos, trinta normativos que tratam da garantia do dever de informar, preservando, ao mesmo tempo, o dever de garantir o sigilo nos casos previstos na legislação. Ressalta-se que os servidores do TCU estão sujeitos aos mais elevados padrões éticos envolvidos na manutenção do sigilo das informações obtidas em função de suas competências.

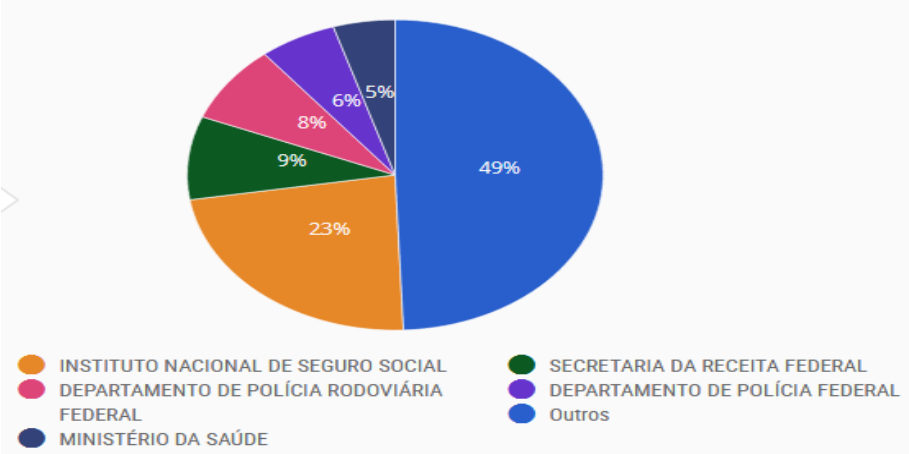
72. Entretanto, ao contrário das demais despesas de caráter sigiloso e das matérias politicamente sensíveis, que são plenamente auditáveis pelo TCU, as matérias protegidas por sigilo fiscal representam efetiva limitação às atividades fiscalizadoras da Corte de Contas.

73. A causa primária da presente constatação é a vedação ao fornecimento de informações protegidas pelo sigilo fiscal ao TCU, conforme previsão expressa do Manual do Sigilo Fiscal da Receita Federal.

74. Por não ter acesso às informações indispensáveis para efetuar o correto diagnóstico da efetividade dos controles internos mantidos pela Receita Federal, o TCU fica impedido de efetuar recomendações e determinações com vistas a contribuir para o aprimoramento da gestão da ética e do programa de integridade; da transparência e da accountability; da governança e da auditoria interna e da gestão de riscos e de controles internos, com o intuito de eliminar ou mitigar causas sistêmicas dos riscos existentes.

75. Como consequência, a Receita Federal é o segundo órgão que mais demite servidores por fraude e corrupção na Administração Pública Federal, o que representa 9% do total de demissões do

Figura 1 - Cadastro de Expulsões da Administração Federal.



governo federal. Do total de servidores demitidos 95% deles foram responsáveis por crimes contra a administração pública, improbidade administrativa, valimento do cargo, recebimento de propina, comissão, presente ou vantagem de qualquer espécie, lesão aos cofres públicos, dilapidação do patrimônio nacional e revelação de segredos.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Fonte: Portal da Transparência.

76. As boas práticas internacionais demonstram que é função dos órgãos de controle efetuar a supervisão das administrações tributárias, no sentido de aperfeiçoar os controles internos e de verificar como é efetuada a proteção dos dados sigilosos administrados pelo órgão. Assim, tornar a Receita Federal um órgão auditável não é expor o contribuinte. Pelo contrário, é proteger a sociedade das falhas procedimentais cometidas pelos servidores da administração tributária em desfavor da sociedade.

77. Ainda segundo as boas práticas internacionais, o princípio básico para auditoria de temas sigilosos é que o auditor deve cumprir os mesmos padrões de segurança aplicáveis ao seu auditado. A única restrição adicional imposta aos trabalhos de auditoria é relativa à forma de divulgação de seus relatórios, que não deve expor dados que devam ser preservados.

78. Desta forma, é fundamental que o TCU possa avaliar os controles internos dos órgãos componentes da Administração Tributária Federal. Assim, espera-se verificar como é feita, na prática, a preservação das informações protegidas por sigilo fiscal que deveriam permanecer sob a proteção do Estado, a fim de contribuir para a proteção dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos.

79. O detalhamento dos critérios, evidências, causas e efeitos do achado, bem como das boas práticas, das propostas para alteração da situação encontrada e dos benefícios esperados com a implementação das recomendações e determinações estão descritos no Apêndice B.

3.3. É possível estabelecer a concordância prática entre a garantia de sigilo fiscal e a auditabilidade do sistema tributário

80. Devido à cultura do sigilo no âmbito da administração tributária, são realizadas interpretações literais e não condizentes com os próprios limites do sigilo fiscal, ocasionando as constantes restrições de acesso às auditorias realizadas pelo TCU, impactando a auditabilidade e a accountability dos órgãos e unidades pertencentes ao Sistema Tributário Nacional.

81. A hermenêutica constitucional estabelece parâmetros interpretativos racionais e razoáveis a respaldar a atividade de descobrimento do real sentido atribuído à norma jurídica, para fins de aplicação no caso concreto. A boa interpretação deve chegar a um significado jurídico, demonstrar seu alcance social e sua efetividade.

82. Quando houver conflito entre dois ou mais direitos e garantias fundamentais, o intérprete deve se utilizar do princípio da concordância prática, de forma a coordenar ou combinar os bens jurídicos em conflito, evitando o sacrifício total de uns em relação aos outros, realizando uma redução proporcional do âmbito de alcance de cada qual, a fim de observar a preservação do núcleo essencial dos direitos fundamentais.

83. Entretanto, após o fracasso das tentativas iniciais de mediação, e de vários dissídios que se sucederam ao longo dos anos, a Receita Federal elaborou o Manual de Sigilo Fiscal, de observância obrigatória pelos seus servidores, vedando o fornecimento de quaisquer informações protegidas por sigilo fiscal ao TCU, e alijando, por completo, os poderes de fiscalização do Tribunal.

84. A proposta apresentada pela Receita Federal para a solução dos aparentes conflitos existentes, entre a preservação dos direitos à intimidade e privacidade dos contribuintes e o dever de prestação de contas dos gestores públicos, não é satisfatória do ponto de vista da técnica de resolução de aparentes conflitos entre princípios constitucionais.

85. A interpretação adotada pela administração tributária, no caso dos poderes de fiscalização do TCU, ignora a necessária diferença de tratamento entre regras e princípios e entre divulgação e compartilhamento de informações protegidas por sigilo. Além disso, não observa a hermenêutica jurídica clássica e os métodos interpretativos constitucionais.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

86. A obrigatoriedade da declaração de bens e rendas para o exercício de cargos, empregos e funções nos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, serve como exemplo da possibilidade de compatibilização dos bens jurídicos tutelados.

87. Neste caso específico, a Receita Federal, por força de leis ordinárias, e mesmo sem qualquer previsão expressa no Código Tributário Nacional, a despeito da proteção conferida pelo sigilo fiscal, fornece normalmente ao TCU as informações de bens e rendas de servidores públicos.

88. Em contrapartida, quando o TCU, por força de sua Lei Orgânica e da Lei de Responsabilidade Fiscal, solicita informações indispensáveis ao exercício de fiscalização da regular aplicação dos recursos públicos por parte dos gestores da administração tributária, as informações são negadas sob o argumento de que não há previsão expressa no código tributário.

89. Assim, a negativa do alcance das normas constitucionais e legais que garantem ao TCU o acesso às informações protegidas por sigilo fiscal, respeitando-se os direitos à intimidade e a vida privada, foi causada por processo de interpretação gramatical do texto original do Código Tributário Nacional, desconsiderando-se preceitos básicos de hermenêutica jurídica clássica e constitucional e as alterações fáticas e jurídicas ocorridas tanto no próprio texto do código, como por meio de leis posteriores.

90. Como consequência, a atual interpretação dos limites do sigilo fiscal realizada pela Receita Federal afronta as competências constitucionais e legais do TCU e causa insegurança jurídica, por não contribuir para a coesão do ordenamento jurídico.

91. Desta forma, é necessário estabelecer a concordância prática entre a garantia de sigilo fiscal e a auditabilidade da administração tributária, levando-se em consideração o ordenamento jurídico vigente.

92. Assim, por meio de interpretações apropriadas, corretas e jurídicas, necessárias para se perscrutar a real finalidade das normas, espera-se contribuir para a coesão do ordenamento jurídico, harmonizando os diversos normativos existentes.

93. O detalhamento dos critérios, evidências, causas e efeitos do achado, bem como das boas práticas, das propostas para alteração da situação encontrada e dos benefícios esperados com a implementação das recomendações e determinações estão descritos no Apêndice C.

3.4. É necessário diferenciar o direito de proteção da sociedade contra a exposição indevida, do privilégio causado pela defesa do sigilo individual a todo custo

94. Devido à elevada litigiosidade do sistema tributário e ao comportamento antagônico da administração tributária ao lidar com os direitos dos administrados, são realizados constantes questionamentos jurídicos acerca dos limites de atuação do controle externo em questões envolvendo sigilo fiscal, ocasionando a inviabilização do exercício de suas competências constitucionais e legais, impactando negativamente o equilíbrio da organização da vida social, em desfavor da coletividade.

95. A impossibilidade de oposição de sigilo fiscal ao TCU é decorrente do dever de atuação transparente dos administradores públicos em um Estado Democrático de Direito, no qual o poder reside no povo, impondo não haver ocultamento aos administrados dos assuntos que a todos interessam.

96. A interpretação constitucionalmente adequada situa a tutela no sigilo da comunicação de dados, na segurança do sistema de informação, de modo a coibir a interferência abusiva na transmissão dos dados, e não diretamente impedir o conhecimento dos dados em si, tendo em vista que os direitos e garantias fundamentais individuais não podem inviabilizar e, pelo contrário, devem harmonizar-se, com o exercício de competências constitucionais pelo Poder Público, visando à tutela de interesses sociais de maior alcance.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

97. Os princípios da boa-fé, da segurança jurídica e da proteção da confiança são derivações do princípio do Estado de Direito, e estão associados à missão de assegurar às pessoas a tranquilidade necessária para conduzir suas vidas sem surpresas.

98. Espera-se da administração pública, quer nas relações firmadas com os administrados, quer nas relações firmadas com a própria administração, a adoção de condutas razoáveis. Com efeito, posturas ilógicas, contraditórias e surpreendentes, ao maltratarem o estado psicológico dos expectadores, representam violações aos princípios legais.

99. Entretanto, em face da possibilidade de ponderar e propor solução prática e equilibrada para a complexa equação de princípios e valores constitucionais envolvidos ou de apenas dar cumprimento às determinações e recomendações das Cortes de Contas e do Poder Judiciário, observou-se que a administração tributária busca afastar as competências constitucionais e legais do TCU.

100. Em alegada defesa do direito à intimidade e à privacidade dos cidadãos, a administração tributária impede o acesso aos dados protegidos por sigilo fiscal ao TCU, mesmo ciente de que tais dados não seriam utilizados em desfavor do contribuinte, e que tais informações são essenciais à prestação de contas à sociedade e ao exercício do controle externo da administração pública, em benefício de toda a sociedade.

101. Em contrapartida, em contradição aos princípios da boa-fé objetiva, da confiança e da segurança jurídica, quando o acesso aos dados protegidos por sigilo bancário e comercial são necessários ao exercício de suas próprias funções, a administração tributária busca, até as últimas instâncias judiciais, a obtenção de tais informações, para serem usados em desfavor dos próprios contribuintes que tiveram o direito à privacidade relativizada, sob o argumento que são necessários ao exercício regular de suas atividades.

102. O elevado grau de litigiosidade em matéria tributária, que no Brasil chega a ser 75 vezes maior que em países desenvolvidos, é característica inerente ao comportamento da administração tributária e causa as atuais controvérsias jurisprudenciais a respeito dos poderes de auditoria do controle externo sobre a administração tributária.

103. No contexto político e filosófico democrático é que se insere a questão do sigilo como uma proteção do cidadão contra a exposição de sua privacidade de forma indevida e prejudicial, mas é necessário diferenciar o direito, necessário e inalienável, do privilégio, algo discriminador que prejudica a sociedade como um todo, minando as instituições democráticas.

104. Portanto, o compartilhamento dos dados protegidos por sigilo fiscal é condição imprescindível para defesa do interesse público e de promoção da Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável, onde o acesso aos dados sigilosos pelo órgão de controle externo é atividade meramente instrumental, para se atingir os fins previstos na constituição e nas leis. Assim, espera-se que o TCU possa zelar pela correta aplicação dos recursos públicos.

105. O detalhamento dos critérios, evidências, causas e efeitos do achado, bem como das boas práticas, das propostas para alteração da situação encontrada e dos benefícios esperados com a implementação das recomendações e determinações estão descritos no Apêndice D.

3.5. Os fundamentos da negativa de acesso aos dados protegidos por sigilo fiscal ao TCU são inconsistentes e incoerentes

106. Devido à falta de visão sistêmica e à postura refratária da administração tributária ao modelo de troca de informações internacionalmente adotado, são realizadas avaliações pontuais acerca do compartilhamento de informações entre órgãos da administração pública nacionais, ocasionando uma série de omissões, inconsistências e incoerências na forma de interpretar o ordenamento jurídico, impactando as ações de auditabilidade, transparência e accountability do sistema tributário e de combate à corrupção e à lavagem de dinheiro.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

107. As boas práticas nacionais indicam que a sistematização, operacionalização e padronização do compartilhamento de informações fiscais, em meio eletrônico e de forma estruturada, para os órgãos de fiscalização, controle, investigação e persecução penal, preservadas as restrições de sigilo vigentes e a integridade das informações, é o melhor caminho para conciliar a garantia do sigilo fiscal com a eficiência da atuação do Estado.

108. Nesse contexto, é fundamental realizar o compartilhamento de informações tributárias, tendo em vista a importância das informações detidas pela administração tributária e aduaneira federal para as investigações de corrupção e lavagem de dinheiro.

109. As normas internacionais, por sua vez, indicam que as estratégias de compartilhamento de informações sigilosas adotadas pelos países devem operar dentro do contexto mais amplo possível de seu sistema legal, das práticas administrativas e da cultura, a fim de promover as mudanças necessárias para remover ou reduzir as barreiras legais, operacionais e políticas que impedem que os diversos órgãos públicos envolvidos adotem uma abordagem de "governo como um todo".

110. A efetiva cooperação entre agências, no entanto, não significa que todos os órgãos do governo devam ter acesso amplo, irrestrito ou indiscriminado aos bancos de dados ou sistemas informatizados mantidos pela administração tributária e aduaneira.

111. É preciso ponderar, por meio das técnicas de proporcionalidade e razoabilidade, caso a caso, as necessidades e os poderes de investigação dos órgãos de Estado e a necessidade de preservação da privacidade e intimidade dos contribuintes, a fim de viabilizar a concordância prática entre o sigilo fiscal e o resultado útil dos processos administrativos.

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

113. Em contrapartida, quando o objetivo é proporcionar a fiscalização de seus próprios atos administrativos, ou o combate à corrupção e à lavagem de dinheiro, é feita uma análise extremamente restritiva e fragmentada do ordenamento jurídico.

114. Desta forma, diante de semelhante conflito, nos casos nos quais o compartilhamento de informações protegidas por sigilo fiscal é do interesse da Receita Federal, a técnica de ponderação é efetivamente utilizada.

115. Como exemplo, mesmo sem qualquer previsão no Código Tributário Nacional, a Receita Federal, por meio de simples contrato administrativo, concede acesso e gerenciamento de toda a base de dados, incluindo todos os dados protegidos por sigilo fiscal, ao Serpro e a Dataprev, para fins de prestação de serviços de tecnologia da informação.

116. De forma semelhante, mesmo sem expressa previsão no código tributário, a Advocacia-Geral da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por força de pareceres técnicos, acessam, em variados graus, os sistemas e informações protegidos por sigilo fiscal, para fins de defesa dos interesses da União em processos administrativos e judiciais.

117. Entretanto, conforme visto, no caso da necessidade de acesso às informações protegidas por parte dos órgãos de controle, o sigilo fiscal é invocado como obstáculo à atuação dos órgãos.

118. Desta forma, constatou-se que não há consistência e coerência nos argumentos utilizados pela Receita Federal para negativa de acesso ao TCU, tendo em vista que, em situações semelhantes são observados comportamentos distintos.

119. A falta de visão sistêmica a respeito das hipóteses de compartilhamento de informações, e a

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

postura, historicamente adotada pelo país, de ser refratário ao modelo de troca de informações internacionalmente adotado, são causas das omissões, inconsistências e incoerências encontradas por ocasião da análise comparada entre as justificativas para compartilhamento ou negativa de acesso às informações protegidas por sigilo fiscal.

120. A relativização de cânones absolutos de sigilo fiscal somente ocorreu em favor da troca de informações fiscais com outros países e do compartilhamento de informações protegidas por sigilo bancário com a administração tributária, com o objetivo de combater a evasão, a elisão e a sonegação fiscal.

121. Portanto, é necessário que o país avance em relação aos mecanismos de troca de informações entre os órgãos da administração, com a finalidade de proporcionar a auditabilidade do sistema tributário e de combate à corrupção e à lavagem de dinheiro.

122. Espera-se, assim, fomentar os mecanismos de compartilhamento de informações protegidas entre órgão da Administração Pública Federal, notadamente para fins de combate à corrupção e à lavagem de dinheiro, em benefício de toda a sociedade.

123. O detalhamento dos critérios, evidências, causas e efeitos do achado, bem como das boas práticas, das propostas para alteração da situação encontrada e dos benefícios esperados com a implementação das recomendações e determinações estão descritos no Apêndice E.

3.6. Embora ambos lidem com informações sigilosas, ao contrário do que ocorre no sistema tributário, o sistema financeiro é completamente auditado

124. Devido à falta de visão sistêmica da importância da auditoria externa no âmbito do Ministério da Economia, são realizadas avaliações conflitantes a respeito da necessidade de realização da auditoria independente no sistema financeiro e de auditoria financeira no sistema tributário, ocasionando incoerência entre o cumprimento das normas de auditoria nos dois sistemas, impactando negativamente a auditabilidade e a credibilidade do sistema tributário.

125. As normas e regulamentos relativos aos trabalhos de auditoria em instituições financeiras determinam que devem ser prestadas todas as informações pertinentes e necessárias à consecução do escopo do trabalho de auditoria independente, possibilitando que ela atinja o fim colimado. Assim, é necessário que o auditor tenha livre acesso às informações estratégicas importantes para a realização do trabalho, inclusive àquelas protegidas por sigilo.

126. Embora não exista previsão expressa em lei para a transferência de informações protegidas por sigilo às empresas de auditoria independente, o acesso às informações protegidas por sigilo bancário pelos auditores independentes, sem a prévia intervenção do Poder Judiciário, é prática comum no mercado financeiro.

127. Entretanto, constatou-se o tratamento incoerente da questão no âmbito do Ministério da Economia. No sistema financeiro, os órgãos gestores fomentam a necessidade da auditoria independente e punem os auditores e as empresas de auditoria independente que não observam as normas de auditoria. Em contrapartida, no sistema tributário, os órgãos rotineiramente negam o acesso aos dados protegidos por sigilo fiscal para fins de auditoria do TCU.

128. A causa principal para a existência de interpretações incoerentes sobre a possibilidade de realização de auditorias financeiras no âmbito dos sistemas tributário e financeiro é a falta de uniformidade na compreensão do tema, no âmbito do próprio Ministério da Economia.

129. Com efeito, se a compreensão utilizada pelo sistema financeiro fosse aplicada ao sistema tributário, a administração tributária seria plenamente auditável, sem qualquer comprometimento dos direitos dos cidadãos. Do contrário, se a tese defendida pela administração tributária fosse aplicada ao sistema financeiro, todas as auditorias independentes em instituições financeiras careceriam de legalidade, colocando em risco a integridade do Sistema Financeiro Nacional.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

130. A prática da auditoria independente no sistema financeiro demonstra que é possível compatibilizar a auditoria de informações sigilosas com a preservação do sigilo, e que é preciso alterar a compreensão da auditoria do sistema tributário no âmbito do Ministério da Economia.

131. Espera-se assim, contribuir para a credibilidade e utilidade das contas do Ministério da Economia, com desdobramentos nas Contas do Governo da República, fomentando a sustentabilidade das finanças públicas e o ambiente de negócios do país.

132. O detalhamento dos critérios, evidências, causas e efeitos do achado, bem como das boas práticas, das propostas para alteração da situação encontrada e dos benefícios esperados com a implementação das recomendações e determinações estão descritos no Apêndice F.

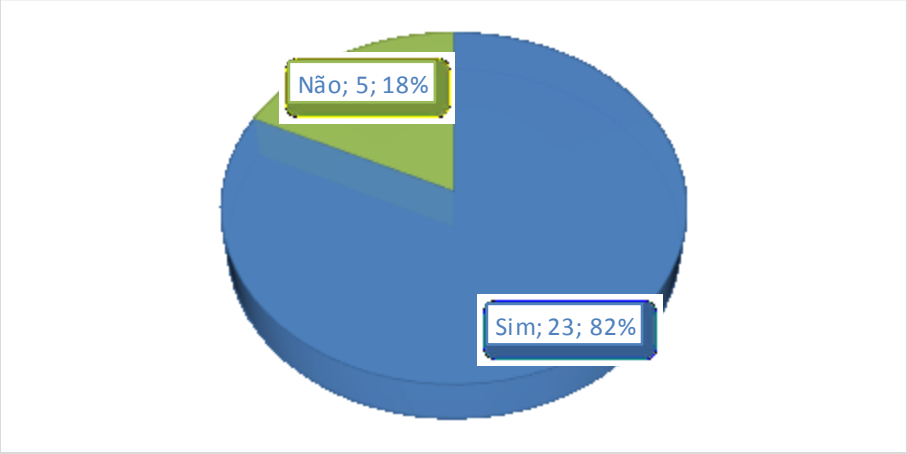
3.7. As limitações de acesso nas auditorias externas das administrações tributárias dos entes subnacionais representam riscos à sustentabilidade fiscal da União

133. Devido às interpretações restritivas do alcance do compartilhamento de informações protegidas por sigilo fiscal, ocorrem restrições de acesso aos dados e informações custodiadas pelas administrações tributárias estaduais e municipais, ocasionando a inviabilidade do exercício do controle externo dos entes subnacionais, impactando a eficiência da arrecadação dos tributos necessários para sustentação dos serviços públicos essenciais à sociedade.

134. A Constituição Federal, ressalvadas as competências privativas do TCU, dispõe expressamente sobre a simetria, nos planos estadual e municipal, dos demais Tribunais de Contas com o TCU. De forma semelhante, a Lei de Responsabilidade Fiscal também atribui competências de verificar o desempenho da arrecadação, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições, aos demais Tribunais de Contas.

135. Dos 32 Tribunais de Contas subnacionais existentes no país, 28 responderam ao questionário elaborado pelo TCU, sendo que 23 realizaram algum trabalho relativo à auditoria de receitas ou renúncias de receitas nos últimos cinco anos, nas administrações tributárias estaduais ou municipais, com diferentes graus de acesso aos dados e informações.

Figura 7 – TCE realizou auditoria de receitas nos últimos cinco anos?

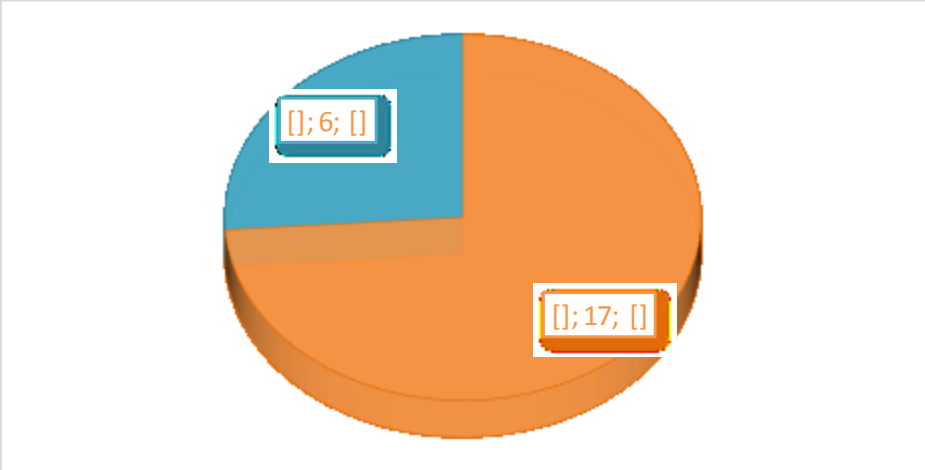


Fonte: Questionário "Fiscalização de receita e de renúncias de receitas".

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

136. *Por ocasião da realização de suas fiscalizações, 17 dos 23 tribunais que realizaram algum trabalho de auditoria solicitaram acesso aos sistemas, documentos ou informações protegidas por sigilo fiscal. Assim, pouco mais metade dos Tribunais de Contas do país alegou que solicitou acesso às informações protegidas por sigilo fiscal nos últimos cinco anos*.

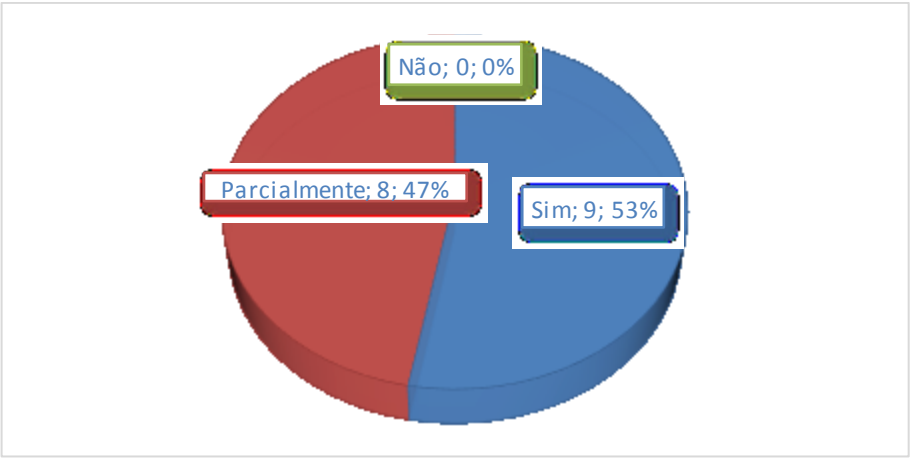
Figura 12 - Solicitou acesso aos sistemas, documentos e informações protegidas por sigilo.



Fonte: Questionário "Fiscalização de receita e de renúncias de receitas".

137. *Em virtude do pedido de acesso aos sistemas, documentos ou informações protegidas por sigilo fiscal, necessários à realização de seu trabalho, nove tribunais responderam que receberam acesso às informações solicitadas e oito afirmaram que receberam acesso parcial às informações. Nenhum tribunal declarou que recebeu negativa total de acesso*.

Figura 17 - Recebeu acesso às informações.



Fonte: Questionário "Fiscalização de receita e de renúncias de receitas".

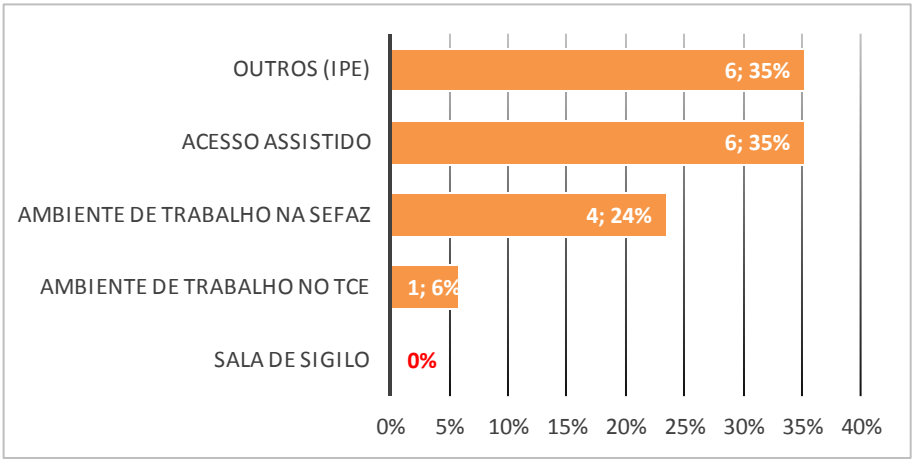
138. Os Tribunais de Contas no Brasil acessam os sistemas das administrações tributárias de forma completamente variável, sendo que atualmente apenas um tribunal declarou que recebeu acesso integral às informações nas instalações do órgão de controle externo.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

139. É importante destacar que, em nenhum dos 28 Tribunais de Contas participantes da pesquisa de auditoria, foi implementado um ambiente seguro e controlado (sala de sigilo) nos moldes definidos pela Receita Federal para acesso dos órgãos de controle aos dados sob sua responsabilidade.

140.

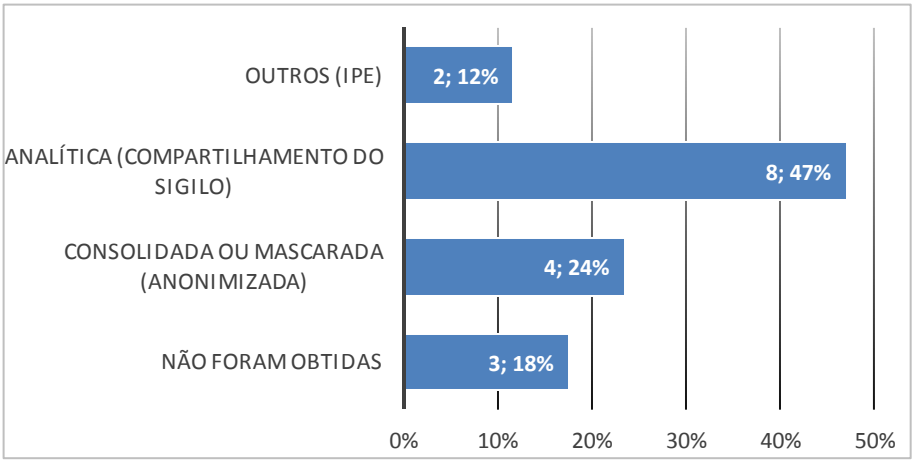
Figura 22 - Forma de acesso dos TCE aos dados da administração tributária.



Fonte: Questionário "Fiscalização de receita e de renúncias de receitas".

141. No que se refere à obtenção de evidência de auditoria, oito tribunais obtiveram os dados de maneira analítica, por meio de compartilhamento do sigilo fiscal. Outras administrações tributárias somente permitiram a coleta de evidência com o mascaramento dos dados dos contribuintes, o que foi o caso enfrentado por quatro tribunais. Outros três tribunais sequer conseguiram obter evidência de auditoria, o que representa desconformidade com as normas de auditoria. Por fim, dois tribunais obtiveram apenas evidências produzidas pela administração.

Figura 27 - Forma de obtenção de evidências pelos TCE.



Fonte: Questionário "Fiscalização de receita e de renúncias de receitas".

142. A causa da presente constatação é a restrição de acesso aos trabalhos dos Tribunais de Contas, devido à interpretação restritiva das possibilidades de compartilhamento de informações protegidas por sigilo fiscal.

143. Os efeitos imediatos da falta de auditabilidade das receitas e renúncias de receitas dos estados e municípios são sentidos pelos próprios entes subnacionais, como a falta de transparência e de controle das políticas públicas de desonerações fiscais.

144. Entretanto, é preciso destacar que a situação deficitária dos entes subnacionais levou a União

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

a editar diversas leis para trazer alívio financeiro e para promover um ambiente de convergência para o equilíbrio fiscal, que representaram o montante custeado pela União de R$ 810 bilhões, a valores correntes de 2017. Ainda assim, existem pressões para a realização de novas operações de financiamentos dos entes subnacionais.

145. Outro ponto que merece destaque é a postura contraditória de diversas unidades da federação em relação ao tema sigilo fiscal e poderes de fiscalização das Cortes de Contas.

146. Ao mesmo tempo em que os entes, rotineiramente, alegam sigilo fiscal para não fornecerem acesso e informações sobre as receitas estaduais aos respectivos Tribunais de Contas locais, dezoito Estados ingressaram com a Ação Cível Originária 3.150/DF no STF, com o objetivo de determinar que a União promova o acesso aos sistemas informatizados da Receita Federal a fim de viabilizar a certificação, pelos Estados-Membros, da integralidade e tempestividade dos cálculos do Fundo de Participação dos Estados.

147. Desta forma, a auditabilidade das administrações tributárias dos entes subnacionais é medida que se impõe, para fins de cumprimento das normas de boa e regular gestão fiscal dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Espera-se, assim, contribuir para o conhecimento da verdadeira situação fiscal dos entes e para a redução dos riscos fiscais da União.

148. O detalhamento dos critérios, evidências, causas e efeitos do achado, bem como das boas práticas, das propostas para alteração da situação encontrada e dos benefícios esperados com a implementação das recomendações e determinações estão descritos no Apêndice G.

3.8. Ao contrário do que ocorre no Brasil, as administrações tributárias são completamente auditadas nos modernos Estados Democráticos de Direito

149. Devido à negativa de acesso a sistemas, dados e informações protegidas por sigilo fiscal, ocorre prejuízo à auditabilidade e à transparência do sistema tributário nacional, ocasionando reflexo negativo na credibilidade do Brasil perante à comunidade internacional, impactando as aspirações do país de ingressar e participar dos mecanismos multilaterais de cooperação.

150. Desde 1977 as normas internacionais de auditoria determinam que as EFS terão poderes para auditar a cobrança de impostos da forma mais extensa possível, podendo, inclusive, examinar arquivos fiscais individuais. As normas dispõem ainda que, ao auditarem a aplicação de leis fiscais, as EFS examinarão o sistema e a eficiência da cobrança de impostos, a consecução de metas de receita e, se adequado, proporão melhorias ao legislativo.

151. As normas determinam o acesso irrestrito a informações, declarando que a EFS deve ter poderes adequados para obter acesso tempestivo, irrestrito, direto e livre a todos os documentos e informações necessários para o bom desempenho de suas responsabilidades legais.

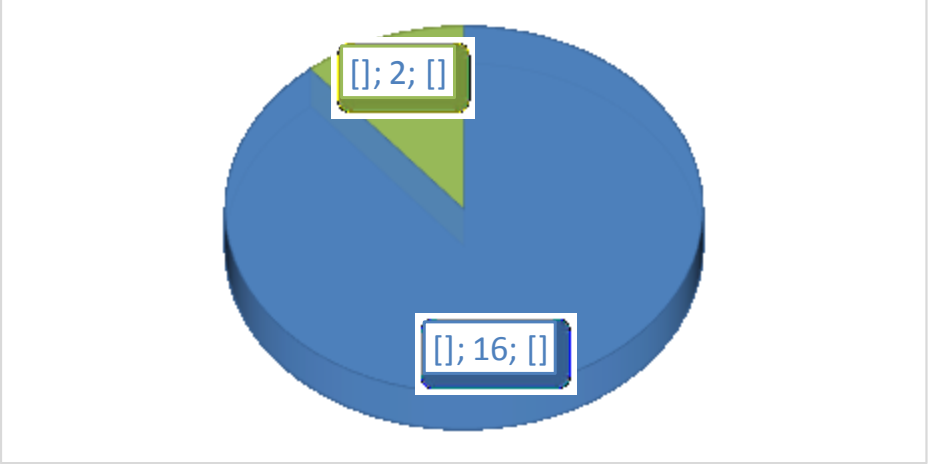
152. Conforme visto, na teoria, as normas internacionais em nada divergem das normas nacionais que determinam as competências constitucionais e legais do TCU. Entretanto, ao contrário do observado no País, o questionário aplicado pelo TCU em dezenove países que possuem alguma relação com a OCDE constatou que as EFS dos países desenvolvidos, de fato, conseguem exercer os seus mandatos e poderes de fiscalização.

153. Com exceção da Finlândia, onde não existe sigilo fiscal, e que por não ser comparável com o restante dos países foi excluída do estudo, todos os demais países possuem restrição de livre divulgação de informações protegidas por sigilo fiscal.

154. Dos dezoito países restantes, dezesseis dos respondentes afirmaram que possuem competência expressa para fiscalizar a administração das receitas obtidas por tributos (somente Chile e Peru alegaram não possuir mandato).

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

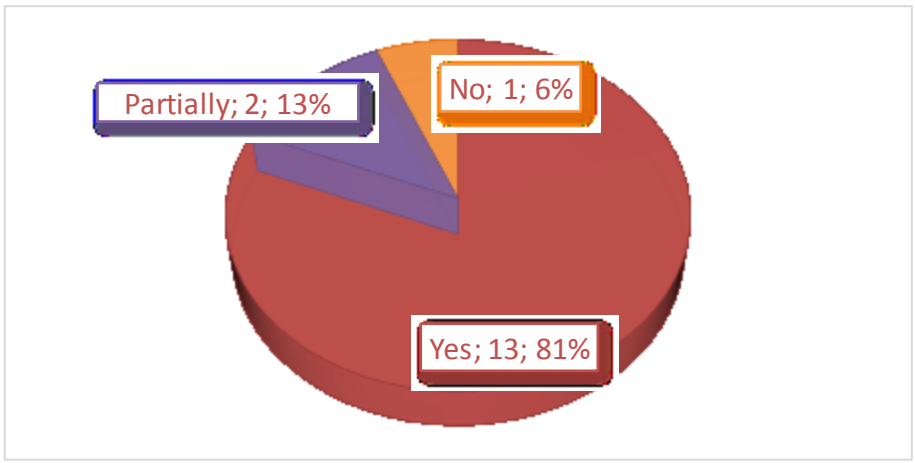
Figura 32 - Mandato das EFS.



Fonte: Questionário: "SAI and Confidentiality of Taxpayer Information".

155. *Destes dezesseis, quinze das EFS declararam que possuem poderes relativos a acesso aos dados protegidos por sigilo fiscal. O único país cuja EFS possui mandato para auditar a administração tributária, mas que limita a realização de auditorias, de forma semelhante ao que ocorre no Brasil, é a Turquia, que atualmente é apontada pelos especialistas internacionais como o*

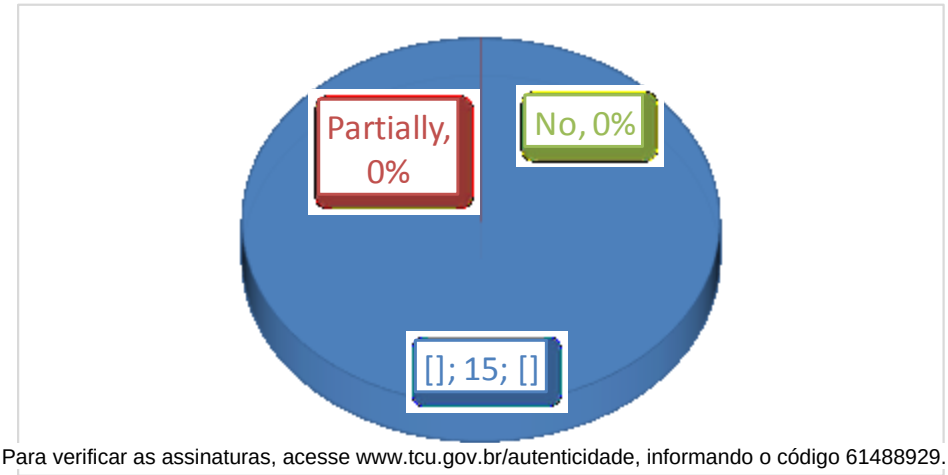
Figura 37 - Poderes de investigação das EFS.



único Estado não plenamente democrático, dentre os países-membros da OCDE.

Fonte: Questionário: "SAI and Confidentiality of Taxpayer Information".

156. *Todas as quinze EFS que confirmaram ter acesso a dados sigilosos dos contribuintes, no curso de fiscalizações nas administrações tributárias, responderam que conseguem documentar adequadamente as evidências de auditoria, ao contrário do cenário nacional, onde o TCU enfrenta dificuldades para realizar ações de controle nas atividades finalísticas da Receita Federal do Brasil.*



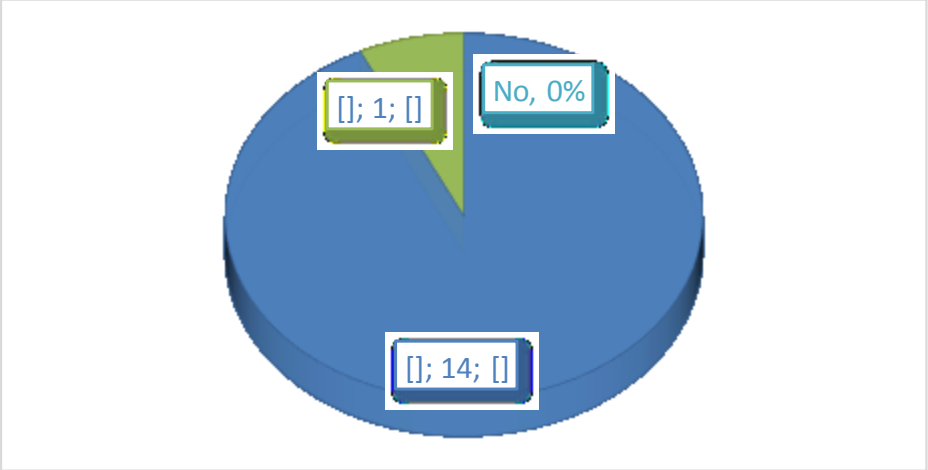
Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Figura 42 - Documentação das evidências nas EFS.

Fonte: Questionário: "SAI and Confidentiality of Taxpayer Information".

157. *Quatorze dos quinze países também declararam que não publicam informações que identifiquem individualmente o contribuinte em seus relatórios. A única exceção é a França, onde a lei determina a publicação em alguns casos específicos.*

Figura 47 - Forma de Relatório nas EFS.



Fonte: Questionário: "SAI and Confidentiality of Taxpayer Information".

158. O histórico desalinhamento do País aos padrões internacionais de compartilhamento de informações para fins não tributários é a principal causa do problema detectado.

159. Desta forma, é essencial que o País esteja alinhado às melhores práticas internacionais de auditoria da administração tributária, a fim de que seja assegurada a eficiência do sistema tributário e a confiabilidade das contas nacionais.

160. Espera-se assim, promover o alinhamento do País às boas práticas internacionais, a fim de fomentar a credibilidade do Brasil perante à comunidade internacional, facilitando o ingresso e a participação do País nos mecanismos multilaterais de cooperação.

161. O detalhamento dos critérios, evidências, causas e efeitos do achado, bem como das boas práticas, das propostas para alteração da situação encontrada e dos benefícios esperados com a implementação das recomendações e determinações estão descritos no Apêndice H.

4. TRANSPARÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

162. Este capítulo trata das constatações, riscos e impactos da falta de transparência e de accountability da administração tributária federal.

4.1. A transparência ativa e o controle social da RFB não são atingidos em sua plenitude pela fragilidade no tratamento e disponibilização de dados e informações produzidas ou custodiadas pelo órgão

163. A disponibilização de dados e informações no âmbito da Receita Federal carece de sistematização, apresentando os problemas relatados a seguir.

164. O detalhamento dos critérios, evidências, causas e efeitos do achado, bem como das boas práticas, das propostas para alteração da situação encontrada e dos benefícios esperados com a implementação das recomendações e determinações estão descritos no Apêndice I.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

4.1.1. As fragilidades existentes no Plano de Dados Abertos e na Política de Governança Digital da administração tributária prejudicam o exercício do controle social

165. Devido à ausência de uma política consistente de transparência ativa e acesso à informação, ocorre a limitação ao acesso aos dados e informações custodiados pela administração tributária, ocasionando prejuízos à transparência da administração pública, impactando o exercício do controle social.

166. A Política de Dados Abertos do Poder Executivo Federal, foi instituída com os objetivos de promover a publicação de dados contidos em bases de dados da administração pública; aprimorar a cultura de transparência pública; franquear aos cidadãos o acesso, de forma aberta, aos dados produzidos ou acumulados; facilitar o intercâmbio de dados entre órgãos e entidades; fomentar o controle social e o desenvolvimento de novas tecnologias destinadas à construção de ambiente de gestão pública participativa e democrática e à melhor oferta de serviços públicos para o cidadão; fomentar a pesquisa científica de base empírica sobre a gestão pública; promover o desenvolvimento tecnológico e a inovação nos setores público e privado e fomentar novos negócios; e promover o compartilhamento de recursos de tecnologia da informação, de maneira a evitar a duplicidade de ações e o desperdício de recursos na disseminação de dados e informações.

167. A política prevê que às solicitações de abertura de bases de dados da administração pública federal aplicam-se os mesmos prazos e os procedimentos previstos para o processamento de pedidos de acesso à informação, e que a decisão negativa de acesso de pedido de abertura de base de dados governamentais fundamentada na demanda por custos adicionais desproporcionais e não previstos pelo órgão ou pela entidade da administração pública federal deverá apresentar análise sobre a quantificação de tais custos e sobre a viabilidade da inclusão das bases de dados em edição futura do Plano de Dados Abertos.

168. A implementação da política deverá contar com mecanismo de governança multiparticipativa, transparente, colaborativa e democrática, com vistas à criação e manutenção de inventários e catálogos corporativos de dados; elaboração de mecanismos transparentes de priorização na abertura de bases de dados, os quais considerarão o potencial de utilização e reutilização dos dados tanto pelo Governo quanto pela sociedade civil; elaboração de cronograma relacionado aos procedimentos de abertura das bases de dados, sua atualização e sua melhoria; especificação clara sobre os papeis e responsabilidades; criação de processos para o engajamento de cidadãos, com o objetivo de facilitar e priorizar a abertura da dados, esclarecer dúvidas de interpretação na utilização e corrigir problemas nos dados já disponibilizados; e fomentar o uso eficiente e efetivo das bases de dados pela sociedade e pelo Governo.

169. De acordo com a Política de Governança Digital, é preciso fomentar a utilização de recursos de tecnologia da informação e comunicação com o objetivo de melhorar a disponibilização de informação e a prestação de serviços públicos, incentivar a participação da sociedade no processo de tomada de decisão e aprimorar os níveis de responsabilidade, transparência e efetividade do governo.

170. Entretanto, análise das negativas de fornecimento das informações apresentadas pela Receita Federal demonstrou que 33% tiveram esse destino sob o idêntico argumento de que "a RFB se encontra impossibilitada de prestar as informações demandadas, uma vez que a apuração acarretaria trabalho excepcional e custos adicionais para o órgão, decorrentes de apuração especial, em razão de que os sistemas de cadastro e/ou base de dados não apresentam os dados solicitados de forma a obtê-los em apuração simples".

171. Constatou-se, portanto, desvirtuamento das regras de transparência e abertura de dados, tendo em vista que, ao constar as demandas da sociedade por aumento da transparência, a RFB que deveria viabilizar a inclusão das bases de dados solicitadas em edição futura do Plano de Dados Abertos, determina que o cidadão ou a entidade solicitante dirija-se ao Serpro para pagar para ter

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

acesso à informação pública que deveria ser disponibilizada de forma gratuita, como determinado pela Lei de Acesso à Informação.

172. Ora, se esses dados podem ser disponibilizados de forma onerosa pelo Serpro, pressupõe que são dados públicos e, desta forma, cabe ao órgão responsável disponibilizar de forma não onerosa aos interessados, conforme se depreende da política de dados abertos, para não se configurar cobrança pela transparência, impondo custos à sociedade que já financia o governo por meio do pagamento de tributos.

173. A RFB não possui Plano de Dados Abertos próprio, utilizando-se o plano do Ministério da Economia, o que está de acordo com as normas vigentes. Entretanto, constatou-se que somente duas bases custodiadas pela RFB estão listadas no plano do ministério, o quadro societário das pessoas jurídicas e o relatório de atendimento, tendo em vista que são elementos de divulgação obrigatória.

174. Embora a RFB divulgue outras informações na página de dados abertos mantidas no próprio portal na internet, constatou-se que a maioria das informações está disponível apenas de maneira individualizada e sem possibilidade de leitura por máquina.

175. Além disso, falta explicação sobre os critérios adotados e a legislação vigente no que diz respeito aos dados abertos, de forma clara à sociedade, cabendo melhoria da política de governança digital, especialmente em relação à publicidade e disseminação de dados e informações públicos, de forma aberta e estruturada.

176. A inobservância dos princípios, finalidades, objetivos e diretrizes previstos na Política de Dados Abertos e na Política de Governança Digital do Poder Executivo Federal é a causa principal dos problemas detectados.

177. Como efeitos dos problemas detectados, destacam-se a dificuldade de gerar benefícios para a sociedade, tendo em vista as restrições de uso da informação e dos recursos de tecnologia da informação e comunicação na prestação de serviços públicos; a falta de estímulo à participação da sociedade na formulação, na implementação, no monitoramento e na avaliação das políticas públicas e dos serviços públicos; e a dificuldade de obtenção de informações pela sociedade, observadas as restrições legalmente previstas.

178. Diante disso, vê-se que há necessidade de melhor definição e publicação das bases de dados disponíveis, de clareza de informações classificadas no próprio portal e de esclarecimentos a respeito dos custos envolvidos, devendo ser incluído no plano de dados abertos todas as informações não classificadas ou sem restrição de outra natureza, como sigilo legal e informações pessoais.

179. Espera-se, assim, promover os mecanismos de governança participativa, transparente, colaborativa e democrática, com vistas a assegurar o exercício do controle social sobre a administração tributária.

180. Assim, é necessário que a administração tributária implemente medidas concretas para acesso a dados considerados públicos, divulgando sua política de dados abertos e as bases de dados disponíveis; tornem públicas, de forma aberta e estruturada, as informações não classificadas; e, por fim, que revogue as portarias que transferem ou impõem ao cidadão cobrança por acesso aos dados, exceto em caso de demandas específicas e customizadas.

4.1.2. A baixa transparência de dados e informações não protegidas pelo sigilo fiscal dificulta o exercício da cidadania fiscal

181. Devido à classificação inadequada das informações em relação ao sigilo, ocorre a ocultação de atos, dados e informações à sociedade, ocasionando assimetria de informações entre a sociedade e o Estado e entre a própria sociedade, impactando o exercício da cidadania fiscal.

182. Em um cenário constituído de direitos e obrigações fiscais, especialmente aquele voltado a

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

uma gestão adequada dos gastos públicos por parte dos governantes, a compreensão de uma cidadania fiscal ativa, participativa e solidária é um passo importante que as administrações tributárias devem perseguir no contexto da socialização dos tributos.

183. Nessa perspectiva, não há que se falar em sociedade sem o pagamento de impostos. Essa condição está diretamente ligada ao desenvolvimento econômico e social de um povo. Assim, a tributação deve ser compreendida como um dever de cooperação que possibilita a atuação estatal nas suas mais diversas áreas, especialmente na vida social e econômica das pessoas.

184. O tributo é um instrumento que pode e deve ser utilizado para promover as mudanças e reduzir as desigualdades sociais. O cidadão, conhecedor da função social do tributo, como forma de redistribuição da renda nacional e elemento de justiça social, deve ser capaz de participar do processo de arrecadação, aplicação e fiscalização do dinheiro público.

185. O conhecimento dos atos da administração tributária possibilita o fomento da cidadania fiscal, que é o exercício, pelo cidadão, do direito de ser adequadamente informado sobre a origem e aplicação dos recursos públicos, fiscalizando a transformação dos tributos pagos em serviços públicos necessários à melhoria da realidade social do país.

186. Entretanto, constatou-se que, mesmo não estando expressamente protegidas por sigilo fiscal, a Receita Federal não realiza a divulgação ativa, de forma aberta, estruturada e legível por máquina, das informações relativas as representações fiscais para fins penais e dos demonstrativos de moratórias e dos parcelamentos, ordinários ou especiais, concedidos no âmbito de sua competência, contrariando os princípios da transparência e da publicidade.

187. Constatou-se também que, embora algumas bases de dados e informações que já tenham sido classificadas como não protegidas por sigilo fiscal, como por exemplo as informações cadastrais que permitam a identificação da composição societária, informações sobre débitos de pessoas jurídicas de direito público, informações de regularidade fiscal do sujeito passivo perante a Fazenda Nacional, econômicas agregadas, notas fiscais eletrônicas cujos destinatários são órgãos e entidades da Administração Pública, além de alguns dados do Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), do Cadastro de Imóveis Rurais (Cafir), e da Consulta da Declaração de Operações Imobiliárias (DOI), estas informações também não são disponibilizadas à sociedade.

188. Por fim, constatou-se a necessidade de desclassificar, quanto ao sigilo, uma série de outros atos, dados e informações, como por exemplo, os referentes ao lançamento tributário, autos de infração, consultas fiscais, decisões de primeira instância administrativa, processos administrativos fiscais e às renúncias de receitas efetivamente usufruídas pelos contribuintes.

189. É juridicamente e moralmente questionável que a administração tributária oculte seus atos de aplicação da legislação tributária, como por exemplo: lançamento tributário; autos de infração; consultas fiscais e decisões de primeira instância administrativa, esquivando-se de tornar públicos seus próprios critérios de interpretação e concretização do direito tributário.

190. A causa da constatação é classificação inadequada das informações tratadas com relação ao sigilo, tendo em vista que o sigilo das informações é tratado como a regra, quando deveria ser a exceção.

191. Como consequência da presente constatação, observa-se a assimetria de informações entre a sociedade e o Estado e dentro da própria sociedade, fazendo com que apenas grandes escritórios de advocacia e contabilidade tributária, que trabalham em larga escala, tenham visão privilegiada do entendimento da atuação da administração tributária, criando-se um ambiente de negócios restritivo, aumentando os custos de transação e tornando inacessíveis para a maior parte da população, informações hoje concentradas nas mãos de poucos agentes.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

192. A falta de divulgação dos atos administrativos constantes dos processos administrativos fiscais, a exemplo dos autos de infração e das decisões das Delegacias de Julgamento da RFB, também impede que o próprio contribuinte possa balizar suas condutas de acordo com padrões concretos de legalidade consolidados em tais documentos, mediante a comparação com o tratamento dispensado aos demais contribuintes.

193. Desta forma, a restrição do acesso à informação pública implica direta ofensa ao direito do cidadão de deliberar sobre políticas públicas, sobre a eficiência da ação dos servidores públicos e sobre a aferição da igualdade perante a lei. As consequências são a difusão de insegurança jurídica sistêmica, o fomento exponencial da indústria do contencioso e a não submissão da administração pública ao controle social de seus atos, uma vez que participação efetiva no processo democrático exige a existência de participantes adequadamente informados.

194. Assim, é preciso que o entendimento acerca da possibilidade de divulgação de diversas bases de dados e processos administrativos existentes no sistema tributário seja revisto, a fim de que sejam compatíveis com a necessidade de controle social da atuação do Estado e com a concretização dos direitos fundamentais de transparência, ampla defesa e do contraditório, da isonomia tributária e da capacidade contributiva. Espera-se, portanto, que seja fomentada a cultura da cidadania fiscal na sociedade.

4.1.3. A política de venda de dados e informações públicas para financiamento do Serpro causa prejuízos à prestação de serviços públicos à sociedade

195. Devido à cobrança pelo Serpro pelo fornecimento de informações que deveriam estar disponíveis de forma gratuita à sociedade, ocorre dificuldade ou inviabilidade do acesso aos dados e informações custodiados pela administração tributária, ocasionando prejuízos à formulação, à implementação, à avaliação e ao monitoramento de políticas públicas e ao exercício do controle social, impactando na eficiência da prestação de serviços à sociedade.

196. O Marco Civil da Internet determina que constituem diretrizes para a atuação do poder público nacional, dentre outros, a promoção da racionalização e da interoperabilidade tecnológica dos serviços de governo eletrônico e a publicidade e disseminação de dados e informações públicos, de forma aberta e estruturada.

197. O marco determina, ainda, que as aplicações de internet de entes do poder público devem buscar, dentre outros, a compatibilidade tanto com a leitura humana quanto com o tratamento automatizado das informações, a facilidade de uso dos serviços de governo eletrônico; e o fortalecimento da participação social nas políticas públicas.

198. A Política de Compartilhamento de Bases de Dados na administração pública federal determina que o acesso a dados possui como finalidades a simplificação da oferta de serviços públicos; a formulação, a implementação, a avaliação e o monitoramento de políticas públicas; a análise da regularidade da concessão ou do pagamento de benefícios, ou da execução de políticas públicas; e a melhoria da qualidade e da fidedignidade dos dados constantes das bases dos órgãos e das entidades públicas.

199. A Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais determina que o tratamento de dados pessoais pelas pessoas jurídicas de direito público deverá ser realizado para o atendimento de sua finalidade pública, na persecução do interesse público, com o objetivo de executar as competências legais ou cumprir as atribuições legais do serviço público e que o uso compartilhado de dados pessoais pelo Poder Público deve atender a finalidades específicas de execução de políticas públicas e atribuição legal pelos órgãos e pelas entidades públicas.

200. A lei também determina que as empresas públicas e as sociedades de economia mista que atuam em regime de concorrência terão o mesmo tratamento dispensado às pessoas jurídicas de

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

direito privado particulares, sendo vedado ao Poder Público transferir a entidades privadas dados pessoais constantes de bases de dados a que tenha acesso.

201. Constatou-se que o então Ministério da Fazenda autorizou a disponibilização de acesso, para terceiros, pelo Serpro, a dados e informações que hospeda, teoricamente, para fins de complementação de políticas públicas.

202. Entretanto, na prática, observou-se que o Serpro cobra valores vultosos para o fornecimento de dados e informações, não protegidos por sigilo fiscal, e que, portanto, deveriam ser disponibilizados gratuitamente à sociedade pela Receita Federal, instituição responsável pela base de dados.

203. Somando-se somente os três principais sistemas de consultas vendidos (CPF, CNPJ e NF-E), foram firmados mais de cem contratos com órgãos e unidades da administração pública federal, ao custo anual de quase R$ 50 milhões.

204. A política de venda de dados públicos é aplicada até mesmo para os pedidos de acesso à informação, fazendo com que os cidadãos arquem com custos de até R$ 500 mil por uma única extração de dados do cadastro do CNPJ, inviabilizando o acesso à informação pública, que deveria ser realizado de forma gratuita, de acordo com a Lei de Acesso à Informação.

205. Ressalta-se que esses valores deveriam envolver apenas os custos adicionais necessários para o acesso ou a extração de informações da base de dados, tendo em vista que a RFB já arca com uma despesa de quase R$ 140 milhões por ano com a manutenção destas bases de dados, entretanto, de acordo com informações do Serpro, a metodologia utilizada leva em consideração outros fatores mercadológicos para precificação dos serviços.

206. Tendo em vista que o TCU já constatou que não existe transparência na composição de preços dos serviços prestados pelo Serpro e pala Dataprev e que os preços praticados são maiores que a média do mercado, há risco de que os órgãos e unidades da Administração Pública Federal estejam pagando valores superiores ao custo efetivo e justo pelo acesso aos dados necessários à consecução de seus objetivos, tendo em vista a necessidade de financiar o funcionamento dos prestadores de serviço.

207. Embora as normas determinem que não serão atendidos pedidos de acesso à informação que exijam trabalhos adicionais de análise, interpretação ou consolidação de dados e informações, ou serviço de produção ou tratamento de dados que não seja de competência do órgão ou entidade, é preciso diferenciar o fornecimento de dados e informações de forma gratuita à sociedade, da prestação de serviços adicionais, portanto passíveis de remuneração, de customização e de business intelligence.

208. Além da cobrança pelo fornecimento de dados à própria administração pública e à sociedade, o Serpro também efetua a venda de dados livremente ao mercado. Somente entre os anos de 2017 e 2018 foram realizados mais de 250 contratos com entidades privadas, com valor total de quase R$ 25 milhões por ano.

209. Destaca-se que a lei de proteção de dados veda ao Poder Público transferir, às empresas públicas e as sociedades de economia mista que atuam em regime de concorrência, como é o caso do Serpro, dados pessoais constantes de bases de dados a que tenha acesso, para reprimir o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros, a fim de proteger a livre concorrência e a livre iniciativa.

210. Além dos questionamentos legais, existem dúvidas acerca da moralidade administrativa da comercialização de dados pessoais que não estão disponíveis de maneira ampla à sociedade. Em face desses questionamentos, a Comissão de Proteção de Dados Pessoais do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios efetuou denúncia ao Ministério Público Federal, que se encontra em análise, por

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

meio do Procedimento Preparatório 1.16.000.001692/2018-25.

211. A causa da presente constatação é o estabelecimento de barreiras de ordem financeira para o acesso às informações públicas, tanto pelos próprios órgãos e unidades da administração pública, como pela sociedade, causada pela autorização, concedida ao Serpro por meio da Portaria MF 457/2016, de venda de dados sob guarda da administração tributária.

212. Como consequência, observa-se que os cruzamentos de dados que permitiriam comparar informações similares armazenadas em diferentes bases de dados governamentais e deveriam fazer parte da rotina de detecção de irregularidades realizada pelos órgãos responsáveis pela execução dos programas de governo não é viabilizada devido, principalmente, a dificuldades de compartilhamento do uso de bases de dados entre os órgãos federais, possibilitando a existência de inconsistências que podem prejudicar a gestão de políticas públicas.

213. As dificuldades no intercâmbio de informações entre a Receita Federal e os órgãos da administração pública e a cobrança em montantes significativos para a própria Administração Pública Federal trazem prejuízos para a sociedade em termos de eficiência no gasto público e com reflexo nas políticas públicas.

214. Diante desse quadro, verifica-se a necessidade de alterações profundas nos mecanismos de compartilhamento de dados custodiados pela administração tributária, obedecendo a legislação no que se refere a gratuidade no fornecimento dos dados nos casos previstos e a busca de alternativa para diminuição dos custos globais de acesso a dados, em observância aos princípios da transparência, da eficiência e da economicidade.

215. Assim, o compartilhamento de dados de forma gratuita nos termos da lei, o oferecimento de mecanismos para acesso a dados de forma menos onerosa possível e o estabelecimento, em conjunto com os prestadores de serviço de tecnologia da informação, de um modelo de cobrança que apenas inclua os custos de extração, sem onerar mais de uma vez a sociedade que já paga os custos da máquina pública, exceto em caso de customização e de business intelligence, é medida que se impõe.

216. Espera-se, assim, fomentar a formulação, a implementação, a avaliação e o monitoramento de políticas públicas e o exercício do controle social.

4.2. A estabilidade das finanças públicas e a prestação de serviços públicos essenciais à sociedade são prejudicadas pela limitação ao uso de dados administrativos

217. Devido às interpretações restritivas do alcance do compartilhamento de informações protegidas por sigilo fiscal, ocorrem restrições de acesso aos dados e informações custodiadas pelas administrações tributárias, ocasionando prejuízos à formulação e à avaliação das políticas públicas nacionais previstas nas leis orçamentárias, impactando a eficiência da prestação dos serviços públicos essenciais à população e a estabilidade das finanças públicas nacionais.

218. As normas nacionais dispõem que os órgãos responsáveis pela elaboração e avaliação das políticas públicas devem ter acesso às informações estatísticas existentes nos órgãos e entidades da administração federal civil, direta e indireta, e nas fundações supervisionadas, com o objetivo de possibilitar o conhecimento da realidade física, econômica e social do país, visando especialmente ao planejamento econômico e social e à segurança nacional.

219. De forma semelhante, as boas práticas internacionais reconhecem a importância da coleta de dados pessoais para fins estritamente estatísticos de qualquer fonte disponível, em especial de registros administrativos, protegendo-se a privacidade e garantindo a confidencialidade das informações individuais coletadas, como forma de redução de custos e da sobrecarga dos respondentes das pesquisas estatísticas.

220. Estatísticas de qualidade são necessárias para que o poder público exerça uma administração eficiente a partir da gestão e da formulação de políticas públicas baseadas em evidências. Da mesma

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

forma, essas estatísticas amplificam a transparência, permitindo que a mídia, as organizações não-governamentais e os cidadãos monitorem as atividades de governo.

221. Entretanto, rotineiramente, os órgãos e as unidades responsáveis pela formulação e avaliação das políticas públicas são impedidos de acessar informações constantes de base de dados administrativos, notadamente os que possuem alguma informação sensível ou protegida por sigilo fiscal.

222. Como efeito, a despeitos dos graves problemas no desenho de vários programas constatados pelas auditorias do TCU, por falta de acesso aos microdados disponíveis, as políticas públicas não são otimizadas com bases reais, comprometendo a capacidade do País de planejar, avaliar e fornecer políticas públicas de melhor qualidade e com custos mais baixos à sociedade.

223. Como exemplo de políticas que foram prejudicadas pelas limitações de acesso aos dados constantes dos registros administrativos mantidos pela Receita Federal, destacam-se as políticas de comércio exterior, educacional e de redução de desigualdades de renda e riqueza.

224. Embora os avanços tecnológicos na área de computação ofereçam oportunidades para processar, acessar e analisar grandes conjuntos de dados de forma mais eficiente, e de o País dispor de conjunto razoável de bancos de dados que poderiam ser utilizados de forma integrada, contatou-se que a causa principal do problema é a limitação ao uso de dados administrativos no país, notadamente dos dados sujeitos ao sigilo fiscal.

225. Ao contrário do que ocorre no País, a experiência internacional trata sempre da forma de proteção da informação, a fim de que não seja possível identificar um indivíduo por ocasião da divulgação dos resultados das pesquisas, mas o acesso aos microdados, mesmo identificados, para fins de formulação e avaliação das políticas públicas, normalmente é permitido.

226. Constatou-se, também, que a credibilidade do Anexo de Riscos Fiscais é questionável, tendo em vista que são apresentados valores sem maiores detalhamentos sobre a memória de cálculo e a descrição metodológica detalhada referente às estimativas apresentadas pela Receita Federal.

227. Assim, identificou-se o risco de que a reserva de contingência estabelecida nos orçamentos anuais esteja sendo realizada de forma subdimensionada, sendo insuficiente para enfrentar os riscos fiscais, caso estes se concretizem, ou superdimensionada, restringindo a utilização de recursos essenciais à execução de políticas públicas em benefício da sociedade.

228. Desta forma, é necessário que seja dada maior transparência acerca da memória de cálculo e da descrição metodológica referente às estimativas apresentadas pela Receita Federal, e que os dados administrativos mantidos pela administração tributária sejam utilizados para auxiliar a formulação, implementação, avaliação e monitoramento das políticas públicas nacionais.

229. O detalhamento dos critérios, evidências, causas e efeitos do achado, bem como das boas práticas, das propostas para alteração da situação encontrada e dos benefícios esperados com a implementação das recomendações e determinações estão descritos no Apêndice J.

5. CONCLUSÃO

230. O conjunto de achados demonstra que a Secretaria Especial da Receita Federal não é um órgão auditável e que, por força das limitações de acesso impostas ao Tribunal, não é possível que o TCU emita opinião sobre a credibilidade das contas prestadas pela Secretaria Especial da Receita Federal à sociedade.

231. Ficou demonstrado, também, que os argumentos historicamente utilizados pela Receita Federal para opor sigilo à fiscalização do TCU sobre a gestão da administração tributária são inconsistentes e incoerentes.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

232. Segundo entendimento da RFB, leis ordinárias, como a LOTCU, não poderiam se sobrepor ao sigilo fiscal imposto pelo CTN, que é lei materialmente complementar.

233. Entretanto, ao mesmo tempo em que ignora as competências legais impostas pela LOTCU, a Receita Federal observa o disposto em leis ordinárias que determinam a obrigatoriedade do compartilhamento do sigilo fiscal da declaração de bens e rendas de servidores públicos para o exercício de cargos, empregos e funções nos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, e repassa as informações normalmente ao TCU.

234. De forma semelhante, a RFB fornece informações protegidas por sigilo fiscal à AGU e à PGFN, para fins de defesa da União em processos administrativos e judiciais que envolvam matérias tributárias ou outras matérias, desde que no interesse da Receita Federal, com base em lei ordinárias e simples realização de convênios.

235. Outra incoerência constata é o gerenciamento de todos os bancos de dados e sistemas da Receita Federal, efetuados pelo Serpro e pela Dataprev, que acessam todas as informações protegidas por sigilo fiscal, por meio de simples contratos de prestação de serviço com a Receita Federal, sem qualquer previsão legal no CTN.

236. Até mesmo empresas de consultorias privadas contratadas pelo CARF para mapeamento e reestruturação de processos de trabalho, eventualmente, acessaram informações sigilosas para a execução dos trabalhos contratados.

237. Por fim, determinações previstas na Constituição Federal e na LRF, lei materialmente e formalmente complementar, são ignoradas, sob o argumento de que seria necessário haver alteração expressa do texto CTN para permitir a auditoria da gestão dos servidores da Receita Federal.

238. Paralelamente, uma série de interpretações jurídicas divergentes das utilizadas para negar acesso aos dados ao TCU são utilizadas para fundamentar o compartilhamento das informações protegidas por sigilo fiscal, quando no interesse da Receita Federal.

239. Os exemplos acima listados e diversos outros elencados no Apêndice E deste relatório, além da falta de justificativa razoável para a adoção de condutas tão divergentes na interpretação dos mesmos normativos legais demonstram que, além de não existir consistência jurídica nos argumentos apresentados pelos gestores da RFB para obstrução dos trabalhos do TCU, não há verdadeira vontade do órgão em prestar conta de suas atividades à sociedade.

240. No que se refere à transparência, as boas práticas internacionais em políticas públicas tributárias, afirmam que, quanto maior a capacidade de participação da sociedade na análise do desempenho da administração tributária, e quanto maiores e melhores as informações disponíveis, maior será a percepção de justiça por parte da sociedade, induzindo a cooperação dos contribuintes com a arrecadação dos tributos necessários ao financiamento das políticas públicas.

241. Portanto, a implementação de um Programa de Auditabilidade e Transparência do Sistema Tributário Nacional é medida que a todos interessa, e em especial à sociedade. Entretanto, a experiência internacional indica que vários obstáculos poderão ser enfrentados e deverão ser superados ao longo do caminho.

242. Dada a complexidade que a realidade impõe, apenas a simples alteração normativa não é capaz, por si só, de dirimir as dificuldades e dúvidas do problema a ser enfrentado, sendo a sistematização, operacionalização e padronização do compartilhamento de informações fiscais realizado de forma estruturada, a melhor alternativa a ser seguida.

243. São esperadas dificuldades operacionais, por força da necessidade de alteração e adaptação de muitos dos sistemas atualmente existentes, e de coordenação e remuneração das entidades que prestam serviços de tecnologia da informação. Limitações de acesso, causadas por barreiras físicas e lógicas, e pela alegação de sigilo estratégico, também devem ser superadas.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

244. A experiência internacional demonstra que, para ser viável, um programa de auditabilidade deve ser completo e realista, prevendo um tempo relativamente longo para a adequação de todos os principais processos de controles internos, notadamente da necessidade de alterações dos sistemas de informações, além da mudança da cultura dos órgãos, que devem estar preparados para alterar diversos procedimentos e processos, a fim de possibilitarem a emissão de opinião por parte dos órgãos de controle externo.

245. Por fim, ficou demonstrada a necessidade de o Ministério da Economia elaborar um Plano de Transparência do Sistema Tributário Nacional, a fim de implementar medidas concretas para o fornecimento de acesso aos dados públicos, de forma aberta e estruturada, por meio do Plano de Dados Abertos, divulgando a política de acesso às informações e as bases de dados disponíveis, a fim de permitir o exercício do controle social.

246. O detalhamento dos pontos fortes, das principais oportunidades de melhoria de desempenho e dos benefícios esperados com a implementação das recomendações e determinações estão descritos no Apêndice K.

6. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

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

248. Determinar ao Ministério da Economia, com fundamento no art. 43, I, da Lei 8.443/1992, c/c art. 250, inciso II, do RITCU, que elabore e apresente a este Tribunal, no prazo de noventa dias, plano de ação com vistas a corrigir os problemas e mitigar os riscos identificados neste relatório, a fim de harmonizar a preservação do sigilo fiscal com a necessidade de controle interno e externo do sistema tributário nacional, preservando o núcleo essencial dos princípios constitucionais envolvidos, contendo, para cada uma das recomendações emitidas no presente Acórdão, no mínimo, as ações necessárias, os responsáveis e os prazos previstos para implementação.

249. Recomendar ao Ministério da Economia, com fundamento no art. 43, I, da Lei 8.443/1992, c/c art. 250, inciso III, do RITCU, que:

i. adote, por ocasião da elaboração do Plano de Auditabilidade, as boas práticas nacionais, apresentadas pela auditoria independente do Sistema Financeiro Nacional, e internacionais, apresentadas pela auditoria das EFS sobre as administrações tributárias nos Estados Democráticos de Direito;

ii. avalie a legalidade da Portaria RFB 3.541/2011, que aprovou o Manual do Sigilo Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil, especialmente em relação aos itens 7.5 e 7.19, por realizarem limitação incompatível com as competências constitucionais e legais da CGU e do TCU, no exercício do controle interno e externo da administração pública;

iii. estabeleça, partindo do princípio da coerência do sistema, e tendo em vista os princípios basilares que dão suporte a organização estatal, conforme disposto no Parecer PGFN/PGA 980/2004, os parâmetros de análise do compartilhamento de informações sigilosas, diferenciando-o da quebra de sigilo fiscal;

iv. estabeleça, considerando as boas práticas internacionais de compartilhamento de informações para fins não tributários e as recomendações da Enccla, a sistematização, operacionalização e padronização do compartilhamento de informações fiscais em meio eletrônico, de forma estruturada, para os órgãos de fiscalização, controle, investigação e persecução penal, preservadas as restrições de sigilo vigentes e a integridade das informações;

v. atualize o Plano de Dados Abertos, de acordo com os preceitos da Política de Dados Abertos e da Política de Governança Digital, a fim de implementar medidas concretas para o fornecimento de acesso aos dados públicos, de forma aberta, estruturada e legível por máquina,

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

divulgando, dentre outros, a política de acesso às informações e as bases de dados disponíveis;

vi. classifique, considerando as determinações constantes da Lei de Acesso à Informação e o histórico das solicitações de acesso à informação demandadas pela sociedade, as bases de informação disponíveis, a fim de efetuar a divulgação ativa daquelas informações relevantes para o exercício do controle social;

vii. estabeleça, considerando as determinações constantes da Lei de Acesso à Informação e tendo em vista que não se encontram sob a guarida do sigilo fiscal, conforme disposto no Código Tributário Nacional, a divulgação ativa de dados referentes às representações fiscais para fins penais, inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública e parcelamento ou moratória;

viii. estabeleça, considerando as determinações constantes da Lei de Acesso à Informação e tendo em vista que não se encontram sob a guarida do sigilo fiscal, conforme disposto no Parecer PGFN/CAT 2.869/2007, a divulgação ativa de dados estatísticos, informações cadastrais, informações sobre débitos de pessoas jurídicas de direito público e informações sobre débitos não tributários inscritos em dívida ativa ou débitos tributários e não tributários já em fase de execução fiscal;

ix. avalie, considerando as determinações constantes da Lei de Acesso à Informação e tendo em vista que não se encontram sob a guarida do sigilo fiscal, conforme disposto no Parecer PGFN/CDA 2.012/2012, a legalidade da Portaria RFB 2.344/2011, especialmente em relação aos §§ 1º e 2º do art. 2º, que proíbe a divulgação de informações cadastrais que permitam a identificação da composição societária e da regularidade fiscal do sujeito passivo, econômicas agregadas, relativas à representações fiscais para fins penais, inscrições em Dívida Ativa da Fazenda Pública e em parcelamento ou moratória;

x. estabeleça, considerando as determinações constantes da Lei de Acesso à Informação e tendo em vista que, não está sob a guarida do sigilo fiscal, nem no plano normativo nem no plano fático, conforme disposto no Parecer PGFN/CAT 669/2015, a divulgação ativa dos processos administrativos fiscais;

xi. estabeleça, considerando as determinações constantes da Lei de Acesso à Informação e tendo em vista que não se encontram sob a guarida do sigilo fiscal, conforme disposto no Parecer PGFN/CAT 1.479/2015, a divulgação ativa das notas fiscais eletrônicas cujos destinatários sejam órgãos e entidades da Administração Pública;

xii. estabeleça, considerando as determinações constantes da Lei de Acesso à Informação e tendo em vista que não se encontram sob a guarida do sigilo fiscal, conforme disposto no Parecer PGFN/CAT 1.636/2014 e na Portaria RFB 1.384/2016, a divulgação ativa do Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), do Cadastro de Imóveis Rurais (Cafir), da Consulta da Declaração de Operações Imobiliárias (DOI), do Sistemas de controle de débitos de pessoas jurídicas de direito público, dos Sistemas de controle de débitos parcelados, e do Sistema de emissão de Certidão de Regularidade Fiscal perante a Fazenda Nacional;

xiii. estabeleça, considerando os Princípios Constitucionais da Transparência, da Isonomia e da Capacidade Contributiva, e da as determinações constantes da Lei de Acesso à Informação e da Lei de Responsabilidade Fiscal, a divulgação ativa e individualizada dos Gastos Tributários em Bases Efetivas usufruídos pelos contribuintes;

xiv. estabeleça, em conjunto com o Serpro e a Dataprev, considerando as determinações previstas na Lei de Acesso às Informações, na LDO 2018 e nas Políticas de Dados Abertos e de Compartilhamento de Bases de Dados do governo federal, previstas nos Decretos 8.777/2016 e 8.789/2016, os mecanismos para acesso a dados de forma menos onerosa possível, a exemplo do modelo previsto no art. 4º da Portaria STI/MP 58/2016, diferenciando os custos de extração de dados brutos dos serviços de customização e de business intelligence;

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

xv. avalie, considerando as determinações constitucionais da livre concorrência e da livre iniciativa, e determinações legais, constantes da Lei de Acesso à Informação e da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais, a constitucionalidade e a legalidade da Portaria MF 457/2016 e da Portaria RFB 2.189/2017, que estabeleceram a venda de acesso para terceiros, pelo Serpro, de dados e informações constantes dos cadastros públicos a que tenha acesso;

xvi. estabeleça, considerando as determinações constantes da Lei de Acesso à Informação, a divulgação ativa da memória de cálculo e da descrição metodológica referente às estimativas apresentadas pela RFB, para subsidiar a análise dos passivos contingentes e de outros riscos capazes de afetar as contas públicas e a fiscalização da gestão fiscal; e

xvii. avalie, considerando as boas práticas internacionais de pesquisa estatística e a necessidade de fomentar a pesquisa científica de base empírica sobre a gestão pública prevista na Política de Dados Abertos do Poder Executivo Federal, a possibilidade de uso dos registros administrativos custodiados pelos órgãos e unidades do Sistema Tributário Nacional, para fins de formulação e avaliação das políticas públicas nacionais.

250. Dar ciência, ao Ministério da Economia, com vistas à adoção de providências internas que previnam a ocorrência de outras semelhantes, que a impossibilidade de emitir opinião acerca da confiabilidade e da transparência das informações registadas nas demonstrações contábeis, afronta o disposto no parágrafo único, art. 70 e no inciso II, art. 71 da Constituição Federal, podendo o Tribunal julgar as contas irregulares, quando evidenciada omissão no dever de prestar contas ou infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, sem prejuízo da imputação de débito, quando não se consiga demonstrar, por outros meios, a boa e regular aplicação dos recursos, de acordo com o previsto no caput, incisos I e II e § 3º, art. 209 do RITCU.

251. Dar ciência, à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, com vistas à adoção de providências internas que previnam a ocorrência de outras semelhantes, que:

i. a obstrução ao livre exercício de auditorias e inspeções e a sonegação de processo, documento ou informação, afrontam o disposto no inciso IV, art. 71 da Constituição Federal, podendo o Tribunal ou o relator assinar prazo improrrogável de até quinze dias para apresentação de documentos, informações e esclarecimentos julgados necessários, fazendo-se a comunicação do fato ao ministro de Estado supervisor da área ou à autoridade de nível hierárquico equivalente, para as medidas cabíveis, de acordo com o previsto no § 1º, art. 245 do RITCU;

ii. a inobservância das determinações deste Tribunal, afronta o disposto no inciso II, art. 250 do RITCU, podendo o Tribunal aplicar a sanção prescrita nos incisos V ou VI do art. 268 do RITCU, observado o disposto no § 3º do mesmo artigo, e representar ao Presidente do Congresso Nacional sobre o fato, para as medidas cabíveis, de acordo com o disposto no § 2º, art. 245 do RITCU;

iii. as ações que visam retardar ou dificultar a realização de auditoria ou inspeção, causar novos danos ao erário ou inviabilizar o seu ressarcimento afrontam o disposto nos arts. 238 a 243 do RITCU, podendo o Plenário, de ofício, por sugestão de unidade técnica ou de equipe de fiscalização ou a requerimento do Ministério Público, determinar, cautelarmente, nos termos do art. 44 da Lei 8.443/1992, o afastamento temporário do responsável, de acordo com o previsto no § 3º, art. 245 e no art. 273 do RITCU; e

iv. as ações que visam recusar o fornecimento de informação requerida nos termos da Lei de Acesso à Informação, retardar deliberadamente o seu fornecimento ou fornecê-la intencionalmente de forma incorreta, incompleta ou imprecisa, ou agir com dolo ou má-fé na análise das solicitações de acesso à informação, afrontam o disposto no art. 32 da Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011, especialmente no caput, incisos I e III e § 2º, constituem condutas ilícitas que ensejam

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

responsabilidade, podendo o agente público responder, também, por improbidade administrativa, conforme o disposto nas Leis 1.079, de 10 de abril de 1950, e 8.429, de 2 de junho de 1992.

252. Determinar à Secretaria-Geral de Controle Externo – Segecex que, em face da necessidade de monitoramento do Plano de Ação de Auditabilidade do Sistema Tributário Nacional, oriente as unidades técnicas que realizem trabalhos de auditoria que necessitem de acesso às informações protegidas por sigilo fiscal, que comuniquem a realização da auditoria à Secretaria de Controle Externo da Previdência e Assistência Social, unidade responsável pela fiscalização da administração tributária, que deverá coordenar as ações e propor mecanismos para assegurar o sigilo fiscal e a auditabilidade do Sistema Tributário Nacional.

253. Encaminhar, para ciência e medidas cabíveis, cópia do Acórdão que vier a ser proferido pelo Tribunal, dando conhecimento que o inteiro teor dos acórdãos, incluindo relatórios e votos, poderão ser consultados no endereço www.tcu.gov.br/acordaos:

i. ao Egrégio Supremo Tribunal Federal, com vistas a subsidiar a análise da Ação Cível Originária nº 3.150/DF e demais ações que envolvam sigilo fiscal, competências constitucionais dos Tribunais de Contas, direito tributário e estatísticas fiscais elaboradas pela administração tributária;

ii. à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal, com vistas a subsidiar o controle e a fiscalização da gestão fiscal e a análise dos passivos contingentes e de outros riscos capazes de afetar as contas públicas, de acordo com o previsto no § 3º, art. 4º e art. 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal;

iii. ao Senado Federal, com vistas a subsidiar a avaliação da funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, de acordo com o disposto no inciso XV, art. 52 da Constituição Federal, c/c os arts. 393-A a 393-F do Regimento Interno do Senado Federal;

iv. à Procuradoria-Geral da República e à Advocacia-Geral da União, com vistas a subsidiar a instrução do processo nº 00400.003838/2008-16, que cuida do pedido de revisão da Nota Técnica nº 179/DENOR/CGU/AGU, que trata do poder do MPF de requisitar informações protegidas por sigilo fiscal diretamente à RFB, sem intermediação do Poder Judiciário;

v. ao Ministério da Justiça e Segurança Pública, com vistas a subsidiar o fortalecimento do compartilhamento de dados na Administração Pública Federal e o desenvolvimento de estratégias para o combate à corrupção e à lavagem de dinheiro;

vi. à Procuradoria da República no Distrito Federal, com vistas a subsidiar a análise do Procedimento Preparatório nº 1.16.000.001692/2018-25, que trata da venda de dados públicos pelo Serpro; e

vii. aos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios, com vistas a subsidiar as auditorias de receitas e renúncias de receitas, de acordo com o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal e na Resolução Atricon nº 6/2016.

254. Arquivar o presente processo, com fulcro no inciso II, art. 169, do Regimento Interno do TCU.

Reproduzo, abaixo, na íntegra, os diversos apêndices que fazem parte do relatório de auditoria e nos quais estão, de modo mais detalhado, os fundamentos que sustentam as propostas da Secretaria:

APÊNDICES

APÊNDICE A – Competências e Poderes de Fiscalização do TCU

*De fato, a Constituição disse que o Poder Legislativo fizesse o **controle externo dos administradores públicos**, dos cargos, das receitas, dos bens, dos valores, dos dinheiros públicos, os Tribunais de Contas exercem com o auxílio, melhor dizendo, o Poder*

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> *Legislativo exerce o controle externo com o auxílio dos Tribunais de Contas, mas "com o auxílio" aí,* ***não significa um auxílio subalterno*** *que haja entre o Poder Legislativo e os Tribunais de Contas, uma hierarquia funcional,* ***não há subalternidade hierárquica****. Essa expressão "com o auxílio dos Tribunais de Contas", é enganosa. "Com o auxílio" quer dizer:* ***o Congresso Nacional não pode controlar o Poder Executivo senão com o auxílio dos Tribunais de Contas****. A mesma coisa, não pode haver jurisdição senão com a participação dos advogados e do Ministério Público, mas não há hierarquia entre juízes, promotores ou procuradores e advogados. A função é uma só, a função jurisdicional, que é desempenhada pelos juízes, necessariamente, pelos advogados e pelos membros do Ministério Público, sem hierarquia. A função de Contas, a função de controle externo é exercida pelo Congresso Nacional com o auxílio dos Tribunais de Contas, no caso o Tribunal de Contas da União,* ***sem nenhuma hierarquia, sem nenhuma subalternidade****.* **(grifo nosso)**
> (BRITTO, 2015)

A.1 SITUAÇÃO ENCONTRADA

A.1.1 Abstenção de opinião

O Acórdão 977/2018-TCU-Plenário, de relatoria do Ministro Vital do Rêgo, que tratou da auditoria financeira realizada nas demonstrações contábeis do Ministério da Fazenda (MF) do ano de 2017, inaugurou um novo paradigma de exigência de transparência e *accountability* pública[i] das unidades jurisdicionadas à esta Corte de Contas.

Foi a primeira vez, em pouco mais de 127 anos de instituição, que o Tribunal de Contas da União (TCU), assentou em acórdão a abstenção de opinião[ii] em relação à análise da prestação de contas de um órgão sujeito à sua jurisdição:

> ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão de Plenário, ante as razões expostas pelo Relator em:
>
> 9.1. **abster-se de expressar conclusão sobre a confiabilidade e a transparência das informações referentes a Créditos Tributários a Receber a cargo da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)** registrados nas demonstrações contábeis do Ministério da Fazenda do ano de 2017, de acordo com o art. 13, § 3º da Resolução-TCU 291/2017 e com o item 633 do Manual de Auditoria Financeira do TCU, Portaria Segecex 23/2016; **(grifo nosso)**

Não obstante a gravidade de tal ato de limitação aos trabalhos de fiscalização do TCU para o próprio órgão jurisdicionado, qual seja a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), as consequências para as Contas de Governo não passaram despercebidas:

> 9.13. **informar ao Senhor Presidente da República**, por meio da Casa Civil da Presidência da República, **que a obstrução aos trabalhos de fiscalização** ocorrida na auditoria financeira realizada **nas demonstrações contábeis do Ministério da Fazenda** do ano de 2017 **pode impactar no exame da prestação de Contas do Governo Federal** no referido exercício, diante da impossibilidade de manifestação conclusiva deste Tribunal acerca da confiabilidade e transparência das informações referentes a Créditos Tributários a Receber a cargo da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). **(grifo nosso)**

Essa possibilidade já havia sido aventada pela academia. Segundo (MIRANDA & SILVA, 2015, p. 1; 18):

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

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> auditoria permaneça, é importante ressaltar que **qualquer opinião sobre as demonstrações financeiras da União ficará prejudicada**, já que o volume de ativos que não poderão ser testados supera 20% do ativo total da União, o que demonstra a materialidade e relevância do tema tratado no presente artigo. Além disso, não estará sendo cumprida uma característica qualitativa da informação contábil exigida pela Estrutura Conceitual do IFAC, qual seja, a verificabilidade.
>
> (...)
>
> Por fim, deve-se ressaltar que a análise realizada aqui se restringiu à auditoria financeira e, dentre desta modalidade, aos créditos tributários a receber. **O impacto da restrição aos trabalhos dos órgãos de controle, ocasionada pela alegação de sigilo fiscal, pode ser muito maior,** se levarmos em conta as renúncias de receitas e as auditorias operacionais que não podem ser realizadas, impedindo a avaliação da eficácia, eficiência e efetividade da administração tributária. **(grifo nosso)**

Tamanha a gravidade dos atos, que o Plenário da Corte de Contas determinou a abertura de processo apartado para apurar as responsabilidades dos agentes envolvidos na negativa de acesso[iii] e emitiu um alerta à Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex) do TCU que informe, imediatamente, ao Relator dos autos, para que este decida sobre a **possibilidade de afastamento cautelar do gestor** que deu causa à negativa de acesso:

> 9.7. determinar à Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex) que oriente as equipes de auditoria para que **informem imediatamente o Relator** dos autos, sempre que se depararem com **situações de restrição de acesso a informações** necessárias à consecução dos trabalhos de fiscalização, para fins de aplicação do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 245 do RITCU;
>
> 9.8. determinar à SecexFazenda que **autue processos apartados para apuração**:
>
> 9.8.1. **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; **(grifo nosso)**

O exercício de 2017 foi o primeiro a contar com a iniciativa-piloto de Relatório de Gestão Integrado do Ministério da Fazenda, realizado em parceria com o TCU e alinhado à Estrutura Internacional de Relatório Integrado[iv]. Tendo em vista que só foram selecionadas, por critério de risco e materialidade, as contas de créditos tributários e de renúncias de receitas, a materialidade da auditoria não foi suficiente para elaborar uma opinião das contas do MF como um todo.

Entretanto, com a continuidade da implementação desse modelo de relatório de gestão integrado, da ampliação do escopo de contas analisadas no âmbito do MF, e da utilização do modelo integrado de certificação de contas de que trata a estratégia de fortalecimento da auditoria financeira no TCU, aprovada mediante Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário, de relatoria do Min. Aroldo Cedraz, eventuais restrições de acesso às informações administradas pela RFB poderão impactar as contas de todo o Ministério da Fazenda, **com reflexos inevitáveis às Contas de Governo da República**.

A.1.2 Reiteradas obstruções à fiscalização

Embora a abstenção de opinião sobre a confiabilidade e a transparência das informações referentes a créditos tributários a receber a cargo da RFB, **com possíveis desdobramentos na análise das Contas de Governo da República,** represente a constatação mais marcante da obstrução das atividades do TCU por parte da RFB em virtude da alegação de sigilo fiscal, tal limitação não representa fato isolado.

Ao contrário, de acordo com levantamento efetuado com base na pesquisa de jurisprudência disponível na página do TCU, foi possível reduzir o universo total de acórdãos exarados pelo TCU, desde julho de 1992 até junho de 2018, para cerca de 560 que guardavam relação direta com a expressão "sigilo fiscal"[v].

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Com base na técnica de análise de conteúdo[vi], separou-se aqueles que efetivamente citavam, em trecho do relatório, voto ou acórdão, que a fiscalização restou parcialmente prejudicada por força da alegação do sigilo fiscal. Chegou-se, então, à marca de **122 trabalhos de auditoria e fiscalização obstados pela RFB**, sob a alegação de sigilo fiscal[vii].

Além do número expressivo de trabalhos impactados, outro ponto que chamou a atenção foi amplitude de obstrução do sigilo fiscal[viii]. Ao longo do referido período, 25 ministros, sendo que **todos os atuais ministros e ministros-substitutos do** TCU, relataram 14 tipos de **trabalhos de fiscalização,** instruídos por 34 Unidades Técnicas do TCU, **que foram**, ao menos parcialmente, **obstruídos pela alegação de sigilo fiscal**.

Não obstante o efetivo impacto nos trabalhos de auditoria, o efeito do sigilo fiscal no cerceamento da ação do TCU é ainda maior, pois vários trabalhos que poderiam ser realizados, ou são alterados ou cancelados, devido à identificação, ainda na fase de planejamento, dos riscos de não se obter a informação.

Cita-se, como exemplo, trechos do Acórdão 302/2009-TCU-Plenário, de relatoria do Ministro Marcos Vinicius Vilaça, em denúncia conhecida como representação pela Unidade Técnica, em relação ao Programa de Parcelamento Especial (PAES):

> **A arguição de sigilo fiscal, uma limitação já considerada no planejamento da auditoria, impediu que fossem acessados os dados necessários à avaliação**, por contribuinte, da existência da confissão de dívida exigida pela Lei do Parcelamento Especial. Verificou-se, no entanto, que a exigência da confissão foi colocada como primeiro passo para a adesão do contribuinte, de tal sorte que ele, por ter sido incluído no programa, terá elaborado e enviado à SRFB a 'Declaração Paes'. Neste sentido, é razoável afirmar que os débitos não constituídos foram declarados pelos participantes do Paes.
>
> Não se pode, no entanto, afirmar sobre a fidedignidade das informações dos débitos não constituídos (à época do parcelamento) declarados pelos contribuintes. Para que isto fosse possível, a equipe de auditoria precisaria ter amplo acesso aos sistemas operados pelo órgão fiscal, de sorte a poder examinar a própria declaração enviada pelo contribuinte e compará-la com as informações contidas nos outros sistemas da receita.
>
> (...)
>
> **A execução da auditoria encontrou dificuldades de duas ordens: resistência e lentidão na entrega de dados por parte da Receita Federal do Brasil, e alegação de sigilo fiscal**. Quanto à primeira, foi possível contorná-la, embora à custa de muitas idas e vindas, que levaram o TCU a prolatar o Acórdão nº 1.834/2007-TCU-Plenário, e resultaram em considerável atraso em relação ao cronograma original.
>
> Quanto à alegação de sigilo fiscal, **era uma limitação já conhecida na fase de planejamento da auditoria.** Àquela altura, no entanto, **acreditava-se ser possível contornar esse obstáculo.** De fato, o Acórdão nº 1.835/2007-TCU-Plenário (TC 025.686/2006-7) veio reafirmar o entendimento, já consolidado na Corte de Contas por meio das Decisões nºs 670/1995, 222/1996, 577/1996 e do Acórdão nº 801/2005, todos do Plenário, de que o sigilo fiscal não pode ser alegado perante o TCU para negar dados e informações necessários aos trabalhos de auditoria. **(grifo nosso)**

Dessa forma, embora o acesso às informações protegida por sigilo fiscal seja imprescindível para a realização de trabalhos de auditoria do TCU, como instrumento para se efetuar a correta fiscalização dos recursos públicos utilizados, arrecadados, gerenciados ou administrados pela RFB, **há mais de 26 anos a Secretaria da Receita Federal do Brasil tem se omitido do seu dever constitucional de prestar contas ao TCU.**

Conforme visto, as restrições impostas pela RFB sob o argumento de sigilo fiscal prejudicam a efetividade das ações de controle do Estado - na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente,

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos pelas políticas públicas - inibindo a transparência e a *accountability* do próprio órgão.

A.2 CRITÉRIOS

A.2.1 Competências constitucionais

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88) ampliou e consolidou as competências do Tribunal de Contas da União, atribuindo-lhe relevante papel de examinar, revisar e julgar as operações decorrentes da receita e da despesa pública, mediante uma atividade fiscalizadora pautada nos princípios da independência, exatidão contábil e legalidade do ato (BRASIL. Tribunal de Contas da União, 2016, p. 36).

De fato, ainda na vigência da Constituição de 1967 o Supremo Tribunal Federal já reconhecia a estatura constitucional da Corte de Contas:

> Ora, o Tribunal de Contas não é preposto do Legislativo. É, como resulta do § 1º do art. 70 da Constituição da República, órgão auxiliar do Legislativo. **A função que exerce recebe-a diretamente da Constituição, que lhe define as atribuições**. **(grifo nosso)**
>
> [Rep. nº 1.179-8 ES, Rel. Min. Alfredo Buzaid, STF - Pleno - j. 29.6.84, in RDA nº 158, p. 196.]

As **competências constitucionais e privativas do TCU** estão expressamente estabelecidas nos artigos 33, §2º, 70, 71, 72, §1º, 74, §2º e 161, parágrafo único, da Carta Magna. No que se refere ao escopo do presente trabalho, destacam-se o exercício das funções fiscalizadora e judicante, ou seja, a capacidade de exercer as atividades de controle externo da Administração Pública Federal (APF) e daqueles que administrem ou recebam recursos da União, e de julgar suas contas[ix].

Assim, na Seção IX, que trata da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, a Carta Política estabelece importantes comandos constitucionais quanto aos poderes do TCU:

> Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, **quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas**, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.
>
> Parágrafo único. **Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica**, pública ou privada, que **utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos** ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.
>
> Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:
>
> I - *omissis*;
>
> II - **julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta** e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;
>
> III - *omissis*;
>
> IV - **realizar**, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, **inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas** dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II; **(grifo nosso)**

Da leitura do texto constitucional, percebe-se que **não há espaço para qualquer exceção no dever de prestação de contas**. De fato, o texto original da Carta Maior, que já previa que qualquer pessoa física ou entidade pública prestasse contas, foi alterado pela Emenda Constitucional nº 19, de 4

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

de junho de 1998 (EC 19/98), aplicando-se, a partir de então, para qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada.

Aliás, mesmo na redação original do art. 70, parágrafo único, da CF/88, isto é, antes da alteração da EC 19/1998, a jurisprudência do STF já entendia que as pessoas jurídicas de direito privado que recebam recursos públicos em sentido amplo estão sujeitas ao poder fiscalizatório e sancionador do Tribunal de Contas[x].

Dessa forma, é vasta a jurisdição desta Corte de Contas sobre todos aqueles que, de uma maneira ou de outra, são alcançados pela obrigação de prestação de contas, cujo fator preponderante, sob a ótica constitucional, para definir a sujeição de determinada pessoa, física ou jurídica, pública ou privada, à atividade fiscalizatória do TCU, diz com a origem dos recursos por ela utilizados, arrecadados, gerenciados ou administrados[xi].

Obrigação de prestar contas, cabe acrescentar, que sequer poderia ser afastada em qualquer hipótese, pois constitui núcleo essencial do ideal republicano e, por conseguinte, do Estado Democrático de Direito.

A Forma de Governo Republicana, ou o denominado **Princípio Republicano**, estampado logo no *caput* do art. 1º da CF/88, pressupõe a existência de três características fundamentais, quais sejam: periodicidade, elegibilidade e responsabilidade (ATALIBA, 2011, p. 190).

Tal a importância dos denominados **Princípios Constitucionais Sensíveis**, assim consagrados na obra clássica "Comentários à Constituição de 1967" de PONTES DE MIRANDA, que o constituinte originário positivou a **falta de prestação de contas como regra jurídica capaz de justificar a intervenção federal**, reproduzida, com pequenas variações, na Carta da República de 1988 (PONTES DE MIRANDA, 1970, p. 270):

> Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para:
>
> (...)
>
> VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais:
>
> **a) forma republicana**, sistema representativo e regime democrático;
>
> b) direitos da pessoa humana;
>
> c) autonomia municipal;
>
> **d) prestação de contas da administração pública, direta e indireta.**
>
> e) *omissis*. **(grifo nosso)**

Cabe acrescentar que, ainda no plano constitucional, existe o comando instituído pela Emenda Constitucional nº 40, de 29 de maio de 2003 (EC 40/2003), que alterou a redação do inciso V do art. 163, que trata das finanças públicas, estabelecendo que lei complementar disporá sobre a fiscalização financeira da administração pública direta e indireta. Na verdade, conforme se extrai da justificativa ao projeto, a emenda buscou retornar o sentido que o constituinte originário tinha intenção de dar ao texto:

> Na Justificação, o Senador José Serra, primeiro signatário da PEC, menciona ter sido o Relator da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças na Assembleia Nacional Constituinte e que **o objetivo inicial do art. 163 era o de prescrever um código de finanças públicas**. Assim, a redação do inciso V era "fiscalização financeira" e se referia evidentemente à fiscalização financeira da administração pública. Entretanto, por alguma razão, durante os trabalhos da Comissão de Sistematização, o texto do inciso V foi modificado para "fiscalização das instituições financeiras", redação esta que distorceu o sentido do inciso, porquanto "**tratava de norma dirigida à fiscalização da Administração Pública e não à fiscalização das instituições financeiras**". **(grifo nosso)**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

A.2.2 Competências legais e normativas

Nesse diapasão, no plano infraconstitucional, a Lei Complementar (Lcp) nº 101, de 4 de maio de 2001, conhecida como **Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)**, estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

A fim de não deixar dúvidas, logo no § 1º do art. 1º, o legislador definiu o que deve ser entendido como responsabilidade na gestão fiscal:

> § 1º **A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas,** mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. **(grifo nosso)**

Pouco depois, ao tratar da previsão e da arrecadação da receita pública, a LRF acrescenta que:

> Art. 11. Constituem **requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos** da competência constitucional do ente da Federação.
>
> (...)
>
> Art. 13. No prazo previsto no art. 8º, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de **arrecadação**, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de **combate à evasão e à sonegação**, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da **dívida ativa**, bem como da evolução do montante dos **créditos tributários** passíveis de cobrança administrativa. **(grifo nosso)**

Logo após, ao tratar da prestação de contas, a LRF define que:

> Art. 56. As **contas prestadas** pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público, referidos no art. 20, as quais receberão parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de Contas.
>
> (...)
>
> Art. 57. Os Tribunais de Contas emitirão **parecer prévio conclusivo sobre as contas** no prazo de sessenta dias do recebimento, se outro não estiver estabelecido nas constituições estaduais ou nas leis orgânicas municipais.
>
> (...)
>
> Art. 58. A prestação de contas evidenciará o **desempenho da arrecadação** em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da **fiscalização das receitas** e **combate à sonegação**, as **ações de recuperação de créditos** nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para **incremento das receitas tributárias e de contribuições. (grifo nosso)**

O art. 59 da LRF, contido na Seção VI, que trata da fiscalização da gestão fiscal, é plenamente claro ao determinar que cabe ao Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, a fiscalização do cumprimento das normas desta Lei Complementar.

Por fim, nas disposições finais e transitórias, a LRF enumera os legitimados aptos a denunciar quaisquer irregularidades ou ilegalidades na aplicação da lei: "Art. 73-A. Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar ao respectivo Tribunal de Contas e ao órgão competente do Ministério Público o descumprimento das prescrições estabelecidas nesta Lei Complementar".

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Dessa forma, é cristalino que **a LRF estabeleceu diretrizes para a atuação do TCU**, principalmente no que se refere à emissão de parecer prévio conclusivo sobre as contas, que devem incluir, obrigatoriamente, informações a respeito da eficiência na arrecadação, no controle das renúncias, na eficiência na recuperação dos créditos tributários e da dívida ativa; e sobre a investigação de descumprimentos legais que, na realidade, já poderiam ser realizadas, de ofício, pela Corte de Contas, apenas pelo exercício regular de suas amplas competências constitucionais.

Ora, a emissão de parecer sobre as contas prestadas, a avaliação da eficiência da administração tributária, e a investigação de denúncias de descumprimentos de normas previstas na LRF demandam, por parte da Corte de Contas, obrigatoriamente, a necessidade de conhecimento do objeto que se está avaliando, sob pena de omissão no correto cumprimento de seus deveres.

É inconcebível que a constituição e a legislação tenham dado determinações às Cortes de Contas, **sem lhes garantir os meios para atingir as finalidades propostas** pelas normas.

Ainda no plano infraconstitucional, o aparato de controle previsto deixa claro que a arrecadação federal deve ser avaliada e julgada pelo TCU. A começar pela Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992, conhecida como Lei Orgânica do TCU (LOTCU), que apresenta diversos artigos que incluem, direta ou indiretamente, a competência para a fiscalização das receitas, aí incluídos os créditos tributários e dívida ativa, e das renúncias de receitas.

De forma geral, os arts. 1º, I, II e IV; 2º, caput; 4º; 5º, I; 6º; 7º, caput e parágrafo único; 38, I; 41, caput e II; 42, caput e §§ 1º e 2º; 58, IV a VII; 87, I a III; e 108, § 1º, fornecem arcabouço legal suficiente para a execução das atividades fiscalizatórias do TCU, destacando-se, os comandos diretamente ligados aos poderes de fiscalização:

> Art. 2° Para o **desempenho de sua competência o Tribunal receberá**, em cada exercício, o rol de responsáveis e suas alterações, e **outros documentos ou informações que considerar necessários, na forma estabelecida no Regimento Interno**.
>
> (...)
>
> Art. 42. **Nenhum processo, documento ou informação** poderá ser sonegado ao Tribunal em suas inspeções ou auditorias, **sob qualquer pretexto**.
>
> § 1° No caso de sonegação, o Tribunal **assinará prazo para apresentação dos documentos, informações e esclarecimentos julgados necessários**, comunicando o fato ao Ministro de Estado supervisor da área ou à autoridade de nível hierárquico equivalente, para as medidas cabíveis.
>
> § 2° Vencido o prazo e não cumprida a exigência, o Tribunal **aplicará as sanções previstas** no inciso IV do art. 58 desta Lei.
>
> Art. 58. O Tribunal **poderá aplicar multa** de Cr$ 42.000.000,00 (quarenta e dois milhões de cruzeiros), ou valor equivalente em outra moeda que venha a ser adotada como moeda nacional, **aos responsáveis por**:
>
> (...)
>
> IV - **não atendimento**, no prazo fixado, sem causa justificada, a diligência do Relator ou a decisão do Tribunal;
>
> V - **obstrução ao livre exercício das inspeções e auditorias determinadas**;
>
> VI - **sonegação de processo, documento ou informação**, em inspeções ou auditorias realizadas pelo Tribunal;
>
> VII - **reincidência no descumprimento de determinação do Tribunal**.
>
> (...)
>
> Art. 87. **Ao servidor a que se refere o artigo anterior**, quando credenciado pelo Presidente do Tribunal ou, por delegação deste, pelos dirigentes das unidades técnicas da secretaria do Tribunal,

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> para desempenhar funções de auditoria, de inspeções e diligências expressamente determinadas pelo Tribunal ou por sua Presidência, **são asseguradas as seguintes prerrogativas**:
>
> I - **livre ingresso em órgãos e entidades** sujeitos à jurisdição do Tribunal de Contas da União;
>
> II - **acesso a todos os documentos e informações necessários à realização de seu trabalho**;
>
> III - **competência para requerer**, nos termos do Regimento Interno, aos responsáveis pelos órgãos e entidades objeto de inspeções, auditorias e diligências, **as informações e documentos necessários para instrução de processos e relatórios** de cujo exame esteja expressamente encarregado por sua chefia imediata. **(grifo nosso)**

No plano infralegal, o Regimento Interno do TCU (RITCU), aprovado pela Resolução-TCU nº 155, de 4 de dezembro de 2002, detalha, por meio de um número expressivo de comandos regimentais (arts. 1º, I, II, VII, XIII e § 1º; 3º; 4º; 5º, I, II e VII; 188; 230; 245; I, II, II e 1º; 249; 256; e 257), como será realizada a fiscalização financeira da APF, em perfeita sintonia com os ditames constitucionais e legais.

Cita-se, por fim, a Resolução-TCU nº 142, de 30 de maio de 2001, que dispõe sobre as competências atribuídas ao TCU pela LRF. Portanto, de todo o arcabouço normativo existente, extrai-se a conclusão de que **a fiscalização financeira da receita pública, das renúncias de receitas, dos créditos tributários e da dívida ativa, é matéria de expressa competência constitucional e legal do TCU**.

É difícil imaginar que o legislador pátrio excluiria do dever de prestar contas, em sua plenitude, qualquer órgão da administração pública. Tratando-se da Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão de suma importância para o financiamento dos serviços públicos e da própria manutenção do Estado, maiores deveriam ser os cuidados com a prestação de contas. Daí, é de se esperar que um fisco eficiente e justo deve ser transparente à sociedade e ser avaliado de forma independente pelos órgãos competentes.

A.2.3 Teoria dos Poderes Implícitos

Superada a questão do dever republicano da prestação de contas por parte da RFB e da competência constitucional desta Corte de Contas de avalia-las e julgá-las, volta-se à análise dos meios necessários ao seu efetivo cumprimento. Nessa perspectiva, dada a clareza e completude, cita-se o voto proferido no MS nº 24.510[xii], no qual o Excelentíssimo Ministro Celso de Mello, com percuciência, anotou:

> Entendo, Senhor Presidente, que **o poder cautelar** também compõe a esfera de atribuições institucionais do Tribunal de Contas, pois se acha **instrumentalmente vocacionado** a tornar efetivo o exercício, por essa Alta Corte, **das múltiplas e relevantes competências** que lhe foram diretamente outorgadas pelo próprio texto da Constituição da República.
>
> Isso significa que a atribuição de poderes explícitos, ao Tribunal de Contas, tais como enunciados no art. 71 da Lei Fundamental da República, supõe que se lhe reconheça, ainda que por implicitude, **a titularidade de meios destinados a viabilizar a adoção de medidas cautelares vocacionadas a conferir real efetividade às suas deliberações finais**, permitindo, assim, que se neutralizem situações de lesividade, atual ou iminente, ao erário público.
>
> Impende considerar, no ponto, em ordem a legitimar esse entendimento, a formulação que se fez em torno dos poderes implícitos, cuja doutrina, construída pela Suprema Corte dos Estados Unidos da América, no célebre caso McCULLOCH v. MARYLAND (1819), enfatiza que **a outorga de competência expressa a determinado órgão estatal importa em deferimento implícito,** a esse mesmo órgão, **dos meios necessários à integral realização dos fins que lhe foram atribuídos**.
>
> Cabe assinalar, ante a sua extrema pertinência, o autorizado magistério de MARCELO CAETANO ('Direito Constitucional', vol. II/12-13, item n. 9, 1978, Forense), cuja observação, no tema, referindo-se aos processos de hermenêutica constitucional, assinala que, *'Em relação aos poderes*

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> *dos órgãos ou das pessoas físicas ou jurídicas, admite-se, por exemplo, a interpretação extensiva, sobretudo pela determinação dos poderes que estejam implícitos noutros expressamente atribuídos'.*
>
> Esta Suprema Corte, ao exercer o seu poder de indagação constitucional – consoante adverte CASTRO NUNES ('Teoria e Prática do Poder Judiciário', p. 641/650, 1943, Forense) – deve ter presente, sempre, essa técnica lógico-racional, fundada na teoria jurídica dos poderes implícitos, para, através dela, **conferir eficácia real** ao conteúdo e ao exercício de dada competência constitucional, como a de que ora se cuida, consideradas as atribuições do Tribunal de Contas da União, tais como expressamente relacionadas no art. 71 da Constituição da República.
>
> É por isso que entendo revestir-se de **integral legitimidade constitucional** a atribuição de índole cautelar, que, reconhecida com apoio na teoria dos poderes implícitos, permite, ao Tribunal de Contas da União, adotar as medidas necessárias ao fiel cumprimento de suas funções institucionais e ao pleno exercício das competências que lhe foram outorgadas, diretamente, pela própria Constituição da República.
>
> Não fora assim, e desde que adotada, na espécie, uma **indevida perspectiva reducionista,** esvaziar-se-iam, por completo, as atribuições constitucionais expressamente conferidas ao Tribunal de Contas da União. **(grifo nosso)**

Nesse mesmo sentido, em recente julgado, a Excelentíssima Ministra Rosa Weber, apoiada em diversos precedentes da Corte Constitucional[xiii], reconheceu a aplicação da Teoria dos Poderes Constitucionais Implícitos como fundamento do Poder Geral de Cautela das Cortes de Contas para permitir a decretação de indisponibilidade de bens de particular contratante com a administração pública, para assegurar o resultado útil do processo de apuração de eventual prejuízo ao erário[xiv].

Ora, utilizando da mesma inteligência, em relação à prerrogativa de acesso a qualquer documento, sistema, processo ou informação, o TCU pode se valer da Teoria dos Poderes Implícitos para requerer, da RFB, aquilo que julgar necessário à realização dos seus trabalhos, **a fim de assegurar o resultado útil dos processos de auditoria e fiscalização**.

Por uma interpretação lógico-dedutiva, para realizar auditorias e fiscalizações, há a necessidade de acesso a dados e informações custodiadas pelo órgão. Se, para concluir se há, ou não, regularidade em determinado objeto de fiscalização, for necessário o acesso a informações dito sigilosas, o TCU pode, **dentro do estrito e regular exercício de suas competências e atribuições**, lançar mão dos meios necessários para atingimento do mandato constitucionalmente conferido a ele.

Além de decorrer diretamente de suas funções constitucionais manifestas, observa-se que a prerrogativa de ter acesso a todos os documentos e informações necessários à realização de seu trabalho foi garantida pelo legislador infraconstitucional ao Tribunal, e consta expressamente da LOTCU, conforme mencionado anteriormente.

Tendo em vista que **não existe qualquer questionamento a respeito da constitucionalidade dos artigos da LOTCU**, passa ela a desfrutar de presunção relativa (ou *iuris tantum*) de constitucionalidade[xv], o que implica validade no mundo jurídico, de acordo com o **Princípio da Presunção de Constitucionalidade das Leis e Atos do Poder Público** (BARROSO, 1998, pp. 164-165).

Tem-se, portanto, que sua vigência e eficácia impedem que se considere tais dispositivos inaptos para servirem de fundamento legal para as requisições de informações protegidas pelo sigilo fiscal pelo Tribunal de Contas da União.

A.2.4 Princípio do Devido Processo Legal

As **prerrogativas de acesso a todos os documentos e informações** necessários à realização de seu trabalho e de livre ingresso em órgãos e entidades sujeitos à jurisdição, entretanto, **não significa**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

que, aos Membros e servidores desta Corte de Contas, é garantida a **devassa indiscriminada de informações sigilosas**.

A atuação do Tribunal, como de toda a APF, segue os princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, expressamente previstos no *caput* do art. 37 da CF/88. Igualmente, devem ser observados os princípios da finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica e interesse público, conforme dicção do art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da APF.

Assim, a atuação do TCU se dá sob o manto do **Princípio do Devido Processo Legal**, que assegura a todos o direito a um processo com todas as etapas previstas em lei e todas as garantias constitucionais, explícitas ou implícitas. Se no processo não forem observadas as regras básicas, ele se tornará nulo.

Por refletir uma **dupla proteção ao sujeito**, em sua acepção material e formal[xvi], de maneira que o indivíduo receba instrumentos para atuar com paridade de condições com o Estado, ao devido processo legal é atualmente atribuída a grande responsabilidade de ser um princípio fundamental, ou seja, sobre ele repousam diversos princípios constitucionais, tornando-se, assim, uma espécie de meta-princípio.

Dessa forma, uma ofensa direta a quaisquer desses princípios explícitos, ou a qualquer outro princípio implícito, no âmbito do processo administrativo, geraria uma ofensa indireta ao Princípio do Devido Processo legal, que poderia ser invocado para a proteção dos direitos individuais.

Não obstante as proteções constitucionais, o legislador foi cuidadoso ao estabelecer as prerrogativas dos servidores do TCU, deixando explícita a necessidade de atuação de forma contida, **a fim de não gerar quaisquer excessos em sua conduta**:

> Art. 87. Ao servidor a que se refere o artigo anterior, **quando credenciado pelo Presidente do Tribunal** ou, por delegação deste, pelos dirigentes das unidades técnicas da secretaria do Tribunal, **para desempenhar funções** de auditoria, de inspeções e diligências **expressamente determinadas** pelo Tribunal ou por sua Presidência, são asseguradas as seguintes prerrogativas:
>
> I - **livre ingresso** em órgãos e entidades sujeitos à jurisdição do Tribunal de Contas da União;
>
> II - **acesso a todos os documentos e informações** necessários à realização de seu trabalho;
>
> III - competência para requerer, **nos termos do Regimento Interno**, aos responsáveis pelos órgãos e entidades objeto de inspeções, auditorias e diligências, **as informações e documentos necessários para instrução de processos e relatórios** de cujo exame esteja expressamente encarregado por sua chefia imediata. **(grifo nosso)**

Nesse sentido, conforme expressa previsão do inciso III, art. 87 da LOTCU, o RITCU detalhou a forma de atuação de seus auditores:

> Art. 245. Ao servidor que exerce função específica de controle externo, **quando credenciado pelo Presidente do Tribunal**, ou por delegação deste, pelos dirigentes das unidades técnicas da Secretaria, **para desempenhar funções de fiscalização, são asseguradas as seguintes prerrogativas**:
>
> I – **livre ingresso** em órgãos e entidades **sujeitos à jurisdição do Tribunal**;
>
> II – **acesso a todos os processos, documentos e informações necessários à realização de seu trabalho**, mesmo a sistemas eletrônicos de processamento de dados, que não poderão ser sonegados, sob qualquer pretexto;
>
> III – **competência para requerer**, por escrito, aos responsáveis pelos órgãos e entidades, os documentos e informações desejados, **fixando prazo razoável para atendimento. (grifo nosso)**

Desta forma, existem ao menos cinco pontos de controle da atuação do servidor:

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

i. que o órgão ou entidade esteja sujeito à jurisdição do Tribunal;
ii. que a solicitação seja necessária à realização de seu trabalho;
iii. que seja feita no exercício de função específica de controle externo;
iv. que o servidor seja credenciado pelo Presidente do Tribunal; e
v. que os processos, documentos ou informações sejam solicitados para desempenho de funções de fiscalização.

Além de disciplinar os requisitos específicos para a atuação dos servidores, o RITCU estabelece também, em seu art. 188A, que as ações de controle externo obedecerão a Plano de Controle Externo, proposto pela Presidência, de acordo com o Plano Estratégico e as Diretrizes do Tribunal e das Contas do Presidente da República.

Nesse sentido, foi aprovada a Resolução-TCU nº 269, de 25 de março de 2015, que dispõe sobre o sistema de planejamento e gestão do Tribunal de Contas da União, estabelecendo, em seu art. 19, que a proposta de fiscalização será elaborada com base em **critérios de risco, materialidade, relevância e oportunidade**.

Ou seja, além da conduta do auditor por ocasião da realização da fiscalização ser inteiramente motivada, a própria fiscalização, para ser aprovada, deve: i) seguir critérios objetivos; ii) estar alinhada aos instrumentos de planejamento e gestão do Tribunal; e iii) ser formalmente aprovada pelas autoridades competentes.

Com base na deliberação que aprovou a realização do trabalho, o titular da Unidade Técnica do TCU expede a Portaria de Fiscalização, que é publicada no Boletim do Tribunal de Contas da União (BTCU), disponível em transparência ativa na internet, designando os servidores que realizarão a fiscalização, o órgão ou unidade a ser auditado, o período e o objetivo do trabalho, promovendo a publicidade e fornecendo os contornos aos limites de fiscalização de cada trabalho.

Por fim, é expedido um ofício de apresentação da auditoria aos gestores, em reunião formalmente agendada, para apresentar, previamente, toda a justificativa da auditoria e os contornos que o trabalho pretende alcançar.

Dessa forma, as competências constitucionais e **os poderes de fiscalização dos auditores do TCU são plenamente vinculados** e não há qualquer espaço para alegação, *a priori*, de que a auditoria poderia ser usada livremente para a realização de devassa na intimidade e na vida privada de qualquer contribuinte.

O estabelecimento de matéria que não pode ser avaliada pelo tribunal representaria uma **censura prévia à sua atuação,** o que é claramente **incompatível com a Carta da República**, tendo em vista que não há qualquer limitação constitucional quanto à matéria a ser submetida ao TCU, desde que esteja ligada à avaliação da boa gestão dos recursos públicos federais.

Eventuais exageros ou equívocos dos auditores desta Corte de Contas, como em qualquer processo administrativo sob a égide do Estado de Direito, podem ser levados ao Poder Judiciário, a quem cabe, por fim, **avaliar se os pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo foram observados**, de acordo com o Princípio da Inafastabilidade do Controle Jurisdicional, conforme previsão expressa no art. 5º, XXXV, da Carta da República.

Essas competências constitucionais dirigidas ao TCU não podem ser deixadas de lado por simples opção, imposição do gestor ou por qualquer dificuldade encontrada na realização dos trabalhos. Pelo **Princípio da Indisponibilidade do Interesse Público**, os poderes atribuídos à Administração têm o caráter de poder-dever: o órgão público não pode deixar de exercer os poderes outorgados por lei, sob pena de responder por omissão.

Esse princípio está intimamente relacionado com o **Princípio da Supremacia do Interesse Público**. As normas de direito público, embora protejam reflexamente o interesse individual, têm o

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

objetivo primordial de atender ao interesse público. A sociedade tem interesse em saber se a Receita Federal arrecada os tributos de forma eficiente e com justiça fiscal e elegeu o TCU para exercer esse papel, que deverá ser exercido plenamente, sob pena de omissão.

Portanto, de todo o arcabouço normativo existente, extrai-se a conclusão de que a fiscalização financeira da receita pública, das renúncias de receitas, dos créditos tributários e da dívida ativa é matéria de expressa competência constitucional e legal do TCU, que possui o poder-dever legal de executá-lo em nome da sociedade, sob pena de omissão.

A.3 CAUSAS

A causa primária do presente achado é **a vedação expressa ao fornecimento de informações protegidas pelo sigilo fiscal ao TCU**, conforme item 7.19 do Manual do Sigilo Fiscal (MSF), aprovado pela Portaria RFB nº 3.541, de 7 de outubro de 2011:

> **7.19 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**
>
> A RFB **não está legalmente autorizada** a fornecer informações protegidas por sigilo fiscal ao Tribunal de Contas da União (TCU), em razão do disposto no caput do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, com a redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, a seguir transcrito:
>
> "Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades".
>
> A propósito, sugere-se a leitura da Nota RFB/Asesp nº 36, de 10 de junho de 2008. **(grifo nosso)**

Demais causas secundárias e aprofundamentos nos elementos de fato e de direito que sustentam essa posição da RFB serão objeto de avaliação em questão de auditoria específica neste mesmo relatório.

A.4 EFEITOS

As negativas de acesso às informações protegidas pelo sigilo fiscal causam diversos prejuízos à sociedade. Diretamente, **impedem que o TCU bem exerça suas competências constitucionais** de fiscalizar a arrecadação das receitas, as despesas com renúncias tributárias, o controle do crédito tributário e os controles da dívida ativa.

Infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial poderá levar ao julgamento por irregularidade nas contas, de acordo com o previsto no inciso II do art. 2209 do Regimento Interno do TCU.

A alternativa de solicitar autorização judicial para cada procedimento de auditoria em que fosse detectada a necessidade de acessar dados protegidos por sigilo fiscal seria inviável na prática. Além de gerar uma demanda de trabalho adicional para o já sobrecarregado Supremo Tribunal Federal, tal prática representaria **afronta ao Princípio Constitucional da Eficiência**.

Recente trabalho da Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal (CAE)[xvii], que se propôs a realizar um diagnóstico sucinto da funcionalidade do Sistema Tributário Nacional (STN), levando em conta aspectos tais como a complexidade e a qualidade da legislação vigente, os custos de conformidade com as normas tributárias, a qualidade dos tributos, a carga tributária como um todo e as renúncias fiscais, **apontou várias distorções e desequilíbrios no STN e queda no desempenho das administrações tributárias**.

Por não ter acesso às informações indispensáveis para efetuar o correto diagnóstico da situação, **o TCU fica impedido** de efetuar recomendações e determinações com vistas a contribuir para o

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

aprimoramento das atividades da Receita Federal, a fim **de contribuir com a redução das ineficiências e injustiças do STN**.

Um dos objetivos das auditorias é verificar a eficiência, eficácia e efetividade do sistema de controles internos existentes. Se o sistema tributário não funcionar bem, **o país perde arrecadação**, influenciando diretamente a capacidade de financiamento das políticas públicas e a solvência do Estado.

Além disso, teremos um **sistema tributário mais desigual**, pois os contribuintes mal-intencionados abusarão de uma administração tributária desorganizada e ineficiente, gerando custo adicional e injusto para os contribuintes que cumprem com suas obrigações.

Sistemas de controles frágeis dificultam a verificação da efetividade da arrecadação das receitas e **compromete,** não só a **credibilidade das contas nacionais** como um todo, como representa também um **atentado ao Sistema de Freios e Contrapesos**, tendo em vista que**, ao contrário do que foi alegado pela RFB ao STF** na Ação Civil Originária 3.150/DF[xviii], por força do sigilo fiscal, **o TCU não consegue aferir a correta repartição de receitas entre União e os entes subnacionais**, representando riscos ao Princípio Federativo.

O sigilo fiscal também **impede** que a Corte de Contas execute **a avalição das políticas públicas** geridas por outros órgãos da APF, bem como verifique a confiabilidade das demonstrações financeiras componentes do Balanço Geral da União.

Por fim, no que se refere especificamente à fiscalização da concessão de benefícios tributários, a falta de acesso às informações relativas aos beneficiários dessas desonerações **prejudica a atuação dos órgãos responsáveis pela gestão das respectivas políticas públicas**[xix], principalmente no que se refere ao acompanhamento da concessão dos benefícios e à avaliação de resultados, que são requisitos fundamentais para a boa governança de políticas públicas.

APÊNDICE B – Garantias de Preservação do Sigilo no TCU

> *Em nenhum lugar do mundo a **relação entre auditor e auditado** é fácil. Por definição, **seus respectivos interesses geram o potencial de conflito**. Dentro das administrações governamentais, **as atividades que são sigilosas** ou politicamente sensíveis são mais prováveis de esperar isenção ou **tratamento especial na conduta** e nos relatórios das auditorias externas.*
> *(...)*
> *Pode-se esperar que a maioria das organizações governamentais, que lidam com assuntos sigilosos ou politicamente sensíveis, **tentem restringir as informações que fornecem aos seus auditores**. Normalmente, isso não acontece porque eles não querem ser responsáveis, mas porque **têm medo de uma quebra de segurança ou confidencialidade** pelo auditor. Para melhorar a disposição do auditado de fornecer ao auditor as informações que ele precisa, **o** auditor deve, antes de mais nada, garantir ao seu auditado que usará as informações com a devida discrição e **que as informações sigilosas ou sensíveis não serão divulgadas fora da organização do auditor**.* (**grifo nosso**, livre tradução)
> [Lawrence J O'Toole, OECD Counsellor for Expenditure Management, May 1996.]

B.1 SITUAÇÃO ENCONTRADA

B.1.1 Despesas de caráter sigiloso

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

A questão do sigilo de informações solicitadas pelo TCU no âmbito de suas competências **não é algo restrito ao sigilo fiscal** alegado pela Receita Federal. Outras unidades jurisdicionadas alegam ou alegavam sigilo no passado, em diversas vertentes, como: sigilo bancário, sigilo comercial, empresarial, contábil, industrial, de operações e serviços no mercado de capitais, segredo de justiça, de inquéritos e procedimentos administrativos disciplinares, de processos licitatórios, e, mais recentemente, de acordos de leniência.

De fato, a questão das despesas sigilosas do governo foi um tema recorrente na imprensa por muito tempo. Tem-se discutido vez por outra nos meios de comunicação, pelo menos nas últimas duas décadas, sobre se o total de despesas classificadas realizadas pelos diversos órgãos governamentais do Brasil não seria excessivo e mesmo como os recursos públicos estariam sendo empregados e para que finalidade (MATOS, 2008, p. 19).

Diante das constantes denúncias de gastos abusivos veiculadas pela imprensa, o Tribunal de Contas da União adotou uma medida histórica, a Decisão 52/1992 TCU-Plenário, de relatoria do Ministro Luciano Brandão Alves de Souza, na qual, em homenagem ao Princípio da Publicidade, insculpido no Art. 5º, XXXIII da CF/88, determinou a necessidade de autorização legislativa expressa para realização de despesas de caráter sigiloso.

Anteriormente, ainda por força da prática rotineiramente **adotada durante o período ditatorial militar**, o Congresso Nacional não votava dotações orçamentárias para esse tipo de despesa, pois tudo o que era aprovado estava englobado no orçamento como despesas não sigilosas, e os gestores, de maneira arbitrária, tinham a prerrogativa de destacar partes dos orçamentos públicos dos órgãos para pagamentos sigilosos que bem entendessem (MATOS, 2008, p. 30).

Essas **despesas sigilosas**, que sequer eram formalmente aprovadas pelo Congresso Nacional, **não eram auditadas**. A partir dessa Decisão do TCU é que as leis orçamentárias passaram a contemplar dotações[xx] para que determinados órgãos, como os incumbidos da segurança da sociedade e do Estado, realizassem despesas sigilosas, e que o próprio Tribunal passou a acompanhar mais de perto esses tipos de gastos.

Entre 1993 e 30/6/2018, O TCU expediu 5.954[xxi] acórdãos sigilosos, assim classificados de acordo com o previsto no § 1º do art. 108 da LOTCU, e/ou do art. 22 da Lei de Acesso à Informação, o que demonstra que **é possível conciliar a necessidade de resguardar o sigilo das despesas, com a necessidade de prestação de contas à sociedade**.

Ou seja, despesas realizadas para a obtenção de bens e serviços necessários ao cumprimento das ações, bem como para conferências nacionais e internacionais de inteligência militar; para exercícios e treinamentos de inteligência militar e para a realização de operações de inteligência e contra-inteligência, e despesas pessoais da Presidência da República que, se livremente divulgadas, poderiam colocar em risco a segurança do Estado e da sociedade, são normalmente auditadas pelo TCU, mantendo-se o sigilo das informações atribuído na origem.

Cabe acrescentar que, atualmente, até mesmo o controle social desse tipo de gasto é possível, dentro de certos limites, tendo em vista que os valores globais e por órgão estão disponíveis no Portal da Transparência[xxii].

B.1.2 Demais hipóteses legais de sigilo

Ao contrário das despesas de caráter sigiloso que são matérias de divulgação reservada por natureza, cuja necessidade de prestação de contas e de auditoria é relativamente pacífica há quase três décadas, as receitas e renúncias de receitas tributárias, os créditos tributários, a dívida ativa e demais despesas ordinárias, que são púbicas por natureza, não são plenamente auditáveis, por alegação de sigilo legal.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Por mais contraditório que possa parecer, historicamente, as auditorias de despesas **materialmente sigilosas**, normalmente executadas pelas Forças Armadas, Ministério da Defesa, Agência Brasileira de Inteligência, e Secretaria de Administração da Presidência da República, têm sido mais fáceis de se executar do que as auditorias de temas **instrumentalmente sigilosos**, por negativa de acesso aos dados protegidos por sigilo bancário, fiscal, ou comercial, por exemplo.

Assim, a controvérsia em fornecer as informações protegidas por sigilo, por certas unidades jurisdicionadas ao TCU, como Banco do Brasil S.A. (BB), Caixa Econômica Federal (CAIXA), Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e Petróleo Brasileiro S.A. (PETROBRAS), se arrastaram por muito mais tempo.

Muitas das vezes, as unidades jurisdicionadas buscavam decisões judiciais, ainda que liminares, para negarem o fornecimento das informações aos órgãos de controle ao longo dos anos.

Pode-se esperar que órgãos e entidades que, pela natureza de suas atividades, possuam maiores poderes de mercado e de regulação, estejam expostos aos maiores riscos de fraudes e corrupção. O que não é razoável, é que justamente sobre estes, pairem os piores controles, fiscalizações e transparência nas ações.

Escândalos de **corrupção** nessas instituições, como por exemplo os revelados nas operações da Polícia Federal[xxiii] **Ápia** e **Cobra**, no BB; **Conclave** e **Cui Bono** na CAIXA, **Bullish**, **Acrônimo**, e **Omertà** no BNDES, **Pausare** e **Greenfield**, nos fundos de pensões, e a **Lava Jato** e seus desdobramentos, na PETROBRAS, demonstraram, para o Poder Judiciário e para a sociedade, a necessidade de promover auditorias e melhorias nos controles internos administrativos nos referidos órgãos.

Atualmente, os bancos públicos e a PETROBRAS são instituições muito mais auditáveis e transparentes para a sociedade. Destaca-se, por exemplo o recente painel de transparência lançado pelo BNDES em parceria com o TCU[xxiv], que representa um novo marco na transparência das operações do banco. O presidente do banco, Dyogo Henrique de Oliveira, por ocasião da audiência pública realizada na sede do BNDES em 21/8/2018, afirmou que[xxv]:

> O BNDES tem tido uma **postura de transparência ampla nas suas ações** e a **parceria com o TCU** tem sido muito importante para os avanços que nós temos tido recentemente nessa matéria.
>
> (...)
>
> Hoje temos a oportunidade de realizar uma audiência pública que tem **duas grandes significações**: a primeira delas é que essa audiência **é resultado de um trabalho de proximidade**, de ação conjunta, com o Tribunal de Contas da União; nasceu dessa relação, dessa parceria, e isso já é, por si só, uma grande significação. **A outra grande significação é** o objetivo dessa audiência: **facilitar o acesso às informações**. **(grifo nosso)**

No mesmo evento, o Diretor de *Compliance* do BNDES, Marcelo de Siqueira Freitas, complementou a análise:

> **Sigiloso com base em quê? Sigiloso por quê?**
>
> (...)
>
> Mas o grande **impasse** estava exatamente nesse ponto, pois o BNDES é regido por dois princípios constitucionais, que, aparentemente, **poderiam estar em conflito**. Primeiro, o **direito à preservação da intimidade** do tomador de recursos, assim como o tomador de recursos de qualquer outro banco. Por outro lado, a instituição é, também, um banco público, e é necessário **prestar respeito aos princípios da administração**, e um dos princípios de extrema relevância da administração é exatamente o **princípio da publicidade**.
>
> (...)

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> Era **obrigação** do BNDES, inclusive a partir da análise dos precedentes do Supremo, **interpretá-los de forma a encontrar uma harmonia possível entre eles**. Assim, foi feita uma análise, chegando a uma percepção bastante clara do que efetivamente é sigilo bancário.
>
> (...)
>
> Por isso, para além daquelas informações que vão constar do site e que estarão à disposição de toda a sociedade, o TCU e a CGU têm que ter **acesso ampliado**, o que significa, na prática, **acesso a 100%, à integralidade das informações** do BNDES, **mesmo àquelas que efetivamente estão cobertas pelo sigilo bancário**, com o cuidado que as duas instituições sempre têm tido de preservar as informações sigilosas que recebem.
>
> (...)
>
> Exatamente por isso, para que possamos garantir que **o TCU terá de forma perene acesso a todo o conjunto de informações** do BNDES, será assinado em novembro um acordo de cooperação técnica que permitirá o **desenvolvimento de um fluxo de informações integral** entre a Corte de Contas e a instituição financeira. **(grifo nosso)**

Já na PETROBRAS, cita-se a plena contribuição nas Tomadas de Contas Especiais (TCE) instauradas para recuperar os prejuízos identificados, e o acesso do TCU ao banco de dados de licitações, o PETRONECT[xxvi], a fim de possibilitar a atuação preventiva do controle externo.

Por outro lado, embora também tenham ocorrido, nos últimos anos, **diversas operações de combate à corrupção** tanto no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), como a **Zelotes**, a **Rosa dos Ventos** e a **Quatro Mãos**, tanto na RFB, como **Manigância, Baixo Augusta, Calígrafo, Vícios, Alcateia Fluminense, Paraiso Fiscal, Propinoduto,** e **Esfinge**, dentre tantas outas, que demonstraram o envolvimento de vários Auditores Fiscais e Analistas Tributários da Receita Federal nos crimes investigados, ainda não houve uma sensibilização da opinião pública a respeito dos **riscos da falta de transparência e de auditabilidade da administração tributária**.

Dessa forma, no que se refere a auditoria de matérias sigilosas ou politicamente sensíveis, somente as matérias protegidas por sigilo fiscal representam efetiva limitação às atividades fiscalizadoras do TCU.

As boas práticas internacionais demonstram que também é função, dos órgãos de controle, efetuar a supervisão das administrações tributárias, no sentido de aperfeiçoar os controles internos e de verificar como é efetuada a proteção dos dados sigilosos administrados pelo órgão. Assim, tornar a Receita Federal um órgão auditável não é expor contribuinte. Pelo contrário, é **proteger o contribuinte** de possíveis falhas procedimentais cometidas pelo órgão.

B.2 CRITÉRIOS

B.2.1 Legais e normativos

Se é verdade que a constituição e as leis fornecem amplos poderes para a fiscalização dos órgãos e unidades sujeitos à jurisdição do TCU, também o é que o legislador obrigou, a todos aqueles que tiverem acesso em decorrência do exercício regular de suas funções, a guardar sigilo sobre dados e informações pertinentes aos assuntos, utilizando-os, exclusivamente, para a elaboração de pareceres e relatórios destinados à autoridade competente, sob pena de responsabilidade administrativa, civil e penal.

Dessa forma, foi construído um amplo aparato de controle, que fornece garantias à sociedade, de que os órgãos públicos serão responsáveis em sua atuação, especificamente no que se refere ao bom uso e confidencialidade das informações obtidas, nos exatos termos da lei.

Nesse sentido, cita-se, dentre outros, os seguintes normativos:

i. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940, conhecido como Código Penal:

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Divulgação de segredo

Art. 153 - **Divulgar** alguém, **sem justa causa**, conteúdo de documento particular ou de correspondência confidencial, de que é destinatário ou detentor, e cuja divulgação possa produzir dano a outrem:

(...)

§ 1º-A. **Divulgar, sem justa causa,** informações sigilosas ou reservadas, assim definidas em lei, contidas ou não nos sistemas de informações ou banco de dados da Administração Pública:

(...)

Violação do segredo profissional

Art. 154 - **Revelar alguém, sem justa causa,** segredo, de que tem ciência em razão de função, ministério, ofício ou profissão, e cuja revelação possa produzir dano a outrem:

(...)

Violação de sigilo funcional

Art. 325 - Revelar fato de que tem ciência em razão do cargo e **que deva permanecer em segredo**, ou facilitar-lhe a revelação:

§ 1º Nas mesmas penas deste artigo incorre quem: (Incluído pela Lei 9.983, de 2000)

I - permite ou facilita, mediante atribuição, fornecimento e empréstimo de senha ou qualquer outra forma, o **acesso de pessoas não autorizadas a sistemas de informações ou banco de dados** da Administração Pública; (Incluído pela Lei 9.983, de 2000)

II - **se utiliza, indevidamente**, do acesso restrito. (Incluído pela Lei 9.983, de 2000)

§ 2º Se da ação ou omissão resulta dano à Administração Pública ou a outrem: (Incluído pela Lei 9.983, de 2000) **(grifo nosso)**

ii. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, mais conhecida como **Código Tributário Nacional (CTN):**

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, **é vedada a divulgação**, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. **(grifo nosso)**

iii. Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, que dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais, conhecida como **Regime Jurídico Único (RJU)**:

Art. 116. São **deveres** do servidor:

(...)

VIII - **guardar sigilo sobre assunto da repartição**;

(...)

Art. 117. Ao servidor é **proibido**:

(...)

II - **retirar**, sem prévia anuência da autoridade competente, **qualquer documento ou objeto da repartição**;

(...)

IX - **valer-se do** cargo para lograr proveito pessoal ou de outrem, em detrimento da dignidade da função pública;

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

(...)

Art. 121. O servidor **responde civil, penal e administrativamente** pelo exercício irregular de suas atribuições.

(...)

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

(...)

IX - **revelação de segredo** do qual se apropriou em razão do cargo; **(grifo nosso)**

iv. Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991, que dispõe sobre a política nacional de arquivos públicos e privados e dá outras providências:

Art. 4º - **Todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse** particular ou de interesse coletivo ou geral, contidas em documentos de arquivos, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujos sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado, bem como à inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem das pessoas.

(...)

Art. 6º - Fica resguardado o direito de indenização pelo dano material ou moral decorrente da violação do sigilo, sem prejuízo das ações penal, civil e administrativa. **(grifo nosso)**

v. Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, que dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências, conhecida como **Lei da Improbidade Administrativa (LIA):**

Dos Atos de Improbidade Administrativa que Atentam Contra os Princípios da Administração Pública

Art. 11. Constitui ato de improbidade administrativa que **atenta contra os princípios da administração pública** qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade, e lealdade às instituições, e notadamente:

(...)

III - revelar fato ou circunstância de que tem ciência em razão das atribuições e **que deva permanecer em segredo; (grifo nosso)**

vi. Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992, conhecida como **LOTCU**:

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

(...)

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

(...)

Art. 92. Os atos relativos a **despesas de natureza reservada serão**, com esse caráter, **examinados pelo Tribunal**, que poderá, à vista das demonstrações recebidas, ordenar a verificação in loco dos correspondentes comprobatórios, na forma estabelecida no Regimento Interno.

(...)

Art. 104. Os ordenadores de despesas dos órgãos da administração direta, bem assim os dirigentes das entidades da administração indireta e fundações e quaisquer servidores responsáveis por atos de

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

que resulte despesa pública, remeterão ao Tribunal de Contas da União por solicitação do Plenário ou de suas Câmaras, **cópia das suas declarações de rendimentos e de bens.**

§ 1° O descumprimento da obrigação estabelecida neste artigo ensejará a aplicação da multa estabelecida no art. 58 desta Lei, pelo Tribunal, **que manterá em sigilo o conteúdo** das declarações apresentadas e poderá solicitar os esclarecimentos que entender convenientes sobre a variação patrimonial dos declarantes.

§ 2° **O sigilo assegurado** no parágrafo anterior poderá ser quebrado por decisão do Plenário, em processo no qual fique comprovado enriquecimento ilícito por exercício irregular da função pública.

§ 3° **A quebra de sigilo** sem autorização do Plenário **constitui infração funcional** punível na forma do art. 132, inciso IX da Lei n° 8.112, de 11 de dezembro de 1990.

(...)

Art. 108. Serão públicas as sessões ordinárias do Tribunal de Contas da União.

§ 1° O Tribunal poderá realizar **sessões extraordinárias de caráter reservado**, para tratar de assuntos de natureza administrativa interna ou quando a **preservação de direitos individuais e o interesse público o exigirem**. **(grifo nosso)**

vii. Lei nº 8.730, de 10 de novembro de 1993, que estabelece a obrigatoriedade da declaração de bens e rendas para o exercício de cargos, empregos e funções nos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, e dá outras providências:

Art. 5º A Fazenda Pública Federal e o Tribunal de Contas da União poderão realizar, em relação às declarações de que trata esta lei, **troca de dados e informações** que lhes possam favorecer o desempenho das respectivas atribuições legais.

Parágrafo único. O dever do sigilo sobre informações de natureza fiscal e de riqueza de terceiros, imposto aos funcionários da Fazenda Pública, que cheguem ao seu conhecimento em razão do ofício, estende-se aos funcionários do Tribunal de Contas da União que, em cumprimento das disposições desta lei, encontrem-se em idêntica situação. **(grifo nosso)**

viii. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências, conhecida como **Lei de Acesso à Informação (LAI)**:

Art. 6º Cabe aos órgãos e entidades do poder público, observadas as normas e procedimentos específicos aplicáveis, assegurar a:

(...)

III - **proteção da informação sigilosa e da informação pessoal**, observada a sua disponibilidade, autenticidade, integridade e eventual restrição de acesso.

(...)

Art. 22. **O disposto nesta Lei não exclui as demais hipóteses legais de sigilo** e de segredo de justiça nem as hipóteses de segredo industrial decorrentes da exploração direta de atividade econômica pelo Estado ou por pessoa física ou entidade privada que tenha qualquer vínculo com o poder público.

(...)

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

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

§ 1º O acesso, a divulgação e o tratamento de informação classificada como sigilosa ficarão restritos a pessoas que tenham **necessidade de conhecê-la** e que sejam devidamente credenciadas na forma do regulamento, sem prejuízo das atribuições dos agentes públicos autorizados por lei.

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

§ 3º Regulamento disporá sobre procedimentos e medidas a serem adotados para o **tratamento de informação sigilosa,** de modo a protegê-la contra perda, alteração indevida, acesso, transmissão e divulgação não autorizados.

Art. 26. As autoridades públicas adotarão as providências necessárias para que o pessoal a elas subordinado hierarquicamente conheça as normas e observe as medidas e **procedimentos de segurança** para tratamento de informações sigilosas.

Parágrafo único. A pessoa física ou entidade privada que, em razão de qualquer vínculo com o poder público, executar atividades de tratamento de informações sigilosas adotará as providências necessárias para que seus empregados, prepostos ou representantes observem as medidas e procedimentos de segurança das informações resultantes da aplicação desta Lei.

(...)

Art. 31. O **tratamento das informações pessoais** deve ser feito de forma transparente e com respeito à intimidade, vida privada, honra e imagem das pessoas, bem como às liberdades e garantias individuais.

(...)

II - poderão ter autorizada sua divulgação ou acesso por terceiros **diante de previsão legal ou consentimento expresso** da pessoa a que elas se referirem.

(...)

Art. 32. Constituem condutas ilícitas que ensejam **responsabilidade do agente público** ou militar:

(...)

II - **utilizar indevidamente**, bem como subtrair, destruir, inutilizar, desfigurar, alterar ou ocultar, total ou parcialmente, informação que se encontre sob sua guarda ou a que tenha acesso ou conhecimento em razão do exercício das atribuições de cargo, emprego ou função pública;

(...)

IV - **divulgar ou permitir a divulgação** ou acessar ou permitir acesso indevido à informação sigilosa ou informação pessoal;

(...)

Art. 34. Os órgãos e entidades públicas **respondem diretamente pelos danos causados** em decorrência da divulgação não autorizada ou utilização indevida de informações sigilosas ou informações pessoais, cabendo a **apuração de responsabilidade funcional** nos casos de dolo ou culpa, assegurado o respectivo direito de regresso. **(grifo nosso)**

Por fim, ressalta-se a publicação da recente Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018, que dispõe sobre a proteção de dados pessoais e altera a Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014 **(Marco Civil da Internet)**, conhecida como **Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPDP)**, que consolida as normas sobre a proteção de informações pessoais e dá aos cidadãos um maior controle sobre o armazenamento, recuperação e transferência de seus dados pessoais, e que somente entrará em vigor em 15 de fevereiro de 2020.

Conforme visto, são amplos os mecanismos de garantias dos direitos à intimidade e vida privada do cidadão, obrigando que a APF seja zelosa com o trato das informações protegidas por sigilo. Entretanto, conforme bem ressaltado pelo § 1º do art. 25 da LAI, estas restrições **não podem**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

prejudicar as atribuições dos agentes públicos autorizados por lei, que tenham necessidade de conhecê-la e que sejam devidamente credenciados.

Quaisquer violações que porventura sejam praticados pelos servidores públicos, ou por seus empregados, prepostos ou representantes, poderão gerar o direito de indenização pelo dano material ou moral decorrente da violação do sigilo, sem prejuízo das ações penal, civil e administrativa, além das ações de improbidade administrativa e de demissão do serviço público, se for o caso.

Não obstante a existência de diversas leis acerca do assunto, o TCU também dedicou diversos normativos a respeito do tema. A começar pelo RITCU, que prevê a realização de sessões de caráter reservado para a preservação dos interesses individuais, tanto nas Câmaras quanto no Plenário, além de fazer ressalvas ao fornecimento de informações protegidas por sigilo:

> Art. 97. O Plenário poderá realizar **sessões extraordinárias de caráter reservado** quando a **preservação de direitos individuais** e o **interesse público** o exigirem, bem como para julgar ou apreciar os processos que derem entrada ou se formarem no Tribunal com chancela de sigiloso.
>
> (...)
>
> Art. 133. As atas das sessões serão lavradas pela unidade responsável por seu secretariado e delas ou de seus anexos deverão constar:
>
> (...)
>
> Parágrafo único. Quando o Tribunal **deliberar**, em sessão extraordinária de caráter reservado, **pelo levantamento do sigilo de processo**, a deliberação e, se for o caso, o relatório e voto em que se fundamentar constarão da respectiva ata a ser publicada, a qual identificará ainda os outros processos examinados, bem como o número dos acórdãos neles proferidos, **mantendo-se,** conforme a preservação dos direitos individuais e o interesse público o exigirem, **o sigilo das demais informações.**
>
> Art. 134. **As sessões das câmaras serão ordinárias** e extraordinárias, e somente poderão ser abertas com o quórum de três ministros ou ministros-substitutos convocados, incluindo o Presidente.
>
> (...)
>
> § 5º As câmaras poderão realizar **sessões extraordinárias de caráter reservado** para julgamento ou apreciação de processos de sua competência que derem entrada ou se formarem no Tribunal com chancela de sigiloso.
>
> (...)
>
> Art. 158. Os atos relativos a **despesas de natureza reservada** legalmente autorizadas terão tramitação sigilosa.
>
> (...)
>
> Art. 166. Deferido o pedido, para o **recebimento de cópias**, a parte deverá apresentar comprovante do recolhimento da importância correspondente ao ressarcimento dos custos.
>
> (...)
>
> § 2º Poderá ser fornecida cópia de processo, julgado ou não, mesmo de natureza sigilosa, ressalvados os documentos e informações protegidos por sigilo fiscal, bancário, comercial ou outros previstos em lei, a dirigente que comprove, de forma objetiva, a necessidade das informações para defesa do órgão ou entidade federal, estadual ou municipal.
>
> § 3º Constará registro do caráter reservado das informações em cada cópia de processo de natureza sigilosa a ser fornecida.
>
> (...)

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> Art. 181. Quando se tratar de matéria cujo sigilo seja considerado pelo Tribunal como **imprescindível à segurança da sociedade e do Estado**, ou quando a **defesa da intimidade e o interesse social o exigirem,** o requerente será informado sobre a impossibilidade de atendimento da solicitação. **(grifo nosso)**

Além do Regimento Interno, diversos outros atos normativos do Tribunal garantem tanto o acesso às informações, quanto o cuidado com a preservação do sigilo das informações obtidas, tais como:

i. Portaria-TCU nº 233, de 21 de agosto de 2018, que dispõe sobre a realização de teletrabalho por servidores ocupantes de cargos efetivos no Quadro de Pessoal da Secretaria do Tribunal de Contas da União;

ii. Portaria-TCU nº 184, de 11 de julho de 2018, que aprova o Manual de Gestão de Riscos do Tribunal de Contas da União;

iii. Resolução-TCU nº 297, de 26 de junho de 2018, que disciplina o armazenamento, a concessão de acesso e o compartilhamento de bases de dados obtidas de pessoa física ou jurídica, órgão ou entidade, no exercício do controle externo, classificadas com restrição de acesso;

iv. Portaria-TCU nº 139, de 17 de maio de 2018, que aprova o Programa de Dados Abertos do Tribunal de Contas da União;

v. Resolução-TCU nº 294, de 18 de abril de 2018, que dispõe sobre a classificação da informação quanto à confidencialidade no âmbito do Tribunal de Contas da União;

vi. Portaria-TCU nº 76, de 12 de março de 2018, que dispõe sobre o atendimento das manifestações e dos pedidos de acesso à informação encaminhados ao Tribunal de Contas da União;

vii. Portaria-TCU nº 434, de 26 de setembro de 2017, que estabelece critérios para o compartilhamento de informações, documentos e conhecimentos técnicos, no âmbito dos trabalhos em parceria com órgãos de fiscalização e controle;

viii. Portaria-TCU nº 230, de 8 de maio de 2017, que dispõe sobre o provimento e a gestão de soluções de tecnologia da informação no âmbito do Tribunal de Contas da União;

ix. Resolução-TCU nº 287, de 12 de abril de 2017, que dispõe sobre a política de gestão de riscos do Tribunal de Contas da União;

x. Portaria-TCU nº 303, de 14 de novembro de 2016, que dispõe sobre o recebimento e a gestão de documentos e objetos protocolados junto ao Tribunal de Contas da União;

xi. Portaria-Segecex nº 15, de 9 de setembro de 2016, que orienta acerca da classificação da informação quanto à restrição de acesso a peças e processos de controle externo e dispõe sobre o uso de solução de TI como instrumento de classificação;

xii. Resolução-TCU nº 276, de 17 de fevereiro de 2016, que dispõe sobre o acesso a peças de processos de controle externo no âmbito dos gabinetes de autoridades do Tribunal de Contas da União;

xiii. Portaria-TCU nº 329, de 1º de dezembro de 2014, que dispõe sobre procedimentos de segurança e controles administrativos e tecnológicos afetos à classificação quanto à confidencialidade das informações produzidas ou custodiadas pelo Tribunal de Contas da União;

xiv. Portaria-TCU nº 210, de 14 de agosto de 2014, que dispõe sobre a Política Corporativa de Segurança da Informação (PCSI/TCU) e sobre o Sistema de Gestão de Segurança da Informação do Tribunal de Contas da União (SGSI/TCU);

xv. Resolução-TCU nº 261, de 11 de junho de 2014, que dispõe sobre a Política de Segurança Institucional (PSI/TCU) e o Sistema de Gestão de Segurança Institucional do Tribunal de Contas da União (SGSIN/TCU)

xvi. Resolução-TCU nº 259, de 7 de maio de 2014, que estabelece procedimentos para constituição, organização e tramitação de processos e documentos relativos à área de controle externo;

xvii. Portaria-TCU nº 242, de 10 de outubro de 2013, que dispõe sobre procedimentos para classificação, quanto à confidencialidade, de informações de controle externo;

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

xviii. Resolução-TCU nº 249, de 2 de maio de 2012, que dispõe sobre o acesso à informação e a aplicação da Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011, no âmbito do Tribunal de Contas da União;

xix. Instrução Normativa-TCU nº 67, de 6 de julho de 2011, que dispõe sobre os procedimentos referentes às Declarações de Bens e Rendas a serem apresentadas pelas autoridades e servidores públicos federais a que aludem as Leis 8.429, de 2 de junho de 1992, e 8.730, de 10 de novembro de 1993;

xx. Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010, que aprova as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União;

xxi. Portaria-TCU nº 65, de 8 de março de 2010, que dispõe sobre o acesso aos dados do Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) e do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), no âmbito do Tribunal de Contas da União (TCU);

xxii. Portaria-TCU nº 344, de 09 de novembro de 2009, que dispõe sobre regras gerais de uso da rede de computadores, de dispositivos portáteis e de demais recursos de TI do Tribunal de Contas da União;

xxiii. Portaria-TCU nº 234, de 29 de junho de 2009, que dispõe sobre a concessão de vista e cópia de autos de controle externo no âmbito do Tribunal e disciplina a utilização do meio eletrônico;

xxiv. Resolução-TCU nº 226, de 27 de maio de 2009, que aprova o Código de Ética dos Servidores do Tribunal de Contas da União;

xxv. Resolução-TCU nº 223, de 18 de março de 2009, que disciplina o intercâmbio de informações e documentos, para fins de fiscalização e controle, com entidades e órgãos públicos com os quais o Tribunal de Contas da União mantenha acordo de cooperação ou instrumento congênere;

xxvi. Portaria-TCU nº 202, de 8 de setembro de 2008, que dispõe sobre a concessão de perfil de acesso a soluções de tecnologia da informação para profissionais de empresas contratadas e estagiários, no âmbito do Tribunal de Contas da União;

xxvii. Resolução-TCU nº 207, de 31 de outubro de 2007, que estabelece procedimentos para solicitação de informações protegidas por sigilo fiscal à Fazenda Pública federal, estadual, distrital ou municipal;

xxviii. Instrução Normativa-TCU nº 49, de 13 de dezembro de 2005, que dispõe sobre as fiscalizações realizadas pelo TCU;

xxix. Portaria-TCU nº 108, de 6 de maio de 2005, que dispõe sobre procedimentos e ações de Gestão Documental no Tribunal de Contas da União; e

xxx. Resolução-TCU nº 159, de 19 de março de 2003, que dispõe sobre a atuação do Corregedor do Tribunal de Contas da União.

Dessa forma, além do próprio Regimento Interno, o TCU emitiu, ao menos, **outros trinta normativos** que tratam da garantia do dever de informar, preservando, ao mesmo tempo, o dever de garantir o sigilo nos casos previstos na legislação.

B.2.2 Código de Ética da INTOSAI

Auditoria se diferencia de uma simples avaliação principalmente pelo mandato profissional que os auditores têm para coletar informações internas das organizações auditadas e **pelos aspectos éticos envolvidos na manutenção do sigilo** dessas informações (DUTRA & CAVALCANTE, 2011, p. 63).

Com relação às normas internacionais de auditoria, o **Código de Ética da INTOSAI** (ISSAI 30)[xxvii], destina-se a fornecer às Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS)[xxviii], e ao pessoal que nelas trabalham, um conjunto de valores e princípios como base para comportamentos. Logo em seu preâmbulo, estabelece que:

> As Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) estão **sujeitas a altas expectativas** e devem ganhar a **confiança das partes interessadas** (cidadãos, órgãos legislativos e executivos, auditados e outros). Portanto, elas precisam agir como organizações modelo e inspirar confiança e credibilidade. Como o **comportamento ético** é um componente essencial para estabelecer e manter

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> a confiança e reputação necessárias, um código de ética é um pré-requisito para o funcionamento de uma EFS. **(grifo nosso)**

Todo o Código de Ética está baseado em cinco valores fundamentais[xxix], estabelecendo a **confidencialidade e transparência, (**proteger adequadamente a informação, equilibrando isso com a necessidade de transparência e *accountability*) como um desses pilares de sustentação da atuação da entidade fiscalizadora e de todo o seu pessoal.

Segundo a ISSAI 30, o TCU, como instituição, deve (INTOSAI, 2016, p. 13):

i. Equilibrar a confidencialidade das informações de auditoria e outras informações, com a necessidade de transparência e *accountability*;
ii. Estabelecer um adequado sistema para manter a confidencialidade, conforme necessário, especialmente no que diz respeito a dados sensíveis; e
iii. Assegurar que todas as partes contratadas para realizar trabalhos para a EFS estejam sujeitas a acordos de confidencialidade adequados.

Ainda, segundo o Código de Ética da Intosai, os auditores (INTOSAI, 2016, pp. 13-14):

i. Devem estar cientes das obrigações legais e das políticas e diretrizes do TCU relativas tanto à confidencialidade quanto à transparência;
ii. Não devem divulgar nenhuma informação obtida como resultado do seu trabalho sem a devida e específica autorização, a menos que exista um direito ou dever legal ou profissional para fazê-lo;
iii. Não deve utilizar informações confidenciais para ganho pessoal ou de terceiros;
iv. Devem estar alertas para a possibilidade de divulgação indevida a terceiros de informações confidenciais; e
v. Devem manter o sigilo profissional durante e após o término da sua relação de emprego.

Por fim, o Código orienta que as EFS precisam colocar em prática políticas para adequadamente fornecer ou proteger informações e implementar controles para eliminar ou reduzir a um nível aceitável os riscos potenciais de infrações à confidencialidade.

B.2.3 Boas práticas internacionais

B.2.3.1 Support for Improvement in Governance and Management (SIGMA)

Boa prática internacional foi apresentada pelo projeto *Support for Improvement in Governance and Management* (SIGMA)[xxx], criado em 1992, que é uma iniciativa conjunta da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) com a União Europeia (UE), cujo principal objetivo é **fortalecer a governança pública** e, assim, apoiar o **desenvolvimento socioeconômico** por meio da capacitação do setor público e do aprimoramento da **governança horizontal** dos países da Europa Central e Oriental e da antiga União Soviética[xxxi], até a fase em que estes estejam aptos a cumprir as obrigações para a adesão à UE.

Um dos primeiros trabalhos coordenados pelo projeto foi a **análise comparativa** das práticas de auditoria de matérias sigilosas ou politicamente sensíveis[xxxii], e contou com a participação das EFS dos seguintes países: **Alemanha, França, Holanda, e Reino Unido.** Conforme explicitado no prefácio, o objetivo foi selecionar EFS com práticas, mandatos e composições diferentes, para que cada país encontre ideias uteis para adaptação dentro do contexto de suas culturas administrativas (OECD, 1996, p. 6).

O relatório abordou os padrões de auditoria das despesas dos Serviços Secretos e de Inteligência, dos gastos da Presidência da República ou da Coroa, dos gastos militares de projetos secretos do Ministério da Defesa, e dos definidos como sigilosos pelo Parlamento (por lei). De fato, **informações protegidas por sigilo fiscal sequer foram citadas**, indicando que a auditoria de matérias protegidas por sigilo fiscal **não é tema controverso** nos países da OCDE e da União Europeia.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Na parte final, o documento apresenta importantes conclusões que servem de baliza para a auditoria de temas sigilosos ou sensíveis (OECD, 1996, p. 12):

> i. Se um assunto é rotulado como secreto, ele deve ser decidido pelo Parlamento, seja aprovando a legislação fundadora ou rotulando algumas linhas no Orçamento anual como tal. Normalmente fundos secretos serão usados por organizações governamentais que também podem ser consideradas politicamente sensíveis. Traçar uma linha entre assuntos secretos, por um lado, e politicamente sensíveis, por outro lado, pode, portanto, ser muito difícil.
>
> ii. Se um assunto é considerado "apenas" politicamente sensível, assim como as despesas do chefe de Estado na maioria dos países, o auditor tem que agir com parcimônia, mas é, em princípio, permitido acesso total à informação que ele precisa.
>
> iii. **Um princípio básico é que o auditor deve cumprir os mesmos padrões de segurança aplicáveis ao seu auditado**. Dependendo do nível de sigilo, o auditor deve tomar as medidas apropriadas para salvaguardar as informações do acesso não autorizado. Essas medidas podem incluir até mesmo salas de sigilo, um registro sigiloso específico, uma sala de discussão à prova de gravação e a instalação de copiadoras e computadores à prova de ataques por capturas de emanações eletromagnéticas[xxxiii]. Além disso, qualquer auditor envolvido em questões de auditoria classificadas deve ser regularmente verificado, em estrita conformidade com os regulamentos aplicáveis, para manter um alto padrão de segurança do pessoal.
>
> iv. No caso de assuntos oficialmente rotulados como sigilosos por lei, **o auditor deve visar a cobertura total do objeto da auditoria, mas estar preparado para restringir o número de servidores envolvidos e restringir a distribuição de seus relatórios**.
>
> v. Restringir o número de funcionários envolvidos em uma auditoria pode, no extremo, significar apenas uma pessoa que está auditando o assunto. Quanto mais as pessoas souberem sobre uma questão de auditoria sigilosa, mais difícil será proteger as informações. Planejar uma auditoria de um assunto sigiloso, portanto, também significa decidir sobre o **mínimo de pessoal que deve ser envolvido.** Consultar o auditado sobre este número é, na maioria dos casos, aconselhável.
>
> vi. Como dito anteriormente, o auditor também deve estar preparado para **restringir a distribuição de seus relatórios**. Quanto mais cópias de um relatório existem, mais difícil é proteger as informações. (**grifo nosso**, livre tradução)

Dessa forma, fica claramente demonstrado que, as boas práticas internacionais de auditoria de matérias sigilosas ou politicamente sensíveis da OCDE e da UE indicam que **os** auditores **devem ter amplo acesso às matérias de sua competência**, devendo, no entanto, adotar todas as medidas possíveis para impedir o acesso indevido de pessoas não autorizadas.

Ainda segundo a OCDE, o princípio básico para auditoria de temas sigilosos é que o auditor deve cumprir os **mesmos padrões de segurança aplicáveis ao seu auditado**. A única restrição adicional imposta aos trabalhos de auditoria é relativa à forma de divulgação de seus relatórios, que não deve expor dados que devam ser preservados.

De fato, se os **requisitos de segurança das informações** atualmente existentes são suficientes para **controlar o acesso** às informações sigilosas disponíveis para os **mais de 25.000 servidores** (Auditores Fiscais, Analistas Tributários, Técnicos Administrativos, estagiários e servidores do Serpro e de outras carreiras cedidas) que **estão em exercício na RFB**[xxxiv] e para os **mais de 2.500 servidores** (Procuradores da Fazenda Nacional e servidores do Serpro) **em exercício na PGFN**[xxxv], é razoável supor que são suficientes para controlar os pouco auditores do TCU que deveriam ter acesso às informações indispensáveis ao exercício de suas funções.

Por outro lado, se devem ser adotados **requisitos adicionais para os auditores externos**, ou os **mecanismos existentes** atualmente para o controle dos servidores em exercício na PGFN e na RFB **são sabidamente insuficientes**, ou se acredita que os auditores do TCU possuem **menor credibilidade** que os servidores, terceirizados e estagiários em exercício nesses órgãos.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Outro relatório produzido pela iniciativa SIGMA, o **Guia de Gerenciamento das Despesas Públicas**[xxxvi], que serve como referência para os países em transição para as normas da União Europeia, destina uma parte apenas para prover orientações a respeito de contabilidade pública, demonstrações financeiras e auditoria externa.

O Guia afirma que se a entidade auditada possuir registros secretos acerca de assuntos que são relevantes para a auditoria, aos quais **não é dado acesso ao auditor, a auditoria não terá credibilidade e sequer deverá prosseguir** (OECD, 2001, p. 357):

> ***2. Access to data and records***
>
> ***Auditors can audit only that which they can observe***. *If the management of an entity maintains* ***secret records*** *involving* ***matters that are material to the audit****, and to which the auditor is* ***not permitted access****, the* ***audit will have no credibility and should not proceed****. In government auditing, these cases arise* ***most frequently with regard to agencies involved in national security activities****. However, auditors may also encounter situations in which access is restricted or denied in an* ***apparent attempt to avoid disclosure of illegal, corrupt, or politically embarrassing activities****. In these circumstances,* ***the auditors should report the facts to others, such as the parliament****, who may be able to facilitate the required access or take other appropriate action.* **(grifo nosso)**

Conforme visto, segundo o relatório, embora a **restrição ou negativa de acesso** seja mais frequente em matérias envolvendo atividades de segurança nacional, em outras situações, as restrições das atividades da auditoria **podem estar ligadas à tentativa de esconder atividades ilegais, corruptas ou politicamente embaraçosas**.

B.2.3.2 GAO Restricted Products

Como exemplo de outra boa prática internacional, cita-se a página *Restricted Products* mantida na internet[xxxvii] pelo *The U.S. Government Accountability Office* (GAO), como exemplo de relatórios que contêm informações classificadas ou informações não confidenciais controladas pelas agências auditadas e que, portanto, não podem ser divulgadas publicamente.

De acordo com o GAO, a lista, que consiste em todos os produtos classificados ou controlados emitidos desde 30 de setembro de 2014, destina-se a manter o Congresso, as Agências Federais e o público informados sobre a existência desses produtos, que podem ser solicitados[xxxviii], diretamente, pelos membros do Congresso ou por outros órgãos públicos americanos, ou pelos cidadãos e pela imprensa, por meio da *Freedom of Information Act request* (FOIA), que é a Lei de Acesso à Informação americana, de acordo com as restrições aplicáveis.

Encontram-se listados, desde 22/6/1969 até 30/6/2018, **1.583 trabalhos de auditoria do GAO no *Internal Revenue Service* (IRS)**, o órgão equivalente à Receita Federal americana, dos quais **apenas sete relatórios foram tratados como sigilosos**. Pela análise dos títulos dos trabalhos sigilosos[xxxix], quatro tratam de fragilidades nos controles de prevenção e monitoramento de fraudes e **três tratam da ineficácia da receita federal americana em resguardar as informações que deveriam ser protegidas pelo sigilo fiscal**.

B.2.3.3 Tax Inspectors Without Borders (TIWB)

Nesse sentido, de acordo com a *Tax Inspectors Without Borders*[xl] (TIWB), que é uma inciativa conjunta da OCDE com o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), cujo objetivo é permitir o compartilhamento de conhecimentos e habilidades de auditoria fiscal com as administrações tributárias em países em desenvolvimento por meio de uma abordagem direcionada e em tempo real de "aprendizagem na prática", o acesso às informações protegidas por sigilo é essencial aos órgãos de controle da administração tributária, até mesmo para se verificar a correta observância de regras de sigilo[xli]:

> ***Legal provisions and other rules establishing tax information confidentiality***

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Specific provisions in a country's ***tax legislation commonly protect confidentiality of taxpayer information****. In general, these provisions make it a criminal offence for tax officials to disclose information relating to a taxpayer that was obtained in the course of the performance of their duties. There is* ***no universal definition of what constitutes tax information****; however, in general, it covers all information obtained in the course of a person's duties as a tax official. The obligation to maintain confidentiality applies even after the official has ceased to work for the tax administration.*

In addition to a tax law requirement, an obligation of confidentiality may arise from broader laws or regulations that apply to all civil servants. *These may be obligations contained in the country's constitution or obligations arising from international agreements, such as double taxation agreements. Obligations of confidentiality, as well as other aspects of a tax official's conduct and duties, may also be founded in codes of conduct issued to tax officials or to all civil servants. This may include an oath or affirmation of secrecy that tax officials make before assuming their duties, or it may form part of the employment contract offered by the tax administration. An Expert may be required to take an equivalent oath of conduct before participating in the TIWB audit assistance programme.*

In addition to the tax administration, ***other state institutions may be charged with monitoring how tax confidentiality is dealt with in practice. This could include supervision by Courts of accounts, internal audits, and investigations by anti-corruption agencies or tax police, and may have capacity to apply sanctions in cases of breach of tax confidentiality.*** *The Expert must be made aware by the Host Administration of all the legal provisions governing confidentiality and spelling out sanctions for breach as part of any signed confidentiality agreement/oath of secrecy.* **(grifo nosso)**

Ou seja, **as boas práticas internacionais apontam que os órgãos de controle sobre a administração tributária devem atuar em defesa dos contribuintes**, no sentido de verificar como é feita, na prática, a preservação das informações protegidas por sigilo fiscal que deveriam permanecer sob a proteção do Estado.

B.3 CAUSAS

A causa primária do presente achado é a **vedação expressa** ao fornecimento de informações protegidas pelo sigilo fiscal ao TCU, conforme item 7.19 do Manual do Sigilo Fiscal (MSF), aprovado pela Portaria RFB nº 3.541, de 7 de outubro de 2011:

> **7.19 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**
>
> A RFB **não está legalmente autorizada** a fornecer informações protegidas por sigilo fiscal ao Tribunal de Contas da União (TCU), em razão do disposto no caput do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, com a redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, a seguir transcrito:
>
> "Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades".
>
> A propósito, sugere-se a leitura da Nota RFB/Asesp nº 36, de 10 de junho de 2008. **(grifo nosso)**

Demais causas secundárias e aprofundamentos nos elementos de fato e de direito que sustentam essa posição da RFB serão objeto de avaliação em questão de auditoria específica neste mesmo relatório.

B.4 EFEITOS

O Cadastro de Expulsões da Administração Federal (CEAF)[xlii] apresenta dados interessantes a respeito das consequências da inobservância do dever de sigilo. De acordo com o último relatório disponível, de 19 de novembro de 2018, dos 4.935 servidores que foram **demitidos, destituídos, ou**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

que tiveram a sua aposentadoria cassada, 456 eram Auditores Fiscais (305), Analistas Tributários (113) ou servidores de outros órgãos cedidos aos quadros da RFB (38), o que representa 9,24% do total de demissões do governo federal, **tornando a RFB o segundo órgão que mais demite servidores por fraude e corrupção**[xliii].

Do total de 456 servidores expulsos, 435, o que equivale a **95,39%, foram demitidos por crimes contra a administração pública**, **improbidade administrativa**, **valimento do cargo**, **recebimento de propina**, comissão, presente ou vantagem de qualquer espécie, **lesão aos cofres públicos**, **dilapidação do patrimônio nacional**, e **revelação de segredos**.

Os números demonstram que, embora a Receita Federal se esforce para retirar de seus quadros aqueles servidores que não estão comprometidos com a moralidade pública, **os controles preventivos realizados pelo órgão não são efetivos**.

Há bastante tempo são feitas críticas à **necessidade de melhoria dos controles** dessas informações pela RFB. Ressalta-se que uma das críticas mais duras, e talvez a que desfrute de maior conhecimento de causa, tenha sido feita pelo Sr. EVERARDO MACIEL, Secretário da RFB entre 1995 e 2002, em artigo ainda atual (MACIEL, 2010):

> O Estado pode, quando indispensável ao exercício de suas responsabilidades, ter acesso a informações que possam revelar a intimidade do cidadão ou da empresa. Essa excepcionalidade se exerce nos estritos limites da lei, sempre tendo em conta que a intimidade é um bem jurídico tutelado pela Constituição e que a esse poder corresponde a obrigação de guardar sigilo das informações obtidas.
>
> Nesse contexto, **causam perplexidade os seguidos vazamentos, no âmbito da Receita Federal, de informações protegidas por sigilo fiscal, em desfavor da reputação do órgão**, conquistada arduamente com competência e trabalho.
>
> De fato, nos últimos doze meses, foram veiculadas informações sigilosas relativas à Ford, ao Banco Santander, à Petrobras, à BMF&BOVESPA (com repercussões no movimento diário dessa instituição) e às empresas de Guilherme Leal, candidato à Vice-Presidência da República na chapa da Senadora Marina Silva. Por último, constatou-se que vazaram informações fiscais de Eduardo Jorge, dirigente do PSDB, com o objetivo de alimentar um suposto dossiê a ser utilizado, de forma criminosa, como arma na próxima campanha presidencial.
>
> **A apuração desses vazamentos, lamentavelmente, está encoberta por mistificações e mal-entendidos conceituais, além de aparentes manobras diversionistas e exercícios de contrainformação. (grifo nosso)**

Como o TCU não consegue atuar preventivamente nesses órgãos, **não é possível recomendar ou determinar** qualquer melhoria provocada pela atuação atenta do controle externo. Tendo em vista que normalmente o processo administrativo-criminal corre em segredo de justiça[xliv], **nem sequer é possível verificar se as medidas de prevenção e punição** (que, conforme informações fornecidas pela própria RFB, resultam em penas de advertência em 79% dos casos[xlv]) **foram adequadamente aplicadas**.

Assim, sistemas de controles não efetivos permitem que **servidores mal-intencionados se aproveitem das fragilidades** para perpetrarem fraudes contra o erário, por meio de fraude e corrupção.

Conforme demonstrado na prática pela OCDE, pelo GAO e pela TIWB, a auditoria na administração tributária é necessária, até mesmo, **para aperfeiçoar os controles internos da unidade, contribuindo para a prevenção de vazamentos ilegais** das informações que deveriam estar protegidas por sigilo pela administração tributária e pela devida apuração dos fatos.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> *Entre os **vários mitos** presentes no seio **da Administração Tributária,** assume peculiar relevo a forma de se lidar com o sigilo fiscal. Invariavelmente, aponta-se como protegida pelo referido sigilo **toda e qualquer informação manuseada pelo Fisco** que diga respeito direta ou indiretamente a determinada pessoa física ou jurídica. Tal posição decorre, aparentemente, de uma **interpretação imperfeita, embora corrente**, do disposto no art. 198 do Código Tributário Nacional. Não raro empresta-se ao dispositivo em questão uma **extensão não condizente com seus próprios termos** e com o conjunto da ordem jurídica em vigor.* **(grifo nosso)**
> (CASTRO, 2003)

C.1 SITUAÇÃO ENCONTRADA

C.1.1 Tentativa de mediação por meio da AGU

Os conflitos constitucionais e legais envolvendo, por um lado, o direito à intimidade e à privacidade, e por outro, o dever republicano da prestação de contas, são enfrentados, há bastante tempo, pela Corte de Contas.

Como marco inicial, cita-se os TC 018.746/1994-2 e TC 012.698/1995-4; que cuidam de **processos de representação contra a RFB por força do cerceamento pelo órgão ao acesso às informações** necessárias a realização de trabalhos na área de auditoria operacional, sob alegação de sigilo fiscal; sobre os quais, mediante a Decisão 670/1995 TCU-Plenário, de relatoria do Ministro Adhemar Paladini Ghisi, o tribunal firmou o seguinte entendimento:

> **Decisão**
>
> O Tribunal Pleno, diante das razões expostas pelo Relator, DECIDE:
>
> 1- firmar entendimento de que o **sigilo fiscal** de que trata o art.198 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) **não se aplica às ações de fiscalização do Tribunal de Contas da União**, sendo, portanto, inadmissível a sonegação de quaisquer processos, documentos ou informações solicitados no exercício das diversas espécies de inspeções ou auditorias realizadas por esta Corte de Contas, em face das normas constitucionais e legais em vigor (art. 70, "*caput*", e 71, incisos e parágrafos da Constituição Federal, art. 42 da Lei n 8.443/92 e art. 54 da Lei n 3.470/58), sob pena das sanções previstas em lei (§§ 1 e 2 do art.42 c/c art.58, incisos IV e V, e art. 44 da Lei n 8.443/92). **(grifo nosso).**

No que se refere ao **sigilo bancário**, cita-se os TC 021.279/1992-6 e TC 001.202/1993-6, que tratam de Relatórios de Inspeções Extraordinárias realizadas na Caixa Econômica Federal e no Banco Central do Brasil (BACEN), em face da Denúncia apresentada pela Câmara Brasileira da Indústria da Construção, sobre os quais, mediante a Decisão 224/1994 TCU-Plenário, de relatoria do Ministro Paulo Affonso Martins de Oliveira, o tribunal firmou seguinte entendimento:

> **Decisão**
>
> O Tribunal Pleno diante das razões expostas pelo Relator, DECIDE:
>
> (...)
>
> 5. - comunicar ao Banco Central do Brasil que o entendimento firmado por este Tribunal, com relação ao TC 001.202/93-6, é que o **"Sigilo Bancário" de que trata o art. 38, da Lei nº 4595/64, não se aplica às ações de fiscalização do Tribunal de Contas da União,** sendo, portanto, inadmissível a sonegação de quaisquer processos, documentos ou informações solicitados no exercício das diversas espécies de inspeções ou auditorias realizadas pelo TCU, em face das normas constitucionais e legais em vigor (art. 70 "*caput*" e 71, incisos e parágrafos da Constituição

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Federal e art. 42 da Lei nº 8.443/92), sob pena das sanções previstas em lei (§§ 1º e 2º do art. 42 da Lei nº 8.443/92, c/c o art. 58, inciso IV da mesma lei), mantendo-se o referido sigilo; **(grifo nosso).**

O dissídio que se estabeleceu entre o TCU, de um lado, e a RFB e o BACEN, de outro, a respeito de prestação de informes sigilosos levou à elaboração do Parecer nº AGU/PRO-04/96, de 2/9/1996, aprovado pelo Parecer nº GQ-110[xlvi], da Advocacia Geral da União (AGU), no âmbito do processo nº 00002.002045/96-88, cujo excerto reproduz-se abaixo:

ASSUNTO: SIGILO BANCÁRIO E FISCAL FRENTE AO TCU

EMENTA: Regra constitucional não escrita outorga ao TCU, quando em missão também constitucional de inspecionar bens e valores públicos, direito de examinar informações mesmo sigilosas, desde que intimamente vinculadas a inspeções ou auditorias em curso. Considerando que tal acesso não é indiscriminado, como sugerem as decisões 224/94 e n. 670/95 do Tribunal, e tendo em vista **a gravidade das penas a que se sujeitam autoridades e funcionários**, quer atendam às solicitações, quer deixem de a elas atender, aconselha-se a submissão da questão ao Judiciário.

PARECER

(...)

46. Sabe-se, porém, que **o sigilo bancário e o sigilo fiscal não são absolutos**, como o STF tem repetidamente proclamado. Mas também não é verdade, como pareceu ao TCU que possa ter acesso a tudo, sem quaisquer barreiras. É que não se pode perder de vista a finalidade específica da fiscalização ou da auditoria que está em curso. **Quem fiscaliza, por exemplo, certo órgão haverá de ter acesso a documentos contábeis etc., mesmo sigilosos, mas que tenham relação específica com o objetivo da fiscalização.** Tais fiscais ou auditores não podem aproveitara ocasião para pedir informes reservados sobre outras pessoas, sobre outros órgãos ou sobre outros assuntos.

(...)

49. Em busca de conselho que possa facilmente ser seguido pelos administradores, o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, Dr. LUIZ CARLOS STURZENEGGER, em despacho que proferiu sobre o Parecer PGFN/N° 833/96, de início citado, assim se manifestou:

"Em termos práticos, se o que cabe ao TCU é a fiscalização da utilização de dinheiros públicos, **é evidente que informações necessárias ao pleno exercício de tal mister hão de ser irrestritamente prestadas**, tanto pelo Banco Central quanto pela Secretaria da Receita Federal".

Embora o douto Procurador-Geral leve essa regra às últimas consequências, não permitindo o conhecimento de nenhum dado sigiloso que se não refira a dinheiro público, interpreto a regra mais benignamente: O TCU - entendo - em certos casos, **pode ter conhecimento de informações sigilosas, desde que sejam meio de alcançar aquele fim.** Em outras palavras: as informações sujeitas a sigilo, de pessoas ou de empresas não fiscalizados, só podem ser levados ao conhecimento do TCU, **se imprescindíveis à fiscalização do dinheiro público**. Se - por exemplo - durante fiscalização da Caixa Econômica Federal, quiser o TCU verificar a exatidão do saldo de Depósitos Populares, **pode dar-se lhe acesso às contas individuais, com essa única finalidade**. Nenhum dado, todavia, dessas contas pode ser levado ao conhecimento de quem quer que seja, nem mesmo do Congresso Nacional. Será a Caixa Econômica que estará - *Ex hypothesi*- sob fiscalização e não as pessoas físicas que por acaso mantenham conta na instituição.

50. Parece-me, portanto, que **regra constitucional não escrita, nos limites acima expostos, autoriza o acesso a dados sigilosos**.

51. Portanto, o **exame isento** da questão, **leva ao entendimento** de que ao Tribunal de Contas **pode ter acesso, mesmo a dados sigilosos, quando estiver em missão, que hoje lhe está assegurada**, [...].

Em outras palavras, quando a órgãos fiscalizatórios se permite o conhecimento de dados reservados a permissão tem em mira, exclusivamente, a finalidade daquela fiscalização, e não coscuvilhar a vida alheia.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

(...)

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

Conforme visto, apesar de afirmar várias vezes ao longo do parecer que o TCU deve ter acesso, mesmo a dados sigilosos, quando estiver em missão que lhe está assegurada, o documento serviu apenas para reproduzir uma visão equivocada, e repetida até os dias de hoje, de que o acesso a qualquer matéria representa devassa na vida alheia, matéria que já foi enfrentada e solucionada nos Apêndices A e B deste relatório.

De maneira infundada, o Parecer da AGU alega que "a ninguém é dado o direito de obter acesso a informes sigilosos indiscriminadamente", embora o próprio CTN, ao tratar das competências e dos poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação, afirma categoricamente que:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais **excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais,** dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

(...)

Art. 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar **o auxílio da força pública** federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, **quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções**, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção. **(grifo nosso)**

Se tal afirmação fosse verdade, qualquer contribuinte poderia se eximir de apresentar quaisquer documentações à fiscalização da administração tributária, sob a alegação de sigilo comercial ou industrial, por exemplo.

De fato, a administração tributária pode, até mesmo, requisitar o poder de polícia da força pública, para obter tais informações à revelia e em desfavor da intimidade e privacidade dos contribuintes, embora existam críticas em relação à atual imagem da Receita Federal como um "leão" pronto a morder e atacar o contribuinte, indicando que ela necessita **ser repensada e afinada com os novos tempos,** que exigem da administração pública ações de simplificação aptas a gerar **canais de interação com a sociedade**, conforme observado em países com uma cultura consolidada de *accountability*, como o Canadá (SOARES, 2012, p. 221).

Admitir que a administração tributária possa, sem quaisquer restrições, requisitar quaisquer informações que julgar cabíveis dos contribuintes, mas que não possa, da mesma forma, prestar esclarecimentos de sua atuação aos mesmos contribuintes, por intermédio do órgão com estatura constitucional, imbuído de exercer, em nome da sociedade, tal fundamental atividade, no caso concreto, o TCU, **é declarar que resta aos cidadãos apenas cumprir sua obrigação constitucional de pagar impostos**, sem o direito de exigir qualquer contrapartida da atuação estatal.

Seria reconhecer que o **cidadão não passa de mero sustentáculo da atividade estatal,** que não lhe deve qualquer satisfação, o que é uma clara ofensa ao Estado Democrático de Direito e ao Princípio Republicano.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Assim, a pretensa mediação da AGU para a resolução administrativa de conflitos não logrou êxito, restando por propor a submissão da questão à apreciação do Poder Judiciário. A jurisprudência dos tribunais superiores será avaliada oportunamente no Apêndice D deste relatório. Neste ponto específico, abordou-se como a doutrina aborda os métodos tradicionais de resolução de antinomias jurídicas[xlvii].

C.1.2 Manual de Sigilo Fiscal

A Secretaria da Receita Federal mantém, em sua página na internet, um link de legislação por assunto, destacando, na seção de legislação por assuntos, as normas relativas ao sigilo fiscal[xlviii]. Apesar de apresentar até mesmo uma Medida Provisória (MP) que perdeu eficácia em 15 de março de 2011, a Portaria RFB nº 3.109, de 14 de julho de 2011, que aprovou o **Manual de Sigilo Fiscal da RFB, não está listada como documento disponível para consulta pública**.

Mesmo sem ser um documento classificado pela LAI, o manual também não está disponível para consulta no Sistema Normas[xlix] da RFB, o que demonstra que Receita Federal, **falhou, no caso, em cumprir os requisitos de transparência ativa**, que prevê a divulgação espontânea do maior número possível de informações de interesse coletivo ou geral produzidas ou custodiadas pelos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, conforme determina o art. 8º da LAI e o art. 7º do Decreto nº 7.724/2012.

De fato, nem mesmo após publicação de tal afronta à LAI em artigo na mídia[l], a RFB adotou qualquer ação para tornar o MSF disponível para a sociedade.

O *caput* e parágrafo único do art. 3º da referida portaria destacam **o caráter cogente do** MSF, que o torna instrumento de **observância obrigatória** para consulta e orientação dos servidores e unidades administrativas do órgão, **sendo inaplicáveis**, no âmbito da Receita Federal, **interpretações** em relação ao sigilo fiscal e funcional **que sejam contrárias ou incompatíveis com as nele refletidas**.

Em sua introdução, o manual alega que seu conteúdo foi elaborado a partir de análise **minuciosa e sistemática** de normas legais e infralegais que tratam da matéria, além de pareceres, notas e soluções de consultas formalizadas por unidades da RFB e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

No que se refere à delimitação do sigilo fiscal, o manual afirma que, "**em que pese não estar expresso na Constituição Federal**, o sigilo fiscal fundamenta-se e surge como desdobramento dos direitos constitucionais à inviolabilidade da intimidade e da vida privada, tanto das pessoas físicas quanto das pessoas jurídicas, impedindo a Administração Tributária de divulgar informações fiscais de contribuintes e terceiros".

O MSF define, entre outros termos, o que deve ser entendido como divulgação: ação de espalhar, publicar, divulgar, em suma, **tornar pública alguma informação**; e Fazenda Pública: tratada de forma genérica, refere-se às administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Por fim, conclui o manual que sigilo fiscal é o dever, a obrigação imposta à Fazenda Pública e a seus servidores de não divulgar informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo, ou de terceiros, e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

C.1.2.1 Negativa de fornecimento de informações protegidas por sigilo fiscal ao TCU

Em relação ao fornecimento de informações protegidas por sigilo fiscal ao TCU, o MSF é categórico ao afirmar, em seu item 7.19 que a RFB **não está legalmente autorizada a fornecer informações protegidas por sigilo fiscal ao TCU**, em razão do disposto no *caput* do art. 198 do CTN.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

A propósito, como explicação à vedação, o manual sugere a leitura da Nota RFB/Asesp nº 36, de 10 de junho de 2008, que foi elaborada em função da determinação constante do item 9.2.4 do Acórdão nº 846/2008-TCU-Plenário, de relatoria do Ministro Raimundo Carreiro.

O item determinou à RFB que **transfira ao TCU o sigilo das informações** relacionadas aos Pedidos de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais[li] (PERC) anteriores ao exercício de 2004, para consulta em trabalhos de auditoria de renúncias de receitas públicas.

Para melhor análise dos motivos determinantes da negativa de acesso, faz-se mister a reprodução de certos trechos da Nota RFB/Asesp nº 36/2008, *in verbis*:

> 4. Em que pese o posicionamento já manifestado pela RFB, no que tange à impossibilidade de fornecimento de informações protegidas por sigilo fiscal àquela Corte de Contas, salvo nas exceções previstas no art. 198, § 1º, incisos I e II, da Lei no 5.172, de 1966, o CTN, argumenta o TCU que o acesso a informações protegidas por sigilo fiscal não significa a **divulgação leviana de seu conteúdo**, mas sim a transferência desse sigilo aos Analistas daquele Tribunal, que têm o dever de guardá-lo por imposição do art. 86 da Lei no 8.443, de 16 de julho de 1992.
>
> 5. Ocorre que a **simples transferência do sigilo fiscal** - como quer denominar o TCU - fora das situações permitidas no CTN configuraria, por si só, conduta contrária à especificidade das normas legais que regulam a matéria e não admitem interpretações administrativas extensivas.
>
> 6. Isso se deve ao fato de que o art. 198, caput, do CTN, estabelece quais informações, por sua natureza, são protegidas por sigilo fiscal, e regula, em seu § 1º, as **exceções nas quais se permite a transferência dos dados protegidos pelo sigilo** disciplinado no *caput*.
>
> 7. Acerca da linha argumentativa defendida pelo TCU, já se manifestou, em oportunidade anterior, a douta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que, nos termos, do Parecer PGFN/CAT/nº 2.102/2007, de 26 de setembro de 2007, firmou o seguinte entendimento: "*41.3 Não obstante o compromisso do Tribunal de Contas da União, de manter o sigilo das informações solicitadas, **entende-se que a transferência do dever de sigilo** é determinação legal e surge em consequência do repasse das informações sigilosas, o que poderá ocorrer tão-somente quando atendidos os requisitos da Lei (CTN), porque somente quando atendidos tais requisitos é que poderá haver repasse ou acesso às informações sob o manto do sigilo fiscal. Parece-nos não ser outra a dicção do § 2º do art. 198 do Código Tributário Nacional*".
>
> 8. Portanto, **as exceções à regra do sigilo fiscal se materializam**, em cada caso concreto, **a partir de sua completa conformidade com texto do próprio CTN**, lei materialmente complementar.
>
> 9. O TCU sustenta que a determinação de transferência do sigilo das informações tem respaldo nos arts. 70, caput, e 71, incisos e parágrafos, da Constituição, e nos arts. 42 e 54 da Lei no 8.443, de 1992.
>
> 10. Contudo, no que tange à fundamentação da determinação nos arts. 70, caput, e 71, incisos e parágrafos, da Constituição, vale repisar conclusão esposada pela PGFN no retrocitado Parecer PGFN/CAT/nº 2.102/2007:
>
> > *41. Isto posto, forçoso **concluir que**:*
> >
> > *41.1 **Aparentes antinomias no texto constitucional** (art. 5º, X e XII, 145, §1º, e art. 70, caput, e 71 da CR), **devem ser interpretadas de forma a dar-se maior eficácia aos direitos fundamentais**, estando entre eles o do sigilo fiscal, como já externado pelo Supremo Tribunal Federal. Entende-se que as exceções a este direito fundamental que, sabe-se, **não é absoluto,** são **apenas aquelas constantes do próprio texto constitucional** (possibilidade de transpasse do sigilo pelas Comissões Parlamentares de Inquérito, com base no § 3º do art. 58 da CR) **e as versadas na legislação infraconstitucional** atinente - arts. 198 e 199 do **Código Tributário Nacional,** desde que atendidos, necessariamente, os requisitos constantes de tais diplomas legais.*
> >
> > *41.2 Desta forma, na linha dos posicionamentos anteriores desta Procuradoria-Geral, verifica-se que a presente determinação do Egrégio Tribunal de Contas da União **não se***

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> ***enquadra nas taxativas exceções que permitem o acesso a dados protegidos pelo sigilo fiscal.*** *Ademais, repare-se que não foram atendidas as disposições do art. 198 do Código Tributário Nacional, eis que conforme relatado pelo próprio Tribunal de Contas da União,* ***as atividades de auditoria em questão não se encaixam em nenhuma das exceções previstas*** *nos art. 198 e 199 do CTN, autorizadoras, em tese, do acesso a dados resguardados pelo sigilo fiscal.*

11. E, por sua vez, no que concerne à fundamentação da determinação nos arts. 42 e 54 da Lei nº 8.443, de 1992 **(Lei Orgânica do TCU),** cumpre ressaltar entendimento assentado pela PGFN no referido Parecer PGFN/CAT/nº 2.102/2007, de 26 de setembro de 2007:

> *Quanto às prerrogativas legais da Corte de Contas, registre-se que um de seus principais instrumentos é a sua Lei Orgânica - Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992.* ***Sendo lei ordinária, não poderá se sobrepor*** *à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, com status de lei complementar. Entende-se que eventual comando legal que disponha de forma diferente ou conflitante com o CTN,* ***para que possa prevalecer, deverá ser também uma lei complementar****, a exemplo da LC nº 104, de 2001.*

14. Como se percebe, não há diferença alguma, pois, na essência, em ambos os casos o TCU almeja informações protegidas por sigilo fiscal referentes a um grupo de sujeitos passivos não individualizados, apenas por se encontrarem numa dada situação semelhante, sob o pretexto fiscalizar procedimentos de terceiros, não tendo sequer por sujeito da investigação o próprio sujeito passivo ao qual se refere a informação pretendida.

15. Não é demais ressaltar, inclusive, que, mesmo se tais situações fossem realmente diversas na essência, ainda assim a RFB restaria impedida de permitir o acesso às informações almejadas pelo TCU, pois **tal pretensão simplesmente não se encaixa em qualquer das possibilidades legais descritas no CTN** para o fornecimento de informações protegidas por sigilo fiscal, visto não se tratar de requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça e, embora possa ser entendida como solicitação de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, não tem por objetivo a investigação de sujeito passivo específico ao qual se refira tal informação.

(...)

19. Portanto, a transferência de dados protegidos por sigilo fiscal é medida que **carece de conformação concreta prévia com os requisitos formais estabelecidos em lei complementar**.

(...)

21. A razão disso é evidente: o CTN não permite o fornecimento de informações protegidas por sigilo fiscal relativa à pessoa X, se a investigação do órgão solicitante é para apurar suposta infração administrativa cometida por pessoa Y.

22. Por todo o exposto, **conclui-se pela impossibilidade legal de que a RFB atenda à determinação administrativa de transferência das informações protegidas por sigilo fiscal ao TCU**, vez que não atendidos os requisitos do § 1º do art. 198 do CTN. **(grifo nosso)**

A leitura atenta das alegações apresentadas tanto pela Nota RFB/Asesp nº 36/2008, quanto pelo Parecer PGFN/CAT nº 2.102/2007, mostra uma **série de inconsistências** com a correta intepretação doutrinária do sistema normativo em vigor.

C.1.2.2 Indiferença no tratamento de regras e princípios

Inicialmente, embora o Parecer da PGFN reconheça a existência de **aparentes antinomias no texto constitucional**, a solução proposta pelo manual não é satisfatória do ponto de vista da técnica de resolução de conflitos entre princípios constitucionais.

Ao contrário do que é afirmado pelo Parecer da PGFN, a doutrina ensina que é equivocada a ideia de que a solução de conflitos entre princípios só pode se dar com base na forma como delimitada pela própria constituição ou por lei infraconstitucional, o que não prospera em virtude da **eficácia**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

horizontal dos direitos fundamentais, amplamente reconhecida pela jurisprudência do STF, com se extrai da ARE 1.008.65/SP[lii], rel. min. Luiz Fux.

O conflito entre regras soluciona-se no plano da validez; o conflito entre princípios resolve-se na dimensão do peso. Lá aplica-se o tradicional método hermenêutico, aqui, a técnica da ponderação.

Conforme ensina a doutrina, **por não existir a procedência *prima facie* de um princípio sobre o outro**, não se resolve um conflito entre princípios apenas eliminando um dos princípios do rol dos princípios, como também não se estabelece uma regra geral, pela qual um princípio prevalece diante de outro. Princípios são mandados de otimização que devem ser aplicados para melhor atender à necessidade da sociedade. Assim a solução da colisão de princípios se dá no caso concreto **mediante a ponderação de interesses, bens, valores e normas**.

Logo, a solução administrativa apresentada no manual, de vetar expressamente, em qualquer situação, independentemente das características do caso concreto, o compartilhamento de informações protegidas pelo sigilo fiscal com o TCU, **alija qualquer possibilidade de controle externo por parte do TCU**, eliminando por completo o Princípio Constitucional Sensível da prestação de contas à sociedade e o Princípio Constitucional da Transparência.

C.1.2.3 Indiferença entre divulgação e compartilhamento de informações sigilosas

Embora o próprio manual defina divulgação como a ação de espalhar, publicar, divulgar, em suma, tornar pública alguma informação, a Nota RFB/Asesp nº 36/2008 entende que não há diferença alguma entre o compartilhamento de informações para fins de auditoria e de quebra lícita de sigilo para fins de investigação de possíveis práticas de infrações administrativas.

Em primeiro lugar, divulgação e compartilhamento sequer podem ser tratadas como sinônimos, à luz do Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa. Divulgar é patentear, dar a conhecer a todos uma coisa, propagando-a tanto que chegue a ser geralmente sabida, até do mesmo vulgo (POMBO, 2011, p. 333). Compartilhar é, numa acepção mais genérica é, tomar parte em alguma coisa com alguém (POMBO, 2011, p. 292).

Em segundo lugar, do ponto de vista jurídico, destaca-se o Despacho de aprovação do Parecer PGFN/PGA nº 980/2004, de 30 de junho de 2004, de lavra do então Procurador-Geral da Fazenda Nacional:

> Inicialmente, destaco que os defensores do caráter absoluto do sigilo reportam-se, inexoravelmente, ao artigo 5º, incisos X e XII, da Constituição da República, como guardiões da inexpugnabilidade do sigilo. Mas tais dispositivos constituem-se, tão somente, em sua sede de validade constitucional. O sigilo, a rigor, nunca foi tratado em qualquer das Cartas Políticas brasileiras. **Enxergar na Constituição de 1988 o disciplinamento do sigilo fiscal é exagero que tangencia um crasso equívoco interpretativo.**
>
> O sigilo é, e sempre foi, matéria regulada por norma infraconstitucional, a quem cabe estabelecer a forma como deve ser manuseado. Na hipótese presente, o legislador não vedou o acesso recíproco a informações sigilosas detidas pela SRF e PGFN, órgãos responsáveis pelo regular funcionamento da Administração Fazendária Federal, como bem destacou a ilustre parecerista.
>
> Aliás, **o acesso a informações sigilosas e o intercâmbio dessas informações entre os órgãos integrantes da Fazenda Pública não é matéria nova no direito positivo brasileiro**. A Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, sob a égide da Constituição democrática de 1946, já consignara em seu art. 54, *in verbis*:
>
> > *"Art. 54. Nenhuma informação poderá ser dada sobre a situação fiscal e financeira dos contribuintes, **sem que fique registrado em processo regular**, que se trata de requisição feita por magistrado no interesse da Justiça ou por chefes de repartições federais, diretores da Prefeitura do Distrito Federal e Secretaria da Fazenda nos Estados, **no interesse da administração pública**". (grifou-se).*

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> Vê-se, portanto, que **o legislador já não atribuía caráter absoluto aos sigilos fiscal** e financeiro. Exigia expressamente, para preservação do segredo legal, **apenas e tão somente**: i) que a informação fosse fornecida ou acessada **mediante registro em processo regular**; ii) que **requisição fosse feita por autoridade competente**; e iii) que houvesse **efetivo interesse da administração pública.**
>
> O Código Tributário Nacional, embora sem a clareza da Lei n° 3.470, de 1958, em nada discrepou dessa linha, ainda que parte da doutrina e da jurisprudência nacional tenha sustentado em contrário. O artigo 198 do CTN, mesmo em sua redação original, **limitou-se a vedar a "divulgação" de informações** acerca da situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades. A interpretação no sentido de a impossibilidade de administração pública ter acesso a informações sigilosas foi **construção hermenêutica bem-sucedida, mas, lamentavelmente, desprovida de consistência e razoabilidade.**
>
> A propósito, é importante chamar atenção para a origem etimológica e o significado da palavra "divulgação". No dicionário de Aurélio Buarque de Hollanda, tem-se a seguinte definição:
>
> > *"DIVULGAÇÃO. (Do lat. "Divulgatione") s.f. Ação de divulgar (-se), vulgarização, propagação, difusão".*
>
> Antônio Houaiss, por seu turno, confirma a definição nos seguintes termos:
>
> > *"DIVULGAÇÃO. (...) ETIM. Lat. "divulgationis", ação de espalhar, publicar, divulgar. (...)".*
>
> Cabe perquirir, destarte, se o acesso recíproco de informações sigilosas entre a SRF e a PGFN poderia ser classificado como "DIVULGAÇÃO", e, por consequência, procedimento vedado pela legislação tributária em vigor. Certamente, **sem afronta ao bom senso e à lógica**, não há como afirmar que tal acesso caracteriza "vulgarização", "publicação", "propagação" ou "difusão" de informações protegidas pelo sigilo legal.
>
> **O Direito não suporta e não convive com o irrazoável**, e admitir a inconstitucionalidade do compartilhamento de informações entre a SRF e a PGFN seria, exatamente, a inversão dessa assertiva inafastável. **(grifo nosso)**

Ressalta-se que tal parecer foi aprovado pelo Ministro da Fazenda em 17 de setembro de 2004, ou seja, quatro anos antes dos entendimentos da RFB e da PGFN, **com efeitos vinculantes sobre todos os órgãos do Ministério da Fazenda** (por força do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, que instituiu a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União) **não cabendo compreensão em contrário** por parte da RFB, e nem por parte da própria PGFN, acerca da diferenciação entre compartilhamento e divulgação de informações protegidas por sigilo.

Anteriormente aos citados posicionamentos, indica-se ainda o convênio celebrado entre o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e a RFB, em 26/6/2007, que permite acesso do Poder Judiciário a dados sigilosos por meio eletrônico[liii], que foi objeto de apreciação posterior, por meio do Parecer PGFN/CRJ nº 221/2008, nos seguintes termos:

> Da diferença entre quebra e transferência de dados sigilosos.
>
> Outro aspecto muito importante e que precisa ser analisado é a **distinção** entre a **quebra de sigilo,** ocasião na qual os dados antes protegidos em virtude do direito de intimidade **são tornados públicos**, e a **transferência de sigilo**, em que os dados **continuam excluídos do acesso público**.
>
> O melhor exemplo disso pode ser encontrado no **próprio âmbito do Poder Judiciário**. Recentemente, por ocasião da 43º sessão do Conselho Nacional de Justiça, foi assinado um convênio pela presidente do Conselho, Ministra Ellen Gracie e pelo o Secretário da Receita Federal do Brasil, que permite o **acesso eletrônico dos juízes ao banco de dados nos quais constam dados fiscais de todos os contribuintes**.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

O sistema, denominado INFOJUD, pode ser acessado por qualquer juiz que possua um nome de usuário e uma senha.

Pergunta-se: **O sigilo fiscal não se inclui no sigilo de dados do art. 5º da CF? Esse sigilo é absoluto? Somente poderia ser quebrado por decisão judicial? A inserção de um *login* e de uma senha configuram uma decisão judicial?**

Por óbvio que a resposta às perguntas acima é negativa.

No caso do INFOJUD, diferentemente da hipótese de acesso da administração tributária às informações bancárias, **nem mesmo a edição de lei em sentido estrito foi necessária.** Bastou a assinatura de um convênio. E a resposta para tal atitude pode ser encontrada nas palavras da Ministra Ellen Gracie, que, em notícia divulgada em 26 de agosto de 2007 no sítio do Supremo Tribunal Federal (www.stf.gov.br), pronunciou-se no sentido de que **não se trata, assim, de uma quebra de sigilo, mas da transferência de sigilo da Receita para o Poder Judiciário**:

> "A ministra explicou que só terá acesso às informações protegidas por sigilo o próprio magistrado requisitante, que deverá se identificar com senha e assinatura eletrônica. **Não se trata, assim, de uma quebra de sigilo, mas da transferência de sigilo da Receita para o Poder Judiciário.** Só poderá fazer a própria requisição o mesmo magistrado que jurisdicione o feito", disse a presidente do Conselho. "Esse instrumento será uma ferramenta importante para a agilização do nosso trabalho".

Essa **intenção do legislador constituinte, de permitir a transferência de informações protegidas por meio de sigilo**, pode ser encontrada na própria leitura do art. 37, XXII, da Constituição Federal, que assim dispõe:

> "as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, **inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio**."

Dessa forma, **na transferência de dados é preservada a garantida da intimidade** (art. 5º, X, da Constituição Federal), **porque os dados**, mesmo depois de repassados à administração tributária, **permanecem protegidos, sem possibilidade de divulgação,** sob pena de responsabilidade do agente público responsável. Não se trata, assim, de ato de governo, mas sim de **atividade típica do Estado, que é realizada por agentes públicos que ingressaram por meio de concurso público.**

O art. 198 do Código Tributário Nacional e o art. 132, IX, da Lei 8.112/90 **reverenciam esse entendimento**. A questão foi consagrada pela Suprema Corte desde o julgamento do RMS 15.925/GB, Rel. Min. Gonçalves de Oliveira, nos termos que se expõem.

Cabe acrescentar que **os dados bancários também são comumente acessados por terceiros sem que se alegue que houve violação ao sigilo. (grifo nosso)**

Conforme exposto, por meio de **mera assinatura de convênio**, **independente da edição de lei em sentido estrito**, a administração tributária passou a fornecer aos membros e **servidores do Poder Judiciário,** por meio do Sistema INFOJUD[liv], **a possibilidade de acesso direto aos dados cadastrais** (CPF e CNPJ), **de declarações de renda de pessoas físicas** (DIRPF e DITR) **e de pessoas jurídicas** (DIPJ, PJ Simplificada e DITR), protegidos por sigilo fiscal, **independentemente de decisão judicial**, sob a justificativa de que não se trataria de uma quebra de sigilo, mas da **mera transferência de sigilo**, com a finalidade de agilizar o trabalho do Poder Judiciário, no exercício da atividade típica de Estado, e por servidores que ingressaram por concurso público.

Tal compartilhamento de acesso, guardadas as devidas proporções das diferenças de competências constitucionais e legais da atividade judicante e de controle externo, não difere em nada da solução proposta pelo TCU, que foi rejeitada pela RFB, qual seja, que existem formas adequadas, necessárias e proporcionais em sentido estrito, que atingem o objetivo de ponderar a preservação da privacidade e da intimidade com o da prestação de contas à sociedade, gerando o menor gravame

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

possível.

Ressalta-se que, além desses **precedentes já existentes à época da negativa de fornecimento das informações**, o Manual do Sigilo Fiscal diferença claramente a transferência da quebra de sigilo, nos seguintes termos:

> Quando for legalmente autorizado o fornecimento pela RFB de informações protegidas por sigilo fiscal à autoridade requisitante ou solicitante, configura-se a transferência do sigilo fiscal. Dessa forma, **transfere-se à autoridade requisitante ou solicitante o dever e a responsabilidade de manter o sigilo fiscal** das informações recebidas. Tal comando está explícito no § 2º do art. 198 a seguir transcrito: **(grifo nosso)**

C.1.2.4 Inobservância da hermenêutica jurídica clássica

Embora o manual afirme que seu conteúdo foi elaborado a partir de análise minuciosa e sistemática de normas legais e infralegais, observa-se que, por diversas vezes, a justificativa para a negativa de acesso às informações limita-se, taxativamente, à mera leitura gramatical do texto do CTN, pois "tal pretensão simplesmente não se encaixa em qualquer das possibilidades legais descritas no CTN para o fornecimento de informações protegidas por sigilo fiscal".

Conforme ensina a doutrina, a boa interpretação deve chegar a um **significado jurídico** (elementos gramatical, lógico e sistemático), **demonstrar seu alcance social** (elementos histórico, sociológico e evolutivo) **e sua efetividade** (elementos teleológico e axiológico).

C.1.2.4.1 Elemento Gramatical

Sob o ponto de vista do **elemento gramatical**, que toma como ponto de partida o exame do significado e alcance de cada uma das palavras do preceito legal, a afirmação sustentada pelo manual de que "exceções à regra do sigilo fiscal se materializam, em cada caso concreto, a partir de sua completa conformidade com texto do próprio CTN", demonstra uma **interpretação extensiva da letra da lei**, como se os comandos dos arts. 198 e 199 do CTN fossem taxativos.

De fato, **antes das alterações provocadas pela Lei Complementar nº 104**, de 10 de janeiro de 2001, sequer existia o parágrafo único do art. 199 e o art. 198 tinha a seguinte **redação original**:

> Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, **para qualquer fim**, por parte da Fazenda Pública ou de seus funcionários, **de qualquer informação**, obtida em razão do ofício, sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades.
>
> Parágrafo único. Excetuam-se do disposto neste artigo, **unicamente**, os casos previstos no artigo seguinte e os de requisição regular da autoridade judiciária no interesse da justiça. **(grifo nosso)**

Entretanto, a partir das alterações proporcionadas pela Lcp 104/2001, temos:

> Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)
>
> § 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001) (...)

É princípio basilar da hermenêutica jurídica, aquele segundo o qual **a lei não contém palavras inúteis**: *verba cum effectu, sunt accipienda*. Ou seja, as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia. Não se presumem, na lei, palavras, cláusulas ou sentenças inúteis (MAXIMILIANO, 1996, p. 251).

Ora, a retirada dos termos "**para qualquer fim**", "**de qualquer informação**" e "**unicamente**" do *caput* do art. 198 e de seu parágrafo primeiro, deixam assentados, de forma clara, que, se até 2001,

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

de fato, **era possível efetuar uma leitura exaustiva das exceções** do CTN, a partir de então, **tal interpretação não mais seria cabível**, devendo, portanto, ser encarada como rol exemplificativo de possíveis situações em que o compartilhamento seria autorizado, de antemão, pelo próprio CTN.

Isso, no entanto, não significa que qualquer informação protegida por sigilo pode ser livremente compartilhada, com qualquer órgão ou entidade da administração pública. Mas sim, que outras normas que estabeleçam competências para outros órgãos acessarem tais informações não mais apresentam afronta ao texto literal do art. 198 do CTN.

Tanto é pacífica tal interpretação que a própria RFB reconheceu, logo no art. 1º da Portaria SRF nº 580, de 12 de junho de 2001, que estabelece procedimentos para preservar o caráter sigiloso de informações protegidas por sigilo fiscal, nos casos de fornecimento admitidos em lei, que:

> Art. 1º No **fornecimento de informações protegidas por sigilo fiscal**, a órgãos, entidades e autoridades requisitantes ou solicitantes, nas hipóteses admitidas pelos arts. 198 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, **ou por lei específica**, as unidades da Secretaria da Receita Federal deverão observar os seguintes procedimentos, sem prejuízo dos demais previstos na legislação pertinente: **(grifo nosso)**

Ressalta-se que a Portaria SRF nº 580/2001 foi revogada pela Portaria RFB nº 551, de 30 de abril de 2013, que apresenta idêntica disposição, dessa vez, em seu art. 13. Nesse mesmo sentido, o MSF reconhece que:

> Assim, como se verifica, o regramento do art. 198 do **CTN não é exaustivo**, **podendo haver outras exceções à regra do sigilo fiscal**, desde que por meio de adequado instrumento legislativo – lei complementar federal – à exemplo da Lei Complementar nº 75, de 1993, que confere aos membros do MPU competência para requisitar informações acobertadas por sigilo fiscal. **(grifo nosso)**

Embora esse trecho do MSF refira-se apenas à possibilidade de leis complementares apresentarem outras exceções ao CTN, em vários outros trechos são apresentadas **leis ordinárias que fundamentam o compartilhamento do sigilo**, como é o caso de compartilhamento com a AGU, **para fins de defesa da União em processo judicial**, por força do disposto no art. 4º da Lei nº 9.028/1995.

C.1.2.4.2 Elemento Lógico

Sob a ótica interpretativa alcançada pelo **elemento lógico**, que leva em consideração o sentido das diversas orações e locuções do texto legal, esclarecendo a conexão entre os mesmos, auditoria e investigação de práticas de infrações administrativas são **atividades completamente distintas**, embora ambas as funções, **fiscalizadora e sancionadora**, sejam desenvolvidas pela Corte de Contas.

Não há qualquer menção às atividades fiscalizadoras por parte da Corte de Contas no CTN. Por outro lado, há manifestação expressa quanto à atividade sancionadora administrativa em geral, na qual o TCU se enquadra. De fato, são atividades distintas, e utilizar um artigo que trata de processo sancionador para justificar uma negativa de acesso ao processo fiscalizador **não apresenta coerência interpretativa**.

Assim, não é logicamente coerente a negativa de acesso aos dados protegidos por sigilo fiscal, quando da realização da função fiscalizadora do TCU, por motivo de não serem atendidos os requisitos do § 1º do art. 198 do CTN, tendo em vista que tal artigo **não se presta a regular a atividade de auditoria**.

Outro ponto que apresenta incoerência é a possibilidade de acesso às informações das declarações de bens e rendas de servidores públicos. Nas palavras do MSF, temos que:

> É admissível o acesso, pelo Tribunal de Contas da União, a dados da "Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física" das pessoas obrigadas à prestação de informações sobre bens e rendas, conforme disposto pela Lei nº 8.730, de 10 de novembro de 1993, que estabelece a

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> **obrigatoriedade da declaração de bens e rendas para o exercício de cargos, empregos e funções nos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário**.
>
> A Instrução Normativa – TCU nº 67, de 6 de julho de 2011, dispõe sobre os procedimentos referentes às Declarações de Bens e Rendas **a serem apresentadas pelas autoridades e servidores públicos federais** a que aludem as Leis nº 8.429, de 2 de junho de 1992, e nº 8.730, de 10 de novembro de 1993. **(grifo nosso)**

De fato, de acordo com a Lei nº 8.429/1992, temos:

> Art. 13. **A posse e o exercício de agente público ficam condicionados à apresentação de declaração dos bens e valores que compõem o seu patrimônio privado**, a fim de ser arquivada no serviço de pessoal competente. **(grifo nosso)**

Já, de acordo com a Lei nº 8.730/1993, temos:

> Art. 1º É **obrigatória a apresentação de declaração de bens, com indicação das fontes de renda**, no momento da **posse** ou, inexistindo esta, na entrada em **exercício de cargo, emprego ou função**, bem como no final de cada exercício financeiro, no término da gestão ou mandato e nas hipóteses de exoneração, renúncia ou afastamento definitivo, **por parte das autoridades e servidores públicos adiante indicados**: **(grifo nosso)**

No âmbito infralegal, atualmente, a Instrução Normativa – TCU nº 67, de 6 de julho de 2011, regula os procedimentos referentes às Declarações de Bens e Rendas a serem apresentadas pelas autoridades e servidores públicos federais.

Ora, se, conforme defendido pela Nota RFB/Asesp nº 36/2008, e pelo Parecer PGFN/CAT nº 2.102/2007, "eventual comando legal que disponha de forma diferente ou conflitante com o CTN, para que possa prevalecer, deverá ser também uma lei complementar, a exemplo da LC nº 104, de 2001", **também não seria possível que leis ordinárias afastem a garantia de sigilo fiscal de servidores públicos** prevista, de maneira geral, no art. 198 do CTN.

Assim, por uma interpretação lógica, ou o MSF reconhece que os poderes de auditoria conferidos ao TCU, por sua lei orgânica, são válidos para a realização das auditorias na RFB, ou os comandos que obrigam todos as autoridades e servidores públicos a abrirem mão de seus sigilos para exercerem funções públicas, previstos em leis ordinárias, não poderão se sobrepor ao CTN.

Ressalte-se que o STF já teve oportunidade de se debruçar sobre o tema por ocasião da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4.604/DF, aparelhada com pedido de medida liminar, proposta pela Associação Nacional dos Servidores da Justiça do Trabalho (ANAJUSTRA), que questionava a constitucionalidade da norma baixada pelo TCU. A inicial foi indeferida e o agravo regimental foi julgado prejudicado.

Portanto, o que ocorre **na prática**, é que a RFB e a PGFN efetuam **uma escolha arbitrária** a respeito de quais situações, **de acordo com suas vontades**, uma lei ordinária pode ou não ser contrária, **segundo seus entendimentos**, à regra geral de sigilo prevista no CTN, como se esses órgãos pudessem, por iniciativa própria, declarar a inconstitucionalidade ou a ilegalidade tácita de leis em sentido estrito, escolhendo quais leis, ou trechos das leis, poderiam ser aplicáveis ao caso concreto, **exercendo função jurisdicional, que não lhes foi atribuída** pela Constituição da República.

C.1.2.4.3 Elemento Sistemático

No que se refere ao **elemento sistemático**, em relação à própria lei a que o dispositivo pertence ou com relação ao sistema geral do direito em vigor, embora a Nota RFB/Asesp nº 36/2008, citando o Parecer PGFN/CAT nº 2.102/2007, limitam-se a afirmar que "**um de seus principais instrumentos é a sua Lei Orgânica**", que "sendo lei ordinária, não poderá se sobrepor ao Código Tributário Nacional, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, com *status* de lei complementar".

Inicialmente cabe destacar que embora haja divergência na doutrina, a corrente majoritária

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

aponta que não haver hierarquia entre elas já que ambas retiram seu fundamento de validade diretamente da Constituição. O que as diferencia é somente a matéria que podem regulamentar, além do quórum para aprovação.

Esta é também é a posição do STF, conforme, se extrai da ementa de **repercussão geral reconhecida com mérito julgado** RE 377.457[lv], rel. min. Gilmar Mendes, segundo o qual foi afirmada: "Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais".

O eventual conflito entre lei complementar e ordinária, conforme o Pretório Excelso, é um problema de competência constitucional, não de hierarquia normativa:

> Conflito entre legislação local e lei complementar de normas gerais em matéria tributária. (...)
>
> **Nem toda contraposição entre lei ordinária e lei complementar se resolve no plano constitucional**. Entre outras hipóteses, a discussão será de alçada constitucional se o ponto a ser resolvido, direta ou incidentalmente, referir-se à existência ou inexistência de reserva de lei complementar para instituir o tributo ou estabelecer normas gerais em matéria tributária, **pois é a Constituição que estabelece os campos materiais para o rito de processo legislativo adequado**. Num segundo ponto, é possível entrever questão constitucional prévia no confronto de lei ordinária com lei complementar, se for necessário interpretar a lei complementar à luz da Constituição para precisar-lhe sentido ou tolher significados incompatíveis com a Carta (técnicas da interpretação conforme a Constituição, declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto e permanência da norma ainda constitucional). **(grifo nosso)**
>
> [RE 228.339 AgR, rel. min. Joaquim Barbosa, j. 20-4-2010, 2ª T, DJE de 28-5-2010.]

Ressalta-se que não existe comando constitucional que determine que matéria atinente ao sigilo fiscal seja regulado por lei complementar, ou seja, não há reserva legal, e nem poderia existir, porque sequer existe a expressão "sigilo fiscal" na CF/88, como também não existe sequer no próprio CTN.

De fato, embora a LOTCU seja lei ordinária, não é a única a regular a matéria. Sem apresentar justificativas, **nem a RFB nem a PGFN apresentaram uma visão completa de todo o ordenamento jurídico**, apreciando, por exemplo, os comandos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A LRF estabeleceu, em seus arts. 11, 13, 56, 57, 58, 59 e 73-A, diversas diretrizes para a atuação do TCU, principalmente no que se refere à emissão de parecer prévio conclusivo sobre as contas, que devem incluir**,** obrigatoriamente informações a respeito da eficiência na arrecadação, no controle das renúncias, na eficiência na recuperação dos créditos tributários e da dívida ativa, e sobre a investigação de descumprimentos legais.

Conforme visto no Apêndice A, na realidade, estas atividades já poderiam ser realizadas, de ofício, pela Corte de Contas, apenas pelo exercício regular de suas amplas competências constitucionais e legais.

Como ensina a doutrina, os conflitos de normas ocorridos durante o processo de interpretação que podem ser solucionados através da aplicação dos critérios **hierárquico, cronológico e da especialidade** para solucionar o aparente conflito.

Do ponto de vista **hierárquico**, embora ambas as leis sejam **materialmente** complementares, o CTN recebeu *status* de lei complementar pela doutrina e pela jurisprudência, ao contrário da **LRF, que já nasceu com forma de Lcp**, cumprindo todos os requisitos formais para sua aprovação, recebendo 385 votos favoráveis na Câmara[lvi] e 60 no Senado[lvii]. O apoio dado pela **ampla maioria das casas**, aproximadamente 75% em ambas, representa a legitimidade e confere o reconhecimento social de tal instrumento normativo.

Do ponto de vista **cronológico**, a LRF é de 25 de outubro de 1966, ao passo que a LRF é de 4 de maio de 2000, portanto, elaborada mais de três décadas após. Do ponto de vista da especificidade, o

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

CTN institui **normas gerais** de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, enquanto a LRF estabelece normas de finanças públicas voltadas especificamente para a responsabilidade na gestão fiscal.

Tendo em vista que norma específica derroga norma geral e que norma posterior derroga norma anterior, os comandos da LRF deveriam prevalecer, em todos os casos de contraposição, aos comandos apresentados pelo CTN, caso estes lhe fossem antagônicos.

Assim, segundo a doutrina, **se estivéssemos diante de antinomia real** entre o CTN e a LRF, o conflito de regras deveria ser solucionado: i) pela **declaração de invalidez** de uma das regras, nesse caso, declarando invalido o artigo ou expressão específica do CTN que limita a atuação do TCU; ou ii) pela inclusão de uma **cláusula de exceção** que eliminaria o conflito.

No entanto, **a alteração provocada pela Lcp 104/2001**, que retirou os termos "para qualquer fim", "de qualquer informação" e "unicamente" do caput do art. 198 e de seu parágrafo primeiro, eliminou a antinomia real até então existente, **introduzindo cláusula de exceção**, restando, então, antinomia aparente que pode ser facilmente solucionada pelo método clássico, em favor da preservação das competências atribuídas ao TCU pela LRF, sem que isso signifique, no entanto, revogação das normas previstas no CTN.

C.1.2.4.4 Elemento Histórico

Do ponto de vista do **elemento histórico**, que se propõe entender os motivos condicionantes da criação das leis, percebe-se que as controvérsias relativas à interpretação e à integração do sistema tributário existem há bastante tempo.

Nas palavras de Octávio Gouvêa de Bulhões, então Ministro da Fazenda, que encaminhou a Exposição de Motivos[lviii] nº 662, temos que:

> 4. O Livro II, concernente às Normas Gerais de Direito Tributário e em sua maior parte **reprodução do texto do Projeto de 1958**, apenas revisto ou atualizado em pontos de detalhe. Divide-se ele em 4 Títulos a saber:
>
> Título I: **Legislação Tributária**, compreendendo os **arts. 96 a 112**, classificados em 4 capítulos, enumera os atos normativos em matéria tributária e define o conteúdo e alcance próprios de cada um deles, especialmente no tocante à matéria constitucionalmente reservada às leis, isto é, às normas jurídicas resultantes da colaboração dos poderes Legislativo e Executivo. Traça normas quanto ao início de vigência dos atos normativos, inovando sobre o direito comum a respeito, unicamente quanto exigido por características próprias ao direito tributário. Finalmente, prevê para orientação do legislador e do aplicador da lei, normas relativas à **interpretação** e **integração** desta **matéria altamente controvertida em doutrina e na jurisprudência** em que são aconselháveis **diretrizes tendentes a conciliar a segurança de ordem jurídica**, **o respeito aos direitos individuais**, e **a proteção do legítimo interesse do Poder Público.**
>
> (...)
>
> Título IV: **Administração tributária**, compreendendo os **arts. 196 a 212**, classificados em 3 capítulos traça normas referentes a **fiscalização e aos poderes das autoridades administrativas**: à dívida ativa e aos requisitos formais da constituição de título suscetível de cobrança executiva; e as certidões negativas. **(grifo nosso)**

Ou seja, de acordo com o exposto, a maioria das controvérsias existentes à época versava sobre a aplicação da legislação tributária em si, compreendendo os arts. 96 a 112. Nesse sentido, a orientação do CTN era de a conciliar a segurança de ordem jurídica, o respeito aos direitos individuais, e a proteção do legítimo interesse do Poder Público. No título referente à administração tributária, onde estão grafados os arts. 198 e 199, centro das atuais discordâncias entre TCU e RFB, **não há qualquer menção à existência de conflitos doutrinários ou jurídicos acerca da transferência de dados entre a administração pública**.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

De fato, conforme afirmado anteriormente pelo Parecer PGFN/PGA nº 980/2004, o sigilo fiscal nunca foi tratado como absoluto**,** e **a requisição de dados protegidos poderia ser feita por chefes de repartições federais**.

Aliás, faz-se oportuno citar também a Exposição de Motivos[lix] nº 820/MF, que trata da Lcp 104/2001, que alterou o CTN. Nas palavras de Pedro Malan, temos:

> 2. Preliminarmente, cumpre esclarecer que **não se cogita**, no presente momento, de **promover uma reestruturação completa** do referido Código, sendo que as alterações propostas, constantes do art. 1º do mencionado Projeto, **objetivam atribuir**, à Administração Tributária, **condições mais adequadas** ao cumprimento de suas funções institucionais, **naquilo que se entende mais urgente.**
>
> (...)
>
> 13. **o objetivo das alterações** propostas para o art. 198 **é a flexibilização do sigilo fiscal**, retirando de seu âmbito situações em que **tal restrição não se justifica**, inclusive **nos casos de intercâmbio de informações no âmbito da Administração Pública**, bem assim nas situações de representações fiscais para fins penais, inscrição na Dívida da Fazenda Pública e parcelamentos concedidos, **onde a transparência da ação do Poder Público se sobrepõe aos interesses individuais**. **(grifo nosso)**

Ora, é claríssima a intenção do legislador de promover **a flexibilização do sigilo fiscal**, retirando de seu âmbito situações em que tal restrição não se justifica, **onde a transparência da ação do Poder Público se sobrepõe aos interesses individuais**, citando, expressamente, os casos de **intercâmbio de informações** no âmbito da Administração Pública.

Percebe-se que o legislador visou ampliar o leque de possibilidade de intercâmbio de informações abarcando a **Administração Pública como um todo, e não somente entre as Administrações Tributárias**, como corriqueiramente, e equivocadamente, é interpretado, tanto pela RFB quanto pela PGFN.

Por fim, cita-se a Exposição de Motivos Interministerial[lx] nº 106/MOG/MF/MPAS, que trata da LRF:

> 19. Tão importante quanto as normas que regulam a aplicação dos recursos públicos **é a permanente fiscalização da sociedade** sobre os atos daqueles **a quem foi confiada a responsabilidade de geri-los**. Por essa razão, o Projeto reserva o Título III exclusivamente ao tema da **transparência fiscal**. O tratamento dispensado a essa matéria visa consagrar, no plano legal, **os princípios da divulgação e acesso amplos a informações confiáveis, abrangentes, atualizadas e comparáveis sobre as contas públicas** três níveis de governo, incluindo os objetivos e metas da política fiscal, as projeções que balizam os orçamentos públicos, entre outros aspectos relevantes. Cabe notar que a experiência internacional sobre códigos de finanças públicas, bem como a literatura a esse respeito, indica ser a **transparência um dos instrumentos mais eficazes para a disciplina fiscal**. **(grifo nosso)**

Na versão final aprovada pelo Congresso Nacional, o Capítulo IX é que trata da **transparência, controle e fiscalização**, sendo dividido em seis seções, onde destacam-se, para o presente trabalho, a Seção V das Prestações de Contas, e a Seção VI da Fiscalização da Gestão Fiscal, que atribuíram relevantes tarefas às Cortes de Contas para atender ao **clamor da sociedade transparência, prestação de contas e austera gestão dos recursos públicos**.

C.1.2.4.5 Elemento Sociológico

Sob a ótica do **elemento sociológico**, ou seja, da análise em função do comportamento e das instituições sociais no momento atual de sua interpretação, percebe-se, pela análise da introdução e da visão geral do objeto do presente trabalho, que **o tema permanece atual e que a sociedade clama,** cada vez mais, por uma administração pública transparente, ética e responsável.

Também deve-se levar em conta que a **redação original** do CTN, que remonta ao período em

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

que o país vivia sob a **égide da ditadura militar**, onde a **garantia dos direitos individuais era relativizada**, deve ser interpretada, de acordo com o novo ordenamento jurídico introduzido pela Carta Política de 1988 e pelas normas editadas sob a égide do Estado Democrático de Direito, que prevê **o respeito aos direito individuais**, sem, no entanto, desconsiderar a **Supremacia do Interesse Público** e a necessidade de se construir uma A**dministração Pública eficiente**.

O Pleno do STF já se pronunciou nesse sentido, ao deferir, por unanimidade, a possibilidade de as Comissões Parlamentares de Inquérito das Casas do Congresso Nacional ordenarem, por iniciativa própria, a quebra dos sigilos bancário, fiscal e telefônico:

> OS DIREITOS E GARANTIAS INDIVIDUAIS NÃO TÊM CARÁTER ABSOLUTO.
>
> **Não há, no sistema constitucional brasileiro, direitos ou garantias que se revistam de caráter absoluto**, mesmo porque razões de **relevante interesse público** ou exigências derivadas do princípio de **convivência das liberdades legitimam**, ainda que excepcionalmente, a adoção, por parte dos órgãos estatais, de **medidas restritivas das prerrogativas individuais ou coletivas**, desde que respeitados os termos estabelecidos pela própria Constituição. O **estatuto constitucional das liberdades públicas**, ao delinear o regime jurídico a que estas estão sujeitas - e considerado o **substrato ético** que as informa - permite que sobre elas **incidam limitações de ordem jurídica**, destinadas, de um lado, a **proteger a integridade do interesse social** e, de outro, a **assegurar a coexistência harmoniosa das liberdades**, pois **nenhum direito ou garantia pode ser exercido em detrimento da ordem pública** ou com **desrespeito aos direitos e garantias de terceiros**. **(grifo nosso)**
>
> [MS nº 23.452/RJ, rel. min. Celso de Mello, j. 16-9-1999, P, DJE de 12-05-2000.]

C.1.2.4.6 Elemento Evolutivo

Pelo **elemento evolutivo**, que estabelece uma correlação entre os métodos histórico e sociológico, e que busca compreender como os novos fatos jurídicos, ou seja, as novas normas, transformam os elementos do sistema jurídico vigente, percebe-se que nos últimos anos a **discussão acerca da transparência e da responsabilização se impôs,** refletindo-se, dentre outros fatores, na crescente produção legislativa a respeito do tema.

A redação original da Carta da República já previa a publicidade, como Princípio Fundamental da Administração Pública e a necessidade da prestação de contas, como Princípio Republicano Sensível. A partir de então, vários outros normativos materializaram esses comandos constitucionais, com por exemplo:

i. Lcp nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como **Lei de Responsabilidade Fiscal**, que instituiu medidas de transparência, controle e fiscalização da gestão fiscal;

ii. Lcp 104, de 10 de janeiro de 2001, que alterou o art. 198 do CTN, para instituir o intercâmbio de informações protegidas por sigilo fiscal no âmbito da Administração Pública;

iii. Lcp nº 131, de 27 de maio de 2009, conhecida como **Lei da Transparência**, que inseriu na LRF a possibilidade de qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar ao respectivo Tribunal de Contas e ao órgão competente do Ministério Público o descumprimento das prescrições estabelecidas na LRF;

iv. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2012, conhecida como **Lei de Acesso à Informação**;

v. Lcp nº 156, de 28 de dezembro de 2016, que alterou a LRF para instituir medidas de reforço à responsabilidade fiscal, especialmente quanto à disponibilização de informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais, em meio eletrônico de amplo acesso público; e

vi. Lcp nº 159, de 19 de maio de 2017, que definiu que o **Regime de Recuperação Fiscal** será orientado pelos princípios da sustentabilidade econômico-financeira, da equidade intergeracional, da transparência das contas públicas, da confiança nas demonstrações financeiras, da celeridade das decisões e da solidariedade entre os Poderes e os órgãos da administração pública.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

De fato, durante todo este período pós-constituinte, apenas um instrumento legal foi editado no sentido de restringir o compartilhamento de informações no âmbito da administração pública. Trata-se da Medida Provisória nº 507, de 5 de outubro de 2010, que instituiu hipóteses específicas de sanção disciplinar para a violação de sigilo fiscal e criou a figura jurídica do acesso imotivado.

Conforme Exposição de Motivos Interministerial[lxi] nº 152/2010 - MF/MP/CGU, a urgência da matéria, foi justificada pela **necessidade premente de tornar mais gravosa a consequência do acesso sem motivo justificado a informações protegidas por sigilo fiscal** e da cessão ou empréstimo de senha ou qualquer outra forma de acesso a informações protegidas por sigilo fiscal, trazendo, imediatamente, maior segurança aos dados dos contribuintes mantidos pela Administração Pública Federal, reduzindo o risco de má utilização das informações.

Na realidade, conforme explicado em entrevista coletiva de imprensa[lxii] concedida pelo então Ministro da Fazenda, Sr. Guido Mantega, em 14/9/2010, uma série de medidas foram adotadas para aperfeiçoar o sistema de proteção às informações protegidas pelo sigilo fiscal. O anúncio foi feito após **denúncias de quebra de sigilos de integrantes do PSDB, próximos ao candidato à presidência José Serra (PSDB)**.

Assim, com exceção da MP nº 507/2010, **editada por força dos graves e constantes vazamentos de sigilo**, todas as alterações normativas editadas reforçam a necessidade de se promover a prestação de contas da administração tributária, com o intuito de aprimorar a prestação de contas à sociedade, a transparência da atuação governamental e a credibilidade da Administração Pública.

A edição de **várias normas no mesmo sentido** demonstra a clara orientação dos legisladores, democraticamente eleitos, e verdadeiros representantes dos **anseios da sociedade** (que influenciou diretamente a edição de várias dessas normas, diga-se de passagem), a se **promover a cultura da transparência, da prestação de contas e da responsabilização dos agentes do Estado.**

C.1.2.4.7 Elemento Teleológico-Axiológico

O **elemento teleológico** explicita a exigência de que a interpretação sobre um texto legal se norteie pelas **consequências sociais** que procurada ou pelos **fins que orientam a norma**. Já o **método axiológico** busca explicitar os **valores que serão concretizados pela norma**.

No que se refere à delimitação do sigilo fiscal, citando Aldemario Araújo Castro, o Manual do Sigilo Fiscal da RFB define que um dos sentidos do sigilo fiscal **consiste em resguardar informações protegidas no âmbito da APF**:

> Assim, todas as vezes que a Administração tributária, no estrito e regular exercício de suas competências ou atribuições, identificar, localizar ou obter dados ou informações enquadráveis como elementos da intimidade ou da vida privada de pessoas físicas ou empresas deverá mantê-las (também) sob sigilo (fiscal). Afinal, **um dos sentidos do sigilo fiscal consiste em resguardar, no seio da Administração Pública**, com vistas **a** prestigiar direito fundamental inscrito na Constituição, os elementos de intimidade e de vida privada de terceiros. **(grifo nosso)**

Na visão atualmente presente no manual do sigilo fiscal, quando o TCU, ao utilizar-se de sua função sancionadora, requerer informações protegidas pelo sigilo fiscal, para serem utilizadas em desfavor do próprio sujeito passivo ao qual se refere a informação pretendida, poderá obter tais informações, conforme dispõe o inciso II do § 1º do art. 198 do CTN.

Entretanto, ao solicitar informações no interesse da Administração Pública que, embora estejam sobre o manto do sigilo fiscal, não serão utilizadas em desfavor dos próprios contribuintes, mas sim, como informações meramente instrumentais, para se avaliar a correta atuação da administração tributária e de seus agentes, a RFB se recusa a fornecê-las sob **suposta alegação de proteger o interesse dos sujeitos passivos das obrigações tributárias**, mesmo ciente de que os servidores da Corte de Contas estão sujeitos à mais estrita legalidade no trato dessas informações.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

No caso genérico de que alguns servidores da administração tributária estejam **envolvidos em fraudes e corrupção**, atuando em favor de contribuintes desonestos e causando danos ao erário, o TCU não conseguiria, por meio de suas auditorias, ainda que incidentalmente, efetuar a detecção e a prevenção das falhas de controle interno que proporcionaram a ocorrência de tais ilícitos. Entretanto, após denúncias de tal fato, a Corte de Contas poderia abrir uma TCE e requisitar administrativamente os dados necessários para apurar responsabilidade por ocorrência de dano à APF, inclusive os protegidos por sigilo fiscal, a fim de obter o respectivo ressarcimento ao erário.

Tal fato constitui-se como uma clara **ofensa ao Princípio da Eficiência**, consagrado no texto constitucional, por força da EC nº 19/1998, que buscou "incorporar a dimensão da eficiência na administração pública", onde "o aparelho de Estado deverá se revelar apto a gerar mais benefícios, na forma de prestação de serviços à sociedade, com os recursos disponíveis, em respeito ao cidadão contribuinte" por meio do "revigoramento da capacidade de gestão, de formulação e de implementação de políticas nos aparatos estatais" que "será determinante para a retomada do desenvolvimento econômico e o atendimento às demandas da cidadania por um serviço público de melhor qualidade", conforme dicção de sua exposição de motivos[lxiii].

Como é de amplo conhecimento público, a possibilidade de retorno dos recursos aos cofres públicos é baixa, tanto em casos de fraudes e corrupção, quanto em casos de emissão de ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte danos ao Erário. Assim, diante do desvio, do escândalo, da ação criminosa, a dimensão de reposição do Erário é valorosa, mas **é necessário avançar sobre esse paradigma** e pensar nos mecanismos que permitirão surgir aquele desvio e que podem alimentar outros, passíveis de serem impedidos, evitando a sangria antes que ocorra, dadas as dificuldades de recolher o "leite derramado" (BRAGA, 2014).

Ora, não é possível outra conclusão senão a de que, **na prática**, a forma como **o sigilo fiscal** é interpretada pelo Manual do Sigilo Fiscal não tutela o interesse de preservação da intimidade e privacidade dos contribuintes em si por ocasião do exercício da função sancionadora pelo TCU, mas **limita a sua função fiscalizadora sobre a administração tributária, em desfavor da sociedade**, o que não se enquadra sentido da norma de preservação dos direitos individuais, de tutela dos valores coletivos e de eficiência na atuação estatal.

C.1.2.5 Inobservância dos métodos interpretativos constitucionais

Embora se esteja **diante de relevante questão constitucional**, observou-se que o manual e os documentos que lhe dão suporte técnico-jurídico **não apresentam quaisquer ponderações a respeito dos métodos de interpretação constitucional**.

Assim, o MSF não apresentou a interpretação da questão por meio da discussão do problema no caso concreto (método tópico-problemático); da aplicação da norma a um contexto de realidade social (método hermenêutico-concretizador); não foram considerados os valores subjacentes, implícitos ou ocultos, ao texto da constituição (método científico-espiritual); ou como são afetadas as atividades legislativa, jurisdicional e administrativa (método normativo-estruturante); e nem como a situação é enfrentada em outros ordenamentos jurídicos que não o pátrio (método comparativo constitucional).

Os princípios que norteiam a interpretação constitucional também não foram discutidos. Por exemplo: i) não se observou a interpretação sistêmica do texto constitucional, buscando a conciliação de supostos conflitos; ii) nem houve opção pelo sentido que garanta maior eficácia à norma; iii) nem que não se viole as regras de competências e funções elencadas; iv) nem se buscou salvaguardar todos os direitos e bens jurídicos constitucionalmente protegidos; v) nem foram presumidas constitucionais as leis em conflito; e vi) nem foi realizada uma interpretação equilibrada e justa de todos os bens jurídicos envolvidos.

Assim, a vedação expressa trazida pelo MSF não merece prosperar, pois contraria o Postulados da Unidade da Constituição, da Máxima Efetividade, da Conformidade Funcional, da Concordância

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Prática; da Presunção de Constitucionalidade das Leis, e da Proporcionalidade, respectivamente.

C.1.3 Conclusão

Inicialmente, cabe destacar que, embora as análises tenham sido baseadas, principalmente, na Nota RFB/Asesp nº 36/2008 e no Parecer PGFN/CAT nº 2.102/2007, por força da sua fundamentação explícita no Manual do Sigilo Fiscal, várias outras justificativas apresentadas, tanto pela RFB quanto pela PGFN foram avaliadas, como por exemplo a Nota RFB/Asesp nº 4/2008, e os Pareceres PGFN/CAT nº 1251/1999, nº 712/2005, nº 951/2005, nº 2102/2007, nº 1132/2009, nº 1947/2009, nº 2458/2012, e nº 880/2015.

Todos os citados, sem exceção, apelam à literalidade do art. 198 do CTN, desconsiderando todos os relevantes elementos de fato e de direito apontados pelo presente relatório.

É necessário interpretar as normas à luz dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, da segurança jurídica e dos direitos fundamentais, aquilatando os valores que lhes são imanentes, os fins a que se destinam, as opções hermenêuticas disponíveis e suas consequências (OSÓRIO, 2012).

Conforme visto, a interpretação atualmente vigente no seio da administração tributária **desconsidera preceitos básicos de hermenêutica jurídica clássica e constitucional**. A repetição de tais posicionamentos ao longo dos anos, **sem levar em consideração diversos elementos de fato e de direito que alteraram o modo como se deve interpretar a legislação**, principalmente no que se refere às alterações provocadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal e pela Lcp nº 104/2001, **levaram ao engessamento do entendimento atual, como se o direito, como ciência, não evoluísse no tempo**.

Ficou assentado que a interpretação sistêmica de todo o ordenamento normativo é suficiente para sustentar que é lícito, e desejável pela norma, que a administração tributária efetue o compartilhamento de informações protegidas por sigilo fiscal com o TCU, **não sendo necessária qualquer outra alteração formal do CTN**.

C.2 CRITÉRIOS

C.2.1 Hermenêutica jurídica

A hermenêutica jurídica é o ramo da hermenêutica que se ocupa da interpretação das normas jurídicas, estabelecendo métodos para a compreensão legal. A norma jurídica é produto social e cultural, sendo assim, **é imprescindível que ao interpretar se busque o real significado, sentido ou finalidade da norma para a vida real**, competindo ao interprete buscar, **dentro dos pensamentos possíveis, o mais apropriado, correto e jurídico**, ou seja, cabe ao interprete fixar o sentido da norma (MONTORO, 2000, p. 370).

C.2.1.1 Hermenêutica jurídica constitucional

Diversos princípios foram desenvolvidos pela hermenêutica constitucional no sentido de estabelecer parâmetros interpretativos racionais e razoáveis a respaldar a atividade do exegeta no descobrimento do real sentido atribuído à norma. Assim, podemos estabelecer métodos de interpretação pautados nos próprios princípios, os quais serão utilizados como parâmetros para aplicação da norma jurídica ao caso concreto, servindo como vetores interpretativos (VASQUES, 2016).

Como efeito, são diversos os princípios que norteiam a **interpretação constitucional**:

i. **Princípio da Supremacia da Constituição** ou da Superioridade Jurídica da Constituição, que praticamente impõe a rigidez constitucional;

ii. **Princípio da Unidade da Constituição**, exigindo a interpretação sistêmica do texto, sem considerações parciais, levando a uma busca incessante da conciliação de supostos conflitos;

iii. **Princípio do Efeito Integrador**, visando à integração política e social, a harmonização entre Estado e sociedade;

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

iv. **Princípio da Máxima Efetividade**, opção pelo sentido que garanta maior eficácia à norma, sem violar, todavia, o seu conteúdo;

v. **Princípio da Conformidade Funcional** ou da Justeza, orientando o intérprete para que não chegue a uma exegese que deturpe o sistema organizatório-funcional estabelecido na Constituição, com violação às regras de competências e funções elencadas;

vi. **Princípio da Concordância Prática** ou da Harmonização, que impõe a tentativa de salvaguardar direitos e bens jurídicos constitucionalmente protegidos, dada a sua igualdade de valoração, estabelecendo-se limites recíprocos;

vii. **Princípio da Força Normativa**, que estabelece que toda norma constitucional possui, ainda que em grau reduzido, eficácia. Logo, a Constituição deve incorporar em seu bojo a realidade sócio-política, conformando a realidade e, ao mesmo tempo, sendo conformada por ela;

viii. **Princípio da Interpretação Conforme a Constituição**, que sustenta que diante de normas polissêmicas, ou seja, com vários significados, o intérprete deve optar pela interpretação que mais se compatibilize com a Constituição, afastando as demais interpretações que violem a Constituição;

ix. **Princípio da Presunção de Constitucionalidade das Leis**, que assevera que as leis e os atos normativos em geral existentes no ordenamento jurídico devem ser presumidos constitucionais, salvo se houver declaração judicial de inconstitucionalidade; e

x. **Princípio da Proporcionalidade**, que se preocupa em traçar um parâmetro racional e equânime para que o exegeta faça uma interpretação equilibrada e justa, consoante lapidar entendimento doutrinário sobre o tema.

Considerando-se, porém, que a estrutura normativa das constituições, marcada pela existência de princípios e ideologias conflitantes, difere-se da estrutura das leis em geral, a interpretação constitucional possui métodos próprios. Nesse contexto, é essencial traçar, ainda que sumariamente, a descrição dos **métodos de interpretação constitucional**:

i. **Método Tópico-Problemático**, defendido por Theodor Viewheg, que busca interpretar por meio da discussão do problema no caso concreto e, dessa forma, parte-se do problema concreto para a norma. Tenta-se adaptar a norma constitucional ao problema. Vale ainda referir que, tendo em vista a necessidade de solução do problema, toma-se a constituição como conjunto aberto de regras e princípios.

ii. **Método Hermenêutico-Concretizador**, defendido por Konrad Hesse, que ao contrário do método tópico-problemático, prevê que se deve partir da norma constitucional para o problema concreto. Além disso, reconhece-se a importância do aspecto subjetivo de interpretação, no qual se impõe um "*movimento de ir e vir*", do subjetivo para o objetivo, partindo-se da norma e a aplicando a um contexto de realidade social.

iii. **Método Científico-Espiritual**, defendido por Rudolf Smend, que busca analisar o texto constitucional sob o ponto de vista da realidade espiritual da comunidade. Nesse sentido, pode-se dizer que, em suma, é um método eminentemente sociológico. Assim, também são considerados os valores subjacentes – implícitos ou ocultos - ao texto da constituição.

iv. **Método Normativo-Estruturante**, defendido por Friedrich Muller, sob o qual inexiste identidade entre norma jurídica e texto normativo. Assim, tem-se que a norma constitucional abrange um pedaço da realidade social, pois não restringe somente ao texto, mas se expande nas atividades legislativa, jurisdicional e administrativa e, por isso, deve ser analisada em todos os níveis.

v. **Método Comparativo Constitucional**, que visa buscar em outros ordenamentos jurídicos as semelhanças e diferenças entre os conceitos das normas constitucionais para o fim de operar a devida comparação e, com isso, solucionar da melhor forma os problemas concretos. Assim, vários ordenamentos jurídicos são comparados a fim de buscar a melhor solução ao problema concreto.

C.2.1.2 Hermenêutica jurídica clássica (Método Clássico)

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

A doutrina clássica apresenta, de maneira geral, sete elementos de interpretação do direito (literal, lógica, sistemático, histórico, sociológico, evolutivo, teleológico e axiológico), aplicáveis a quaisquer espécies normativas.

C.2.1.2.1 Elemento Gramatical

O **elemento literal, gramatical ou filológico**, que busca o **sentido do texto normativo**, com base nas regras comuns da língua, de modo a se extrair dos sentidos oferecidos pela linguagem ordinária os sentidos imediatos das palavras empregadas.

Assim, procura retirar a significação da norma com a sua simples leitura. Na verdade, a interpretação gramatical tem na análise léxica apenas um instrumento para mostrar e demonstrar o problema, não para resolvê-lo. **A letra da norma, assim, é apenas o ponto de partida da atividade hermenêutica** (FERRAZ JR., 1988, p. 261).

C.2.1.2.2 Elemento Lógico

O **elemento lógico** é utilizado para solucionar problemas sintáticos com os quais se depara o interprete da norma jurídica, **procurando descobrir o sentido da lei mediante a aplicação dos princípios científicos da lógica**, enfrentando, portanto, questões lógicas da interpretação (SILVA, 2014)

A lógica é composta de três proposições: a primeira, chama-se premissa maior; a intermediária, chama-se premissa menor; a terceira, chama-se conclusão; devendo o intérprete **utilizar um raciocínio dedutivo para desvendar o significado da norma** (MAXIMILIANO, 1996, p. 123).

Assim, a estrutura padrão do raciocínio dedutivo jurídico teria a seguinte configuração: i) na premissa maior, uma norma jurídica em sua forma lógico-deôntica; ii) na premissa menor, uma referência a um caso concreto pertinente à norma jurídica em questão; e iii) na conclusão, uma decisão aplicando a norma ao caso concreto (COELHO, 1992, pp. 67-68).

C.2.1.2.3 Elemento Sistemático

O **elemento sistemático**, busca a **conexão da norma jurídica com todo o sistema legislativo**. Pressupondo que o ordenamento é um todo unitário, sem incompatibilidades, permite escolher o significado da norma que seja coerente com o conjunto.

Quando se enfrentam as questões de compatibilidade num todo estrutural, fala-se em interpretação sistemática *stricto sensu*. Assim, **cabe ao intérprete observar o sistema jurídico como um todo**, devendo retirar o significado da norma analisando-se as regras de hierarquia (subordinação) e a conexão (coordenação) de normas do ordenamento que culmina e principia na Constituição (FERRAZ JR., 1988, p. 262).

C.2.1.2.4 Elemento Histórico

Pelo **elemento histórico**, analisa-se as **condições em que ocorreu a sua gênese**. Um dos recursos que o intérprete pode utilizar para descobrir a gênese da norma são os **precedentes normativos**, ou seja, as normas que vigoraram no passado antes da nova norma, comparam-se ambas para **entender os motivos condicionantes de sua criação**. Outro meio utilizado na interpretação histórica são os **precedentes preparatórios**, isto é, projetos de lei, debates nas comissões técnicas das assembleias legislativas e no plenário das mesmas, pareceres, emendas e justificações das mesmas, para que se chegue ao *occasio legis*, isto é, o **conjunto de circunstâncias que marcaram efetivamente a gênese da norma** (FERRAZ JR., 1988, p. 263).

C.2.1.2.5 Elemento Sociológico

Pelo **método sociológico**, analisa-se **o significado da norma no momento atual**. O **intérprete deve verificar** as funções do comportamento e das instituições sociais no momento atual de sua

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

interpretação (NISHIYAMA, 2013, p. 83).

Em síntese, os objetivos do método sociológico de intepretação do direito são: i) conferir a aplicabilidade da norma jurídica às relações sociais que lhe deram origem; ii) estender o sentido da norma a relações novas, inéditas ao tempo de sua criação; e iii) temperar o alcance do preceito normativo, para fazê-lo corresponder às necessidades reais e atuais de caráter social, ou seja, aos seus fins sociais e aos valores que pretende garantir (DINIZ, 2002, p. 63).

Os **métodos** de interpretação **histórico e sociológico** distinguem-se conforme se leve em consideração **o momento da situação** ou **a análise de sua gênese no tempo**, sendo que, na prática, é difícil de se sustentar a distinção entre estes dois métodos de interpretação (FERRAZ JR., 1988, p. 263)

Na verdade, a busca de um **significado atual** da norma ou o **momento de sua criação** demonstra que ambos estão correlacionados. Daí decorre a ideia de uma interpretação pelo elemento evolutivo (NISHIYAMA, 2013, pp. 82-83).

C.2.1.2.6 Elemento Evolutivo

O **elemento evolutivo** pressupõe que o sistema jurídico é reflexo de sua ciência, a ciência do direito, que, como todas as outras, busca a verdade, mesmo sabendo que o alcance da verdade é utopia. Os seus elementos, normas, poderão ser revistas, pois a valoração dada como verdade no tempo em que foi elaborada poderá cair por terra, **pois o direito como ciência não admite verdade absoluta** (BOAVENTURA, 2005).

O sistema jurídico é dinâmico, mutável, pois as normas que o compõem tentam acompanhar as valorações do seu tempo sobre os fatos já vividos até então e sobre os novos fatos vivenciados pela sociedade humana. Os valores humanos se transmudam ao longo do tempo, pois a sociedade humana evolui no transcurso do aprofundamento das relações entre os indivíduos e destes com o meio. Esta complexidade das relações humanas é causa do surgimento de novas relações, e destas surgem novos fatos jurídicos a serem previstos pela norma jurídica, e, por fim, tais normas se transformam em elementos do sistema jurídico vigente (ROCHA, 2010).

C.2.1.2.7 Elemento Teleológico

O **elemento teleológico** busca **os fins que orientam a norma**. É dividida em duas teorias: a objetiva e a subjetiva. Pela teoria objetiva busca-se a fixação e o alcance da lei, ou seja, os fins colimados pela lei (*mens legis*). Pela teoria subjetiva busca-se a intenção do legislador ao elaborar determinada norma jurídica (*mens legislatoris*) (NADER, 1999, pp. 324-325).

Neste contexto, o **elemento teleológico** explicita a exigência de que a interpretação sobre um texto legal se norteie pelas consequências sociais que procurada ou pelos fins que orientam a norma, ou seja, pelas consequências sociais antecipadamente previstas. Também pressupõe que **a lógica formal não é suficiente para solucionar os problemas do direito**, devendo o interprete levar em consideração a realidade concreta, os interesses vitais e os fatos sociais que constituem as fontes da produção jurídica (WARAT, 1994, pp. 82-83).

C.2.1.2.8 Elemento Axiológico

O **elemento axiológico**, por fim, tem como fundamento a apreensão dos valores consagrados pela norma jurídica, nos princípios albergados pelas normas constitucionais, de tal forma que venha a prevalecer o valor de patamar superior, **busca explicitar os valores que serão concretizados pela norma** (NISHIYAMA, 2013, p. 84).

Embora seja o método que hoje esteja em voga na doutrina e na prática dos tribunais, sofre intensa crítica de que a sua utilização constitui uma "**verdadeira panaceia**", pois as constituições democráticas, pelo caráter compromissório entre diversas correntes ideológicas, apresentam **aparentes**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

conflitos de valores, permitindo ao intérprete selecionar, de acordo com a sua postura cultural, aquele que deve predominar (SLAIBI FILHO, 2004, p. 120).

Assim, conforme ensina a doutrina, **a boa interpretação deve chegar a um significado jurídico** (elementos gramatical, lógico e sistemático), **demonstrar seu alcance social** (elementos histórico, sociológico e evolutivo) **e sua efetividade** (elementos teleológico e axiológico).

C.2.2 Colisão de Princípios Constitucionais

A distinção entre princípios e regras, segundo Alexy[lxiv], não pode ser baseada no modo tudo ou nada de aplicação, proposto por Dworkin[lxv], mas deve resumir-se, sobretudo, a dois fatores: diferença quanto à colisão, na medida em que os princípios colidentes apenas têm sua realização normativa limitada reciprocamente, ao contrário das regras, cuja colisão é solucionada com a declaração de invalidade de uma delas ou com a abertura de uma exceção que exclua a antinomia; diferença quanto à obrigação que instituem, já que as regras instituem obrigações absolutas, porquanto não superáveis por normas contrapostas, enquanto os princípios instituem obrigações *prima-facie*, na medida em que podem ser superadas ou derrogadas em função dos outros princípios colidentes (ÁVILA, 1999, p. 158).

Alexy ensina que **todos os princípios, *a priori,* têm o mesmo valor e peso**. Caso dois ou mais princípios colidam, deve ser ponderado, no caso concreto, qual princípio deve prevalecer para fazer Justiça. Não se resolve o conflito eliminando um dos princípios do rol dos princípios, também não se estabelece uma regra geral, pela qual um princípio prevalece diante de outro, e tampouco se estabelece uma regra de exceção, pela qual em tese um princípio prevalece, mas que em certos casos pode prevalecer o outro. Assim, **não existe uma precedência absoluta de um princípio diante de outro**, mas uma precedência condicionada (KOHN, 2011).

É exatamente do modo de solução da colisão de princípios que se **induz o dever de proporcionalidade**. Quando ocorre uma colisão de princípios é preciso verificar qual deles possui maior peso diante das circunstâncias concretas (ÁVILA, 1999, p. 158).

Assim **a solução da colisão de princípios se dá no caso concreto mediante a ponderação**. Princípios são mandados de otimização que devem ser aplicados para melhor atender à necessidade da sociedade. Para avaliar, qual princípio é, no caso concreto, o mais justo, utiliza-se o Princípio da Proporcionalidade, como critério da ponderação (KOHN, 2011).

Alexy mesmo não indica critérios segundo os quais fosse possível avaliar a adequação de um enunciado de preferência. Mas ele indica **as máximas da proporcionalidade**. A ponderação é feita pelo **Princípio da Proporcionalidade**, e este contém três máximas, que sempre devem ser observadas. Estas máximas são: a **adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito**. Adequação significa que as medidas tomadas estão aptas para atingir o fim desejado. Necessidade significa verificar se a medida tomada é a menos gravosa para alcançar os fins desejados, e a proporcionalidade em sentido estrito é a análise se as vantagens superam as desvantagens (KOHN, 2011).

Em se tratando de um caso concreto **havendo uma colisão de direitos fundamentais**, sendo essas normas de mesma hierarquia, ambas válidas, **a decisão normativa**, legislativa ou judicial final, **deverá observar o imperativo da otimização e da harmonização dos direitos** que elas conferem, devem atender ainda aos **postulados da unidade da Constituição e da concordância prática** (MAIA, 2012).

Assim, quando houver **conflito entre dois ou mais direitos e garantias fundamentais**, o intérprete deve se utilizar do princípio da concordância prática ou da harmonização, de forma a coordenar ou combinar os bens jurídicos em conflito, **evitando o sacrifício total de uns em relação aos outros**, realizando uma redução proporcional do âmbito de alcance de cada qual (contradição dos

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

princípios) **sempre em busca do verdadeiro significado da norma e da harmonia do texto constitucional com sua finalidade precípua** (MORAES, 2003, p. 61).

Para não se correr o risco de se cometer **equívocos na utilização da técnica da ponderação**, existem limites para sua utilização. Entre esses limites está a **preservação do núcleo essencial dos direitos fundamentais**. A realização de uma regra ou princípio constitucional não pode conduzir à restrição a um direito fundamental que lhe retire um **mínimo de eficácia**. Assim, a proibição do excesso guarda relação com a restrição ao núcleo essencial de determinado direito fundamental (ÁVILA, 2004, p. 28)

Por fim, destaca-se que, embora a colisão de princípios, normalmente se dê em sentido estrito, ou seja, entre direitos fundamentais de primeira dimensão, **em sentido amplo**, são também **colisões de direitos fundamentais** com quaisquer normas ou princípios, aqueles que têm como objeto **bens coletivos**[lxvi] (ALEXY, 1999, p. 68).

Dessa forma, a tensão que se estabelece entre a entre o **direito fundamental** de primeira geração de proteção individual **da privacidade e da intimidade** e o **direito fundamental** de terceira geração da sociedade de exigir a **prestação de contas** dos agentes do Estado **não se resolve** com a primazia imediata de um princípio sobre outro e nem **com a eliminação total de um perante o outro, mas sim, com a ponderação, na prática, observando-se a preservação do núcleo essencial dos direitos fundamentais**.

C.2.3 Conflitos de regras legais

Uma definição satisfatória do Direito só é possível se nos colocarmos do ponto de vista do ordenamento jurídico (BOBBIO, 1999, p. 22).

Assim, a existência de um ordenamento jurídico - sistema, cujas características, segundo Bobbio são: **único, coerente e completo, capaz de superar todas as antinomias e lacunas verificáveis, sem perder a autonomia** - é condição de possibilidade para discussão posterior sobre o papel da Constituição, das lacunas, das antinomias e das suas formas de resolução, dentre outras circunstâncias e características (MORAIS DA ROSA, 2016).

Entretanto, conforme ensinado na seminal obra "Hermenêutica e aplicação do direito" (MAXIMILIANO, 1996, p. 134), temos que:

> **Não se presumem antinomias ou incompatibilidades nos repositórios jurídicos**; se alguém alega a existência de disposições inconciliáveis, deve demonstrá-la até a evidência.
>
> Supõe-se que o legislador, e também o escritor do Direito, exprimiram o seu pensamento com o necessário método, cautela, segurança; de sorte que haja unidade de pensamento, coerência de ideias; todas as expressões se combinem e se harmonizem. **Militam as probabilidades lógicas no sentido de não existirem**, sobre o mesmo objeto, disposições contraditórias ou entre si incompatíveis, em repositório, lei, tratado, ou sistema jurídico.
>
> Não raro, à primeira vista duas expressões se contradizem; porém, se as examinarem atentamente (*subtili animo*), descobrimos o nexo culto que as concilia. **É quase sempre possível integrar o sistema jurídico; descobrir a correlação entre as regras aparentemente antinômicas.**
>
> Sempre que descobre uma contradição, deve o hermeneuta desconfiar de si; **presumir que não compreendeu bem o sentido de cada um dos trechos ao parecer inconciliáveis**, sobretudo se ambos se acham no mesmo repositório. **Incumbe-lhe preliminarmente fazer tentativa para harmonizar os textos**; a este esforço ou arte os estatutos da universidade de Coimbra, de 1772, denominavam **Terapêutica Jurídica**. **(grifo nosso)**

As antinomias jurídicas constituem conflitos reais ou aparente de normas. Para solucioná-las, portanto, mostra-se necessário **estabelecer critérios que permitam a coesão do ordenamento**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

jurídico, afastando eventuais incompatibilidades que, de início, poderiam equivocadamente se afigurar presentes.

As **antinomias aparentes** são os conflitos de normas ocorridos durante o processo de interpretação que **podem ser solucionados através da aplicação dos critérios hierárquico, cronológico e da especialidade** para solucionar o conflito. Já as **antinomias reais** são conflitos entre normas **que não são resolvidos com a utilização dos referidos critérios** (VARELLA, 2012).

Para se constatar a existência de uma contradição entre normas, são necessários os seguintes pressupostos: i) que sejam **jurídicas**; ii) que estejam **vigentes**; iii) que estejam concentradas em um **mesmo ordenamento jurídico**; iv) que emanem de **autoridades competentes** num mesmo âmbito normativo, prescrevendo ordens ao mesmo sujeito; v) que tenham **comandos contraditórios**; e vi) que o sujeito a que se dirigem fique numa **situação insustentável**. Imprescindível, pois, que o operador jurídico esteja diante de todas essas condições para afirmar que constatou uma antinomia jurídica real no ordenamento observado (ESTIGARA, 2005).

A solução de uma antinomia real é feita pelo intérprete autêntico, com a utilização da doutrina, da analogia, dos costumes, e dos princípios gerais de direito, nos termos dos arts. 4º e 5º do Decreto-Lei º 4.657, de 4 de setembro de 1942, conhecido como **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB)**.

Assim, *in verbis*, temos:

> Art. 4º Quando a lei for omissa, **o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito**.
>
> Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e **às exigências do bem comum**. **(grifo nosso)**

Os critérios clássicos de resolução de antinomias jurídicas (hierárquico, especialidade e cronológico) possuem âmbitos próprios de aplicação, notadamente **visando à máxima efetividade do texto constitucional e à preservação de seu núcleo duro**, notadamente atinente às cláusulas pétreas. Disto decorre a importância quanto ao conhecimento das especificidades de cada um destes critérios, bem como o âmbito de sua respectiva aplicação (JANNUCCI, 2014).

Alexy ensina que, **o conflito de regras só admite a declaração de invalidez de uma das regras ou a inclusão de uma cláusula de exceção que elimina o conflito**. Normalmente estes conflitos podem ser resolvidos mediante o emprego de critérios de resolução de conflitos entre regras jurídicas. Estes critérios são: i) o hierárquico, pelo qual a regra hierarquicamente superior derroga a inferior (*lex superior derogat legi inferiori*); ii) o critério da especificidade, pela qual a regra especial prevalece sobre a regra geral (*lex specialis derogat legi generali*); e iii) o cronológico, pelo qual a regra posterior derroga a regra anterior (*lex porterior derogat legi priori*).

Desta forma, conforme Alexy, e a maioria absoluta da doutrina**, ao contrário da colisão de princípios constitucionais, o conflito de regras se soluciona sempre da mesma forma**. A regra que prevalece num conflito de regras num caso, também prevalece num conflito de regras em outro caso similar, mas um pouco diferente (KOHN, 2011).

O critério hierárquico deriva diretamente da estrutura de hierarquização das normas. Kelsen elaborou a teoria clássica da hierarquização das normas, onde qualquer norma que integra o ordenamento jurídico deve encontrar seu fundamento de validade em alguma norma hierarquicamente superior. Assim, **a norma que representa o fundamento de validade de uma outra norma é, em face desta, uma norma superior** (KELSEN, 1999, p. 136).

No sistema jurídico brasileiro, o princípio da hierarquia normativa foi positivado no art. 59 da Carta Magna, que dispõe que o processo legislativo compreende a elaboração de emendas à

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções.

O segundo critério, o da especialidade, o qual prescreve que a norma especial prevalece sobre a geral, encontra-se positivado no direito brasileiro no artigo 2º, § 2º da LINDB:

> Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, **a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.**
>
> § 1º *omissis*.
>
> § 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior. **(grifo nosso)**

O critério cronológico, por sua vez, está fundamentado no § 1º, do art. 1º da LINDB:

> Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, **a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.**
>
> § 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior. **(grifo nosso)**

Na realidade, o critério da especialidade é de suma importância, pois também está previsto na Constituição Federal de 1988. O art. 5 º do Texto Maior consagra o princípio da isonomia ou igualdade *lato sensu*, reconhecido como cláusula pétrea, pelo qual a lei deve tratar de maneira igual os iguais, e de maneira desigual os desiguais. Na parte destacada está **o princípio da especialidade, que deverá sempre prevalecer sobre o cronológico**, estando justificado esse domínio (TARTUCE, 2005).

Ou seja, pela doutrina tradicional e pelas normas vigentes, **quando duas regras são conflitantes, analisa-se, qual é a norma hierarquicamente superior**, que deverá prevalecer. Caso ambas possuam a mesma hierarquia, analisa se, **qual é a mais específica**. Se ambas possuírem a mesma especificidade, analisa se **qual regra é a mais nova**. Prevalecerá a mais nova. Caso conflita uma regra hierarquicamente superior com uma inferior, porém mais nova ou mais específica, **prevalece a hierarquicamente superior**. E se conflita uma mais específica, com uma mais nova, **prevalece a mais específica**.

C.3 CAUSAS

A lei traz consigo potencialidades e limites. A questão é basicamente essa: os limites estreitos da interpretação lógico-gramatical conduzem a **paradoxos insuperáveis**. A interpretação literal não é satisfatória desde o Código Napoleônico. **Ela não se sustenta nas sociedades complexas em que vivemos** (OSÓRIO, 2012).

O emprego exclusivo da interpretação gramatical ou filológica, estagnam o sentido dos textos, impedindo sua adaptação às necessidades sociais, sempre mutáveis e sempre revestidas de modalidades novas. É por isso que, a ciência do direito não pode prescindir de eficazes métodos de interpretação da lei, como pressupostos de sua justa e perfeita aplicação. Em sendo assim, **o intérprete do direito não pode ficar preso à literalidade do comando normativo,** é preciso sopesar os métodos de interpretação integrando-os e complementando-os para evitar os abusos e extremismos sob pena de cometer-se injustiças e desigualdades (ROSADO, 1999).

Conforme visto, a negativa do alcance das normas constitucionais e legais que garantem ao TCU o acesso às informações protegidas por sigilo fiscal, respeitando-se os direitos à intimidade e a vida privada, decorreu de processo hermenêutico com ênfase na interpretação gramatical do texto original do CTN, desconsiderando-se as alterações efetuadas tanto no próprio texto da lei, como por leis posteriores. Desconsiderou-se, ainda, a adoção de regras de interpretação lógica, sistemática, histórica, sociológica, evolutiva e teleológica-axiológica, **necessários para se perscrutar a real finalidade das normas**.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

C.4 EFEITOS

O ato administrativo do Secretário da Receita Federal do Brasil, que aprovou o Manual do Sigilo Fiscal, **afastou a aplicação das competências constitucionais e legais do TCU**, em especial da **Lei Orgânica do TCU e da Lei de Responsabilidade Fiscal**, sob o argumento que todos esses normativos seriam contrários ao Código Tributário Nacional, no que se refere à tutela dos interesses individuais de privacidade e intimidade, previstos na Carta da República.

Deveras, **o afastamento de leis ou atos normativos somente deve ocorrer nas hipóteses de cabal e inconteste ultraje à Constituição**, de ordem que, nas situações de dúvida ou dissenso razoável acerca da incompatibilidade do conteúdo da norma adversada com a Lei Fundamental, **a aplicabilidade da norma é medida que se impõe** (THAYER, 1893, pp. 129-156).

Recentemente o STF reconheceu que Conselho Nacional de Justiça, Conselho Nacional do Ministério Público e TCU podem deixar de aplicar leis que considerarem inconstitucionais, observando os rígidos parâmetros fixados pelo Plenário[lxvii]. Se a declaração de inconstitucionalidade é privativa do Judiciário, a defesa da ordem constitucional não o é. Assim, chefe do Poder Executivo e órgãos administrativos autônomos de controle podem afastar leis inconstitucionais, segundo o STF. Como fundamento, indica-se o poder implícito que lhes seria conferido para exercerem suas atribuições. **Daí não se extrai legitimidade para qualquer agente do Estado negar aplicação a texto normativo que repute contrário à Constituição por interpretação singular**.

Portanto, a Portaria RFB nº 3.541/2011, que aprovou o MSF, representa ofensa ao Poder Legislativo, que promulgou as leis, ao Poder Executivo, que as publicou, e ao Poder Judiciário que teve a sua competência jurisdicional usurpada.

A postura adotada pela RFB, de contestar a aplicação da LOTCU e da LRF, **causa insegurança jurídica**, ao invés de contribuir para a coesão do ordenamento jurídico, que seria plenamente possível, por meio de interpretações **apropriadas, corretas e jurídicas**.

Por fim, a negativa de acesso às informações causa **ineficiência da atuação estatal** do TCU, por limitar a atuação célere na correção dos desvios encontrados, e preventiva, na possibilidade de aperfeiçoamento dos controles interno existentes na RFB.

APÊNDICE D – Jurisprudência a respeito do acesso às informações protegidas por sigilo bancário, comercial e fiscal, por parte das Cortes de Contas

> ***Alguns dos muitos abusos cometidos pelo regime de exceção*** *instituído no Brasil em 1964 traduziram-se, dentre os vários atos de arbítrio puro que o caracterizaram, na* ***concepção e formulação teórica de um sistema claramente inconvivente com a prática das liberdades públicas****. Esse sistema, fortemente estimulado pelo "****perigoso fascínio do absoluto****" (Pe. Joseph Comblin, "A Ideologia da Segurança Nacional - o Poder Militar na América Latina", p. 225, 3ª ed., 1980, trad. de A. Veiga Fialho, Civilização Brasileira),* ***ao privilegiar e cultivar o sigilo****, transformando-o em* ***"práxis" governamental institucionalizada****,* ***frontalmente ofendeu o princípio democrático****, pois, consoante adverte Norberto Bobbio, em lição magistral sobre o tema ("O Futuro da Democracia", 1986, Paz e Terra),* ***não há, nos modelos políticos que consagram a democracia, espaço possível reservado ao mistério.***
> *O* ***novo estatuto político brasileiro*** *- que rejeita o poder que oculta e não tolera o poder que se oculta -* ***consagrou a publicidade dos atos e das atividades estatais como valor constitucionalmente assegurado,*** *disciplinando-o, com* ***expressa ressalva para as situações de interesse público****, entre os direitos e garantias fundamentais".* **(grifo nosso)**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

[MI 284/DF, Redator p/ o acórdão Min. Celso de Mello, RTJ 139-03/712.]

D.1 SITUAÇÃO ENCONTRADA

D.1.1 Oposição de sigilo bancário, comercial e fiscal frente ao TCU

A jurisprudência a respeito da possibilidade de oposição de sigilo fiscal, bancário e comercial frente ao TCU **é escassa e vacilante**. Embora o contencioso entre o TCU e os órgãos detentores de informações sensíveis albergadas pelo sigilo tenha se iniciado quase ao mesmo tempo, a evolução da capacidade de atuação do TCU ao longo dos anos não foi a mesma.

D.1.1.1 Sigilo fiscal

Em relação ao sigilo fiscal, dos três mandados de segurança impetrados contra atos desse tribunal, dois sequer tiveram o mérito das ações analisado pelo STF, sendo arquivados por perda do objeto (MS 22617/DF e MS 28219/DF).

O único processo analisado, em **decisão monocrática**, o MS 27091/DF, embora não tenha apresentado decisão favorável ao TCU, **registrou alguns contrapontos**. Em sede de medida liminar, temos que:

> Verifico que o acórdão n.° 1.835/2007, proferido pelo egrégio Tribunal de Contas da União, decorre de representação formulada pela equipe de auditoria da Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag), em face da negativa da Receita Federal do Brasil (SRFB) em conceder pleno acesso às informações registradas no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), em especial "aos processos de habilitação de importadores, exportadores e internadores da Zona Franca de Manaus" (fl. 30).
>
> Em sede de cognição sumária, evidencia-se a **plausibilidade jurídica no pedido,** tendo em vista que, **para proceder a verificação dos procedimentos adotados para habilitação de pessoas físicas no Siscomex, pretende-se o acesso amplo e irrestrito às informações gerenciais e operacionais** que envolvem aquele órgão da Secretaria da Receita Federal do Brasil.
>
> Cumpre salientar que o Plenário desta Suprema Corte, em 17.12.2007, abordou questão em tudo similar ao da presente impetração, quando do julgamento do MS 22.801/DF, rel. Min. Menezes Direito, pronunciando-se pela impossibilidade de se proceder a quebra de sigilo dos contribuintes, por ser medida excepcional de afastamento dessa garantia constitucional, que só pode ser elidida, fundamentadamente, nas hipóteses constitucionalmente autorizadas ao Poder Legislativo ou, ainda, por ordem emanada do Poder Judiciário.
>
> Nesse sentido: MS 26.895-MC/DF, rel. Min. Celso de Mello, DJ 12.09.2007; MS 25.812-MC/DF, rel. Min. Nelson Jobim, DJ 27.01.2006; MS 25.361-MC/DF, DJ 23.05.2005 e MS 24.750/DF, DJ 02.02.2004, de minha relatoria; MS 25.298-MC/DF, rel. Min. Cezar Peluso, DJ 21.03.2005 e MS 23.956/DF, rel. Min. Ellen Gracie, DJ 18.05.2001; dentre outros. **(grifo nosso)**

Incialmente cabe pontuar que o eminente ministro relator entendeu ser plausível o amplo acesso aos dados protegidos por sigilo a fim de proceder a verificação dos procedimentos adotados pela administração tributária.

Entretanto, em virtude de a medida liminar ter sido concedida em 4/1/2008, ainda não existia, no STF, a visão atualmente vigente de diferenciar a quebra do compartilhamento de sigilo, consolidada somente em 2016, no âmbito do julgamento da transferência de dados protegidos por sigilo fiscal para a RFB.

Por fim, dos oito precedentes citados, o MS 22.801/DF trata da oposição de sigilo bancário frente ao TCU, posição que já foi alterada por força do MS 33.340/DF, e os outros sete: MS 26.895-MC/DF, MS 25.812-MC/DF, MS 25.361-MC/DF, MS 24.750/DF, MS 25.298-MC/DF, e MS

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

23.956/DF, tratam todos de quebra de sigilo por Comissão Parlamentar de Inquérito.

Assim, não é possível afirmar que existem parâmetros claros na jurisprudência do STF para estabelecer os **limites de atuação do controle externo em questões envolvendo sigilo fiscal**. Posteriormente, por ocasião da análise do mérito, **monocraticamente**, temos que:

> Ementa: MANDADO DE SEGURANÇA. ATO DO TCU DIRIGIDO AO SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL. REQUISIÇÃO AMPLA DE DADOS DE CONTRIBUINTES IDENTIFICÁVEIS.
>
> (...)
>
> 5. O Tribunal de Contas da União apresentou informações, nas quais alegou que **o acesso aos dados dos contribuintes é apenas instrumental** e tem por único objetivo verificar se os procedimentos adotados pela autoridade fazendária estão em conformidade com as normas que regulam a habilitação no Siscomex. Sustenta que haveria apenas "***uma transferência, extensão, do sigilo fiscal a determinados servidores e membros do TCU***" (fls. 115).
>
> (...)
>
> 9. Compete-lhe especificamente "*acompanhar a arrecadação da receita a cargo da União ..., mediante inspeções e auditorias, ou por meio de demonstrativos próprios, na forma estabelecida no regimento interno*" (Lei nº 8.443/1992, art. 1º, IV). Para garantir a efetividade de suas funções, a legislação prevê que "*Nenhum processo, documento ou informação poderá ser sonegado ao Tribunal em suas inspeções ou auditorias, sob qualquer pretexto*" (Lei nº 8.443/1992, art. 42, caput). O TCU, portanto, **possui a prerrogativa legítima de controle dos procedimentos de arrecadação das receitas públicas, dentre as quais a receita tributária**.
>
> 10. No exercício de suas atribuições, contudo, **o TCU está sujeito a limitações constitucionais e legais**, notadamente aquelas ligadas aos direitos fundamentais à intimidade e à privacidade (CF, art. 5º, X), que compreendem os dados bancários e fiscais dos contribuintes.
>
> 11. De acordo com a jurisprudência do STF, **esses direitos não são absolutos**, podendo ser relativizados, desde que observado o princípio da proporcionalidade, pelo legislador. Nessa linha de compreensão, o Tribunal admitiu a constitucionalidade do art. 1º da Lei Complementar 104/2001, no ponto em que inseriu o § 1º, inciso II, e o § 2º ao art. 198 do CTN, **autorizando a Receita Federal a transferir a outros órgãos públicos informações sigilosas no âmbito da Administração Pública** (ADI 2859, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 24.02.2016).
>
> 12. Os referidos dispositivos, no entanto, em princípio, não se aplicam à hipótese discutida neste mandado de segurança, pois a norma do art. 198, § 1º, II se refere a "solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa" (sem destaques no original). Aliás, o próprio ato impugnado consigna a inaplicabilidade do dispositivo (fl. 26).
>
> (...)
>
> 14. A finalidade de obtenção desses dados é a de **verificar a legalidade da atuação da própria Receita Federal do Brasil em sua função de arrecadação tributária e de autoridade aduaneira.** Não se trata, por conseguinte, de informação requisitada com o objetivo de investigar uma pessoa específica.
>
> (...)
>
> 17. Por fim, ressalto que, em julgado recente (Acórdão nº 1.391/2016), o TCU alterou sua perspectiva a respeito do tema, requisitando da Secretaria da Receita Federal do Brasil o **compartilhamento de dados "anonimizados"**, isto é, com ocultação da identidade dos sujeitos passivos. **Essa técnica, numa primeira análise, parece viabilizar a concordância prática entre a garantia de sigilo fiscal e a necessidade de controle da administração tributária. (grifo nosso).**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

[MS 27091, Relator: Min. Roberto Barroso, julgado em 30/03/2017, publicado em DJe-067 DIVULG 03/04/2017 PUBLIC 04/04/2017.]

Inicialmente cabe destacar a proposta de solução, **por meio da ponderação de princípios constitucionais**, apresentada pelo eminente ministro relator. De fato, e ao contrário do que acontece na prática, dada a redação atual do Manual do Sigilo Fiscal, é possível e desejável encontrar uma solução que **pondere as prerrogativas constitucionais do TCU e a preservação dos direitos individuais**, dado que estes direitos não são absolutos**.**

Entretanto, com a máxima vênia à proposta apresentada pelo ilustre ministro relator, estabelecido aliás, em exame de cognição sumária, como alegado pelo próprio, **a proposta de compartilhamento de dados anonimizados não viabiliza a concordância prática** entre a garantia de sigilo fiscal e a necessidade de controle da administração tributária, por diversos motivos.

Inicialmente cabe destacar que **a RFB sequer dispõe de sistemas capazes de operar com dados anonimizados**[lxviii]. Para fornecer dados anonimizados para o TCU, a RFB teria que investir, os já escassos recursos, para remodelar todos os seus sistemas, a fim de permitir que exportem automaticamente os dados de forma anonimizada. Além disso, vários dos sistemas possuem como tela de entrada das consultas os números do CPF ou CNPJ dos contribuintes, o que implica a identificação individual dos mesmos. Assim, a própria estrutura dos sistemas teria que ser alterada para viabilizar a consulta sem identificação individual, demandando ainda mais recursos.

Outra opção, seria a anonimização manual de milhares de registros, por partes dos servidores da administração tributária, antes de entregá-los ao TCU, o que demandaria centenas de horas de esforço para cada processo de fiscalização, o que implica em custos elevados e ineficiência, da mesma forma.

Ainda assim, segundo o art. 12 da LGPDP, se o processo de anonimização ao qual os dados forem submetidos puder ser revertido, utilizando exclusivamente meios próprios, ou quanto, com esforços razoáveis, **estes ainda serão considerados dados pessoais**, estando, em tese, protegidos pelo sigilo fiscal.

Se porventura o processo de anonimização não puder ser revertido, **tais dados seriam inúteis para o controle externo da administração tributária,** pois por exemplo, para se avaliar se uma determinada pessoa jurídica usufruiu de benefícios tributários indevidamente, ocasionando prejuízo ao erário, é necessário se conhecer as características inerentes à pessoa para se contrapor aos requisitos previstos na lei para fruição.

Da mesma forma, quando a União declara em seus demonstrativos financeiros que possui crédito tributário ou dívida ativa contra determinado contribuinte, é preciso se verificar se tal contribuinte realmente existe, se está ativo economicamente, se possui capacidade contributiva, se não contestou tal crédito, dentre outros fatores. Caso contrário, estaríamos diante dos chamados "créditos podres", que não deveriam ser reconhecidos no Balanço Geral da União, por exemplo.

Por fim, de maneira semelhante, para avaliarmos se a receita foi cuidadosa em suas obrigações de arrecadar, ou se porventura permite a prescrição de créditos tributários, causando severos danos ao erário, é preciso identificar os contribuintes sobre os quais pairam as obrigações tributárias a fim de cruzar tais informações com os dados dos processos administrativos fiscais, por exemplo, a fim de identificar se as medidas legais cabíveis foram adequadamente adotadas pela administração tributária.

Assim, **o processo de anonimização é ineficaz**, ou por não afastar o caráter personalíssimo dos dados, ou por inviabilizar, na prática, a prerrogativa legítima de controle dos procedimentos de arrecadação das receitas públicas.

Em contrapartida, as boas práticas internacionais indicam que o **compartilhamento** de acesso com os órgãos de controle externo, **mantendo a responsabilização** pela manutenção do sigilo dos

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

dados, respeitando o devido processo legal, e adotando todas as cautelas necessárias para se assegurar a preservação do sigilo, como as salas de sigilo, por exemplo, é medida capaz de preservar o núcleo essencial dos princípios constitucionais envolvidos, causando o menor gravame possível para cada um deles.

Portanto, **o compartilhamento dos dados protegidos por sigilo fiscal é condição necessária para se efetuar o controle externo da administração tributária**, onde o acesso aos dados sigilosos é atividade meramente instrumental, para se atingir os fins previstos na constituição e nas leis, de zelar pela correta aplicação dos recursos públicos.

D.1.1.2 Sigilo bancário e comercial

No que se refere ao sigilo bancário e comercial, pode-se observar uma evolução da jurisprudência dos tribunais superiores, mormente do Supremo Tribunal Federal (STF). Inicialmente o STF encampava a tese de impossibilidade de interpretação extensiva da atuação do TCU:

> A LC 105, de 10-1-2001, **não conferiu ao TCU poderes para determinar a quebra do sigilo bancário de dados constantes do Banco Central do Brasil**. O legislador conferiu esses poderes ao Poder Judiciário (art. 3º), ao Poder Legislativo Federal (art. 4º), bem como às CPIs, após prévia aprovação do pedido pelo plenário da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do plenário de suas respectivas CPIs (§§ 1º e 2º do art. 4º). **Embora as atividades do TCU**, por sua natureza**, verificação de contas e até mesmo o julgamento das contas** das pessoas enumeradas no art. 71, II, da CF, **justifiquem a eventual quebra de sigilo**, não houve essa determinação na lei específica que tratou do tema, **não cabendo a interpretação extensiva**, mormente porque há princípio constitucional que protege a intimidade e a vida privada, art. 5º, X, da CF, no qual está inserida a garantia ao sigilo bancário. **(grifo nosso).**
>
> [MS 22.801, rel. min. Menezes Direito, j. 17-12-2007, P, DJE de 14-3-2008.]

Atualmente, observou-se que **o entendimento do STF**, ao menos em um julgado da primeira turma, é de que é plenamente possível ponderar os princípios constitucionais envolvidos. É o que se extrai da extensa ementa do MS 33.340/DF:

> EMENTA: DIREITO ADMINISTRATIVO. CONTROLE LEGISLATIVO FINANCEIRO. CONTROLE EXTERNO. REQUISIÇÃO PELO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO DE INFORMAÇÕES ALUSIVAS A OPERAÇÕES FINANCEIRAS REALIZADAS PELAS IMPETRANTES. RECUSA INJUSTIFICADA. DADOS NÃO ACOBERTADOS PELO SIGILO BANCÁRIO E EMPRESARIAL.
>
> 1. O **controle financeiro das verba**s públicas é essencial e privativo do Parlamento **como consectário do Estado de Direito** (*IPSEN, Jörn. Staatsorganisationsrecht. 9. Auflage. Berlin: Luchterhand, 1997, p. 221*).
>
> 2. O **primado do ordenamento constitucional democrático** assentado no **Estado de Direito** pressupõe uma **transparente responsabilidade do Estado** e, em especial, do Governo. (*BADURA, Peter. Verfassung, Staat und Gesellschaft in der Sicht des Bundesverfassungsgerichts. In: Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz. Festgabe aus Anlass des 25jähringe Bestehens des Bundesverfassungsgerichts. Weiter Band. Tübingen: Mohr, 1976, p. 17.*)
>
> 3. **O sigilo de informações necessárias para a preservação da intimidade é relativizado quando se está diante do interesse da sociedade de se conhecer o destino dos recursos públicos**.
>
> 4. Operações financeiras que envolvam recursos públicos não estão abrangidas pelo sigilo bancário a que alude a Lei Complementar nº 105/2001, visto que as operações dessa espécie estão submetidas aos princípios da administração pública insculpidos no art. 37 da Constituição Federal. Em tais situações, **é prerrogativa constitucional do Tribunal [TCU] o acesso a informações relacionadas a operações financiadas com recursos públicos**.
>
> 5. **O segredo como "alma do negócio" consubstancia a máxima cotidiana inaplicável** em casos

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

análogos ao *sub judice*, tanto mais que, quem contrata com o poder público não pode ter segredos**, especialmente se a revelação for necessária para o controle da legitimidade do emprego dos recursos públicos**. É que a contratação pública não pode ser feita **em esconderijos envernizados por um arcabouço jurídico capaz de impedir o controle social quanto ao emprego das verbas públicas**.

6. "**O dever administrativo de manter plena transparência em seus comportamentos impõe não haver em um Estado Democrático de Direito, no qual o poder reside no povo** (art. 1º, parágrafo único, da Constituição), **ocultamento aos administrados dos assuntos que a todos interessam, e muito menos em relação aos sujeitos individualmente afetados por alguma medida**". (*MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 27ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 114*).

7. O Tribunal de Contas da União não está autorizado, a *manu militari*, decretar a quebra de sigilo bancário e empresarial de terceiros, medida cautelar condicionada à prévia anuência do Poder Judiciário, ou, em situações pontuais, do Poder Legislativo. Precedente: MS 22.801, Tribunal Pleno, Rel. Min. Menezes Direito, DJe 14.3.2008.

8. *In casu*, contudo, **o TCU deve ter livre acesso às operações financeiras realizadas pelas impetrantes,** entidades de direito privado da Administração Indireta submetidas ao seu controle financeiro, mormente porquanto operacionalizadas mediante o emprego de recursos de origem pública. **Inoponibilidade de sigilo bancário e empresarial ao TCU quando se está diante de operações fundadas em recursos de origem pública. Conclusão decorrente do dever de atuação transparente dos administradores públicos em um Estado Democrático de Direito.**

9. A preservação, *in casu*, do sigilo das operações realizadas pelo BNDES e BNDESPAR com terceiros não, apenas, **impediria a atuação constitucionalmente prevista para o TCU, como, também, representaria uma acanhada, insuficiente, e, por isso mesmo, desproporcional limitação ao direito fundamental de preservação da intimidade**.

10. O princípio da **conformidade funcional** a que se refere Canotilho, também, reforça a conclusão de que **os órgãos criados pela Constituição da República, tal como o TCU, devem se manter no quadro normativo de suas competências, sem que tenham autonomia para abrir mão daquilo que o constituinte lhe entregou em termos de competências**. (*CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 5ª edição. Coimbra: Almedina, 2002, p. 541*.)

11. A Proteção Deficiente de vedação implícita permite assentar que **se a publicidade não pode ir tão longe**, **de forma a esvaziar**, desproporcionalmente, **o direito fundamental à privacidade e ao sigilo bancário e empresarial**; não menos verdadeiro é **que a insuficiente limitação ao direito à privacidade revelar-se-ia**, por outro ângulo, **desproporcional, porquanto lesiva aos interesses da sociedade de exigir do Estado brasileiro uma atuação transparente**.

12. No caso *sub examine*:

I) O TCU determinou o fornecimento de dados pela JBS/Friboi, pessoa que celebrou contratos vultosos com o BNDES, a fim de aferir, por exemplo, os critérios utilizados para a escolha da referida sociedade empresária, quais seriam as vantagens sociais advindas das operações analisadas, se houve cumprimento das cláusulas contratuais, se as operações de troca de debêntures por posição acionária na empresa ora indicada originaram prejuízo para o BNDES.

II) **O TCU não agiu de forma imotivada e arbitrária, e nem mesmo criou exigência irrestrita e genérica de informações sigilosas**. Sobre o tema, o ato coator aponta a existência de uma operação da Polícia Federal denominada Operação Santa Tereza que apontou a existência de quadrilha intermediando empréstimos junto ao BNDES, inclusive envolvendo o financiamento obtido pelo Frigorífico Friboi. Ademais, a necessidade do controle financeiro mais detido resultou, segundo o *decisum* atacado, de um "protesto da Associação Brasileira da Indústria Frigorífica (Abrafigo) contra a política do BNDES que estava levanto à concentração econômica do setor".

III) **A requisição feita pelo TCU** na hipótese destes autos **revela plena compatibilidade com as**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

atribuições constitucionais que lhes são dispensadas e permite, de forma idônea, que a sociedade brasileira tenha conhecimento se os recursos públicos repassados pela União ao seu banco de fomento estão sendo devidamente empregados.

13. Consequentemente **a recusa do fornecimento das informações restou inadmissível, porquanto imprescindíveis para o controle da sociedade quanto à destinação de vultosos recursos públicos. O que revela que o determinado pelo TCU não extrapola a medida do razoável.**

14. Merece destacar que *in casu*:

a) Os Impetrantes são bancos de fomento econômico e social, e não instituições financeiras privadas comuns, o que impõe, aos que com eles contratam, a exigência de *disclosure* e de transparência, valores a serem prestigiados em nossa República contemporânea, de modo a viabilizar o pleno controle de legitimidade e responsividade dos que exercem o poder.

b) **A utilização de recursos públicos por quem está submetido ao controle financeiro externo inibe a alegação de sigilo de dados e autoriza a divulgação das informações necessárias para o controle dos administradores, sob pena de restar inviabilizada a missão constitucional da Corte de Contas.**

c) À semelhança do que já ocorre com a CVM e com o BACEN, que recebem regularmente dados dos Impetrantes sobre suas operações financeiras, **os Demandantes, também, não podem se negar a fornecer as informações que forem requisitadas pelo TCU**.

15. A limitação ao direito fundamental à privacidade que, por se revelar proporcional, é compatível com a teoria das restrições das restrições (Schranken-Schranken). **O direito ao sigilo bancário e empresarial, mercê de seu caráter fundamental, comporta uma proporcional limitação destinada a permitir o controle financeiro da Administração Pública por órgão constitucionalmente previsto e dotado de capacidade institucional para tanto.**

16. **É cediço na jurisprudência do E. STF que**: "ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – PUBLICIDADE. A transparência decorre do princípio da publicidade. TRIBUNAL DE CONTAS – FISCALIZAÇÃO – DOCUMENTOS. ***Descabe negar ao Tribunal de Contas o acesso a documentos relativos à Administração Pública e ações implementadas, não prevalecendo a óptica de tratar-se de matérias relevantes cuja divulgação possa importar em danos para o Estado.*** *Inconstitucionalidade de preceito da Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Ceará que implica óbice ao acesso*". (ADI 2.361, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 23/10/2014).

17. Jusfilosoficamente as premissas metodológicas aplicáveis ao caso *sub judice* revelam que:

I - "*nuclearmente feito nas pranchetas da Constituição.* ***Foi o legislador de primeiríssimo escalão quem estruturou e funcionalizou todos eles (os Tribunais de Contas), prescindindo das achegas da lei menor****. (...)* ***Tão elevado prestígio conferido ao controle externo e a quem dele mais se ocupa, funcionalmente, é reflexo direto do princípio republicano****. Pois, numa República, impõe-se responsabilidade jurídica pessoal a todo aquele que tenha por competência (e consequente dever) cuidar de tudo que é de todos*". (BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. In: Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. Volume 8. 2º semestre de 2014. Rio de Janeiro: TCE-RJ, p. 18 e 20)

II - "***A legitimidade do Estado Democrático de Direito depende do controle da legitimidade da sua ordem financeira****. Só o controle rápido, eficiente, seguro, transparente e valorativo dos gastos públicos legitima o tributo, que é o preço da liberdade.* ***O aperfeiçoamento do controle é que pode derrotar a moral tributária cínica, que prega a sonegação e a desobediência civil a pretexto da ilegitimidade da despesa pública***. (TORRES, Ricardo Lobo. Uma Avaliação das Tendências Contemporâneas do Direito Administrativo. Obra em homenagem a Eduardo García de Enterría. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 645)

18. **Denegação da segurança por ausência de direito material de recusa da remessa dos documentos**.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

[MS 33.340, rel. min. Luiz Fux, j. 26-5-2015, 1ª T, DJE de 3-8-2015.]

De forma estruturada, podemos extrair da contundente ementa que:

i. **o sigilo de informações** necessárias para a preservação da intimidade **é relativizado** quando se está **diante do interesse da sociedade** de se conhecer o destino dos recursos públicos;

ii. o segredo como "alma do negócio" consubstancia a **máxima cotidiana inaplicável** em casos análogos ao *sub judice*;

iii. o dever administrativo de manter plena transparência em seus comportamentos **impõe não haver**, em um Estado Democrático de Direito, no qual o poder reside no povo, **ocultamento aos administrados dos assuntos que a todos interessam;**

iv. a inoponibilidade de sigilo bancário e empresarial ao TCU é decorrente do **dever de atuação transparente** dos administradores públicos em um Estado Democrático de Direito;

v. a preservação do sigilo não apenas impediria a atuação constitucionalmente prevista para o TCU, como, também, **representaria uma acanhada, insuficiente, e desproporcional limitação ao direito fundamental** de preservação da intimidade, porquanto lesiva aos interesses da sociedade de exigir do Estado brasileiro uma atuação transparente;

vi. o **princípio da conformidade funcional** também reforça a conclusão de que os órgãos criados pela Constituição da República, tal como o TCU, devem se manter no quadro normativo de suas competências, sem que tenham autonomia para abrir mão daquilo que o constituinte lhe entregou em termos de competências;

vii. a recusa do fornecimento das informações **restou inadmissível**, porquanto **imprescindíveis para o controle da sociedade** quanto à destinação de vultosos recursos públicos;

viii. a limitação ao direito fundamental à privacidade que, por se revelar proporcional, **é compatível com a teoria das restrições das restrições**;

ix. o direito ao sigilo bancário e empresarial, mercê de seu caráter fundamental, **comporta uma proporcional limitação destinada a permitir o controle financeiro da Administração Pública** por órgão constitucionalmente previsto e dotado de capacidade institucional para tanto; e

x. é cediço na jurisprudência do Egrégio STF que **descabe negar ao Tribunal de Contas o acesso a documentos relativos à Administração Pública** e ações implementadas, não prevalecendo a óptica de tratar-se de matérias relevantes cuja divulgação possa importar em danos para o Estado.

Ora, se os fundamentos constitucionais do sigilo fiscal são os mesmos que os do sigilo bancário e comercial, **não é razoável que se estabeleça tamanha diferença de tratamento entre os três**. Seria equivalente a **elevar o sigilo fiscal à uma categoria superior de princípio**, ao qual não caberia qualquer tipo de limitação, o que não é aceitável, nem pela doutrina, nem pela jurisprudência do STF.

D.1.1.3 Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) 25/DF

Não obstante as vastas competências constitucionais e legais do TCU, cabe acrescentar que a Corte de Contas foi convocada a apresentar importante contribuição à solução de omissão constitucional reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal.

Trata-se do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) 25/DF, na qual o STF, **por unanimidade, em decisão transitada em julgado**, reconheceu a existência de uma situação de inconstitucionalidade por omissão[lxix], pois, mesmo depois de quase 13 anos, o Congresso não cumpriu a determinação constitucional (incluída pela Emenda Constitucional 42, em dezembro de 2003) de editar lei fixando critérios, prazos e condições nas quais se dará a compensação aos estados e ao Distrito Federal da isenção de ICMS sobre as exportações de produtos primários e semielaborados, que possui a seguinte ementa:

> 1. Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão. 2. Federalismo fiscal e partilha de recursos. 3. Desoneração das exportações e a Emenda Constitucional 42/2003. Medidas compensatórias. 4. Omissão inconstitucional. Violação do art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Edição de lei complementar. 5.Ação julgada procedente para declarar a mora do

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> Congresso Nacional quanto à edição da Lei Complementar prevista no art. 91 do ADCT, fixando o prazo de 12 meses para que seja sanada a omissão. Após esse prazo, **caberá ao Tribunal de Contas da União, enquanto não for editada a lei complementar: a) fixar o valor do montante total a ser transferido anualmente aos Estados-membros e ao Distrito Federal, considerando os critérios dispostos no art. 91 do ADCT; b) calcular o valor das quotas a que cada um deles fará jus, considerando os entendimentos entre os Estados-membros e o Distrito Federal** realizados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **(grifo nosso)**
>
> [ADO 25/DF, rel. min. Gilmar Mendes, j. 30-11-2016, P, DJE de 18-08-2017.]

Ora, tal atribuição só será possível de ser executada **por meio do compartilhamento de dados protegidos por sigilo fiscal com o TCU**, conforme de se extrai do próprio relatório do STF:

> **Quanto ao TCU, penso que este é o órgão mais adequado para cumprir temporariamente essa incumbência**, na hipótese de permanecer o Congresso Nacional em estado de omissão, após o prazo aqui designado.
>
> De fato, **a mencionada atribuição não é de todo estranha ao órgão**. O art. 161, parágrafo único, da Constituição Federal confere ao Tribunal de Contas da União o papel de efetuar o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação dos Estados (FPE) e Municípios (FPM).
>
> Na mesma linha, a Lei 8.443, de 16 de junho de 1992 – Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União –, prevê, entre as competências do TCU, a de "*efetuar, observada a legislação pertinente, o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude o parágrafo único do art. 161 da Constituição Federal, fiscalizando a entrega dos respectivos recursos*" (art. 1º, VI, da Lei 8.443/1992).
>
> É certo que, no caso em tela, não se cuida de fundo de participação, como mencionado nos dispositivos, **nem a tarefa da Corte de Contas limitar-se-á ao cálculo do valor das quotas a que farão jus os estados-membros beneficiados. Entretanto, penso que a aplicação analógica é cabível como solução mais plausível.**
>
> Da mesma forma, também é este o órgão eleito pelo legislador para o cálculo da participação de cada estado ou do Distrito Federal na repartição da receita tributária a que se refere o art. 159, II, da Constituição Federal (IPI-Exportação).
>
> **Por todas essas razões, vejo que é este o órgão mais habilitado, do ponto de vista técnico e institucional, a cumprir o encargo que ora se define.**
>
> Caberá, assim, **aos estados e ao Distrito Federal** proceder na forma do § 4º do art. 91 do ADCT, de modo a "***apresentar à União, nos termos das instruções baixadas pelo Ministério da Fazenda, as informações relativas ao imposto de que trata o art. 155, II, declaradas pelos contribuintes que realizarem operações ou prestações com destino ao exterior***", **a fim de subsidiar o TCU na fixação do montante a ser transferido, bem como das quotas a que farão jus os diferentes entes federados.**
>
> Advindo a lei complementar, naturalmente, cessa a competência da Corte de Contas para o caso, uma vez que conferida de forma precária e excepcional. **(grifo nosso)**

Tal necessidade também ficou assenta no Acórdão nº 1040/2018-TCU-Plenário, de relatoria do Ministro Aroldo Cedraz, nos seguintes termos:

> **Acórdão**
>
> VISTOS, relatados e discutidos estes autos de **Solicitação do Congresso Nacional**, encaminhada pelo Deputado José Priante, presidente da **Comissão Mista Especial sobre a Lei Kandir**, de autoria do Senador Wellington Fagundes, que solicita ao Tribunal de Contas da União (TCU) **informações sobre as medidas adotadas para cumprir a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no âmbito da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) 25**.
>
> ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo Relator, em:

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

(...)

9.3. informar ao Exmo. Sr. Deputado José Priante, presidente da Comissão Mista Especial sobre a Lei Kandir, e ao Exmo. Sr. Senador Wellington Fagundes, autor do Requerimento 13/2017 - CME Lei Kandir e da Solicitação consubstanciada no Ofício 383/2017/GSWFAGUN, de 5/12/2017, que:

(...)

9.3.3. **para exercer de forma adequada a competência constante da decisão do STF, é necessário que este Tribunal tenha pleno acesso aos mecanismos fiscais, inclusive ao sigilo fiscal**, bem como às bases de dados de arrecadação de todos os estados e do Distrito Federal, **para verificar a regularidade das operações tributárias** de desoneração das exportações e o montante das eventuais perdas decorrentes da não incidência de ICMS sobre as exportações; **(grifo nosso)**

Ora, se para se garantir efetividade aos dispositivos constitucionais violados, **o STF reconheceu que o TCU é o órgão mais habilitado, do ponto de vista técnico e institucional**, a cumprir o encargo, conferido de forma **precária e excepcional** pelo Poder Judiciário, e por isso **determinou** aos estados e ao Distrito Federal **que compartilhem dados protegidos por sigilo fiscal com o TCU**, **não é razoável**, com a máxima vênia**,** que não se reconheça, ao TCU, o direito de obter o compartilhamento de dados sigilosos, para cumprir importante **missão constitucional, permanente e ordinária**, incumbida diretamente pelo constituinte originário.

D.1.2 Oposição de sigilo fiscal e bancário frente aos demais Tribunais de Contas

D.1.2.1 Agravo de Instrumento (AI) 592785 Rio de Janeiro

Trata-se de Agravo de Instrumento interposto pelo Estado do Rio de Janeiro contra Recurso Extraordinário, inadmitido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, contra acórdão do próprio tribunal, referente ao julgamento do Mandado de Segurança nº 2004.004.02119/TJRJ.

O AI foi desprovido pelo Ministro Sepúlveda Pertence, em decisão que **transitou em julgado em 19/06/2006,** por ser intempestivo. A ementa da medida combatida é a seguinte:

MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUNAL DE CONTAS – RJ. INSPEÇÃO ESPECIAL. INFORMAÇÕES E DOCUMENTOS NECESSÁRIOS AO ATO. NEGATIVA DE FORNECIMENTO POR PARTE DO SECRETÁRIO DE ESTADO DE RECEITA. FUNÇÃO INSTITUCIONAL VIOLADA. CONCESSÃO DA SEGURANÇA.

Pretensão mandamental deduzida pelo Tribunal de Contas/RJ, contra ato do Secretário de Estado de Receita, que **se negou a apresentar informações e documentos necessários à inspeção especial instaurada com o fim de fiscalizar a arrecadação e renúncia de receitas, postura estatal fundada no sigilo fiscal**.

Ato impugnado que fere a prerrogativa institucional do órgão público que possui capacidade processual reconhecida para a sua defesa. Tribunal de Contas que **tem o dever constitucional de proceder à fiscalização financeira da Administração Pública, função que compreende a atividade concernente à obtenção de receitas e a realização de gastos públicos, destacando-se as providências de combate à sonegação**, com envio de relatório trimestral à Assembleia Legislativa contendo a análise crítica do comportamento estatal.

Exegese conjunta do art. 49, 70 e 71, todos da CF, assim como o art. 58 da LC 101/00 e o 3º da Lei Estadual 4.230/03.

Concessão da segurança para determinar que sejam fornecidas as informações e documentos necessários à atuação do órgão constitucional independente elencado na exordial, que deverá observar o que determina o art. 113 da Lei Complementar Estadual nº 063/90.

Unânime. (grifo nosso)

Assim, desde 1996 é defeso ao Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, analisar as receitas e renúncias de receitas estaduais, não sendo admitida a negativa de acesso a tais informações,

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

sob argumento de ferir o sigilo fiscal. Ressalta-se que, passados mais de vinte anos da decisão, não constam denúncias de vazamentos de informações ou de utilização indevidas por parte do TCE/RJ, e nem de ações ajuizadas pelos verdadeiros detentores dos direitos à privacidade e à intimidade, quais sejam, os próprios contribuintes, acerca de suposta "devassa de informações sigilosas" praticadas pela Corte de Contas estadual.

D.1.2.2 Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2.361 Ceará

A Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – ATRICON, na ação direta de inconstitucionalidade, impugnou o § 3º do artigo 47 da Lei nº 12.509, de 6 de dezembro de 1995, do Estado do Ceará – Lei Orgânica do Tribunal de Contas estadual. Eis a ementa:

> ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – PUBLICIDADE. **A transparência decorre do princípio da publicidade.**
>
> TRIBUNAL DE CONTAS – FISCALIZAÇÃO – DOCUMENTOS.
>
> **Descabe negar ao Tribunal de Contas o acesso a documentos relativos à Administração Pública e ações implementadas, não prevalecendo a óptica de tratar-se de matérias relevantes cuja divulgação possa importar em danos para o Estado**. Inconstitucionalidade de preceito da Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Ceará que implica óbice ao acesso. **(grifo nosso)**
>
> [ADI 2.361/CE, rel. min. Marco Aurélio, j. 24-09-2014, P, DJE de 23-10-2014.]

E o relatório prossegue:

> No mérito, segundo sustenta, a norma atacada visa impedir o Tribunal de Contas do Estado de cumprir os deveres que lhe são atribuídos pela Carta da República, em especial, os de "exigir a prestação de contas de qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado do Ceará responda, ou que, em nome deste, assuma obrigações de natureza pecuniária (...)"
>
> Conforme alega, **há descompasso entre o preceito impugnado e os princípios constitucionais da legalidade, moralidade, impessoalidade e publicidade, porquanto inviabiliza o controle externo de diversos atos administrativos** do Estado do Ceará, envolvendo interesse e dispêndio de recursos públicos. Acrescenta **não serem a obscuridade e o sigilo das atividades do Poder Executivo situações compatíveis com o regime democrático, a publicidade e o direito constitucional de acesso a informações públicas**. Aponta a contrariedade aos artigos 70, parágrafo único, 71, incisos II, IV, VI, VIII, IX, X e XI, e 75, cabeça, da Carta Federal.
>
> (...)
>
> A Assembleia Legislativa salientou a existência da Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 2000.07207-0 no Tribunal de Justiça cearense, em que os mesmos preceitos estão sendo contestados em face da Constituição estadual.
>
> (...)
>
> O entendimento ficou resumido na seguinte ementa, publicada no Diário da Justiça de 1º de agosto de 2003:
>
> > AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEGITIMIDADE DA REQUERENTE E PERTINÊNCIA TEMÁTICA. RESTRIÇÃO DAS COMPETÊNCIAS CONSTITUCIONAIS DO TRIBUNAL DE CONTAS. SOBRESTAMENTO DA AÇÃO DIRETA NO ÂMBITO ESTADUAL ATÉ O JULGAMENTO DO MÉRITO DA QUE TRAMITA PERANTE O STF. COMPETÊNCIA DESTE. Legitimidade da requerente já reconhecida. Precedentes. Ocorrência de pertinência temática. 2. Verificada a reprodução obrigatória pela Carta Estadual (artigos 76, incisos I, II, IV, V e VI) das disposições constantes dos incisos I, II, IV, V e VI do artigo 71 da Constituição Federal, é do STF a competência para julgar a ação. Precedentes. 3. O controle externo das contas do Estado-membro é do Tribunal de Contas, como órgão auxiliar da Assembleia Legislativa, na forma

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> do artigo 71 da Constituição Federal, por força do princípio da simetria. 4. **Constitui ato atentatório à efetiva atuação das Cortes de Contas disposição que restrinja de seu controle fiscalizador quaisquer das competências constitucionais a elas outorgadas como agentes desse *munus*** (CF, artigo 71). 5. Se a ADI é proposta inicialmente perante o Tribunal de Justiça local e a violação suscitada diz respeito a preceitos da Carta da República, de reprodução obrigatória pelos Estados-membros, deve o Supremo Tribunal Federal, nesta parte, julgar a ação, suspendendo-se a de lá; se além das disposições constitucionais federais há outros fundamentos envolvendo dispositivos da Constituição do Estado, a ação ali em curso deverá ser sobrestada até que esta Corte julgue em definitivo o mérito da controvérsia. Precedente. 6. Cautelar deferida para suspender a vigência do § 3º do artigo 47 da Lei 12.509, de 6 de dezembro de 1995, acrescentado pelo artigo 2º da Lei 13.037, de 30 de junho de 2000, do Estado do Ceará. **(grifo nosso)**

E, por fim, ficou assentado no voto do ministro relator que:

> As normas que **impliquem obstáculo ao exercício da competência dos Tribunais de Contas** locais, **em descompasso** com a estrutura criada na **Carta da República** para o exercício do controle externo, **surgem inconstitucionais**. A estranha **negativa de acesso a documentos públicos, sob justificativa genérica de que a divulgação resultará em danos ao Estado, ofende o princípio da publicidade e o direito de acesso à informação**. Nos **regimes democráticos, os órgãos públicos não guardam ou produzem documentos para benefício próprio, mas para atuarem como curadores de dados que pertencem ao povo. A garantia de acesso a documentos públicos por órgãos fiscalizadores e pela sociedade em geral – parcialmente instrumentalizada pelo princípio da publicidade – é princípio basilar da ordem constitucional vigente**, sendo sempre do Estado o grave ônus de demonstrar, no caso concreto, os motivos pelos quais documentos de interesse público devem ter acesso restrito.
>
> **Estrutura normativa voltada a promover o sigilo sobre a destinação e a utilização de recursos estatais não se coaduna com os princípios constitucionais da publicidade, moralidade e responsabilidade, revelando-se a transparência, na Carta de 1988, como instrumento de controle de expressivo valor.** É flagrante a **desarmonia com a Constituição da República** de **norma em que**, mediante preceito indeterminado – "dano ao Estado" –, **cria-se mistério na gestão pública**. **(grifo nosso)**

Assim o STF, após decidir questões preliminares, deferiu, por **unanimidade**, a medida cautelar requerida na inicial, de que **constitui ato atentatório à efetiva atuação das Cortes de Contas disposição que restrinja de seu controle fiscalizador quaisquer das competências constitucionais a elas outorgadas** como agentes desse *múnus*. No mesmo sentido, o STF reconheceu, no mérito, que os **obstáculos ao exercício da competência dos Tribunais de Contas surgem inconstitucionais**, e que **a garantia de acesso a documentos públicos por órgãos fiscalizadores é princípio basilar da ordem constitucional vigente**.

Ressalta-se que a AGU, **diante de flagrante inconstitucionalidade**, sequer defendeu o ato ou texto impugnado, conforme era de se esperar, dada a redação do § 3º, art. 103 da CF/88. Ao contrário, **citou reiterados precedentes que reconhecem a inconstitucionalidade de leis** estaduais **que subtraem competência das Cortes de Contas** locais.

Nesse sentido, a AGU citou os seguintes precedentes: ADI 849-8/MT, Rel. Min. Sepúlveda Pertence; ADI-MC 2.633-0/RR, Rel. Min. Sydney Sanches; MS 21.729-4, Rel. Min. Néri da Silveira; e MI 284/DF, Rel. Min. Marco Aurélio.

No mesmo sentido, a PGR defendeu a inconstitucionalidade da norma:

> 6. **A esfera de competência dos Tribunais de Contas** dos Estados, **com a superveniência da nova Constituição da República**, **ampliou-se, de modo significativo**, os quais foram investidos de poderes jurídicos mais amplos, **revelando dessa forma, importância fundamental no campo do controle· externo**, como natural decorrência do fortalecimento de sua ação institucional.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

(...)

12. Acompanhando o voto do relator, o eminente Ministro CELSO DE MELLO ressaltou que "a norma legal ora em exame **consagra**, a meu juízo, uma fórmula, que, **mais** do que perigosa, **reflete**, no momento histórico que ora vivemos, uma **inqualificável subversão** dos princípios estruturadores da gestão democrática e republicana do poder estatal, **cuja prática impõe**, aos que o exercem, plena submissão às **exigências indisponíveis da publicidade**". (negritos do original, fls. 168).

13. Ante o exposto, e pelas razões aduzidas, o parecer é no sentido da **procedência da presente** ação direta de inconstitucionalidade. **(grifo nosso)**

Ora, se a jurisprudência do STF não admite redução das competências das Cortes de Contas por meio de alterações nas redações locais, por entender tratar-se de norma de reprodução e observância obrigatória da Carta da República, **mais descabida ainda é a redução das competências do Tribunal de Contas da União**, por meio de ofensa direta ao texto constitucional.

D.1.2.3 Ação Civil Pública 1.16.0155549-1/TJRS

Reproduz-se trechos do Parecer MPC nº 12956/2017, de 20/10/2017, que trata do Parecer Prévio sobre as Contas do Governador do Estado – exercício de 2016, que resume a questão:

3) **A Secretaria da Fazenda continuou impondo restrições aos trabalhos desta Corte de Contas**, as quais **impossibilitaram a avaliação dos procedimentos desenvolvidos pela administração tributária no que se refere ao exercício pleno das suas competências arrecadatórias**, contemplando os procedimentos vinculados aos autos de lançamentos realizados, às extinções de créditos tributários e ao controle sobre concessão e fruição de benefícios fiscais e Termos de Acordo para liberações de créditos de ICMS-Exportação.

No intuito de se **demonstrar a importância de que a atuação do controle externo não se atenha à fiscalização das despesas públicas, mas que contemple também as receitas**, destaca-se, relativamente ao ICMS – principal fonte de receita tributária do Estado –, que as **desonerações atingiram** o montante de R$ 15,660 bilhões no exercício de 2015, correspondendo a **36,60% do potencial arrecadatório do imposto**. Equivale a dizer, portanto, que **mais de um terço do potencial deixou de ser arrecadado por conta das desonerações**.

(...)

As negativas da Secretaria da Fazenda em fornecer informações e documentos colidem com as prerrogativas do Controle Externo contempladas na Constituição Federal, na Constituição Estadual e na Lei Complementar nº 101/2000.

(...)

As reiteradas ocorrências levaram o Ministério Público de Contas e o Tribunal de Contas a representar, em dezembro de 2010, ao Ministério Público Estadual11 acerca da **obstaculização ao controle externo**, considerando-a como ação caracterizadora de desrespeito do Poder Público a direitos constitucionais, de violação do **princípio republicano** e do **dever de prestar contas**, bem como solicitando medidas para **preservar o direito do cidadão à boa administração**.

Em janeiro de 2011, o Tribunal de Contas do Estado e este Órgão Ministerial, conjuntamente, expediram o Of. TCE–MPC 001/2011, dirigido ao Governador do Estado, encaminhando **cópia de documentação que retratava situações nas quais a Corte de Contas vinha encontrando dificuldades para o cumprimento integral de sua missão institucional**.

A matéria foi submetida à **apreciação da Procuradoria-Geral do Estado**, que exarou o **Parecer PGE nº 15.46712**, que concluiu pela possibilidade de o Tribunal de Contas do Estado, com vistas ao pleno exercício de suas competências, ter acesso aos dados protegidos por sigilo fiscal, desde que observados determinados procedimentos. **(grifo nosso)**

De fato, a ementa do Parecer PGE nº 15.46712 traz, *in verbis*:

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Tribunal de Contas do Estado. Auditoria na Secretaria de Estado da Fazenda. **Acesso a dados** protegidos por sigilo fiscal. **Possibilidade**. Sigilo fiscal e proteção constitucional à intimidade. Direito de caráter não absoluto. **Supremacia do interesse público sobre o privado**. Intercâmbio de informações sigilosas no âmbito da Administração Pública. **Transferência do dever de sigilo. Requisitos**. Inteligência do § 2º do art. 198 do CTN. **(grifo nosso)**

O Parecer MPC nº 12956/2017 continua:

Ainda que presentes tais manifestações, de fato, ao longo da análise efetivada pela Equipe Técnica, restaram evidenciadas ocorrências caracterizadoras da obstaculização à atuação do controle externo.

Contudo, as insistentes alegações da administração tributária estadual acerca do sigilo fiscal impulsionaram a Promotoria de Justiça de Defesa do Patrimônio Público de Porto Alegre (PJDPP), em 25/11/2016, à proposição de **Ação Civil Pública**, protocolada sob nº 001/1.16.0155549-1, assim delimitada na peça inicial:

> A presente Ação Civil Pública busca **compelir o Estado do Rio Grande do Sul**, através do órgão responsável pela gestão tributária, qual seja, a Secretaria de Estado da Fazenda, **a fornecer ao Ministério Público e ao Tribunal de Contas** todos os dados, informações e documentos eventualmente requisitados quando no exercício de suas funções constitucionais e legais**, não podendo a eles ser invocada a exceção do sigilo**. (Grifos no original)

Ao final, além de requerer a **concessão de liminar** impondo ao Estado a apresentação da documentação que elencou, propugnou:

> **No mérito**, seja julgada procedente a ação, impondo-se ao Estado do Rio Grande do Sul, através da Secretaria da Fazenda, **a obrigação de fazer consistente em fornecer** ao Ministério Público Estadual, ao Ministério Público de Contas e ao Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, as informações e documentos devidamente requisitados em expedientes administrativos regularmente instaurados, **abstendo-se de invocar a exceção do sigilo fiscal, por não ser aplicável à espécie**. (Grifos no original)

Disso decorreu a **decisão judicial** de 28/11/2016, em caráter liminar, determinando a apresentação, em Juízo, da documentação solicitada pela PJDPP.

Contra esta decisão o Estado interpôs **Agravo de Instrumento** (nº 70072327190), que teve provimento negado, em 26/04/2017, por **decisão unânime** da Segunda Câmara Cível do TJ/RS.

Os **Embargos de Declaração** (nº 70073902975) opostos **foram desacolhidos, à unanimidade,** em 28/06/2017.

Por oportuno, transcrevem-se excertos da ementa do Acórdão relativo ao Agravo de Instrumento mencionado:

> Também os Tribunais de Contas possuem competência para requisitar documentos dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da Administração Direta e Indireta, conforme expressamente referido no art. 71 das Constituições Federal e Estadual, bem como na Lei Orgânica e no Regimento Interno da Corte de Contas, os quais também definem suas áreas de atuação. Em que pese a administração fazendária tenha, efetivamente, o dever de resguardar o sigilo dos dados fiscais dos contribuintes, tal obrigação não pode ser oposta ao Ministério Público e ao Tribunal de Contas quando estas instituições estiverem exercendo seus múnus constitucionais da investigação ou controle externo. Neste passo, o acesso aos documentos requeridos ao Estado do Rio Grande do Sul, por meio da Secretaria Estadual da Fazenda era medida que se impunha, notadamente por que ausentes as ressalvas da parte final do artigo 5º, inc. XXXIII, da Constituição Federal, referentes às informações cujo sigilo é imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

Necessário reconhecer-se que a medida acautelatória, plenamente vigente, limita-se à entrega da documentação relacionada pela PJDPP, ora referida como "*período de 2010 a 2014*", ora como

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

"*últimos cinco anos*".

Consectário disso, trata-se de período já transcorrido e auditado por esta Casa, **não tendo, eventual acesso a essa documentação, o condão de suprir a amplitude das necessidades afetas ao Controle Externo**.

Ainda assim, acrescenta-se que, **transcorridos sete meses da concessão da medida acautelatória, a mesma não foi integralmente cumprida pelo Estado**, situação que motivou **nova petição do Ministério Público Estadual**, protocolada em 13/07/2017, **na qual requereu**, além da ampliação quanto ao fornecimento de informações, **a fixação de prazo** de 20 dias para o atendimento integral do decisum, **bem como de multa diária** pelo descumprimento.

Sobreveio, ainda, **Recurso Extraordinário e Especial** (nº 70074988718) interposto pelo Estado, que foi distribuído em 06/09/2017.

A situação enseja menção ao Voto do Conselheiro-Substituto Cesar Santolim, prolatado no âmbito das contas do exercício de 2015, em que referiu ser "*inadmissível a resistência à ação fiscalizatória deste Tribunal, que se faz em nome da sociedade gaúcha, gerando, no mínimo, a suspeita sobre o conteúdo das informações ocultadas*".

Vislumbra-se, contudo, **a possibilidade de que, sobrevindo decisão de mérito favorável**, possam **restar definitivamente afastados os obstáculos à ação fiscalizatória sobre a receita, ainda mais quando em debate a concessão de benefícios fiscais, aspecto relevante na avaliação das contas governamentais, mormente em cenário de crise financeira**

Portanto, entende o Órgão Ministerial que, **remanescendo a restrição destacada**, resta novamente caracterizada **falha de extrema gravidade**, a par do descumprimento da recomendação constante da alínea "b" da Decisão n. TP-0644/2016, **relativa às contas do exercício de 2015**, bastantes, por si só, **para macular as presentes contas**. **(grifo nosso)**

De fato, em 23/10/2017, portanto três dias após a elaboração do Parecer das Contas do Governador do Estado, os Recurso Extraordinário e Especial (nº 70074988718) não foram acolhidos pelo Eminente Desembargador Carlos Eduardo Zietlow Duro, então no exercício da presidência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul.

Tendo em vista que o processo **transitou em julgado em 5/2/2018**, mantem-se intacto o acórdão proferido pela Segunda Câmara Cível do TJRS, assim ementado:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. MINISTÉRIO PÚBLICO E TRIBUNAL DE CONTAS. ACESSO AOS DOCUMENTOS DA SECRETARIA ESTADUAL DA FAZENDA. POSSIBILIDADE. EXERCÍCIO DO MÚNUS CONSTITUCIONAL DA INVESTIGAÇÃO E DO CONTROLE EXTERNO. ARTS. 71 E 129, INCS. III, IV E VIII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PRINCÍPIO DA PUBLICIDADE. AUSENTES AS RESSALVAS DA PARTE FINAL DO ARTIGO 5º, INC. XXXIII, DA CARTA MAGNA.

O princípio da publicidade é dever que se impõe à Administração, por força do que dispõe o art. 37 da CF, **obrigando-a à ampla divulgação de seus atos em virtude do manejo da coisa pública**. Por isso, ao cidadão, indistintamente, o art. 5º, inc. XXXIII, da Constituição Federal, assegura o direito de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, de interesse coletivo ou geral.

Ora, se **o acesso à informação é direito subjetivo assegurado constitucionalmente a qualquer cidadão**, com **maior razão deve ser** observado **quando o pedido é formulado pelo Ministério Público**. Como é sabido, o Ministério Público possui função fiscalizadora, conforme o incs. III, IV e VIII do art. 129 da Constituição Federal.

Também os **Tribunais de Contas possuem competência para requisitar documentos** dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da Administração Direta e Indireta, conforme expressamente referido no art. 71 das Constituições Federal e Estadual, bem como na Lei Orgânica e no Regimento Interno da Corte de Contas, os quais também definem suas áreas de atuação.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> Em que pese a administração fazendária tenha, efetivamente, o dever de resguardar o sigilo dos dados fiscais dos contribuintes, **tal obrigação não pode ser oposta ao Ministério Público e ao Tribunal de Contas quando estas instituições estiverem exercendo seus múnus constitucionais da investigação ou controle externo**.
>
> Neste passo, **o acesso aos documentos requeridos ao Estado do Rio Grande do Sul, por meio da Secretaria Estadual da Fazenda era medida que se impunha**, notadamente por que ausentes as ressalvas da parte final do artigo 5º, inc. XXXIII, da Constituição Federal, referentes às informações cujo sigilo é imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.
>
> **Agravo de instrumento desprovido. (grifo nosso)**

Dessa forma, passa o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul a ter o seu legítimo direito de exercer suas competências constitucionais e legais de exercício do controle externo da administração tributária.

D.1.2.4 Suspensão de Segurança (SS) 5.203 Mato Grosso

Trata-se de Suspensão de Segurança ajuizada inicialmente no Superior Tribunal de Justiça (Suspensão de Segurança nº 2.914) por Mato Grosso, em 13/9/2017, contra decisão liminar pela qual o Desembargador Relator do Mandado de Segurança nº 1003845-50.2017.8.11.0000 no Tribunal de Justiça de Mato Grosso determinou ao Secretário de Fazenda daquele Estado conceder acesso às informações fiscais referentes às exportações ocorridas no período de 2013 a 2016.

Reproduz-se texto do relatório apresentado pelo STF, que sintetiza o problema enfrentado:

> Em 25.4.2017, o **Tribunal de Contas de Mato Grosso impetrou o Mandado de Segurança** n. 1003845-50.2017.8.11.0000 **contra ato do Secretário de Fazenda daquele Estado** pelo qual havia **sido negado o fornecimento de informações requisitadas pelo órgão de controle externo para subsidiar os levantamentos de auditoria sobre exportações realizadas no período compreendido entre 2013 e 2016** (doc. 6, fl. 821).
>
> Em 28.4.2017, o Desembargador Relator denegou a segurança ao fundamento de que "*a negativa da autoridade coatora, ao contrário do que sustenta o impetrante, não tem lastro de arbitrariedade ou ofensa à Constituição ou ao arcabouço principiológico. Ao contrário. A resposta negativa foi respaldada em garantias constitucionais e vem assegurar a manutenção do resguardado sigilo, sob o manto da razoabilidade, da gestão responsável e vinculada da Secretaria de Fazenda*" (doc. 6, fl. 754).
>
> O agravo regimental interposto contra essa **decisão foi provido pela Turma de Câmaras Reunidas de Direito Público e Coletivo do Tribunal de Justiça de Mato Grosso** (doc. 6, fl. 807), por concluir aquele colegiado que as Portarias ns. 28/2016, 140/2016 e 200/2016, expedidas pelo Tribunal de Contas de Mato Grosso, seriam suficientes para justificar seu acesso aos documentos e demais informações referentes à realização da auditoria sobre potenciais irregularidades no controle das aludidas exportações originárias de Mato Grosso, pelo que determinado o prosseguimento da ação mandamental.
>
> Diante dessa decisão, **o Desembargador Relator do Mandado de Segurança** n. 1003845-50.2017.8.11.0000 **deferiu a medida liminar requerida** (doc. 6, fl. 809), nos termos seguintes:
>
> > "*O* mandamus *foi indeferido,* initio lites*, porque* ***embora reconhecido o direito ao acesso, dada a função inerente do Tribunal de Contas do Estado, necessário seria a demonstração da existência de procedimento administrativo específico a justificar tal pretensão****, conforme pode ser verificado no ID 585015.*
> >
> > *Pois bem, essa decisão foi atacada por agravo interno, que submetido à apreciação da E. Turma de Câmaras Reunidas de Direito Público e Coletivo****, restou provido por entender o órgão colegiado que as Portarias nºs 28/2016, 140/2016 e 200/2016, baixadas pelo Tribunal de Contas eram suficientes para habilitar e viabilizar o acesso do impetrante aos documentos e demais informações relativas à realização da auditoria no controle das***

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

***aludidas exportações originárias do Estado de Mato Grosso**, determinando o prosseguimento da segurança (id 978633).*

Tal assertiva, aflora em determinado tópico do voto do Eminente Desembargador Marcial Vidal, que peço vênia para transcrevê-lo e integrá-lo nesta decisão, verbis*:*

> *"[...] Voltando os olhos na Portaria susotranscrita, esta **se refere de maneira taxativa à análise de exportação, para ser auditada, que constitui aquela atividade em potencial de arrecadação de recursos considerável.***
>
> *A pergunta que se põe, ante a conjetura, **qual o valor jurídico daquela portaria?***
>
> *Como vimos, aquele ato **emanou da autoridade máxima** do Tribunal de Contas, **que designou servidores** e lhe **atribuiu competência** de auditor para o controle de exportação da Sefaz, **preservando o sigilo fiscal** sob o fundamento do artigo 215, da Constituição Estadual, artigo 36, parágrafo 1º da Lei complementar nº 269/2007 e artigo 153, da Resolução Normativa 14/2007/TCE-MT.*
>
> *Portanto, **veio ao mundo do direito administrativo**, por dois impulsos: **o da Carta Política e Lei**, bem como **via do ato administrativo**. **Instaurando o procedimento de auditoria**, com o escopo na obtenção e avaliação objetiva de evidências sobre ações e eventos econômicos, legais e operacionais.*
>
> *Acrescento que isso **é objetivo de exame do controle externo, avaliar o que se arrecada, gerando relatórios**. [...]" (Id. 978723 – Pág. 8).*

*Pois bem, admitindo-se tais documentos como indicantes de eventual irregularidade na arrecadação de ICMS incidente sobre as operações de exportação, resta evidenciada a relevância do pedido, aí residindo o primeiro elemento, qual seja **o** **fumus boni iuris**, **vez que, já analisada a função e atividade da Corte de Contas, em decisão anterior.***

O segundo elemento, consistente no **periculum in mora**, *também resta evidenciado, **se considerarmos a possibilidade de eventual irregularidade nas operações de exportações realizadas, frente ao erário**.*

Com estas considerações, dando cumprimento ao decidido pela E. Turma de Câmaras de Direito Público e Coletivo, dou prosseguimento do presente mandamus, *deferindo a liminar postulada, obedecendo-se o disposto no §2º, do art.198 do CTN*" (doc. 6, fl. 810).

Em face daquela decisão, o Mato Grosso ajuizou a Suspensão de Segurança n. 2.914 (doc. 6, fl. 789), não conhecida pela Ministra Presidente no Superior Tribunal de Justiça, ao fundamento de que "***a discussão acerca dos limites do controle externo exercido pelo Tribunal de Contas Estadual – sigilo fiscal 'como obstáculo ao acesso a quaisquer dados e documentos que interessem ao exercício das suas atribuições'** (fl. 53) – **tem status constitucional** (interpretação dos arts. 70, 71, inciso IV, e 75 da Constituição da República)*" (doc. 8, fl. 1.450), pelo que determinada sua remessa a este Supremo Tribunal.

Na inicial da presente suspensão de segurança, o Estado requerente sustenta que a manutenção da decisão contrastada e consequente fornecimento das informações requisitadas pelo Tribunal de Contas mato-grossense evidenciaria risco de lesão à ordem administrativa.

Narra que "*o Tribunal de Contas, **após constatar supostas inconsistências respeitantes à obtenção de receitas públicas**, procedeu à designação de auditores externos para realização de auditoria operacional no controle de exportação da Secretaria de Estado de Fazenda (Portaria n.º 140/2016-TCE/MT). Referida constatação, ademais, conduziu à expedição de Ofício à Secretaria de Estado de Fazenda, no bojo do qual houve a solicitação das seguintes informações a respeito das exportações realizadas entre 2013 e 2016*" (fl. 11), o que foi negado pelo Secretário de Fazenda de Mato Grosso, ao fundamento de que estariam resguardas pelo sigilo fiscal, nos termos do art. 198 do Código Tributário Nacional.

Argumenta que o Tribunal de Contas de Mato Grosso, "*enquanto autoridade administrativa, somente poderia solicitar informações da Secretaria de Estado de Fazenda em caso de*

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

comprovação de instauração regular de processo administrativo com o objetivo de investigar sujeito passivo a que se refere a informação pela prática de infração administrativa. O que não ocorreu no presente caso, na medida em que as informações solicitadas (...) não individualizam qualquer contribuinte, assim como não indicaram a abertura de processo administrativo para apurar infração administrativa supostamente cometida por algum contribuinte. ***As informações solicitadas somente objetivaram instruir procedimento de auditoria operacional para aferição de suposta defasagem na arrecadação tributária***" (fl. 12).

Afirma que, diferente do decidido no julgamento do agravo regimental interposto contra a denegação da ordem de segurança, as portarias emitidas pelo órgão de controle externo estadual não preencheriam os requisitos do art. 198 do Código Tributário Nacional e que a manutenção da decisão *"impõe o dever, claramente ilegal, de promover verdadeira devassa de informações sigilosas respeitantes a mais de dois mil e duzentos contribuintes, os quais movimentaram, por meio de exportações, mais de cento e setenta bilhões de reais"*(fl. 16). **(grifo nosso)**

E a excelentíssima ministra relatora prossegue com a decisão:

Ao proferir essa decisão o Desembargador Relator apoiou-se em pronunciamento da Turma de Câmaras Reunidas de Direito Público e Coletivo do Tribunal de Justiça de Mato Grosso, **que afastou a alegação de contrariedade ao art. 198 do Código Tributário Nacional e realçou inserir-se na competência daquele órgão a requisição das informações necessárias ao exercício do controle externo da Administração**. Este o teor da decisão adotada como fundamento para o deferimento da medida liminar:

"AGRAVO REGIMENTAL – MANDADO DE SEGURANÇA – VIA ADEQUADA – REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES PELO TRIBUNAL DE CONTAS À SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO – CONTROLE EXTERNO – DADOS NÃO ACOBERTADOS PELO SIGILO FISCAL – AGRAVO PROVIDO. Depreende-se das alegações supracitadas que ***a requisição de informações pelo Tribunal de Contas não caracteriza quebra de sigilo fiscal previsto no artigo 198, caput, do Código Tributário Nacional****, sendo o mandado de segurança a via adequada para se insurgir contra a negativa do fornecimento de informações.* ***O acesso às fontes de informações na Fazenda Pública, órgão que centraliza e promove a arrecadação dos tributos estaduais, é direito assegurado ao Tribunal de Contas, ainda em se tratando, se for o caso, de documentos havidos como sigilosos, sigilo este que tem o aspecto de proibição para divulgação perante o público em geral, não, contudo, perante o próprio Tribunal para, se for também o caso, identificar os instrumentos adequados para cada procedimento de fiscalização que pode empreender no exercício regular de sua competência que as Constituições Federal e do Estado a ele outorgam****"* (doc. 2, fl. 182).

No **voto condutor do acórdão**, a Desembargadora Helena Ramos destacou:

"Embora reconheça o brilhantismo da decisão prolatada pelo eminente Relator, ouso divergir do posicionamento ali esposado, haja vista que o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, ora Agravante, não efetuou o pedido de informações de forma indistinta e sem qualquer lastro ou fundamento. ***A iniciativa do trabalho de auditoria das receitas públicas originou-se de orientação nacional contida na Resolução 6/2016 da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil.***

Extrai-se dos autos que ***houve designação oficial de equipes*** *por meio das Portarias 28 e 140/2016/MT,* ***tendo o processo de levantamento abrangido os exercícios de 2013 a 2016****.*

Outrossim, entendo que ***as informações requisitadas*** *pelo TCE/MT no Ofício 191/2016/REC-TCE/MT* ***não foram genéricas e, sim, devidamente especificadas em treze itens e fundamentadas nos indícios de fragilidades e riscos de evasão e fraudes detectadas no processo de levantamento****.*

Conforme afirmado e comprovado pelo Agravante, após a negativa da Sefaz, o Tribunal de Contas encaminhou o Ofício nº 1830/2016-TCE/MT, no qual ***reiterou o pedido de acesso às informações solicitadas para o escopo da auditoria, apresentando fundamentos legais que***

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

autorizam a sua cessão, bem como deixou claro que a finalidade não é obter informações sigilosas de terceiros, mas, sim, dos tributos que podem estar deixando de ser arrecadados.

Consta dos ***Pareceres 1/2016 e 117/SGS/2017, da lavra do Procurador-Geral do Estado,*** *Dr. Patrick de Araújo Ayala, que:* ***considerar possível o livre acesso a bases cadastrais pelos órgãos de controle, objeto este que não se encontra sujeito ao sigilo fixado pelo artigo 198, do CTN, razão pela qual nenhum óbice legal a ele poderia ser oposto****. A única diferença entre os dois pareceres é que o último analisou o caso concreto, isto é, a minuta do Termo de Cooperação Técnica, e propôs algumas alterações, porém, em nenhum momento, foi negada a possibilidade de assinar o termo.*

Consta ainda dos autos que o Termo de Cooperação Técnica foi confeccionado e as alterações exigidas pela Sefaz foram atendidas, contudo o Secretário de Estado de Fazenda não compareceu para assiná-lo.

Depreende-se das alegações supracitadas que ***a requisição de informações pelo Tribunal de Contas não caracteriza quebra de sigilo fiscal previsto no artigo 198, caput, do Código Tributário Nacional****, sendo o mandado de segurança a via adequada para se insurgir contra a negativa do fornecimento de informações.*

O acesso às fontes de informações na Fazenda Pública Estadual, órgão que centraliza e promove a arrecadação dos tributos estaduais, é direito assegurado ao Tribunal de Contas, ainda que se trate de documentos havidos como sigilosos, pois este sigilo tem o aspecto de proibição para divulgação perante o público em geral e não perante o próprio Tribunal de Contas, que tem a obrigação de mantê-lo em sigilo, *motivo pelo qual, entendo necessário o regular prosseguimento do* mandamus.

Leciona Luiz Henrique Lima, in Controle Externo – Teoria e Jurisprudência para os Tribunais de Contas, ed. Método, fls. 353, que, ainda em 2007, o TCU aprovou a Resolução nº 207/2007, que estabelece procedimentos para solicitação de informações protegidas por sigilo fiscal à Fazenda Pública federal, estadual, distrital ou municipal, tendo em vista as alterações no art. 198 do Código Tributário Nacional introduzidas pela Lei Complementar nº 104/2001.

O autor supracitado ressalta que ***o sigilo bancário não pode ser utilizado como escudo para sonegar ao controle externo informações referentes a operações sujeitas à sua fiscalização****. (...)*

Vivemos em uma sociedade moderna, na qual a informação está presente no cotidiano das pessoas em tempo real, ou seja, os atos e fatos se tornam conhecimento no minuto seguinte aos acontecimentos. ***É inaceitável que a Administração Pública, nesses novos tempos, viva momentos que os reporte ao passado, ante a ausência de transparência administrativa***.

A Constituição Federal determinou, para o bom desempenho da Administração Pública, os princípios expressos elencados no artigo 37, quais sejam, os princípios da legalidade, impessoalidade, publicidade, moralidade e eficiência, sejam a base do administrador da res pública.

O problema é que ***a responsabilidade de gerir esta Administração nem sempre está a cargo de pessoas probas e bem-intencionadas****. Governam como se estivessem dirigindo os próprios negócios, sem observar os princípios constitucionais, com interesse contrário ao interesse geral. É nessa perspectiva que chego à conclusão de que* ***é necessário aprimorar as Instituições que têm por objetivo a fiscalização e o controle das contas públicas***.

Os dados requeridos pelo TCE para realização de auditoria ***foram motivados pela detecção, por parte do Tribunal, de fragilidades no controle das exportações mato-grossenses***.

As informações solicitadas permitirão que a equipe de auditores do TCE verifique se efetivamente está havendo controle das exportações, com o objetivo de identificar possíveis falhas que abram brechas para eventuais fraudes.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> ***O compartilhamento de dados entre a Sefaz e o TCE não caracteriza quebra de sigilo****, haja vista que é assegurado pelo* ***próprio Código Tributário****, que no Artigo 198, §§ 1º e 2º,* ***prevê a exceção do sigilo fiscal quando as informações são para uso de outros órgãos, de forma fundamental para a consecução de seus ofícios.***
>
> *Ademais, é de sabença geral que* ***o sigilo não é inviolável****. Ele* ***cede passo quando presente interesse público****, como se dá no caso dos autos. Vale, porém, relembrar que o CTN estabelece alguns requisitos para a sua quebra, segundo se depreende do § 1º do referido diploma legal e, mais especificamente, o inciso II do § 1º do art. 198 do CTN, o qual determina* ***a conjugação das seguintes condições****, para que o fornecimento de informação protegida por sigilo fiscal não venha a configurar crime: a) que a* ***solicitação seja*** *proveniente da autoridade administrativa* ***no interesse da Administração Pública****; b) que esta autoridade comprove a* ***instauração de processo administrativo****, no respectivo órgão, cujo objetivo seja apurar o cometimento de infração administrativa por parte do sujeito passivo ao qual a informação se refira. O fornecimento de informações que estejam protegidas por sigilo fiscal, para que não configure ilegalidade por parte do servidor fazendário,* ***também deve estar em consonância como o § 2º do art. 198 do CTN****.*
>
> *A meu ver, todos os requisitos elencados pela lei foram observados pelo TCE, tanto que fora firmado acordo de colaboração entre este e a SEFAZ, que, infelizmente, não chegou a termo. (...)*
>
> ***O acesso às fontes de informações na Fazenda Pública, órgão que centraliza e promove a arrecadação dos tributos estaduais, é direito assegurado ao Tribunal de Contas, ainda em se tratando, se for o caso, de documentos havidos como sigilosos, sigilo este que tem o aspecto de proibição para divulgação perante o público em geral, não, contudo, perante o próprio Tribunal para, se for também o caso, identificar os instrumentos adequados para cada procedimento de fiscalização que pode empreender no exercício regular de sua competência que as Constituições Federal e do Estado a ele outorgam.***
>
> *Assim, mais uma vez peço vênia ao ilustre Relator, dou provimento ao recurso de agravo interno, para que o* mandamus *prossiga no seu regular no seu regular processamento*" (doc. 2, fls. 186-195) (...)
>
> 8. **A suspensão temporária** dos efeitos da decisão liminar no Mandado de Segurança n. 1003845-50.2017.8.11.0000 **não prejudica o impetrante**, apenas **adia o início da fiscalização** sobre os apontados "*indícios de fragilidades e riscos de evasão e fraudes detectadas no processo de levantamento [realizado por auditores do Tribunal de Contas de Mato Grosso]*" (doc. 2). Acrescente-se, ainda, que as informações requisitadas se referem aos exercícios fiscais de 2013 a 2016, do que se depreende a inexistência de risco de alteração do quadro fático ou jurídico que possa fragilizar o exercício do controle externo a cargo do Tribunal de Contas mato-grossense.
>
> 9. Pelo exposto, **defiro a medida liminar requerida** na presente suspensão de segurança para sustar os efeitos da decisão liminar proferida no Mandado de Segurança n. 1003845-50.2017.8.11.0000, pela qual determinado ao Secretário de Fazenda de Mato Grosso conceder acesso às informações fiscais referentes às exportações ocorridas no período de 2013 a 2016. **(grifo nosso)**
>
> [SS 5.203/MT, rel. min. Cármen Lúcia, j. 25-09-2017, DJE de 27-10-2017.]

Instada a apresentar alegações, a **Procuradora-Geral da República**, a Exma. Sra. Raquel Elias Ferreira Dodge, manifestou-se quanto ao mérito da questão no sentido do indeferimento da Suspensão de Segurança, ou seja, **pela manutenção da possibilidade do Tribunal de Contas ter acesso aos dados protegidos por sigilo fiscal**, nos seguintes termos:

> CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. SUSPENSÃO DE SEGURANÇA. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES FISCAIS PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO À SECRETARIA DE FAZENDA ESTADUAL. LESÃO À ORDEM NÃO DEMONSTRADA. AUSÊNCIA DE JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA SOBRE O TEMA. HIPÓTESE DE LESÃO À ORDEM

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

PÚBLICA NA ACEPÇÃO JURÍDICO-CONSTITUCIONAL NÃO CONFIGURADA. PERIGO DE DANO INVERSO. INDEFERIMENTO DA CONTRACAUTELA.

1. Pedido de suspensão ajuizado contra decisão que, nos autos de mandado de segurança, determinou ao Secretário de Fazenda do Estado de Mato Grosso que concedesse ao Tribunal de Contas local dados fiscais constantes dos processos de habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior da Receita Federal nos anos de 2013 a 2016.

2. **Alegada lesão à ordem pública não demonstrada**, evidenciando-se que os argumentos expostos na suspensão dizem respeito ao próprio mérito da ação principal e têm nítida natureza de recurso.

3. Dada a inexistência de entendimento jurisprudencial consolidado em sentido contrário à decisão concessiva, não há falar em lesão à ordem pública na acepção jurídico-constitucional.

4. **A controvérsia em torno da possibilidade de acesso direto, pelos tribunais de contas, a dados fiscais dos contribuintes disponíveis à Receita Federal, ao invés de demonstrar o risco de lesão à ordem administrativa, reforça o perigo de dano inverso da contracautela e a necessidade de se decidir a questão** – oportunamente – na ação originária, e não na via excepcional e restrita da suspensão de segurança.

Parecer pelo indeferimento do pedido.

(...)

O pedido não tem perspectiva de êxito.

O ato coator indicado no mandado de segurança originário é uma requisição do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, ao Secretário de Fazenda estadual, de acesso a todos os processos de habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) situados em Brasília, **de modo que o cerne da questão é a possibilidade de a Corte de Contas ter acesso direto a dados de contribuintes disponíveis ao fisco**.

Na suspensão de segurança, por sua vez, o debate cinge-se à análise da existência de risco de lesão à ordem pública advindo da decisão que, nos autos daquele mandado de segurança, determinou que o fisco concedesse ao Tribunal de Contas os dados fiscais requisitados.

A matéria evidencia a competência da Corte para examinar o feito, porque seu fundamento é constitucional, envolvendo discussão acerca de possível ofensa aos arts. 5.º–X e XII, 70, 71–IV e 75 da Constituição.

Reconhecida a competência do STF, deve-se atentar para que o deferimento dos pedidos de suspensão de segurança, de liminar e de antecipação de tutela tem caráter notoriamente excepcional, de modo que é imprescindível perquirir a potencialidade de a decisão concessiva ocasionar lesão à ordem, segurança, saúde e economia públicas; daí não caber nesta sede, em princípio, a análise do mérito da ação originária.

Ocorre que, neste pedido suspensivo, os argumentos expostos pelo requerente dizem respeito ao mérito da ação principal e têm nítida natureza de recurso. Assim, dada a impossibilidade de utilização do incidente como sucedâneo de recurso, devem ser examinados nos autos da própria demanda, não nesta via suspensiva.

Ora**, o requerente não demonstrou de forma inequívoca o risco de lesão à ordem pública**, limitando-se a defender a legalidade do ato administrativo atacado no mandado de segurança e a reputar abusiva a requisição do Tribunal de Contas; **sem, porém, comprovar de maneira clara e concreta a ocorrência de grave lesão aos valores públicos protegidos pela medida**.

Neste ponto, vale destacar que o suposto dano invocado pelo ente federado não se presume: é ônus do Poder Público, desde logo, demonstrar a manifesta existência de risco de grave lesão.

Consequentemente, **não se justifica sequer o conhecimento do pedido**.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Sabe-se que a quebra dos sigilos bancário e fiscal pleiteada por órgãos não jurisdicionais, tais como Receita Federal, Tribunais de Contas e Ministério Público, é questão recorrente no Judiciário. A discussão, contudo, não costuma transcorrer em sede de pedidos de suspensão; aliás, nem poderia sê-lo, não apenas pela relevância do tema, mas precipuamente pelo caráter restrito e excepcional da medida de contracautela.

Ademais, **o fato de a questão ser recorrente no Judiciário não necessariamente significa que haja, nas cortes superiores, entendimento jurisprudencial consolidado a seu respeito**.

Na verdade, em termos gerais, **ainda muito se discute o próprio conceito e alcance dos sigilos bancário e fiscal**, sobretudo **os aspectos referentes à distinção entre o que seja quebra de sigilo e o mero repasse de informações sigilosas entre órgãos da Administração Pública**. De igual modo, especificadamente quanto ao acesso direto de informações sigilosas pelas cortes de contas, não há falar na existência de entendimento jurisprudencial favorável à sua pretensão – ao reverso do que pretende evidenciar o requerente.

No RE 389.808, que trata do acesso da autoridade fiscal a dados bancários dos contribuintes, não obstante o STF tenha reconhecido – em decisão ainda não transitada em julgado – a impossibilidade de afastamento direto do sigilo pela Receita, os Ministros DIAS TOFFOLI e AYRES BRITTO assentaram, por exemplo, que **o acesso a dados relativos à situação financeira de uma pessoa por autoridade pública, em processo administrativo, não caracteriza hipótese de quebra de sigilo, mas mero repasse de informações sigilosas entre órgãos da Administração Pública**.

Em 2016, ao julgar a ADI 2.859, a Corte admitiu a constitucionalidade do art. 1.º da Lei Complementar 104/2001, na parte em que inseriu o §1.º–II e o §2.º no art. 198 do CTN, **autorizando a Receita Federal a transferir a outros órgãos públicos informações sigilosas no âmbito da Administração Pública**.

No RE 601.314 – **com repercussão geral reconhecida** (Tema 255) – tampouco se enfrentou a requisição de informações fiscais por tribunal de contas, mas sim **o fornecimento de informações sobre movimentações financeiras ao Fisco sem autorização judicial**, estabelecendo-se a tese seguinte:

> O art. 6.º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o translado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

Especificamente aos tribunais de contas, o Plenário, ao julgar o MS 22.801, assentou que o TCU "*não está autorizado a, manu militari, decretar a quebra de sigilo bancário e empresarial de terceiros, medida cautelar condicionada à prévia anuência do Poder Judiciário, ou, em situações pontuais, do Poder Legislativo*". Porém, em 2015, no MS 33.340, referente à peculiar situação das auditorias nas operações de crédito do BNDES com o Grupo JBS/Friboi, a Primeira Turma **decidiu ser inoponível o sigilo bancário e empresarial ao TCU, quando se está diante de operações fundadas em recursos de origem pública**.

Depois disso, em 2017, no MS 27.091, de fato, reiterou-se a impossibilidade de o TCU ter acesso direto a dados fiscais de contribuintes constantes de processos de habilitação no Siscomex, **mas essa decisão não é suficiente para o reconhecimento da alegada existência de entendimento consolidado em sentido reverso ao da decisão cuja suspensão se requer**. Primeiro, **porque o julgamento não foi por órgão colegiado**, mas sim por decisão monocrática; **segundo, porque o fundamento de que se valeu** o Ministro LUIZ FUX para conceder, monocraticamente, a segurança **foi a afronta a direito individual dos contribuintes, não o regular funcionamento da Administração – este, sim, argumento ligado ao suposto reconhecimento de prerrogativas de acesso do TCU a informações fiscais e, eventualmente, capaz de ocasionar possível risco de lesão à ordem administrativa.**

Como se vê, malgrado a recorrência do tema no Supremo, **não há falar na existência de decisões firmes e reiteradas em um mesmo sentido** – contrário à decisão cuja suspensão se requer – **aptas**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> **a caracterizar a chamada "jurisprudência consolidada"**, de modo que também **não há falar em afronta à ordem pública em sua acepção jurídico-constitucional para justificar a contracautela**.
>
> Ademais, se o debate é complexo em ações de rito ordinário e cognição exauriente, não se deve admitir o seu enfrentamento nesta via processual.
>
> Aliás, a própria Ministra Presidente, ao deferir a liminar, atestou a existência de controvérsia em torno do tema, afirmando que a ordem de fornecimento das informações evidenciaria "*lesão à ordem administrativa, por impor ao titular da Secretaria de Fazenda de Mato Grosso a prática de ato* ***cuja legalidade se controverte***" [ênfase acrescida].
>
> Data vênia, a controvérsia em torno da legalidade ou não do ato – o que se verifica pela já mencionada **ausência de jurisprudência consolidada em torno da possibilidade ou não de os tribunais de contas, para o exercício de suas atribuições constitucionais, terem acesso direto a informações fiscais dos contribuintes –, ao invés de demonstrar risco de lesão à ordem administrativa, na verdade reforça o perigo de dano inverso da contracautela** e a necessidade de a questão ser oportunamente decidida após o regular desenvolvimento do mandado de segurança originário, e não no âmbito da via excepcional e restrita da suspensão de segurança.
>
> Assim, **opino pelo indeferimento do pedido de suspensão. (grifo nosso)**

Conforme visto, nas palavras da Exma. Sra. Procuradora-Geral da República, "não há falar na existência de decisões firmes e reiteradas em um mesmo sentido – contrário à decisão cuja suspensão se requer – aptas a caracterizar a chamada jurisprudência consolidada", de modo que também **não há falar em afronta à ordem pública,** em sua acepção jurídico-constitucional **para justificar a negativa de acesso aos dados protegidos por sigilo fiscal pelos tribunais de contas**.

De fato, é possível que a ação não seja julgada no mérito, por perda do objeto, ou que seja deferida em favor do Tribunal de Contas do Mato Grosso, tendo em vista que, revogando uma série de normativos anteriores, a Secretaria de Estado de Fazenda do Estado de Mato Grosso, em recente decisão, aprovou a Portaria nº 143/2018-SEFAZ[lxx], de 24/9/2018, que dispõe sobre o processamento de requisições, solicitações e denúncias de que decorram fornecimento de informações protegidas pelo sigilo fiscal ou execução de procedimentos de investigação fiscal, no âmbito da Secretaria Adjunta da Receita Pública (SARP), nos seguintes termos:

> O SECRETÁRIO DE ESTADO DE FAZENDA DE MATO GROSSO, no exercício de suas atribuições legais,
>
> CONSIDERANDO que o **Código Tributário Nacional** (Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966), em seu artigo 198, **assegura o sigilo fiscal da informação, prevendo, porém, hipóteses em que a aplicação desse princípio é afastada ou em que se admite o fornecimento da informação mediante transferência da obrigação de preservação do aludido sigilo**;
>
> CONSIDERANDO, todavia, que, em qualquer caso, **o próprio artigo 198 estabelece os contornos mínimos exigidos para o impedimento do fornecimento da informação, do seu afastamento ou da transferência do dever de preservação do sigilo fiscal**;
>
> CONSIDERANDO que **são reiteradas as demandas dirigidas à Secretaria de Estado de Fazenda** por informações pertinentes a contribuintes, **originárias, especialmente,** de autoridades do Poder Judiciário, Assembleia Legislativa, Ministério Público, **Tribunal de Contas**, Procuradoria-Geral do Estado, Delegacias de Polícia, Controladoria-Geral do Estado, Colegiados multidisciplinares envolvidos na apuração de condutas lesivas ao Erário, bem como de Órgãos da Administração Pública em geral;
>
> CONSIDERANDO a criação do Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos - CIRA, nos termos do Decreto n° 28, de 25 de fevereiro de 2015, "com a finalidade de propor medidas judiciais e administrativas a serem implementadas pelos órgãos e instituições públicas que o integram, para o aprimoramento das ações e da efetividade na recuperação de ativos de titularidade do Estado" (artigo 1°), competindo-lhe, inclusive, "**promover e incentivar a repressão aos crimes contra a**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

ordem tributária e a lavagem de dinheiro, com especial enfoque para a recuperação de ativos" (artigo 4°, inciso III), sendo de sua responsabilidade toda autuação de valor superior a R$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais), devendo cada agente individual comunicar-lhe, oficialmente, a existência de procedimento ou processo que se enquadre dentro desse critério (cf. artigo 8°);

CONSIDERANDO, por conseguinte, **a necessidade de se aperfeiçoarem os procedimentos a serem observados no fornecimento dessas informações** - ou na sua denegação - pelos servidores do quadro da Secretaria de Estado de Fazenda;

CONSIDERANDO as orientações e/ou recomendações consignadas no Parecer n° 49/PGE/SUBFISCAL/2018, de 04/04/2018, complementado pelo despacho exarado pelo Subprocurador-Geral Fiscal em 19/04/2018, ratificado pelo Procurador-Geral Adjunto em 04/05/2018 e homologado pela Procuradora-Geral do Estado na mesma data, peças integrantes do Processo n° 190658, que tramitou no âmbito da Procuradoria-Geral do Estado, em atendimento a consulta formulada pela Secretaria de Estado de Fazenda;

CONSIDERANDO, por outro ângulo, **a necessidade de uniformizar o fluxo de requisições ou solicitações externas**, bem como denúncias, pertinentes à execução de procedimentos fiscais para apuração de irregularidades e/ou infrações à legislação tributária, que, por força do disposto no artigo 24 do Regimento Interno da Secretaria de Estado de Fazenda, aprovado pelo Decreto n° 1.269, de 17 de novembro de 2017, estão sob a gestão da Unidade de Ouvidoria Fazendária - UOFAZ;

R E S O L V E:

CAPÍTULO I

DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1° **Para o processamento**, no âmbito da Secretaria Adjunta da Receita Pública, **de demandas por informações pertinentes a contribuintes, originárias de autoridades** do Poder Judiciário, Assembleia Legislativa, Ministério Público, **Tribunal de Contas**, Procuradoria-Geral do Estado, Delegacias de Polícia, Controladoria-Geral do Estado, Colegiados multidisciplinares envolvidos na apuração de condutas lesivas ao Erário e demais Órgãos da Administração Pública, o respectivo fornecimento – ou denegação -, bem como a transferência de dever de preservação do sigilo fiscal, **deverão ser observadas as disposições desta portaria**.

(...)

CAPÍTULO IV

PROCEDIMENTOS COMUNS PARA **RECEPÇÃO, CONTROLE, DISTRIBUIÇÃO**, PRAZOS DE ATENDIMENTO A REQUISIÇÕES, **SOLICITAÇÕES E DENÚNCIAS QUE IMPLIQUEM FORNECIMENTO DE INFORMAÇÕES PROTEGIDAS POR SIGILO FISCAL E/OU SIGILO FUNCIONAL**

Art. 23 As disposições deste capítulo **serão observadas nas seguintes hipóteses**:

I - **fornecimento de informações protegidas por sigilo fiscal** pela Secretaria de Estado de Fazenda **a órgãos e entidades adiante arrolados**, nas hipóteses previstas nos artigos 198 e 199 do CTN e artigos 990 e 991 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 2.212, de 20 de março de 2014:

a) Poder Judiciário Estadual ou Federal;

b) Poder Legislativo Municipal, Estadual ou Federal;

c) Ministério Público Estadual ou Federal;

d) Tribunal de Contas do Estado;

e) Tribunal de Contas da União;

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

f) Polícia Judiciária Estadual e Polícia Federal;

g) Controladoria-Geral do Estado, Controladoria-Geral da União e Órgão de controladoria de Município;

h) Procuradoria Geral do Estado - PGE;

i) Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos - CIRA;

j) Poder Executivo de Município deste Estado;

k) Associação Mato-grossense dos Municípios;

l) demais Órgãos e entidades da Administração Pública Direta e Indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

(...)

CAPÍTULO V

PROCEDIMENTOS COMUNS PARA FORNECIMENTO DE INFORMAÇÕES FISCAIS PROTEGIDAS PELO SIGILO FISCAL E/OU SIGILO FUNCIONAL

Art. 34 Para **entrega ou remessa de informações protegidas por sigilo fiscal** pela Secretaria de Estado de Fazenda a órgãos, **entidades e autoridades requisitantes ou solicitantes**, nas hipóteses previstas nos artigos 198 e 199, do CTN e artigos 990 e 991 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 2.212, de 20 de março de 2014, e demais normas específicas, **em exclusivo interesse do serviço público**, deverão ser **observados os seguintes procedimentos**, sem prejuízo dos demais previstos na legislação pertinente:

(...)

IV - as informações fornecidas pela SEFAZ serão enviadas ao destinatário em dois envelopes lacrados, sendo:

a) um externo, que conterá apenas o nome ou a função do destinatário e seu endereço, sem qualquer anotação que indique o grau de sigilo do conteúdo;

b) um interno, no qual constarão o nome e a função do destinatário, seu endereço, o número do documento de requisição ou solicitação, o número da correspondência que formaliza a remessa e a expressão "INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL";

V - a entrega dos envelopes mencionados no inciso IV deste artigo **deverá ser efetuada pessoalmente à autoridade demandante e se efetivará mediante assinatura no Termo de Confidencialidade**, conforme modelo constante no Anexo Único desta portaria;

VI - o **Termo de Confidencialidade**, destinado ao controle da custódia das informações**, conterá, obrigatoriamente:**

a) a **indicação dos dados que identificam a autoridade demandante**, o número do documento de requisição ou solicitação;

b) indicações sobre o remetente e o número da correspondência que formaliza a remessa;

c) **o compromisso da autoridade demandante de, nos termos do artigo 198, § 2°, do CTN e demais normas aplicáveis à espécie, cumprir o dever de salvaguardar a informação sigilosa e a pessoal a que obtiver acesso, utilizando-as, exclusivamente, para o exercício das atribuições de cargo, emprego ou função pública, sob pena de responsabilização administrativa, civil e penal; (grifo nosso)**

Dessa forma, em atitude ponderada e considerando que o CTN estabeleceu **os contornos mínimos exigidos para o impedimento** do fornecimento da informação, do seu **afastamento** ou da **transferência do dever de preservação do sigilo fiscal,** o Governo do Estado de Mato Grosso reconheceu a importância e a legalidade de fornecer informações protegidas por sigilo fiscal, tanto ao

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Tribunal de Contas do Estado quanto ao próprio Tribunal de Contas da União, o que deve encerrar o litígio entre as partes.

D.1.2.5 Suspensão de Segurança (SS) 5.247 Maranhão

Trata-se de Suspensão de Segurança impetrado perante o STF pelo Tribunal de Contas do Maranhão, a fim de requer a suspensão da execução da medida liminar deferida em 19.6.2018 pelo Desembargador Relator do Mandado de Segurança nº 0804236- 79.2018.8.10.0000 no Tribunal de Justiça do Maranhão.

Reproduz-se texto do relatório apresentado pelo STF, que sintetiza o problema enfrentado:

> 2. O Tribunal de Contas maranhense relata ter instaurado auditoria (Processo n. 2.199/2017-TCE/MA) na qual solicitou à Secretaria de Fazendo do Estado "***dados relativos aos valores lançados de ofício por cada contribuinte e o valor de renúncias fiscais individualizadas, com a identificação de empresas beneficiadas***" (fl. 2, e-doc. 1).
>
> Noticia que, **seguindo orientação da Procuradoria-Geral do Estado, a Secretaria de Fazenda não apresentou os documentos solicitados**, ao argumento de estarem protegidos pela garantia de sigilo fiscal do contribuinte.
>
> Informa ter determinado que "***nas próximas auditorias realizadas pelo órgão fossem disponibilizados os dados requeridos, sob pena de configuração de obstrução***" (Decisão PL-TCE n. 833/2017), sendo essa decisão objeto do mandado de segurança no qual exarado o ato objeto da presente medida de contracautela.
>
> Comunica o deferimento da medida liminar requerida pelo Maranhão, suspendendo-se a determinação constante do item b1 da decisão TCE/PL n. 833/2017, ***"ressalvada à Autoridade Impetrada a possibilidade de retificar a requisição administrativa e solicitar da SEFAZ o compartilhamento dos dados mediante ocultação da identidade dos sujeitos passivos com vista a 'viabilizar a concordância prática entre a garantia de sigilo fiscal e a necessidade de controle da administração tributária"*** *(STF, MS 27091/DF, Rel. Min. Luís Roberto Barroso)*" (fls. 2-3).
>
> 3. No presente requerimento de suspensão, o requerente afirma ter a decisão cujos efeitos se busca suspender "***esvazi[ado] completamente a competência e missão constitucional desta Corte de Contas***".
>
> Alega ter legitimidade para pleitear, por seu Presidente, pedido de suspensão "*necessário contra decisão que entende merecer reforma*" (fls. 4-5) e argumenta **decorrer da medida liminar deferida lesão à ordem e à economia públicas, por afronta à competência dos Tribunais de Contas de fiscalização e controle de verbas públicas, incluída a renúncia de receita pública**, "***que se caracteriza, em essência, pela recusa intencional do poder público quanto ao exercício de seu poder arrecadatório***" (fl. 26).
>
> Assevera que "***por meio de tal fiscalização busca-se corrigir falhas que sejam verificadas durante a arrecadação da receita pública, otimizando-se, assim, a eficiência administrativa ao se garantir a higidez não só das despesas, mas também das receitas***" (fl. 12).
>
> Assinala que essa fiscalização permite "***o aperfeiçoamento da gestão pública, por meio de recomendações que otimizem a capacidade de gestão e arrecadação, bem como propiciem o equilíbrio fiscal***" (fl. 13).
>
> Menciona o acesso de outros Tribunais de Contas sobre os dados de obtenção e renúncia de receitas públicas nos respectivos Estados e ressalta que "***a ATRICON editou a Resolução n° 6/2016, como referencial para que os Tribunais de Contas aprimorassem seus regulamentos, procedimentos e práticas de controle externo afetos ao tema 'receita e renúncia de receita públicas'[, na qual] foram apresentadas diretrizes no sentido de uma maior atuação das Cortes de Contas no controle externo das receitas públicas, em confluência com o objetivo buscado pelo TCE-MA ao requerer informações à SEFAZ/MA***" (fl. 14).
>
> **Argumenta inexistir quebra de sigilo na fiscalização pretendida, mas "*intercâmbio de***

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

***informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública*"** (fl. 14), e cita precedentes deste Supremo Tribunal nos quais **relativizado o sigilo de informações necessárias para a preservação da intimidade em face do interesse público de se conhecer o destino dos recursos públicos** (Mandado de Segurança n. 33.340, Relator o Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 3.8.2015; Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.386, Relator o Ministro Dias Toffoli, Plenário, DJe 20.10.2016; e Mandado de Segurança n. 21.729, Redator para o acórdão o Ministro Néri da Silveira, Plenário, DJ 19.10.2001).

Realça que, "***apesar de todo o arcabouço constitucional que permite aos Tribunais de Contas a análise de informações protegidas pelo sigilo, quando no exercício de suas fiscalizações, e das manifestações em diversas decisões da Suprema Corte que demonstram a permissão, a decisão proferida pelo Tribunal de Justiça limitou-se a tratar somente do mandamento infraconstitucional, conferido pelo art. 198 do Código Tributário Nacional***" (fl. 18).

Aponta dispositivos legais (§ 1º do art. 1º e art. 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal; § 10 do art. 3º c/c art. 6º e art. 158 c/c art. 161 da Lei Complementar n. 63/1990; arts. 36 e 45 da Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Maranhão; arts. 256, 260 e 261 do Regimento Interno do Tribunal de Contas da Maranhão) pelos quais se autorizaria "*a fiscalização pelo TCE/MA, inclusive, com acesso a dados sigilosos*" (fl. 19).

Noticia a tramitação de proposição legislativa no Congresso Nacional (Projeto de Lei Complementar n. 188/2014) "*permitindo a divulgação, por parte da Fazenda Pública, dos beneficiários de renúncia de receitas, exatamente no sentido de aumentar a transparência nas informações prestadas pelos órgãos da administração pública destinados à arrecadação e à fiscalização de tributos à sociedade*" (fl. 23).

Discorre sobre a natureza da renúncia de receitas, ressaltando a necessidade de controle pelo Tribunal de Contas "*para que se evite o que se presenciou recentemente pelo Estado do Rio de Janeiro, quando devido a inúmeras isenções fiscais, o Estado foi levado a uma quebra financeira com atrasos de salários, falta de recursos à saúde, educação dentre outros*" (fl. 25).

Assevera constar da Lei de Diretrizes Orçamentárias em vigor no Estado a estimativa de renúncia de receitas tributárias em 2018, sem considerar os benefícios de natureza financeira e creditícia, na ordem de aproximadamente R$1.500.000.000,00 (um bilhão e quinhentos milhões de reais), e enfatiza que, **"*só no ano de 2016, a renúncia de receitas efetiva do Estado do Maranhão, totalizou o montante de R$788.449.362,78 (setecentos e oitenta e oito milhões, quatrocentos e quarenta e nove mil, trezentos e sessenta e dois reais e setenta e oito centavos)*"** (fl. 28).

Argumenta que "***o impedimento à fiscalização, dessa maneira, é contrário a essa política de controle, podendo trazer graves efeitos a economia pública do Estado do Maranhão, aniquilando umas das mais importantes competências do Tribunal de Contas na atualidade, qual seja, a fiscalização da legitimidade (art. 70 CF/88) das Renúncias Fiscais frente ao interesse público primário***" (fls. 28-29).

Pondera que "***não se pode desconsiderar o chamado 'efeito multiplicador' que a decisão impugnada causou, causa e causará, isto é, na afetação ao interesse público, conforme dito acima, decorrente da possibilidade da SEFAZ/MA e de outros Entes Públicos deixarem de prestar dados sobre contribuintes, nessa mesma natureza em fiscalizações subsequentes, lastreadas em fatos conexos aos verificados na ação em que se originou o incidente de suspensão, ou seja, a partir da alegação de que as informações estariam protegidas pelo sigilo***" (fl. 30).

Para justificar a urgência e a necessidade do acolhimento do pedido de suspensão, o requerente alega que "***a liminar que se busca suspender já se encontra em execução, impedindo o exercício da competência fiscalizatória da Corte de Contas, sem a qual coloca-se em xeque a lisura das contas públicas e a fiel execução do orçamento estadual***" (fl. 22). **(grifo nosso)**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Apesar da solidez e clareza dos argumentos apresentados pelo Tribunal de Contas do Maranhão, a eminente ministra relatora optou por não conceder a medida liminar. A decisão inicia-se nos seguintes termos:

> 6. A decisão objeto da presente medida de contracautela tem os seguintes fundamentos:
>
> > DECISÃO – Desemb. Paulo Sérgio VELTEN PEREIRA (relator): Tudo examinado, **em juízo de cognição sumária**, tenho que, nada obstante a **importantíssima missão constitucional atribuída ao Tribunal de Contas, a quem compete auxiliar o Poder Legislativo a promover 'a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial' dos Entes Públicos, em especial 'quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas'** (CF, arts. 70, 71 e 75; CE arts. 50 e 51), o exercício dessas funções, conforme já decidiu o STF, 'está sujeito a limitações constitucionais e legais, notadamente aquelas ligadas aos direitos fundamentais à intimidade e à privacidade (CF, art. 5º, X), que compreendem os dados bancários e fiscais dos contribuintes' (MS 27091, Rel. Min. Luís Roberto Barroso).
> >
> > Aplicando ao caso, verifico que a requisição do Impetrado dirigida à SEFAZ para que seja disponibilizado 'os dados relativos às renúncias fiscais', em 'valores anuais e individuais, por contribuintes beneficiados', **caracteriza transferência de informações protegidas por sigilo fiscal fora das hipóteses legais autorizadas pelo art. 198 do CTN**, na medida em que **não se trata de 'requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça'** (§1º I), e tampouco de solicitação '**de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública**' '**com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação**' (§1º II).
> >
> > Com efeito, a Autoridade Impetrada não requisitou informações específicas para fiscalizar algum contribuinte beneficiado por renúncia fiscal, mas sim **informações genéricas destinadas a auditar a própria SEFAZ**, uma vez que **o objetivo do TCE é avaliar a correção do cálculo dos índices de participação dos Municípios na arrecadação do ICMS**, tendo em vista **eventual renúncia de receita tributária pelo Estado do Maranhão**.
> >
> > **E não se diga que §2º do art. 198 do CTN abriga uma terceira hipótese legal de transferência de informações protegidas por sigilo fiscal**. Em verdade, referido dispositivo **apenas explicita como se dá o intercâmbio de informações sigilosas no âmbito da Administração Pública nos casos autorizados pelo §1º II do mesmo dispositivo do CTN**.
> >
> > Constitui regra basilar de hermenêutica que os parágrafos de um mesmo enunciado legal não autorizam interpretação conflitante ou estanque, suas disposições devem, ao contrário, revelar harmonia e diálogo entre si, e também com a cabeça do enunciado. Por isso Tércio Sampaio Ferraz Júnior, citando Horst Bartholomeyzik, lembrava o seguinte conselho: 'na leitura da norma legal, nunca leia o segundo parágrafo sem antes ter lido o primeiro, nunca leia um só artigo, leia também o artigo vizinho'.
> >
> > Dito isto, tenho como relevante o fundamento deduzido no presente writ (LMS, art. 7º III), residindo o risco de ineficácia da medida no fato de que, caso não cassada imediatamente a decisão administrativa exarada pela Autoridade Impetrada, haverá a quebra ilegal de informações protegidas por sigilo fiscal.
> >
> > Ante o exposto, e suficientemente fundamentado (CF, art. 93 IX; e CPC, art. 11), DEFIRO a liminar para suspender o item 'b1' da decisão do TCE/PL nº 833/2017, proferida nos autos do processo nº 2.199/2017, ressalvada à Autoridade Impetrada a possibilidade de retificar a requisição administrativa e solicitar da SEFAZ o compartilhamento dos dados mediante ocultação da identidade dos sujeitos passivos com vista a 'viabilizar a concordância prática entre a garantia de sigilo fiscal e a necessidade de controle da administração tributária' (STF, MS 27091/DF, Rel. Min. Luís Roberto Barroso), tudo sem prejuízo do julgamento de mérito da presente ação pelo Órgão Colegiado". **(grifo nosso)**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Cabe apresentar, **com as devidas vênias**, um contraponto aos argumentos apresentados pela eminente Desembargadora. Destaca-se, incialmente, que a técnica de anonimização, não se apresenta como solução viável de ponderação, conforme já afirmado anteriormente.

Se prosperasse a afirmação de que o §2º do art. 198 do CTN apenas explicita como se dá o intercâmbio de informações sigilosas no âmbito da Administração Pública, nos casos autorizados pelo §1º II do mesmo dispositivo do CTN, ou seja, somente nos casos de "requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça" (§1º I), e de solicitação "de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação" (§1º II), **quase todas as trocas de informações autorizadas pelo Manual do Sigilo Fiscal seriam ilegais**, pois, conforme afirmação do próprio manual, **são baseadas nesse parágrafo**.

De fato, até mesmo o compartilhamento de informações com a PGFN e com a AGU, para defender os interesses do próprio fisco e para subsidiar a cobrança judicial ou extrajudicial seriam ilegais, pois não estariam albergadas em nenhum dos dois incisos. De forma semelhante ocorreria em todos os outros entes federados, o que não parece ser a dicção do CTN.

Retornando-se aos termos da SS 5.247/MA, a decisão da eminente ministra relatora continua, *in verbis*:

> 8. O entendimento jurisprudencial mencionado não é aplicável à espécie vertente porque a matéria poder ser examinada por preceitos constitucionais dotados de densidade normativa suficiente a regular a situação apresentada, **consubstanciados na intimidade pessoal garantida pelo sigilo fiscal em contraposição aos limites da atuação dos Tribunais de Contas na defesa do interesse público de salvaguarda do erário e de promoção da Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável**.
>
> Nesses termos, **reconheço a competência deste Supremo Tribunal** para exame da presente medida de contracautela.
>
> 9. Quanto ao requerimento de medida liminar na suspensão de segurança, no § 4º do art. 15º da Lei n. 12.016, de 2009, autoriza-se, em exame prévio e precário, o deferimento quando constatada, "em juízo prévio, a plausibilidade do direito invocado e a urgência na concessão da medida".
>
> Em exame preliminar, e sem prejuízo de posterior reexame da questão, não se fazem presentes os requisitos para a suspensão liminar da decisão objeto da presente medida de contracautela, deferida em 19.6.2018, tendo o presente requerimento de suspensão sido apresentado somente em 7.8.2018.
>
> 10. Como enfatizado pelo Desembargador Relator do Mandado de Segurança n. 0804236-79.2018.8.10.0000, no Tribunal de Justiça do Maranhão, **a preservação dos efeitos da decisão administrativa objeto da impetração acarretaria apresentação de informações protegidas por sigilo fiscal, não havendo prejuízo imediato para a atuação fiscalizatória do Tribunal de Contas estadual o aguardo do julgamento da ação mandamental, de rito célere e preferencial**.
>
> 11. Pelo exposto, indefiro a medida liminar requerida. **(grifo nosso)**
>
> [SS 5.247/MA, rel. min. Cármen Lúcia, j. 08-08-2018, DJE de 14-08-2018.]

Por entender que a concessão de liminar acarretaria apresentação de informações protegidas por sigilo fiscal, e em "não havendo prejuízo imediato para a atuação fiscalizatória do Tribunal de Contas estadual", a liminar foi indeferida.

Com a **devida vênia à decisão emanada pela eminente ministra relatora**, não procede a afirmação que não há prejuízo imediato para a atuação fiscalizatória da Corte de Contas, pois ficou demonstrado, pelo próprio relatório do STF, o *fumus boni iuris*, vez que reconhecida a competência de **atuação dos Tribunais de Contas na defesa do interesse público de salvaguarda do erário e de promoção da Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável**.

O segundo elemento, consistente no *periculum in mora*, ficou demonstrado **pelo fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação**, tendo em vista que, primeiramente, embora os

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

atos que deveriam ser auditados refiram-se ao exercício de 2016, é notório que **a capacidade de recuperação do dano causado ao erário é inversamente proporcional ao decurso do tempo**.

Além disso, se porventura existam irregularidades ou ilegalidades que o Tribunal de Contas se propôs a auditar, **há risco que elas ainda se afigurem presentes**, permitindo a **reprodução dos erros, ou fraudes**, na concessão dos benefícios tributários que se foram concedidas anteriormente e que se seguiram posteriormente, **reproduzindo e multiplicando o prejuízo ao erário**.

Por fim, os supostos beneficiários envolvidos sempre poderão alegar a **prescrição ou o exercício da boa-fé**, para se eximir de reparar os danos causados por atos da administração tributária. Assim, a **atuação célere e preventiva** quase **nunca é passível de substituição** pela **atuação posterior e reparatória**.

A excelentíssima ministra decidiu por indeferir a liminar e ouvir a PGR e as partes, mas ainda não constam dos autos a apresentação da manifestação da PGR.

D.1.3 Oposição de sigilo bancário frente à Receita Federal

D.1.3.1 Recurso Extraordinário 601.314 São Paulo

O STF realizou o julgamento conjunto das ADI nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859, que têm como núcleo comum de impugnação normas relativas ao fornecimento, pelas instituições financeiras, de informações bancárias de contribuintes à administração tributária, e do RE 601.304/SP, que trata de Recurso Extraordinário, **com repercussão geral reconhecida**, interposto em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, na Apelação Cível nº 0002417-61.2005.403.6100/SP, cuja ementa se reproduz a seguir:

> DIREITO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SIGILO. DADOS. INTIMIDADE. VIDA PRIVADA. PROCEDIMENTO FISCAL DE QUEBRA. APURAÇÃO DE DÉBITOS FISCAIS. LEI COMPLEMENTAR Nº 105/01. LEIS Nº 9.311/96 E Nº 10.174/01. LEGITIMIDADE DA AÇÃO ADMINISTRATIVA. PRECEDENTES.
>
> 1. A declaração de **direitos e garantias fundamentais**, em favor da cidadania, **não pode inviabilizar** e, pelo contrário, **deve harmonizar-se** com o **exercício de competências constitucionais pelo Poder Público**, nos exatos limites em que definidas, **visando à tutela de interesses sociais de maior alcance**.
>
> 2. O inciso XII do artigo 5º da Carta Federal **não tem o sentido de tutela do sigilo de dados**, para conferir inviolabilidade aos dados bancários e, de resto, **a qualquer dado**, exatamente porque **esta interpretação estaria em confronto com ideias básicas da organização da vida social**. A interpretação **constitucionalmente adequada situa a tutela no sigilo da comunicação de dados**, na **segurança do sistema de informação**, de modo a **coibir a interferência abusiva na transmissão dos dados**, e **não diretamente impedir o conhecimento dos dados em si**, que podem, ou não, **ser acessados por outrem**, em grau de publicidade variável – de nenhuma a alguma, ou sem qualquer restrição - , a depender do quanto isto afete uma outra garantia da individualidade, tutelada, em tese, **não pelo inciso XII, mas pelo X do artigo 5º da Constituição Federal**.
>
> 3. **A inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem** das pessoas é garantia individual que, por evidente, **não possui contornos absolutos porque situado num plano de convivência constitucional com outros princípios e valores**, conduzindo, em caso de **aparente conflito**, à **concretização de técnicas de interpretação, específicas do direito constitucional. A intimidade e a vida privada não podem ser visualizadas apenas pelo ângulo da defesa do patrimônio individual**, embora este seja essencial, justamente porque, se é verdade que o público torna necessário o privado, como reserva de consciência, de expressão e de desenvolvimento da própria individualidade, tampouco pode ser olvidado que **o social conduz à necessidade de conversão**, em grau a ser aferido pelo critério da razoabilidade, **do segredo absoluto em relativo como consequência** e na extensão do rigorosamente necessário **à interação**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

do indivíduo com a sociedade a que pertence.

4. **Não convence a ideia** de que os dados bancários **constituem segredo constitucionalmente tutelado** e, pois, **infenso a qualquer intervenção**, mesmo **a título de interesse público e social**. Pelo contrário, uma vez que tais informações **não envolvem típica, necessária e exclusivamente a esfera da atuação íntima do indivíduo** (v.g. – religião, relações de família), na qual, de qualquer maneira, sequer pode ser invocada a garantia de proteção absoluta ao seu titular (contra, por exemplo, a investigação de crimes por ideologia religiosa, ou contra a própria família), **resta evidente que pode o legislador definir não apenas o sigilo, mas os seus limites, ou seja, a medida do razoável nesta interação de valores**, destinada a permitir que terceiros, **devidamente identificados e em condições especificadas**, possam **acessar os dados bancários para tutelar este ou aquele direito constitucionalmente relevante** e que, por isso, **legitimamente contrapõem-se ao rigor do segredo absoluto pretendido**. Certo, pois, que o "sigilo bancário" **é, acima de tudo, uma garantia legal porque é a lei, afinal, que deve definir os seus exatos contornos, sem que, com isto, possa ser invocada inconstitucionalidade por ofensa a uma garantia individual**. Esta interpretação – é claro – **não se alinha com o entendimento tradicional da "reserva de jurisdição",** que impede o legislador de outorgar, a quem quer que seja e em qualquer situação, a iniciativa de qualquer procedimento destinado a romper com o sigilo bancário, sujeitando sempre a autoridade administrativa ao crivo judicial. Porém, **o Estado Constitucional de Direitos e Garantias não legitima a ideia de que o Poder Público esteja alijado da disposição do poder de auto-execução, no exercício regular de suas competências legais e constitucionais**, sempre – é claro – **sob o regime de controle**, a priori, mas igualmente a posteriori, **e de efetiva e ampla responsabilidade, seja do próprio ente, seja do respectivo agente**.

5. Por evidente, deve-se mencionar que a quebra do sigilo bancário foi admitida, na jurisprudência, como possível apenas por autoridade judicial e mediante processo judicial, mas **cabe destacar, igualmente, que a legislação, à época, contemplava e legitimava tal solução, ao contrário da atual que é clara e inequívoca no sentido de prever casos específicos de iniciativa administrativa, sem que com isto se possa, ao que parece, ser invocada a lesão a direito de dimensão constitucional.** Não se trata, por certo, de reconhecer competência plena à autoridade, seja administrativa ou legislativa, **para tornar pública, sem menor critério de razoabilidade**, a vida financeira e bancária de qualquer indivíduo, mas, ao revés**, o que se afirma**, como diretriz para a compreensão e solução do problema, **é que, ao lado da intimidade e da vida privada, existem outros valores, com igual estatura constitucional, que conduzem à necessidade de formulação de uma solução prática e equilibrada para esta complexa equação de princípios**.

6. A Lei Complementar nº 105, de 10.01.2001, reconhece o sigilo bancário (v.g. - caput do artigo 1º, caput e §§ 5º e 6º do artigo 2º, artigos 10 e 11), define as instituições que se sujeitam a tal dever em suas operações ativas e passivas (§ 1º do artigo 1º), fixa as hipóteses excepcionais de quebra administrativa (v.g. - § 3º do artigo 1º, §§ 1º a 3º do artigo 2º, artigo 9º), especifica a competência judicial e as situações sujeitas à reserva judicial (§ 4º do artigo 1º, caput e § 1º do artigo 3º, artigo 7º) e - no mesmo sentido - no âmbito parlamentar (artigo 4º). No que concerne à administração tributária, a LC nº 105/01 estabeleceu **o dever de informação**, acerca de operações financeiras, mas restrito ao necessário para a identificação dos titulares das operações e dos montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados (§ 2º). Para o exercício desta competência, é que se permite, diante das informações prestadas e da efetiva necessidade/indispensabilidade, **apurada em prévio processo administrativo** ou procedimento fiscal em curso, o exame de documentos, livros e registros de instituições financeiras pelas autoridades competentes (artigo 6º). Note-se que, em qualquer caso, as informações prestadas ou os dados apurados pela fiscalização encontram-se amparados pelo sigilo fiscal (§ 5º do artigo 5º), ficando a quebra do sigilo bancário fora das hipóteses autorizadas**, assim como o uso indevido das informações cobertas pelo sigilo fiscal, por servidores públicos, sujeitos às sanções penal, civil e administrativa**.

7. Em coerência com a legislação complementar, a Lei nº 10.174, de 09.01.2001, introduziu alteração no artigo 11 da Lei nº 9.311/96, permitindo que a Secretaria da Receita Federal, de posse

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

das informações sobre a movimentação financeira de titulares de contas bancárias (§ 2º: "informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações"), **utilize-as para a apuração de divergências e, em face delas, para instauração de procedimento administrativo**, tendente à verificação da existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições, e para o lançamento de crédito porventura existente (§ 3º, com a redação dada pela referida lei), dentro da técnica de "cruzamento de dados", compatível com a outorga constitucional de competência à administração tributária para identificar a efetiva capacidade contributiva dos administrados, aplicando, na prática, o princípio da isonomia (artigo 145, §1º, da Constituição Federal).

8. O artigo 6º da LC nº 105/01 foi regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 10.01.2001, que, dentre outras providências, instituiu o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF: artigo 2º) e a Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF: artigo 4º), e indicou os casos de indispensabilidade para o efeito de exame de documentos, livros e registros de instituições financeiras (artigo 3º).

9. Como se observa, é possível reconhecer que a legislação foi minuciosa e criteriosa na identificação das situações sujeitas à denominada quebra do sigilo bancário e dos procedimentos de fiscalização, resguardando, por meio de sigilo fiscal, as informações prestadas e os dados aferidos pelo exame de documentos, livros e registros de instituições financeiras, e reservando o seu uso a fins específicos, **que não transcendem ao que necessário para o regular, justificado, proporcional e razoável exercício da competência constitucional e legal que possui o Estado-Administração** de arrecadar os tributos e fiscalizar o cumprimento das obrigações fiscais.

10. Tampouco procede a tese de ofensa ao princípio da irretroatividade da lei. Com efeito, inexiste direito adquirido a não-prestar informações ou a não-recolher tributos em face de situações tributáveis, desde antes, mas apenas, e eventualmente, a possibilidade de invocação de decadência ou prescrição, para impedir a constituição ou a execução, respectivamente, do crédito tributário, quando decorridos os prazos, para tanto, legalmente fixados. Por isso é que se deve compreender que a criação de mecanismos de fiscalização e apuração de crédito tributário por lei nova não impede a sua aplicação mesmo no período anterior, desde que ainda possua o Fisco o poder de imposição, seja constituindo, seja revisando o lançamento efetuado pelo contribuinte.

11. Em casos que tais, não se trata, por evidente, de criação ou majoração de tributo, com alteração da legislação vigente na data do fato gerador, mas apenas e tão-somente de aferição da existência de tributo, devido conforme a lei da época, mas, eventualmente, não recolhido ou não declarado pelo contribuinte: em suma, a legislação impugnada não cria nem majora, em absoluto, qualquer tributo, mas apenas permite que o Fisco combata a sonegação fiscal, quando e se existente, o que é muito diferente.

12. **No âmbito do procedimento administrativo**, com direito à ampla defesa, tem o contribuinte o direito de justificar a origem dos recursos, identificados pelo Fisco como não declarados, e impugnar eventual apuração e constituição de crédito tributário, **não se podendo**, porém, **suprimir o poder-dever da Administração** de promover, observado o devido processo legal, a fiscalização, tendente à apuração de débitos fiscais.

13. **Não existe direito líquido e certo** do contribuinte de ser dispensado, por ordem judicial, **de exibir os documentos necessários à apuração de crédito tributário**. Cabe ao Fisco intimar o contribuinte para exibir a documentação necessária à fiscalização e, em caso de recusa, aplicar as sanções legais próprias da situação. Se o contribuinte não atender à intimação fiscal fica sujeito às penalidades previstas em lei, sem que configure ilegalidade a sua própria exigência, nos termos da legislação.

14. Precedentes. **(grifo nosso)**

Por maioria, o STF negou provimento ao recurso e fixou a tese: que o art. 6º da Lei Complementar 105/01 **não ofende o direito ao sigilo bancário**, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, **bem como estabelece requisitos objetivos e o translado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal**.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Cabe também conhecer a manifestação da PGR, no parecer de lavra do então Procurador-Geral da República, Exmo. Sr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.TRIBUTÁRIO. LEI COMPLEMENTAR 105/2001 E LEI 10.174/2001. SIGILO BANCÁRIO PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS. DEVER DE FISCALIZA ÇÃO TRIBUTÁRIA.
>
> 1. Incumbe ao Estado conferir, nos termos do § 1º do art. 145 da Constituição Federal, efetividade ao caráter pessoal dos impostos e sua graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte, devendo identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes.
>
> 2. A **quebra de sigilo** bancário **não se confunde com a transferência de dados** bancários, **uma vez que na quebra de sigilo há divulgação das informações**, enquanto que na **transferência as informações repassadas** ao fisco **mantêm-se no âmbito do dever legal de guardar sigilo dos dados**, sob a forma do sigilo fiscal.
>
> 3. **Havendo manutenção do sigilo** dos dados bancários, **não há que se cogitar de autorização judicial para que a administração** fiscal obtenha **informações imprescindíveis ao exercício de sua atribuição constitucional**.
>
> 4. A Lei 10.174/2001, que alterou o § 3º da Lei 9.311/1996, regulou procedimento administrativo fiscal, sem fazer qualquer referência a aspecto substancial do tributo, possuindo aplicação imediata, sem qualquer violação ao princípio da irretroatividade.
>
> 5. Parecer pelo conhecimento parcial do recurso e, na parte conhecida, pelo desprovimento do recurso extraordinário.
>
> (...)
>
> A 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região entendeu ser constitucional a exigência de informações bancárias de contribuintes, por meio do procedimento administrativo previsto no art. 6º da Lei Complementar 105/2001, pela autoridade administrativa, sem autorização do Judiciário.
>
> Na exposição de motivos, o relator do projeto da Lei Complementar 105/1991, Senador Lúcio Alcântara, destacou as seguintes razões para a aprovação da referida lei:
>
> > O pilar básico de qualquer sociedade que possa se caracterizar como democrática é indubitavelmente a prerrogativa de cada cidadão quanto a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade.
> >
> > De fato, tal princípio, inscrito como cláusula pétrea de nossa Carta Magna em seu art. 5º, é a base sobre a qual se assentam as **instituições democráticas**, impedindo que se reproduzam os exemplos ditatoriais que dominaram o Século XX.
> >
> > Somente os direitos e garantias individuais impedem que a tirania do Estado possa se impor sobre as pessoas, elevando-as à cidadãos. **Neste contexto político e filosófico é que se insere a questão do sigilo** bancário-financeiro **como uma proteção do cidadão contra a exposição de sua privacidade de forma indevida e prejudicial**.
> >
> > Entretanto, é importante que consigamos **diferenciar direito de privilégio**. O **direito** é algo **necessário e inalienável**, já o **privilégio** é **algo discriminador que prejudica a sociedade como um todo, minando as instituições democráticas**.
> >
> > Ninguém pode questionar a **importância do sigilo** como instrumento que **garanta a privacidade**, mas **generalizar tal argumento** para todas as situações **é extremamente perigoso para a construção democrática em nosso país**. **O sigilo a todo custo e sem possibilidades efetivas** para que se **possa quebrá-lo** em determinadas circunstâncias é, de fato, **um privilégio, portanto inaceitável**.
> >
> > Nesse contexto, desde os anos 70, com a **preocupação crescente por parte das autoridades de vários países em relação** ao tráfico de drogas, a "lavagem" de dinheiro e **aos crimes de desvio de recursos públicos**, além de atividades relacionadas ao crime

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> organizado, criou-se um **movimento para a flexibilização do entendimento do chamado sigilo** bancário [...]
>
> Analisando a Lei Complementar 105/2001, juntamente com as razões apresentadas, nota-se que o **legislador buscou harmonizar os princípios da inviolabilidade do sigilo de dados e da vida privada** (incisos XII e X do art. 5º da CF/88) **com o disposto no art. 145, § 1º, da CF/88**.
>
> **Necessária essa harmonização ante a inexistência de direito constitucional absoluto**. O Estado, por meio de seus **órgãos de administração** tributária, tem a faculdade de conferir, nos termos do § 1º do art. 145 da Constituição Federal, efetividade ao caráter pessoal dos impostos e sua graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte, bem como identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.
>
> Nesse sentido, a Lei Complementar 105/2001, com o objetivo de resguardar os direitos individuais ao identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes, vedou, no § 2º do art. 5º a identificação da origem ou natureza dos gastos e, no § 5º do mesmo artigo, **determinou que as informações recebidas pela administração tributária fossem conservadas em sigilo**.
>
> A preservação do sigilo das informações por parte da Administração, disposta no § 5º do art. 5º da Lei Complementar 105/2001, encontra fundamento no § 7º do art. 37 da Constituição Federal:
>
> Art. 37- [...]
>
> § 7º A lei disporá sobre os requisitos e as restrições ao ocupante de cargo ou emprego da administração direta e indireta que possibilite o acesso a informações privilegiadas.
>
> **A quebra de sigilo bancário não se confunde com a transferência de dados bancários, uma vez que na quebra de sigilo há divulgação das informações, enquanto que na transferência as informações ficam sob o cuidado das entidades receptoras que têm o dever legal de manter o sigilo dos dados**.
>
> O sigilo bancário, portanto, nas hipóteses e na forma prevista na Lei Complementar 105/2001, transmuda-se em sigilo fiscal**, possibilitando atender ao interesse público** de evitar-se a evasão fiscal, **preservando-se o sigilo dos dados**.
>
> Assim, **ante a observação dos direitos individuais fundamentais do contribuinte, não há que se falar em quebra de sigilo**. O que se observa, repita-se, **é a transferência de dados** bancários ao fisco, **no âmbito da administração, a qual está obrigada legalmente a manter o sigilo. (grifo nosso)**

De maneira estruturada, podemos extrair várias lições deste importante julgado:

i. os direitos e garantias fundamentais individuais **não podem inviabilizar** e, pelo contrário, **devem harmonizar-se**, com o exercício de competências constitucionais pelo Poder Público, **visando à tutela de interesses sociais de maior alcance**;

ii. a inviolabilidade de acesso aos dados protegidos por sigilo estaria em **confronto com ideias básicas da organização da vida social**;

iii. a interpretação constitucionalmente adequada situa a tutela no sigilo da comunicação de dados, na segurança do sistema de informação, **de modo a coibir a interferência abusiva na transmissão dos dados, e não diretamente impedir o conhecimento dos dados em si**;

iv. a inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem **não possui contornos absolutos** porque situado num plano de convivência constitucional com outros princípios e valores;

v. em caso de aparente conflito, devem ser usadas as **técnicas de interpretação específicas do direito constitucional**;

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

vi. o convívio social conduz à **necessidade de conversão do segredo absoluto em relativo** como consequência da interação do indivíduo com a sociedade a que pertence;

vii. **não convence a ideia de que dados sigilos constituem segredo constitucionalmente tutelado e infenso a qualquer intervenção** a título de interesse público e social;

viii. por não envolverem típica, necessária e exclusivamente a esfera da atuação íntima do indivíduo, **pode o legislador definir não apenas o sigilo, mas os seus limites**, ou seja, a medida do razoável nesta interação de valores, quando devidamente identificados e em condições especificadas;

ix. é, **acima de tudo, uma garantia legal porque é a lei,** afinal, que deve definir os seus exatos contornos, sem que, com isto, possa ser invocada inconstitucionalidade por ofensa a uma garantia individual, **interpretação que não se alinha com o entendimento tradicional da "reserva de jurisdição"**;

x. o Estado Constitucional de Direitos e Garantias, sob o regime de controle e de efetiva e ampla responsabilidade, seja do próprio ente, seja do respectivo agente, **não legitima a ideia de que o Poder Público esteja alijado da disposição do poder de auto-execução**, no exercício regular de suas competências legais e constitucionais;

xi. ao lado da intimidade e da vida privada, existem outros valores, com igual estatura constitucional, que conduzem à **necessidade de formulação de uma solução prática e equilibrada para esta complexa equação de princípios**;

xii. **não existe direito líquido e certo do contribuinte de ser dispensado,** por ordem judicial, **de exibir os documentos necessários à fiscalização**;

xiii. **a quebra de sigilo não se confunde com a transferência de dados sigilos,** uma vez que na quebra de sigilo há divulgação das informações, enquanto que na transferência as informações repassadas mantêm-se no âmbito do dever legal de guardar sigilo dos dados;

xiv. havendo manutenção do sigilo dos dados, **não há que se cogitar de autorização judicial para que a administração obtenha informações imprescindíveis ao exercício de sua atribuição constitucional**;

xv. no contexto político e filosófico democrático é que se insere a questão do sigilo como uma proteção do cidadão contra a exposição de sua privacidade de forma indevida e prejudicial, mas **é necessário diferenciar o direito** (necessário e inalienável) **do privilégio** (algo discriminador que prejudica a sociedade como um todo, minando as instituições democráticas);

xvi. é inegável a importância do sigilo como garantia da privacidade, mas **generalizar tal argumento é extremamente perigoso para a construção democrática em nosso país**;

xvii. **o sigilo a todo custo é um privilégio inaceitável**; e

xviii. a **preocupação crescente** por parte das autoridades de vários países **em relação aos crimes de desvio de recursos públicos** criou um movimento para a flexibilização do entendimento do chamado sigilo.

Embora não seja possível afirmar que o RE 601.314/SP tenha aplicação imediata para a situação do translado do dever de sigilo da Receita Federal para o TCU, é inegável que o Supremo estabeleceu claros contornos sobre o que compreende do que seja o **núcleo essencial do sigilo** bancário e fiscal, e como **eles se relacionam com a interação do indivíduo com a sociedade** à que pertence e com a auto-execução do **exercício regular das competências legais e constitucionais do Poder Púbico**.

Resta pontuar que esse **novo paradigma na relação do translado do dever de sigilo**, quando presentes interesses individuais de proteção da intimidade e da vida privada confrontados com interesses sociais de maior alcance, como o dever fundamental de pagar impostos, foi construída com ativa participação tanto da PGFN quanto da AGU, tanto por meio de memoriais[lxxi], quanto mediante sustentação oral[lxxii].

Ressalta-se que a sustentação oral, realizada em defesa da União, foi oferecida pela então Secretária-Geral de Contencioso da AGU, Dra. Grace Maria Fernandes Mendonça, atual Advogada-

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Geral da União. Pela PGFN, atuou a Dra. Luciana Miranda Moreira, substituta da Coordenação de Atuação Judicial Perante o Supremo Tribunal Federal (CASTF), o que demonstra a maior preocupação desses órgãos em defender os legítimos interesses do Estado **no exercício do princípio constitucional da capacidade contributiva**.

Entretanto, não foi observada a mesma disposição em defender, em seus pareceres, os interesses sociais de prestação de contas, transparência e eficiência da administração tributária, quando em conflito aparente com a intimidade e a vida privada dos contribuintes.

Dessa forma, observa-se **comportamento completamente antagônico em relação à defesa da intimidade e vida privada dos contribuintes**. Quando o acesso aos dados protegidos por sigilo, como o bancário e comercial por exemplo, **são necessários ao exercício de suas funções, a PGFN e a RFB buscam**, até as últimas instâncias, **a obtenção de tais dados**, para serem **usados em desfavor dos próprios contribuintes** que tiveram o direito à privacidade relativizada, sob o argumento que são necessários ao exercício regular de suas atividades.

Em **contrapartida e simultaneamente**, em **alegada defesa** da intimidade e privacidade **dos cidadãos**, a RFB e a PGFN buscam **impedir o acesso aos dados protegidos por sigilo fiscal** ao TCU, **mesmo cientes que são essenciais ao exercício do controle externo da Administração Pública**, em ofensa aos princípios da boa-fé objetiva, da confiança e da segurança jurídica.

Não resta outra conclusão além de que, **na prática**, o sigilo fiscal está sendo utilizado como **escudo para sonegar, ao controle externo, informações referentes a operações da Administração Pública sujeitas à sua fiscalização**.

D.1.4 Conclusão

As **duas únicas decisões transitadas em julgado por órgãos colegiados**, quais sejam: Mandado de Segurança nº 2004.004.02119/TJRJ e Ação Civil Pública 1.16.0155549-1/TJRS, **reconhecem que o poder de fiscalização das Cortes de Contas não sucumbe perante o sigilo fiscal**, e indicam que a **publicidade é indispensável à demonstração da transparência** dos negócios realizados pela **Administração Pública**, pois envolvem interesses patrimoniais e sociais da coletividade como um todo.

No mesmo sentido, a liminar concedida no Mandado de Segurança nº 1003845-50.2017.8.11.0000/TJMT. Ressalta-se que o próprio Estado do Mato Grosso retificou o seu entendimento sobre a abrangência do sigilo fiscal, **corroborando a tese de que não é defeso ao Tribunal de Contas o acesso aos dados protegidos por sigilo**.

Indiretamente, as recentes decisões proferidas pelo STF na ADO 25/DF, que determina o repasse de informações protegidas por sigilo fiscal ao TCU, e na ADI 2361/CE, que impede a retirada das competências constitucionais em Tribunais de Contas locais, especificamente em relação à impossibilidade de acesso aos documentos, ajudam a dar contornos às possíveis soluções do problema.

No que se refere ao **acesso aos dados protegidos por sigilo bancário**, o MS 33340/DF estabeleceu **contundente reviravolta na jurisprudência**, que até então, não se perfilava ao entendimento de que o TCU poderia acessar tais informações, como no caso do, agora superado, MS 22.801/DF.

Entretanto, em sentido contrário, existe a liminar concedida no Mandado de Segurança n. 0804236-79.2018.8.10.0000/TJMA. **Se**, por ocasião do julgamento de mérito dos dois processos em andamento, **as decisões forem mantidas no sentido das medidas concedidas em cautela**, estaremos diante de uma situação de insegurança jurídica, em decorrência do pronunciamento de múltiplos órgãos em sentidos opostos, que, no entanto, ainda não foi concretizada, tendo em vista que as decisões transitadas em julgado garantiram a possibilidade de acesso aos dados protegidos por sigilo fiscal pelos Tribunais de Contas.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Não é por mera coincidência que nos estados que estão sempre entre os apontados como os que enfrentam as maiores crises fiscais[lxxiii], quais sejam Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul, é que se observou a maior preocupação dos Tribunais de Contas em buscar acesso às informações, para melhor compreensão do problema, e a maior sensibilização do Poder Judiciário local, acerca da realidade apresentada pelas contas públicas.

Se, no caso concreto, os cidadãos não podem exercer livremente o seu legítimo direito constitucional de fiscalizar diretamente os atos daqueles encarregados de gerir a máquina pública, não é possível que aqueles órgãos que receberam essa atribuição diretamente da Constituição também sejam impedidos de fazê-lo.

Afastar as competências constitucionais do controle externo representaria o reconhecimento de que a **administração tributária**, que **só no âmbito federal**, juntamente com a **procuradoria da fazenda**, é responsável por **gerir R$ 5,75 trilhões**, não estaria subordinada à regra geral de prestação de contas de suas atividades, o que representa ofensa direta ao Estado Democrático de Direito e ao Princípio Republicano.

Somente pela materialidade dos valores envolvidos, fica demonstrado, então, que negar as prerrogativas de acesso do TCU às informações fiscais, ditas como sigilosas, é capaz de ocasionar risco de lesão à ordem administrativa, no sentido de impedir a aferição da correta gestão fiscal, com impactos negativos arcados por toda a sociedade.

Assim, diante da situação atual, de **inexistência de decisão judicial com efeito vinculante e eficácia *erga omnes* proferida pelo STF**, ensina a doutrina que é dever do operador do direito aplicar a decisão que, dentro dos pensamentos possíveis, apropriados, corretos e jurídicos, permita a coesão do ordenamento jurídico, afastando eventuais incompatibilidades que, de início, poderiam equivocadamente se afigurar presentes.

D.2 CRITÉRIOS

Atualmente, três princípios jurídicos estão associados à missão de assegurar às pessoas a tranquilidade necessária para conduzir suas vidas sem surpresas. Trata-se dos princípios da **boa-fé, da segurança jurídica e da proteção da confiança**. Na Constituição Federal, nenhum enunciado explicitamente os prevê; contudo, trata-se de derivações do princípio do Estado de Direito.

D.2.1 Boa-fé

Impõe ao Poder Público os deveres de agir com certa **previsibilidade** e de respeitar às **situações constituídas** pelas normas por ele **editadas e reconhecidas**, de modo a trazer **estabilidade e coerência em seu comportamento**.

Desde o direito romano o **estudo da boa-fé** se manteve atrelado a **intenção do sujeito de direito**. Cuidava-se da boa-fé subjetiva, entendida como estado daquele que ignorava um vício relacionado a uma pessoa, bem ou negócio. O caráter intencional intrinsicamente atribuído a boa-fé, inviabilizava qualquer tentativa de publicização do conceito.

Todavia, com o surgimento do jusnaturalismo, **os contornos da boa-fé foram ampliados** para **abarcar a conduta das partes** nas relações negociais ou contratuais. Falava-se agora em **boa-fé objetiva** enquanto exigência de postura leal entre os contratantes.

Nesse sentido, temos que:

> Os princípios da segurança jurídica e da **boa-fé objetiva**, bem como a **vedação ao comportamento contraditório** (*venire contra factum proprium*), **impedem que a Administração, após praticar atos em determinado sentido**, que criaram uma aparência de estabilidade das relações jurídicas, **venha adotar atos na direção contrária**, com a vulneração de direito **que, em razão da anterior conduta administrativa** e do longo período de tempo transcorrido, **já se acreditava incorporado ao patrimônio dos administrados. (grifo nosso)**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

[RMS 20.572/DF, rel. min. Laurita Vaz, Quinta Turma, j. 01-12-2009, DJe 15-12-2009.]

D.2.2 Segurança Jurídica

O Parecer nº GQ-110/1996, da AGU já previa que, para que a negativa de fornecimento de informações protegidas por sigilo bancário e fiscal não seja interpretada como de confronto, era conveniente que **a questão fosse submetida à apreciação do Poder Judiciário**, com o que se evitaria grave conflito institucional entre órgãos de Poderes diversos.

Ao longo dos anos, diversas ações judiciais foram impetradas, pelas administrações tributárias, contra decisões dos Tribunais de Contas, no sentido de não fornecerem as informações solicitadas.

Assim, em sede de controle difuso de constitucionalidade, diversos órgãos do Poder Judiciário puderam manifestar seus entendimentos por ocasião da análise do caso concreto, o que ocasiona a possibilidade de existir, dentro de um mesmo ordenamento jurídico, decisões erráticas, que levem ao aumento da tensão em volta da questão, em vez de proporcionar a pacificação do tema.

Nesse sentido:

> A propósito, assinalou Sepúlveda Pertence, na ADC nº 1 (ADC 1/DF, Rel. Min. Moreira Alves, j. 1.12.93, DJU 16.6.95), que a **convivência entre o sistema difuso e o sistema concentrado** *"não se faz sem uma permanente* ***tensão dialética*** *na qual, a meu ver, a experiência tem demonstrado que será inevitável o reforço do sistema concentrado, sobretudo nos processos de massa; na multiplicidade de processos a que inevitavelmente, a cada ano, na dinâmica da legislação,* ***sobretudo da legislação tributária e matérias próximas****, levará se não se criam* ***mecanismos eficazes de decisão relativamente rápida e uniforme****; ao* ***estrangulamento da máquina judiciária****, acima de qualquer possibilidade de sua ampliação e, progressivamente, ao maior* ***descrédito da Justiça****, pela sua total* ***incapacidade de responder à demanda*** *de centenas de milhares de* ***processos rigorosamente idênticos****, porque* ***reduzidos a uma só questão de direito****".*
>
> A **possibilidade de incongruências hermenêuticas** e **confusões jurisprudenciais** decorrentes dos **pronunciamentos de múltiplos órgãos** pode configurar uma **ameaça a preceito fundamental** (pelo menos, ao da **segurança jurídica**), o que também está a recomendar uma leitura compreensiva da exigência aposta à lei da arguição, de modo a admitir a **propositura da ação especial** toda vez que uma definição imediata da controvérsia mostrar-se necessária para **afastar aplicações erráticas, tumultuárias ou incongruentes**, que comprometam gravemente o **princípio da segurança jurídica** e a própria ideia de **prestação judicial efetiva**.
>
> Ademais, a **ausência de definição da controvérsia** - ou a **própria decisão prolatada pelas instâncias judiciais** - poderá ser a concretização da **lesão a preceito fundamental**. Em um sistema dotado de **órgão de cúpula**, que tem a **missão de guarda da Constituição**, a **multiplicidade ou a diversidade de soluções** pode constituir-se, por si só, em **uma ameaça ao princípio constitucional da segurança jurídica** e, por conseguinte, em uma **autêntica lesão a preceito fundamental. (grifo nosso)**
>
> [ADPF 33-MC/PA, rel. min. Gilmar Mendes, j. 29-10-2003, DJ de 06-08-2004.]

Não existe na doutrina nem na jurisprudência uma definição clara do que seja preceito fundamental, mas é inegável, que o seu contorno tenha começado a ser escrito pela supracitada Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 33, que foi a primeira ação do tipo julgada no mérito pelo STF. Assim, temos que:

> **Parâmetro de controle** — É **muito difícil indicar**, a priori, **os preceitos fundamentais da Constituição** passíveis de lesão tão grave que justifique o processo e o julgamento da arguição de descumprimento.
>
> Não há dúvida de que **alguns desses preceitos estão enunciados**, de forma explícita, no texto constitucional.
>
> Assim, ninguém poderá negar a qualidade de preceitos fundamentais da ordem constitucional aos

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> **direitos e garantias individuais** (art. 5º, dentre outros). Da mesma forma, não se poderá deixar de atribuir essa qualificação aos demais **princípios protegidos pela cláusula pétrea** do art. 60, § 4º, da Constituição, quais sejam, a forma federativa de Estado, a separação de Poderes e o voto direto, secreto, universal e periódico.
>
> Por outro lado, a própria Constituição explicita os chamados '**princípios sensíveis**', cuja violação pode dar ensejo à decretação de **intervenção federal** nos Estados-Membros (art. 34, VII).
>
> É fácil ver que a amplitude conferida às **cláusulas pétreas** e a **ideia de unidade da Constituição** (*Einheit der Verfassung*) acabam por **colocar parte significativa da Constituição sob a proteção dessas garantias**.
>
> (...)
>
> Essas assertivas têm a virtude de demonstrar que o efetivo conteúdo das 'garantias de eternidade' **somente será obtido mediante esforço hermenêutico**. Apenas essa atividade poderá revelar os **princípios constitucionais** que, **ainda que não contemplados expressamente** nas cláusulas pétreas, **guardam estreita vinculação com os princípios por elas protegidos** e estão, por isso, cobertos pela garantia de imutabilidade que delas dimana.
>
> Os princípios merecedores de proteção, tal como enunciados normalmente nas chamadas 'cláusulas pétreas', parecem despidos de conteúdo específico.
>
> (...)
>
> Essa orientação, consagrada por esta Corte para os chamados '**princípios sensíveis'**, há de se aplicar à concretização das cláusulas pétreas e, também, dos chamados 'preceitos fundamentais'.
>
> É o estudo da **ordem constitucional** no seu contexto normativo e nas **suas relações de interdependência** que permite identificar as disposições essenciais para a preservação dos princípios basilares dos preceitos fundamentais em um determinado sistema.
>
> (...)
>
> Destarte, um juízo mais ou menos seguro sobre a lesão de preceito fundamental consistente nos princípios da divisão de Poderes, da forma federativa do Estado ou dos direitos e garantias individuais exige, preliminarmente, a identificação do conteúdo dessas categorias na ordem constitucional e, especialmente, das suas relações de interdependência.
>
> Nessa linha de entendimento, **a lesão a preceito fundamental não se configurará apenas quando se verificar possível afronta a um princípio fundamental**, tal como assente na ordem constitucional, **mas também a disposições que confiram densidade normativa ou significado específico a esse princípio**.
>
> Tendo em vista as **interconexões e interdependências dos princípios e regras**, talvez não seja recomendável proceder-se a uma distinção entre essas duas categorias, fixando-se um conceito extensivo de preceito fundamental, abrangente das normas básicas contidas no texto constitucional**. (grifo nosso)**
>
> [ADPF 33-MC/PA, rel. min. Gilmar Mendes, j. 29-10-2003, DJ de 06-08-2004.]

De fato, conforme indicado na ADPF 33-MC/PA, o processo hermenêutico tem ampliado o entendimento sobre quais matérias estariam abrangidas pelo manto de preceito fundamental, senão vejamos:

> **Não que essa regra, isoladamente considerada, seja por si só, um preceito fundamental** que mereça amparo pela via da ADPF. Mas sugere, **concretamente**, um **desígnio maior da Constituição Federal**, no que exige a **concretização de outras garantias**. Em exame preliminar, entendo que essa norma constitucional revela num ponto específico a **conjunção de outros princípios entre os quais identifico**: (i) o **princípio constitucional da eficiência da administração pública**, e o da continuidade dos serviços públicos - art. 37; (ii) **rigorosa repartição tributária entre entes federados** - capítulo VI do Título VI, da Constituição Federal - , interessando observar que, independentemente do fato de ser a COMDEPI a executora do objeto de

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> alguns dos convênios, na condição de interveniente, o repasse de verbas federais se faz a título de execução em conjunto, de competências materiais atribuídas simultaneamente à União e aos estados-membros; (iii) ainda **como decorrência da repartição tributária**, vinculação desses recursos repassados à sua "origem" federal, **o que legitima, até mesmo, a fiscalização de sua aplicação pelo Tribunal de Contas da União** - art. 71, VI, da Constituição Federal. **(grifo nosso)**
>
> [ADPF 114-MC/PI, rel. min. Joaquim Barbosa, j. 21-06-2007, DJ de 27-06-2007.]

Assim, o Princípio Constitucional da Eficiência da Administração Pública, a repartição tributária entre entes federativos, e a necessária e decorrente fiscalização dos recursos de origem federal por parte do Tribunal de Contas da União são compreendidos como preceitos fundamentais pela jurisprudência do STF.

D.2.3 Proteção da Confiança

A ideia de proteção da confiança legítima surge como uma reação ao uso abusivo de normas jurídicas e de atos administrativos que, de forma brusca e inesperada, surpreendam seus destinatários.

> Eu registro também que é da **doutrina do Supremo Tribunal Federal** o postulado da segurança jurídica e da **proteção da confiança**, que são **expressões do Estado Democrático de Direito**, revelando-se **impregnados de elevado conteúdo ético, social e jurídico**, projetando sobre as **relações jurídicas**, **inclusive, as de Direito Público**. De sorte que é **absolutamente insustentável o fato de que o Poder Público não se submeter também a essa consolidação das situações eventualmente antijurídicas**, pelo decurso do tempo. **(grifo nosso)**
>
> [MS 28.953/DF, rel. min. Cármen Lúcia, j. 28-02-2012, DJE 06-06-2012.]

Dessa forma, espera-se da administração pública, **quer nas relações firmadas com os administrados**, quer **nas relações firmadas com a própria administração**, a adoção de **condutas razoáveis**. Com efeito, **posturas ilógicas, contraditórias e surpreendentes**, ao maltratarem o estado psicológico dos expectadores, **representam violação ao princípio da boa-fé objetiva, da confiança e da segurança jurídica**.

D.3 CAUSAS

As administrações tributárias, em geral, alegam que seria necessária uma alteração formal no art. 198 do CTN, a fim de permitir que se fossem compartilhadas informações com as Cortes de Contas, a fim de não ser gerada insegurança jurídica. Entretanto, **na prática, o que se observa é justamente o contrário**.

De fato, a litigiosidade da administração tributária não é exclusiva do embate jurídico em relação as competências do controle externo. Estudos mostram que **a falta de transparência por parte dos órgãos tributários na interpretação e aplicação da legalidade das leis** é um dos fatores que contribuem para que o grau de litigiosidade em matéria tributária no Brasil seja expressivamente superior ao observado em outros países, chegando a 15% do PIB, segundo dados disponíveis em 2013, enquanto nos Estados Unidos, por exemplo, esse índice é de 0,2%, ou seja, **é proporcionalmente 75 vezes menor** (APPY & MESSIAS, 2014).

Em face da **possibilidade de ponderar e propor solução prática e equilibrada para a complexa equação de princípios e valores constitucionais envolvidos** (intimidade, vida privada, honra e imagem, de um lado e os princípios constitucionais da prestação de contas, da transparência e da eficiência, do de outro), e de se harmonizar as normas legais regentes da matéria, observou-se que as administrações tributárias buscaram afastar as competências constitucionais e legais dos Tribunais de Contas.

Diante de **determinações ou recomendações** emanadas pelas **Cortes de Contas**, no sentido de apenas darem cumprimento aos comandos legais e constitucionais, **buscam pareceres** das Procuradorias-Gerais dos Estados, ou da Fazenda Nacional, **para não fornecerem as informações**. Se

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

suas alegações **não forem acolhidas**, **buscam decisões judiciais**, ainda que liminares, **para se esquivarem de prestar contas** de seus atos ao controle externo, até o **esgotamento de todos os recursos e instâncias judiciais possíveis**.

Portanto o **elevado grau de litigiosidade,** inerente ao comportamento das administrações tributárias, **é fonte das atuais controvérsias jurisprudenciais** a respeito dos poderes de auditoria do controle externo sobre a administração tributária.

EFEITOS

Embora existam **precedentes relevantes, julgados no mérito, em órgãos colegiados** do Poder Judiciário, **todos a favor das Cortes de Contas**, o elevado grau de litigiosidade inerente ao comportamento das administrações tributárias no país contribui para criar um clima de **insegurança jurídica.**

Tal situação, muita das vezes, impede que os Tribunais de Contas atuem na defesa do interesse público de salvaguarda do erário e de **promoção da Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável** e que a sociedade exerça o seu **legítimo interesse de conhecer o destino dos recursos públicos** e cobre o **dever de atuação transparente** dos administradores públicos em um Estado Democrático de Direito.

Por fim, **no caso específico da recusa de se fornecerem os dados necessários à auditoria da arrecadação federal**, tal situação representa, até mesmo, **ofensa ao pacto federativo**, tendo em vista que **não é possível aferir se os recursos arrecadados pela Receita Federal foram distribuídos** aos estados-membros, Distrito Federal e municípios, **de acordo com o previsto na Carta da República**.

APÊNDICE E – Análise do Manual do Sigilo Fiscal da RFB e dos Pareceres da PGFN que lhe fornecem sustentação jurídica

> *Experimenta-se, na atualidade,* ***a dupla face da abundância de caminhos*** *que permitem,* ***de um lado, o acesso fácil e nem sempre desejável dos dados sobre as pessoas****, suas vidas, suas preferências, seus atos, seus patrimônios, o que deixa a descoberto ou põe sob risco o direito à privacidade;* ***de outro lado, tem-se a operosidade dos que transgridem a ordem jurídica em detrimento da sociedade*** *e não desejam dar à luz os seus atos e desatinos* ***sem cujo conhecimento o Estado não pode agir*** *no sentido de* ***conter e punir as irregularidades e ilegalidades havidas*** *em contrariedade ao quanto exigido das pessoas pela ordem jurídica.*
> *Os Estados (como a França, Itália, Inglaterra, Bélgica, Estados Unidos, dentre outros)* ***buscaram a relativização da garantia do sigilo fiscal*** *e do bancário,* ***adotando legislação que permite à Administração Pública o acesso aos dados da vida econômica das pessoas naquilo que respeita ao interesse público****, às origens legítimas do patrimônio e à sua destinação, uso e* ***adimplemento de suas obrigações administrativas*** *e, especialmente, tributárias. Cuida-se de um arcabouço legal estabelecido para a* ***garantia da sociedade que precisa ser protegida em seu direito de viver numa comunidade*** *na qual seja cada qual honesto consigo e com o outro.* **(grifo nosso)**
> (ROCHA, 2003, p. 43)

E.1 SITUAÇÃO ENCONTRADA

O Capítulo 7 do Manual do Sigilo Fiscal serve para orientar os servidores da RFB quanto à vedação ou autorização legal para o fornecimento de informações protegidas por sigilo fiscal, de acordo com o órgão ou entidade requerente.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

De acordo com o manual, quando for legalmente autorizado o fornecimento pela RFB de informações protegidas por sigilo fiscal à autoridade requisitante ou solicitante, configura-se a transferência do sigilo fiscal. Dessa forma, transfere-se à autoridade requisitante ou solicitante o dever e a responsabilidade de manter o sigilo fiscal das informações recebidas. Tal comando está explícito no § 2º do art. 198 do CTN.

Em qualquer caso, segundo o MSF, devem ser observadas as determinações da Portaria SRF nº 580, de 12 de junho de 2001, que estabelece **procedimentos para preservar o caráter sigiloso de informações protegidas por sigilo fiscal, nos casos de fornecimento admitidos em lei**.

Conforme visto anteriormente, a referida portaria foi revogada pela Portaria RFB nº 551/2013 que, de maneira idêntica ao que ocorre com o MSF, não está amplamente disponível nem na página de normas gerais e nem da página de legislação específica a respeito do sigilo fiscal, mantidas pela RFB na internet.

O MSF apresenta fundamentação para negativa ou fornecimento de informações para dezenove requerentes específicos. Embora o MSF se proponha a fazer uma análise consistente da legislação, leitura mais atenta do manual demonstra uma série de omissões, inconsistências e incoerências na forma de interpretar o ordenamento jurídico.

E.1.1 Advocacia-Geral da União (AGU)

O item 7.1 do MSF afirma que "em regra, a RFB não pode fornecer informações protegidas por sigilo fiscal à Advocacia-Geral da União e respectivas unidades, em razão do disposto no caput do art. 198 do CTN".

Assim, se fosse adotado o mesmo critério que é dispensado ao TCU, por exemplo, ou seja, o da literalidade estrita em rol taxativo dos arts. 198 e 199 do CTN, a AGU seria impossibilitada de atuar em qualquer caso concreto que envolvesse direito tributário, tendo em vista a decorrência lógica de se ter acesso aos dados do processo para atuar na causa.

Entretanto, em vez de apelar para a literalidade do CTN, o MSF faz um **exercício de interpretação extensiva da legislação**, em uma série de ao menos onze Notas Técnicas e/ou Soluções de Consultas Internas (SCI), muitas delas conflitantes entre si, e todas igualmente indisponíveis ao público, para afirmar que, por mera força de convênio, a AGU pode acessar dados protegidos por sigilo fiscal, nos seguintes termos:

> 1) A RFB **pode fornecer informações sobre bens, direitos e rendas** declarados e, se houver, **sobre faturamento**, para fins de execução de créditos da União, **à AGU/Gabinete; Procuradoria-Geral da União,** incluindo suas unidades regionais, estaduais e seccionais; Procuradoria-Geral Federal, incluindo as Procuradorias Regionais Federais, Procuradorias Federais nos Estados, Procuradorias Seccionais Federais e Escritórios de Representação, nos termos do Segundo Termo Aditivo, firmado em 4 de julho de 2008, ao Convênio celebrado entre a RFB e a AGU em 16 de fevereiro de 2000, constantes no Catálogo de Sistemas e Perfis, que podem ser acessados na Intranet da RFB por meio do link "Convênios", localizado no tópico "Legislação".
>
> **Fundamentação**: No **fornecimento de informações à AGU** sobre **bens, direitos e rendas** declarados e, se houver, **sobre faturamento**, para fins de execução de créditos da União, deve ser observado **o disposto no convênio e respectivos termos aditivos firmados**. **(grifo nosso)**

Em ponto seguinte, foram apresentadas as competências legais, **com base em lei ordinária**, para justificar a **ampliação do compartilhamento já realizado por força de mero convênio**:

> 2) O Segundo Termo Aditivo ao Convênio, assinado em 4 de julho de 2008, **prevê ainda fornecimento adicional de informações à Procuradoria-Geral Federal e suas unidades**:
>
> > I – à **Procuradoria-Geral Federal, incluindo as Procuradorias Regionais Federais, Procuradorias Federais nos Estados, Procuradorias Seccionais Federais e Escritórios de Representação**;

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

1) do **sistema ÁGUIA**: módulos estabelecimento, consulta dados da GFIP e filantrópicas; e

2) o **sistema INFORMAR**.

Fundamentação: A Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, que dispõe sobre a Administração Tributária Federal, especialmente sobre a unificação das Secretarias da Receita Federal e da Receita Previdenciária na RFB, tratou, no art. 16 e seguintes, das competências da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Entretanto, nos termos do § 3º do art. 16 do mesmo diploma legal, **compete à Procuradoria-Geral Federal a representação judicial e extrajudicial** nos seguintes casos: **(grifo nosso)**

As **competências constitucionais** da AGU para a expedição de precatórios e compensação de débitos também foram evocadas pelo MSF, para ampliar ainda mais as possibilidades de compartilhamento de informações protegidas por sigilo fiscal:

3) **Para fins de cumprimento do disposto nos §§ 9º e 10 do art. 100 da Constituição, referentes a expedição de precatórios e compensação de débitos do credor original perante a Fazenda Pública devedora**.

Fundamentação: A **Emenda Constitucional nº 62**, de 2009, ao dar nova redação ao art. 100, determinou que, no momento da expedição de precatórios, deve ser abatido, a título de compensação, o valor correspondente aos débitos líquidos e certos constituídos contra o credor original pela Fazenda Nacional devedora (§ 9º). **Para que essa compensação possa ser efetivada**, o § 10 dispôs que, antes da expedição dos precatórios, o Tribunal solicitará à **Fazenda Pública devedora a informação sobre os débitos que preenchem os requisitos previstos** no § 9º, tendo a Fazenda o prazo de 30 dias para o fornecimento dos dados, sob pena de perda do direito de abatimento. **(grifo nosso)**

A fim de fundamentar a sua decisão, o MSF apresenta orientação extraída do Parecer PGFN/CAT/Nº 1.151/2010, que cuida do fornecimento de informações protegidas por sigilo fiscal à AGU. Interessante, portanto, conhecer **os fundamentos apresentados pela PGFN**:

34.1. **Informações protegidas por sigilo fiscal somente poderão ser disponibilizadas pela SRFB nos termos e limites dos arts. 198 e 199 do Código Tributário Nacional**.

34.2. **É razoável inferir que o acesso da AGU às informações dos valores correspondentes a débitos líquidos e certos**, inscritos ou não em dívida ativa e constituídos contra o credor original pela Fazenda Pública devedora, incluídas parcelas vincendas de parcelamentos, **é uma exceção à regra geral que decorre diretamente do texto constitucional,** sob a inteligência dos §§ 9º e 10 do art. 100 da CF, uma vez que é da AGU a competência para a representação judicial da União. Assim, cabe a ela, AGU, reportar-se ao Tribunal solicitante dos dados em discussão.

34.3 **Tudo indica que não há, portanto, desrespeito ao CTN, no que concerne às regras ali versadas sobre sigilo fiscal. O ordenamento jurídico-legal vigente deve ser analisado e interpretado à luz da Constituição Federal.** E é justamente o Texto Maior que dá a exata medida do dever que impera sobre a Fazenda Pública devedora de informar o Poder Judiciário acerca dos valores correspondentes aos débitos caracterizados no § 9º do art. 100 da CF. **É medida que resguarda o interesse público.**

34.4 Temos como **importante a realização de convênio com a AGU, para a transferência das informações sigilosas em pauta, mas a ausência do aludido instrumento não pode servir de fundamento para o não repasse de tais dados.** No intuito de conciliar a necessidade de segurança no repasse, manuseio, utilização e guarda das informações, até que sejam ultimadas as providências para a celebração do ajuste entre a SRFB e a AGU, onde deverão existir cláusulas que preservem o caráter sigiloso dessas informações, **sua entrega deverá ser feita na forma do disposto no §2º do art. 198 do CTN**.

34.5 As informações fiscais sigilosas versadas no § 9º do art. 100 da Constituição da República somente poderão ser utilizadas pela AGU nos exatos termos e limites das finalidades a que a sua transferência está atrelada, ou seja, para os fins da compensação a que se refere os §§ 9º e 10 do art.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> 100 do Texto Constitucional, **passando à AGU o dever de resguardar o sigilo que permeia tais dados. (grifo nosso)**

Na verdade, o Parecer da PGFN, segundo suas próprias palavras, apela à razoabilidade para inferir, que o acesso às informações sigilosas por parte da AGU, é exceção à regra geral prevista no CTN, que decorre diretamente do texto constitucional, que o ordenamento jurídico-legal vigente deve ser analisado e interpretado à luz da Constituição Federal, e que a medida resguarda o interesse público, e que dispensa, até mesmo, a assinatura de convênio para o compartilhamento imediato das informações.

Por fim, o manual apresenta ainda uma quarta exceção, **prevista em nova lei ordinária,** para **compartilhamento de informações protegidas por sigilo fiscal** em ações judiciais, quando for de **interesse da RFB**:

> 4) **Podem ser fornecidas informações protegidas por sigilo fiscal à AGU**, para fins de **defesa da União em processo judicial que envolva matéria tributária ou outra de interesse da RFB**, desde que as informações solicitadas estejam relacionadas ao objeto da ação judicial, em conformidade com o disposto no art. 4º da Lei nº 9.028, de 12 de abril de 1995. **Para as demais ações judiciais que não envolvam a RFB, devem-se observar as disposições contidas no convênio e no inciso II do § 1º do art. 198 do CTN**. **(grifo nosso)**

Não se propõe afirmar qualquer ilegalidade nesse compartilhamento de informações com a AGU. Entretanto, resta evidenciada a **incoerência** na forma com que a RFB e a PGFN analisam as competências constitucionais e legais da AGU e do TCU. Ao passo que, **quando do interesse da RFB**, o MSF **recorre à lógica**; às competências previstas **em leis ordinárias**; às **regras gerais previstas no CTN**; ao **interesse público** e até mesmo **ao convênio celebrado** para justificar o compartilhamento de informações.

Em contrapartida, quando solicitadas informações indispensáveis à auditoria da própria administração tributária, estas são **veementemente negadas ao TCU**, sob o argumento de **literalidade do texto do CTN**.

E.1.2 Controladoria-Geral da União (CGU)

O MSF afirma, no item 7.5, que *"em regra, a RFB não pode fornecer informações protegidas por sigilo fiscal à Advocacia-Geral da União e respectivas unidades, em razão do disposto no caput do art. 198 do CTN"*. Assim, de forma semelhante como ocorre com o TCU, a CGU também não consegue exercer suas competências legais e constitucionais de auditar a administração tributária.

O manual apresenta como fundamentação a Nota SRF/Asesp nº 2/2004, que conclui, em face da inexistência de orientação emitida pela PGFN até então, as informações não poderiam ser fornecidas em função do art. 198 do CTN.

O mesmo entendimento foi apresentado, posteriormente, pelos Pareceres PGFN/CAT nº 503/2005 e PGFN/CAT Nº 768/2006.

O manual apresenta, ainda, como exceções à impossibilidade de fornecimento:

i. o acesso, por meio eletrônico, às **cópias de suas Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física**, que todo agente público, no âmbito do Poder executivo Federal, deve apresentar como forma de atender aos requisitos constantes no art. 13 da Lei nº 8.429/1992, e no art. 1º da Lei nº 8.730/1993; e

ii. quando houver **solicitação de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública**, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, **com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa**, conforme dispõe o inciso II do § 1º do art. 198 do CTN.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Guardadas as devidas limitações das diferenças entre as competências do controle externo e interno, tais limitações enfrentadas pela CGU são as mesmas já referenciadas anteriormente no Apêndice A deste relatório, inclusive quanto à **incoerência de interpretação da RFB acerca da validade parcial dos comandos previstos na LOTCU** em relação ao fornecimento das declarações de ajuste anual dos servidores públicos.

Cita-se, como exemplo mais marcante das limitações impostas aos trabalhos da CGU, o Relatório CGU OS/201800642 sobre os controles internos contábeis mantidos pela Receita Federal do Brasil na gestão dos créditos tributários a receber:

> *Opinião dos auditores:*
>
> **Em face das limitações de análise** citadas, **não foi possível a plena identificação e avaliação dos controles internos contábeis mantidos pela RFB** para a elaboração de relatórios financeiros, **inviabilizando a emissão de opinião sobre a sua existência e adequação**.
>
> **Não obstante**, no âmbito dos esclarecimentos prestados pela unidade e observações realizadas pela equipe, **foram verificadas fragilidades relevantes nos procedimentos de contabilização dos CT na Copol e nos sistemas informatizados de cobrança, além de constatada a atuação insuficiente da auditoria interna na supervisão e avaliação dos controles internos implantados.**
>
> Entendemos que **distorções relevantes no saldo contábil dos CT no BGU podem ocorrer** pelo fato de os procedimentos para a **contabilização dos CT ainda serem manuais e carentes de rotinas para conferência e aprovação dos dados** informados pela Codac, e pela adoção do critério de registro pela variação mensal do estoque, que **fragiliza os controles e dificulta a identificação tempestiva de erros de registros contábeis**.
>
> Ademais, a **falta de integração entre os diversos sistemas** informatizados de cobrança e a ausência de interface direta com o Siafi não **permitem assegurar que os dados gerados para a contabilização**, a partir de extrações específicas nos sistemas gerenciais, **sejam consistentes**, tornando-os **fatores de riscos à confiabilidade das informações reportadas**.
>
> Por fim, ressalta-se a **ausência de trabalhos executados pela Audit para a avaliação da efetividade dos controles internos contábeis planejados, implantados e mantidos em funcionamento pela RFB. (grifo nosso)**

A auditoria da CGU nos controles internos administrativos demonstrou que a RFB: i) não é transparente em suas ações; ii) não é auditável, nem pelo controle interno (CGU) e nem pelo controle externo (TCU); iii) possui uma estrutura de governança e de controles internos que não é confiável; e iv) possui uma auditoria interna própria (Audit) que não é eficiente e nem efetiva.

Dessa forma, apesar da **CGU** possuir competências constitucionais, constantes dos arts. 70 e 74 da CF/88, e legais, previstas nos arts. 19 a 24 e 26 da Lei 10.180/2001 e no art. 59 da LRF, para auditar a RFB, ela **também vem sendo, sistematicamente, impedida de executar o controle interno da administração tributária federal.**

E.1.3 Ministério Público da União, Eleitoral e dos Estados

E.1.3.1 Ministério Público da União (MPU)

O item 7.13 do MSF afirma que "a RFB deve fornecer aos órgãos do Ministério Público da União (MPU) informações protegidas por sigilo fiscal quando houver requisição".

Por força do art. 8º, §§ 1º e 2º, da Lei Complementar nº 75, de 20 de maio de 1993, que dispõe sobre a organização, as atribuições e o estatuto do MPU, a RFB já entendia que não há de se opor reserva de sigilo fiscal ao MPU, conforme entendimentos esposados nas Notas Técnicas Cosit nº 200/2003 e 1/2008 e na SCI Cosit nº 24/2010, por exemplo.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Em relação ao entendimento da PGFN, observou-se uma guinada na interpretação, que anteriormente estava alinhada à observação da literalidade do art. 198 do CTN, conforme, por exemplo os seguintes pareceres: Parecer PGFN/CAT/Nº 2317/2000, Parecer PGFN/CAT/Nº 0041/2001, Parecer PGFN/CAT/Nº 891/2001, Parecer PGFN/CAT/Nº 385/2007 e Parecer PGFN/CAT/Nº 1443/2007.

Entretanto, no Parecer PGFN/CAT/Nº 594/2010, a PGFN "considerado que a leitura do Código Tributário Nacional não pode se divorciar de uma interpretação sistemática de toda a legislação pertinente", adotou o mesmo posicionamento da AGU, consoante entendimento esposado na Nota Técnica nº 179/DENOR/CGU/AGU, de 21 de dezembro de 2007, aprovada pelo Consultor-Geral da União, por meio do Despacho nº 428/2007, e pelo Advogado-Geral da União, tendo, portanto, efeito vinculante sobre a PGFN, por força do art. 4º, X e XI, da Lei Complementar nº 73/1993.

Em suma, foi reconhecido ao MPU, composto pelo Ministério Público Federal (MPF), Ministério Público do Trabalho (MPT), Ministério Público Militar (MPM) e Ministério Público do Distrito Federal e dos Territórios (MPDFT), o poder de requisitar informações protegidas por sigilo fiscal à RFB, o que, no entanto, não significa acesso amplo, irrestrito ou indiscriminado a banco de dados ou sistemas informatizados da RFB que contenham informações protegidas por sigilo fiscal.

E.1.3.2 Ministério Público Eleitoral e Estadual

De acordo com o item 7.14 do MSF, "a RFB não pode fornecer informações protegidas por sigilo fiscal ao Ministério Público Eleitoral, em razão do disposto no caput do art. 198 do CTN", por não integrar o MPU. Não foram apresentadas notas técnicas ou consultas a respeito do tema.

De forma semelhante, o item 7.15 do MSF afirma que "a RFB não pode fornecer informações protegidas por sigilo fiscal ao Ministério Público Estadual, em razão do disposto no caput do art. 198 do CTN".

A RFB fundamentou a sua posição pelas SCI nº 16/2005, Nota Cosit nº 107/2006, Nota RFB/Asesp nº 53/2008 e Nota RFB/Asesp nº 8/2010. Segundo o manual da RFB, a PGFN manifestou-se, no mesmo sentido, por meio dos pereceres PGFN/CRJN nº 1.432/1994, PGFN nº 1.973/1996 e PGFN/CAT nº 1.157/2001.

Entretanto, no Parecer PGFN/CAT nº 2458/2012, elaborado com o intuito de "efetuar levantamento de manifestações a respeito do mesmo tema, verificação de posições divergentes e publicação de parecer uniformizador visando a retificação e a prevenção de novas dissidências", a PGFN afirma que, com o advento da Nota Técnica nº 179/DENOR/CGU/AGU, aguarda a solução da consulta encaminhada quanto à amplitude e abrangência do fornecimento de informações ao Ministério Público Estadual. Deste teor, o Parecer PGFN/CAT nº 1385/2007, Parecer PGFN/CAT nº 593/2008 e o Parecer PGFN/CAT nº 752/2009, foram citados.

As requisições dos Ministérios Públicos Estaduais, após o referido parecer que buscou consolidar a matéria, continuam sendo negadas. Nesse sentido, os Pareceres PGFN/CAT nº 14/2013, 2.029/2013, 54/2014, 1.101/2014, 1.455/2014, 1.548/2014 e 92/2016, por exemplo.

Embora já se tenham **passados mais de dez anos do questionamento efetuado pela PGFN, ainda não existe resposta definitiva pois**, conforme informações da própria AGU[lxxiv], **o processo** nº 00400.003838/2008-16, que cuida do pedido de revisão da Nota Técnica nº 179/DENOR/CGU/AGU, **carece de decisão final sobre a questão jurídica**.

No âmbito desse processo, a Nota Técnica nº 200 DENOR/CGU/AGU, de 31 de outubro de 2008, com base no princípio da unidade da Constituição, da simetria das atribuições e da unidade do Ministério Público, concluiu que os mesmos poderes dados ao MPU devem ser estendidos aos Ministérios Públicos Estaduais, nos seguintes termos:

> Em face de todo exposto, temos que **é compatível com a ordem jurídica** a requisição direta de informações fiscais protegidas por sigilo aos diversos ramos do **Ministério Público da União e aos**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> **Ministérios Públicos do Estados**, desde que atendidos os requisitos de **motivo, motivação, necessidade e adequação da medida** excepcional para o atingimento dos escopos consagrados no ordenamento jurídico e vertidos nas autorizações postas nas Lei de regência da Instituição.
>
> Neste contexto, importa consignar que **tanto os ramos do Ministério Público da União quanto os Ministérios Públicos dos Estados estão jungidos à mesma base jurídica**, premissa que se mostra inarredável devido à conformação do legislador constituinte a formatar a Instituição na Constituição Federal, o que conduz ao entendimento de que **não se pode conferir poderes como o aqui debatido ao Ministério Público da União e não o fazê-los aos membros do Ministério Público dos Estados. (grifo nosso)**

Dessa forma, fica registrada a **inconsistência da interpretação** feita pela RFB e pela PGFN, **em relação à unicidade da Constituição e da Instituição Ministério Público**.

Em contrapartida, no mesmo processo, o Parecer nº AGU/SF/01/2014, já aprovado no âmbito da Consultoria-Geral da União por intermédio do Despacho do Consultor-Geral da União nº 0441/2014, **adota linha ainda mais restritiva, apenas possibilitando, inclusive ao MPU, o acesso às corriqueiras informações de Dívida Ativa, parcelamentos, e Representações Fiscais para Fins Penais**. Senão vejamos:

> Diante das apresentadas interpretações do artigo 5º, incisos X e XII; do artigo 58, § 3º; do artigo 145, § 1º; e do artigo 129, caput, VI e VIII, todos da Constituição da República, dos artigos 198 e 199, ambos do Código Tributário Nacional, com redações dadas pela LC nº 104, de 2001; do artigo 6º, caput, inciso XVIII, alínea "a", e do artigo 8º, caput, incisos II e VIII, e § 2º; da Lei Complementar nº 75/1993; do artigo 15, caput, inciso I; da Lei Complementar nº 40/1981; e do artigo 26, caput, inciso I, alínea "b", e § 2º, da Lei nº 8.525/1993, resta concluir:
>
> I) em regra, ex vi da obrigatoriedade da observância do sigilo fiscal, corolário do direito constitucional à privacidade e à inviolabilidade da comunicação de dados (CF, art. 5º, X e XII; CTN, art. 198, caput), **a administração tributária federal não pode atender às solicitações diretas do Ministério Público Federal, de outros ramos do Ministério Público da União, do Ministério Público dos Estados, sobre dados pessoais considerados sensíveis do sujeito passivo ou terceiros, atinentes a privacidade dessas pessoas, nem encaminhar documentos** (declaração para fins do imposto de renda, por exemplo) **ou dados do contribuinte, responsável tributário ou de terceiros capazes de revelar a sua situação econômica ou financeira ou a natureza e o estado de seus negócios ou atividades**, visto que informes, dados e documentos amparados pelo sigilo fiscal só podem ser relativizados mediante prévia autorização do Poder Judiciário (CTN, art. 198, § 1o, inc. I), por decisão fundamentada de Comissões Parlamentares de Inquérito (CF, art. 58, § 3º), pelas Administrações Tributárias (CF, art. 145, § 1º; art. 146, parágrafo único, inc. IV; artigo 4º, inciso IX; do artigo 37, caput e inciso XXII; do artigo 70, caput), e, segundo atualmente se entende, pela Administração Pública em geral existindo processo administrativo com o escopo de investigar o sujeito passivo por pratica de infração administrativa (CTN, art. 198, § 1º, inc. II), **não sendo vedada a divulgação de informações relativas a representações fiscais ao Ministério Público para fins penais; inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; parcelamento ou moratória** (CTN, art. 198, § 3º).
>
> II) **em face do estágio atual vacilante da jurisprudência**, é razoável que se conclua que outros dados do sujeito passivo ou terceiros, como os cadastrais gerais ou de mera identificação (nome, nº do CPF ou CNPJ, filiação, idade, estado civil, profissão, etc.) revelados, normalmente, pelas pessoas em suas relações sociais cotidianas, e que o Ministério Público da União e dos Estados poderiam, de outra forma, obter junto a entidades de proteção do crédito, por exemplo, podem ser encaminhados ao Parquet, em atendimento à sua solicitação;
>
> III) as solicitações de transferência do sigilo fiscal, formulados pelo Ministério Público Federal, pelos demais órgãos do Ministério Público da União e pelo Ministério Público dos Estados cabem ser atendidas, nas hipóteses de as informações e os dados instados serem inerentemente públicos ou técnicos, como os relativos aos atos de gestão de dinheiros públicos ou de realização de atividades públicas, quando, no caso, deve prevalecer o princípio da publicidade da Administração (CF/1988,

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

art. 37, caput), nos demais casos, quando envolvidos direitos individuais, os preceptivos do artigo 129, incisos VI e VIII, da Constituição da República, e as normas do artigo 8º, inciso II e IV e § 2º, da Lei Complementar nº 75/1993, não autorizam a quebra do sigilo fiscal pelo Ministério Público, sem a intermediação do Poder Judiciário;

IV) submetendo-se a solicitação ao exame da proporcionalidade da medida em confronto com o direito à privacidade e à mantença do sigilo (CF, art. 5o, inc. LIV), e existindo fato que demonstre a prevalência do princípio da publicidade administrativa, a obrigação de conservar o sigilo fiscal poderá estar afastada, havendo solicitações de autoridade administrativa, inclusive do Ministério Público, mas no interesse restrito da Administração Pública, e desde que comprovada, ainda, a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou entidade respectiva, com o exclusivo objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação por prática de infração administrativa, vale dizer, a instada informação deve se referir exclusivamente ao sujeito investigado em processo administrativo por prática de ilícito administrativo (CTN, art. 198, § 1º, inciso II, e § 2º, incluídos pela LC 104/2001);

V) como retrodestacado, a jurisprudência pátria não veda e o Código Tributário Nacional autoriza a divulgação de informações relativas a representações fiscais ao Ministério Público para fins penais (CTN, art. 198, § 3º, inciso I, preceptivo acrescentado pela LC nº 104/2001), não configurando isso afronta ao sigilo fiscal;

Propõe-se a revisão da Nota Técnica nº 179/DENOR/CGU/AGU, aprovada pelo Consultor-Geral e pelo Advogado-Geral da União de então, que entendia constitucional a transferência direta, em qualquer hipótese, do sigilo fiscal ao Ministério Público.

Sugere-se, em consequência, a não aprovação da Nota Técnica nº 200 DENOR/CGU/AGU, de 31/10/2008, que concluiu que seria compatível com a ordem jurídica o atendimento de quaisquer requisições diretas de informações fiscais protegidas por sigilo, feitas pelos diversos ramos do Ministério Público da União e pelos Ministérios Públicos dos Estados.

Recomenda-se, pois, **em consonância com a política desta instituição de não se abarrotar de processos o Poder Judiciário**, mais do que o estritamente necessário, a observância das interpretações, aqui destacadas, que vêm prevalecendo do âmbito do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria da transferência do sigilo fiscal. Caso contrário, estar-se-ia favorecendo, na visão atual da jurisprudência dos Tribunais Superiores pátrios, a geração de provas ilícitas. **(grifo nosso)**

Entretanto, após julgamento do STF que reconheceu a possibilidade de transferir dados bancários para a RFB, bem como transferir dados fiscais para autoridades administrativas, o que não configuraria quebra de sigilo, mas sim transferência de sigilo, foi elaborado o Parecer nº 28/2016-EAO/DPP/PGU/AGU, de 11 de abril de 2016, *in verbis*:

A impossibilidade de o Ministério Público acessar eletronicamente o dossiê integrado da RFB, **sem autorização judicial, apenas beneficia agentes criminosos, principalmente praticantes de atos de corrupção, que se valem da ineficiência da máquina pública para praticar crimes e tomar seguro seu proveito**.

O acesso aos dados fiscais pelo MP não afeta de forma alguma a privacidade do cidadão, pois ocorre apenas uma **transferência do sigilo por necessidade funcional**, sem qualquer quebra, de modo que a autoridade que acessar esses dados **deve manter o sigilo**, sob pena de **responsabilidade civil, penal e administrativa**. Essa foi a fundamentação utilizada no julgamento da **ADI 2.390/DF**, agora em março de 2016, **reconhecendo a constitucionalidade da transferência de dados bancários para autoridades da RFB, bem como a transferência de dados fiscais para autoridades administrativas que estejam apurando infrações administrativas**.

A **exigência de autorização judicial** para acessar os dados fiscais **cria enorme obstáculo para acessar com rapidez e segurança esses dados**. Mais do que isso, **o trâmite burocrático** para pedir em juízo **aumenta os riscos de que terceiros divulguem as informações sigilosas**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

indevidamente.

Ademais, o **acesso ao dossiê integrado deve ser eletrônico**, com **registro do respectivo processo administrativo**, devendo a RFB realizar periodicamente auditoria no sistema informático para analisar se de fato o acesso ocorreu por necessidade de trabalho. O acesso eletrônico é muito mais seguro e rápido que a vetusta **expedição de ofício**, a qual é **contraprodutiva em razão do trabalho burocrático**, da dificuldade para saber o setor responsável pelo recebimento, **da demora na resposta**, e **do risco de divulgação** das informações solicitadas.

Por outro lado, diante da relevância do dossiê integrado da RFB, entende-se que **não são todos do MP que devem ter acesso eletrônico, mas apenas os setores que atuam no combate à corrupção, em sentido amplo** (o que inclui, indubitavelmente, atos de improbidade), na lavagem de dinheiro e na recuperação de ativos provenientes da prática de atos criminosos, isto, **justamente para evitar o vazamento dos dados e preservar a privacidade do cidadão**. Em outros crimes, entende-se que o MP deve expedir ofício justificando a necessidade do acesso.

Demonstrou-se que **o Poder Judiciário costuma fundamentar na necessidade de proteção à privacidade as negativas de acesso direto aos dados fiscais**, principalmente com relação ao Ministério Público, **com uma interpretação legal dissonante da realidade desejável e possível pelo nosso ordenamento jurídico**. Entretanto, em **diversos outros países democráticos é permitido esse tipo de acesso pelo MP** (ver item 4). Assim, indaga-se: **esses países democráticos estão violando direitos fundamentais**? Pelo contrário, **esses países estão protegendo com efetividade os Direitos Humanos**.

Com efeito, **acessar dados fiscais para combater a criminalidade**, sobretudo a corrupção, visa justamente **proteger Direitos Humanos**, que são gravemente violados pela corrupção, por afetar duramente a economia, gerar a perda de confiança do cidadão nas instituições públicas, e prejudicar os investimentos em áreas sensíveis, como educação, saúde e segurança, **como a ONU tem defendido reiteradamente**. É imperativa a descapitalização de organizações criminosas, a fim de atacar o seu principal objetivo, ou seja, os bens, atuação esta que é duramente prejudicada sem o acesso rápido aos dados fiscais.

O País vive uma das piores crises econômicas da história, num momento em que **gravíssimos casos de corrupção estão sendo revelados rotineiramente**, com constatação de **enorme prejuízo aos cofres públicos**, reforçando, como nunca, **a necessidade de estabelecer mecanismos eficazes para que ocorra a efetiva recuperação desses valores desviados, em prol da sociedade**, principalmente dos mais pobres e vulneráveis, que são os mais prejudicados por esses atos.

Ante o exposto, (...) **sugere-se** que o presente Parecer seja encaminhado à Consultoria-Geral da União, visando **a revisão do posicionamento da Consultoria-Geral da União exposto no Parecer nº AGU/SF/01/2014**, o qual conclui que **qualquer ramo do MP não pode acessar diretamente dados fiscais, dependendo, em regra, de autorização judicial**, com reconhecimento de que a Nota Técnica DENOR/CGU/AGU nº 179/2007, de 27 de dezembro de 2007, **já prevê o direito/dever do MP estadual e da União de acessar de forma eletrônica dados fiscais da Receita Federal**, conforme se depreende da Nota Técnica n° 200 DENOR/CGU/AGU, de 31/10/2008**. (grifo nosso)**

Com base i) na necessidade de reinterpretação do direito à privacidade diante da nova era digital; ii) do princípio da proporcionalidade e do acesso aos dados fiscais para proteção de Direitos Humanos; iii) da teoria dos poderes implícitos; e iv) da análise do direito comparado, o parecer afirma que **o sigilo fiscal deve ser reinterpretado e flexibilizado para proteção de Direitos Humanos**, sem afastar a edição de novas normas com esse ponto de vista.

Registra-se, também, que **além de não existir a possibilidade que os Ministérios Públicos Estaduais requisitem informações protegidas por sigilo fiscal** diretamente à RFB, ainda **existe a possibilidade de que o entendimento atualmente existente**, que possibilita que o MPU tenha acesso a tais dados diretamente, **seja revisto, impossibilitando qualquer transferência de sigilo ao Ministério Público Federal, sem prévia autorização judicial**.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Importante mencionar, por fim, que o Parecer PGFN/CAT nº 2869/2007 autorizou a entrega de informações sobre municípios ao Ministério Público Estadual, tendo em vista que "dados estatísticos, informações cadastrais, informações sobre débitos de pessoas jurídicas de direito público e informações sobre débitos não tributários inscritos em dívida ativa ou débitos tributários e não tributários já em fase de execução fiscal não se encontram sob a guarida do sigilo fiscal, podendo ser livremente divulgadas".

E.1.4 Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)

De acordo com o item 7.18 do MSF, "para fins tributários, a RFB deve fornecer à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) informações protegidas por sigilo fiscal". A fundamentação apresentada foi o Parecer PGFN/PGA nº 980, de 2004, aprovado pelo Despacho do Ministro de Estado da Fazenda, que dispõe:

> Despacho: Aprovo Parecer nº 980/PGFN-PGA, de 30 de junho de 2004, da Procuradoria-Geral da Fazenda cujas conclusões são:
>
> a) a **troca de informações** entre a **Secretaria da Receita Federal** e a **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional** deve ser **ampla e irrestrita**, não se justificando **nenhuma forma de restrição ao compartilhamento de dados cadastrais e de informações econômico-fiscais**;
>
> b) o **compartilhamento de informações** econômico-fiscais **entre órgãos integrantes da administração tributária federal não significa quebra de sigilo fiscal**, considerando, ainda, que **a custódia da informação sigilosa passa para o respectivo solicitante**; **(grifo nosso)**

Cabe, portanto, conhecer alguns trechos que motivaram o citado Parecer:

> 7. Portanto, **o sigilo fiscal**, embora direito do cidadão e dever do Fisco, **não é absoluto, pois, se assim o fosse, seria instrumento hábil para encobrir crimes ou abusos de direito, descaracterizando a função precípua da Administração Pública no sentido de resguardar a boa ordem jurídica.** Considerar o sigilo uma questão absoluta **seria correr o risco de inviabilizar a própria atividade administrativa.** Daí porque a tutela da informação é sempre relativa, **devendo ceder diante dos casos concretos e justificados pela legislação**.
>
> 8. O **acesso aos dados sigilosos** em **casos legalmente previstos e circunstâncias formalmente motivadas não significa a devassa da privacidade dos contribuintes**, como **insiste a opinião leiga**. É preciso ter uma **compreensão ampla deste tema, interpretando os dispositivos legais em consonância com todo o sistema jurídico**. Esta questão é de extrema importância e gera consequências das mais diversas quando mal interpretada tanto no sentido do sigilo absoluto quanto da sua extinção sem limites.
>
> 9. O sigilo bancário, por exemplo, serve para ilustrar o que ora se expõe. A dificuldade que ainda hoje se tem para flexibilizar a sua aplicabilidade é algo inconcebível. **Os aplicadores do Direito têm enfrentado o tema ainda de forma superficial, desconsiderando, inclusive, as novas condições da era da sociedade da informação.**
>
> (...)
>
> 12. Como bem menciona Maria Eduarda Gonçalves, **o interesse individual a merecer proteção jurídica é a utilização legítima dos dados por parte dos órgãos estatais**: (...)
>
> (...)
>
> 17. O sigilo fiscal, portanto, refere-se **ao dever dos órgãos da Administração Fazendária de não divulgar informações econômico-fiscais** que obtém decorrentes de suas funções institucionais, **não significando que tais informações não possam ser acessadas por outro órgão estatal.** Afinal, **numa visão sistêmica, o Estado é um só e todos os seus órgãos funcionais têm o mesmo fim, qual seja, atender os interesses da coletividade em prol do interesse público.**
>
> (...)
>
> 20. No **âmbito da Administração Pública**, para garantir o sigilo fiscal, o manuseio das

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

informações **deverá obedecer aos procedimentos legais através do devido processo administrativo,** onde tudo fica registrado, inclusive, **a exposição clara da motivação do ato da autoridade que fez a requisição da informação** (Art. 198, § 1° e § 2°, inciso II, CTN), **cabendo a autoridade requerente preservar a garantia do sigilo fiscal**.

(...)

28. **O acesso às informações sigilosas** da Secretaria da Receita Federal por outros órgãos, entidades ou autoridades requisitantes, nas hipóteses justificadas **não perde o caráter sigiloso,** tendo em vista que **o receptor deverá resguardar também o sigilo**, obedecendo aos **rigorosos procedimentos de manuseio e arquivo das informações**, conforme prevê a Portaria SRF n° 580, de 12 de junho de 2001. **Vê-se, pois, que a legislação citada gira em torno de objetivos comuns: transparência fiscal e combate à corrupção e evasão fiscal**.

(...)

32. O **sistema normativo brasileiro** vem avançando consideravelmente na elaboração de mecanismos legais **compatíveis com o movimento mundial de transparência**, **aperfeiçoando sua legislação e proporcionando uma considerável melhoria nos níveis de governabilidade.**
(...)

33. Para analisar **o compartilhamento de informações sigilosas é preciso partir do princípio da coerência do sistema**, destacando os princípios basilares que dão suporte a organização estatal, devendo partir destes princípios a orientação das atribuições dos entes da administração pública.

34. **A cooperação entre os órgãos estatais está cada vez mais acentuada, cabendo a legislação sistematizar as condutas devidas para que cada órgão bem exerça suas atribuições, proporcionando a atuação de forma integrada e com o devido resguardo do dever de sigilo fiscal que deve ficar mantido.** O que se deve atentar, portanto, **não é tão somente na questão do acesso aos dados sigilosos, mas, sim, na correta movimentação e armazenamento dos mesmos.**

(...)

36. Na era da **sociedade da informação** é preciso **superar a cultura do sigilo e reivindicar a cultura da transparência**, conforme defende Casalta Nabais, quando critica o rigor em relação ao sigilo bancário: (...)

(...)

39. Em relação ao **acesso às informações sigilosas de um órgão da administração fazendária para outro,** no caso entre a Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, **ambas integrantes da administração tributária federal**, destaca-se a **necessidade do compartilhamento das informações econômico-fiscais da Contribuição Provisória de Movimentação Financeira - CPMF com a finalidade de incrementar a cobrança da Dívida Ativa da União. (grifo nosso)**

Embora o parecer afirme que "o direito não suporta e não convive com o irrazoável, e admitir a inconstitucionalidade do compartilhamento de informações entre a SRF e a PGFN seria, exatamente, a inversão dessa assertiva inafastável", percebe-se que não foi apresentada nenhuma fundamentação legal que garanta à PGFN o direito de receber "amplo e irrestrito" compartilhamento de dados.

A exceção da justificativa apresentada pelo parecer de que a PGFN é integrante da administração tributária federal, as justificativas ali apresentadas poderiam abarcar a justificativa de acesso a qualquer outro órgão de Estado que necessite de informações protegidas por sigilo fiscal para exercer suas competências, tal como o TCU.

A afirmação de que a PGFN é órgão da administração tributária não encontra guarida na Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, que dispõe sobre a Administração Tributária Federal. A referida lei, conhecida como "Lei da Super-Receita", define em seu Capítulo I, que trata da RFB, que:

Art. 1º A **Secretaria da Receita Federal** passa a denominar-se **Secretaria da Receita Federal do**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> **Brasil**, órgão essencial ao funcionamento do Estado, de caráter permanente, estruturado de forma hierárquica e diretamente subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda e **que tem por finalidade a administração tributária e aduaneira da União**.
>
> Parágrafo único. **São essenciais e indelegáveis** as atividades da **administração tributária** e aduaneira da União **exercidas pelos servidores dos quadros funcionais da Secretaria da Receita Federal do Brasil.**
>
> Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, **cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais** previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, **e das contribuições instituídas a título de substituição**. **(grifo nosso)**

A PGFN é tratada no Capítulo II da referida lei, nos seguintes termos: "Art. 23. **Compete** à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional **a representação judicial na cobrança de créditos de qualquer natureza inscritos em Dívida Ativa da União".**

Na realidade, as competências da PGFN são dadas, principalmente, pela Lcp nº 73/1993, que instituiu a Leio Orgânica da AGU, nos seguintes termos:

> Art. 2º - **A Advocacia-Geral da União compreende**:
>
> I - **órgãos de direção superior**:
>
> a) o Advogado-Geral da União;
>
> b) **a Procuradoria-Geral da União e a da Fazenda Nacional**;
>
> c) Consultoria-Geral da União;
>
> d) o Conselho Superior da Advocacia-Geral da União; e
>
> e) a Corregedoria-Geral da Advocacia da União;
>
> (...)
>
> Art. 12 - **À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, órgão **administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda**, **compete especialmente**:
>
> I - **apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial;**
>
> II - **representar privativamente a União, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário**;
>
> III - (VETADO)
>
> IV - examinar previamente a legalidade dos contratos, acordos, ajustes e convênios que interessem ao Ministério da Fazenda, inclusive os referentes à dívida pública externa, e promover a respectiva rescisão por via administrativa ou judicial;
>
> V - **representar a União nas causas de natureza fiscal**.
>
> (...)
>
> Art. 13 - A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional **desempenha as atividades de consultoria e assessoramento jurídicos no âmbito do Ministério da Fazenda** e seus órgãos autônomos e entes tutelados.
>
> Parágrafo único. No desempenho das atividades de consultoria e assessoramento jurídicos, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional rege-se pela presente Lei Complementar. **(grifo nosso)**

Acrescente-se que a carreira, estrutura e remuneração da RFB são regidas pela Lei nº 10.910/2004, ao passo que as da PGFN são regidas pela Lei nº 8.682/1993.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Ou seja, **pela simples leitura do CTN e das leis supracitadas, não é possível depreender que a PGFN faça parte da administração tributária,** *stricto sensu*, até porque ela não administra efetivamente nenhum tributo, mas sim, representa privativamente a União na execução de sua dívida ativa de caráter tributário, ou seja, realiza atividade clássica de advocacia, embora muito especializada em matéria tributária.

Essa também é a leitura do MSF da RFB, que afirma, categoricamente: "Fazenda Pública: tratada de forma genérica, refere-se às administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios".

No mesmo sentido, o art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 20, de 17 de fevereiro de 1998, explicita a seguinte definição relativa à expressão "órgãos e entidades da Fazenda Pública" que, "Para fins desta Instrução Normativa, consideram-se órgãos e entidades da Fazenda Pública aqueles dotados de competência legal para cobrar e fiscalizar impostos, taxas e contribuições instituídas pelo Poder Público".

Dessa forma, é preciso fazer um amplo esforço de **interpretação extensiva das leis**, para incluir a PGFN como órgão da administração tributária da União. Ainda assim, a **assistência mútua para fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações entre as fazendas públicas**, prevista no art. 199 do CTN, **não alcança**, com outros entes subnacionais, e menos ainda com os estrangeiros, **o acesso amplo, irrestrito ou indiscriminado a banco de dados ou sistemas informatizados, como é realizado entre a RFB e a PGFN**.

Não se pretende, entretendo, defender a ilegalidade de tal interpretação, embora vários tributaristas tenham questionado[lxxv], mas apenas destacar a **incoerência entre a interpretação extensiva**, que é realizada tanto pela PGFN quanto pela RFB, **no combate à evasão fiscal**, em **contrapartida** com a **interpretação restritiva** que os órgãos adotam, **quando se trata da transparência fiscal e do combate à corrupção**.

E.1.5 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

O MSF é **omisso em relação ao compartilhamento de informações** protegidas por sigilo fiscal **com o CARF**, e não apresenta qualquer documento técnico elaborado pela RFB a respeito do tema.

O CARF foi criado pelo art. 48, parte das disposições finais, da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que trata da alteração da legislação tributária relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, nos seguintes termos:

> Art. 48. O Primeiro, o Segundo e o Terceiro Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, bem como a Câmara Superior de Recursos Fiscais, **ficam unificados em um órgão, denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**, colegiado, paritário, **integrante da estrutura do Ministério da Fazenda**, com **competência para julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância**, bem como **recursos especiais, sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil**.
>
> Parágrafo único. **São prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF**:
>
> I - somente ser responsabilizado civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em julgamento de processo no âmbito do CARF, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções; e
>
> II – (VETADO). **(grifo nosso)**

Dessa forma, **a lei ordinária que criou o CARF não concede nenhuma prerrogativa expressa para que os seus conselheiros**, notadamente os representantes dos Contribuintes - escolhidos dentre os indicados em lista tríplice elaborada pelas **confederações representativas de**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

categorias econômicas e pelas **centrais sindicais** -, **tenham acesso às informações protegidas por sigilo fiscal**, embora, sem tal acesso, é certo que ficariam impedidos de executar as suas funções. Igualmente, **não há qualquer menção ao compartilhamento de sigilo com o CARF no CTN**.

Não foram encontrados pareceres, na página mantida pela PGFN para dar transparência à sua atuação[lxxvi], a respeito da possibilidade de compartilhamento de sigilo fiscal com o CARF, embora seja possível que existam, visto que a PGFN não disponibiliza seus atos na integralidade[lxxvii].

Entretanto, no Parecer PGFN-CAT nº 669/2015, que trata do questionamento efetuado pelo CARF, a respeito do tratamento processual a ser conferido a provas emprestadas qualificadas como sigilosas, foi afirmado que:

> 9. **Dados sigilosos para o público são acessíveis ao Fisco, nele incluído o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por serem essenciais à tributação**. Não cabe aqui discorrer sobre a **preponderância do interesse de todos na tributação** em **contraposição ao interesse particular em manter seu patrimônio e sua renda sob segredo**. A restrição legal ao Fisco limita-se ao **abuso da informação acessada ou à divulgação desses dados para terceiros**:
>
> (...)
>
> 31. Logo, a presente análise possui caráter abstrato e conteúdo de direito processual, não de direito substancial. **O CARF se ressente da ausência de normas administrativas sobre a publicidade de atos processuais que versem sobre matéria relacionada a vida privada ou a intimidade dos contribuintes**. Afasta-se dessa análise qualquer pretensão em definir aquilo que seja, ou não, sigiloso, ou que comporte, ou não, nos limites legais e constitucionais de proteção à intimidade ou à vida privada.
>
> (...)
>
> 33. Verifica-se **ausência de norma específica no Regimento Interno do CARF** e no próprio Decreto nº 70.235, de 1972, sobre **a operacionalização de sigilo de provas contidas no processo administrativo fiscal**. O Decreto nº 7.574, de 2011, também silencia sobre o assunto:
>
> (...)
>
> 45. Além do tratamento da publicidade dos atos processuais perante os administrados não integrantes do processo administrativo fiscal, o **consulente demonstra preocupação quanto ao manuseio do processo pelos servidores responsáveis pela sua tramitação nos sistemas operacionais internos do CARF e a possibilidade de violação do sigilo nesse trâmite**.
>
> 46. Sob essa perspectiva, requer orientação sobre **como deve tratar internamente esses dados de modo a não infringir as normas que resguardam o sigilo**, evitando assim, que o sigilo seja quebrado e que seus membros ou servidores sejam punidos pelas sanções que tais normas protetivas cominam.
>
> 47. É preciso **registrar que o pessoal administrativo responsável deve poder acessar não só o processo administrativo fiscal que contenha dados sigilosos, mas inclusive acessar a prova sigilosa nele contida desde que tal acesso seja indispensável ao trâmite regular do processo**. O sigilo de uma prova contida no processo não pode implicar um trâmite diferenciado além daquilo que seja necessário à manutenção do sigilo.
>
> (...)
>
> 50. É preciso **registra que o sigilo dos dados existentes em processo**, principalmente quando constituída prova a ser valorada para a decisão final do processo, **não pode ser tal que impeça os próprios julgadores de acessá-los**. Com efeito, **o sigilo das informações existentes em um processo administrativo fiscal não pode prejudicar a sua análise e impedir seu julgamento**.
>
> 51. A proibição é de que as pessoas autorizadas a acessar a informação sigilosa divulguem-na. As **pessoas autorizadas a acessar a informação sigilosa são**, no caso do CARF, **os agentes públicos indispensáveis ao processamento e julgamento do processo**, sem ofensa aos **princípios do devido processo legal, do juiz natural e da impessoalidade**, ou seja, afastada a distribuição

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

marcada ou oculta.

(...)

53. Portanto, quando **o acesso às provas sigilosas pelos servidores e pelos membros do Conselho Administrativo Fiscal for imprescindível ao trâmite e julgamento do feito ele deve ser permitido**, cabendo ao **CARF fiscalizar, sancionar e denunciar eventual violação de sigilo**. **(grifo nosso)**

Dessa forma, mesmo ciente de que o CARF: i) não dispõe de previsão legal para acessar informações protegidas por sigilo; ii) se ressente da ausência de normas administrativas sobre a publicidade de atos processuais que versem sobre matéria relacionada a vida privada ou a intimidade dos contribuintes; iii) se ressente da ausência de norma específica no Regimento Interno do CARF sobre a operacionalização de sigilo de provas contidas no processo administrativo fiscal; a PGFN assentou que, em homenagem aos princípios do devido processo legal, do juiz natural e da impessoalidade, **quando o acesso às provas sigilosas pelos servidores e pelos membros do CARF Fiscal for imprescindível ao trâmite e julgamento do feito, ele deve ser permitido**.

Conforme citado anteriormente, diversas operações da Polícia Federal envolvendo conselheiros do CARF envolvidos em corrupção, demonstram o risco da atividade, a criticidade do acesso às informações pelos seus membros e a precariedade dos controles internos. Mesmo assim, por considerar que "CARF é Fisco", não foram efetuadas ressalvas em relação à capacidade do CARF acessar dados protegidos por sigilo.

De fato, até mesmo prestadores de serviço terceirizados no CARF possuem acesso aos dados protegidos por sigilo fiscal, conforme se depreende do Parecer PGFN/CJU/COJLC/Nº 658/2015, no qual foi analisada a contratação direta da Fundação Getúlio Vargas para prestar serviço de apoio à implantação de Sistema de Gestão de Qualidade para o CARF, nos seguintes termos:

Em resumo, considera-se que a FGV é a instituição que **reúne os requisitos requeridos pelo Ministério da Fazenda para o empreendimento das ações pretendidas no contexto do CARF** pelos seguintes argumentos:

• Ser uma instituição renovada;

• Ser uma pessoa jurídica de direito privado, sem objetivo de lucro;

• **Pelo fato de o projeto pressupor o tratamento e manipulação de dados e informações do contribuinte protegidas constitucionalmente por sigilo fiscal**;

(...)

• Pelo fato das mudanças em processos de negócio decorrentes da revisão do Regimento do CARF poder ser considerada, de certa forma, como **uma continuação do trabalho realizado pela FGV para o próprio CARF em 2009; (grifo nosso)**

Assim, até mesmo estagiários[lxxviii], terceirizados e prestadores de serviço para o "*Fisco*" podem acessar informações protegidas por sigilo fiscal, tendo em vista que o MSF adota a definição *lato sensu* da expressão "Fazenda Pública ou de seus servidores", de que trata o art. 198 do CTN:

c) servidores: vocábulo utilizado em sentido lato, abrange as pessoas físicas que prestam serviços ao Estado e às entidades da Administração indireta, com vínculo empregatício e mediante remuneração paga pelos cofres públicos, incluídos os de regime estatutário; ocupantes de cargos públicos; empregados públicos, **contratados sob o regime da legislação trabalhista; servidores temporários, que exercem função sem estarem vinculados a cargo ou emprego público; (grifo nosso)**

Não se pretende defender que o CARF não tenha acesso aos dados protegidos por sigilo fiscal, sabidamente essenciais para a execução de suas tarefas. Entretanto, o que fica evidenciada é a discrepância da interpretação da abrangência do sigilo fiscal, visto que tanto a PGFN quanto a RFB

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

sempre **utilizam a interpretação extensiva no combate à evasão fiscal, em contrapartida, alinham-se sempre com a interpretação restritiva quando se trata da transparência fiscal e do combate à corrupção.**

E.1.6 Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro)

O **MSF é omisso em relação ao compartilhamento de informações protegidas por sigilo fiscal com o Serpro**, entretanto, a RFB editou a Portaria SRF nº 1.098, de 07 de julho de 2000, que dispõe sobre as medidas de segurança a serem estabelecidas nos contratos de prestação de serviço celebrados com o Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro), relativas a dados, informações e sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal.

Embora não tenha sido apresentado um documento técnico apresentando a motivação do ato, é possível fazer uma dedução com base em seus "considerandos", nos seguintes termos:

> O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo art. 190, III e VII, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF Nº 227, de 3 de setembro de 1998, tendo em vista o disposto no art. 1º, I e XII, do referido Regimento Interno, e
>
> considerando que o art. 2º da Lei Nº 5.615, de 13 de outubro de 1970, atribui ao **Serpro, com exclusividade, a execução de todos os serviços necessários aos órgãos do Ministério da Fazenda,** relacionados com tratamento de informações e processamento de dados;
>
> considerando que o art. 24, XVI, da Lei Nº 8.666, de 21 de junho de 1993, dispensa licitação para prestação de serviços de informática pelo Serpro à Secretaria da Receita Federal;
>
> considerando que o art. 198 da Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, **veda à Fazenda Pública e seus funcionários a divulgação de informações protegidas por sigilo fiscal**;
>
> considerando que o art. 8º da Lei Nº 5.615, de 1970, **obriga os administradores e empregados do Serpro a guardar sigilo quanto aos elementos manipulados, impondo-lhes sanções trabalhistas e administrativas por infração, sem prejuízo do que determina a lei civil ou criminal;**
>
> considerando que o art. 325 do Decreto-Lei Nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - **Código Penal, estabelece pena de detenção ou multa para quem revelar fato de que tem ciência em razão do cargo e que deva permanecer em segredo, ou facilitar-lhe a revelação**;
>
> considerando que o art. 327, § 1º, do Código Penal equipara a funcionário público, para fins criminais, quem exerce cargo, emprego ou função em entidade paraestatal, resolve: **(grifo nosso)**

Ou seja, embora não haja autorização expressa no CTN para o compartilhamento de dados protegidos por sigilo fiscal com o Serpro, a RFB fez uma **interpretação extensiva da legislação,** principalmente sobre a obrigatoriedade de contratar o Serpro e do dever de guardar sigilo da entidade, para justificar o compartilhamento de informações sigilosas com o Serpro.

Embora os dados, informações e sistemas sejam de propriedade da RFB, estes ficam armazenados no Serpro que, na realidade, é quem detém a posse das informações protegidas por sigilo fiscal.

De fato, devido à arquitetura fechada de vários sistemas do Serpro que não permitem, muitas das vezes, a extração de relatórios gerenciais ou personalizáveis, a RFB é obrigada a pagar um valor adicional, além do que já paga pela prestação normal de tratamento de informações e processamento de dados, para que o Serpro realize uma "apuração especial" nos dados de propriedade da RFB, para atender as necessidades do próprio órgão.

Isso significa, na prática, que o Serpro possui uma visão até mais abrangente que a própria RFB possuiu, dos dados protegidos por sigilo fiscal que seriam de sua propriedade.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Tamanha é a autonomia do Serpro em lidar com tais informações que a entidade vende o acesso à alguns dados para outros órgãos da Administração Pública e até mesmo para terceiros, conforme analisado em tópico específico do presente relatório.

Ressalte-se que, além dos servidores do Serpro que possuem acesso aos dados protegidos por sigilo no exercício de suas atividades no órgão de origem, existem centenas de servidores do Serpro cedidos à PGFN, realizando, inclusive, atividades operacionais ligadas à Dívida Ativa, tais como inscrição, e baixas de débitos, conforme ficou constato no Acórdão nº 2813/2011 – TCU – Plenário.

Da mesma forma, milhares de servidores do Serpro estão lotados na RFB[lxxix], em situação precária, que inclusive gera prejuízos milionários, tendo em vista que a justiça do trabalho tem reconhecido que estes empregados atuam em desvio de função[lxxx].

De acordo com os últimos dados disponibilizados pelo Serpro, de novembro de 2017[lxxxi], **2.498 servidores da entidade estavam cedidos ao Ministério da Fazenda, o que equivale a 26% do quadro total de servidores ativos**, podendo acessar livremente os dados protegidos por sigilo fiscal, de acordo com o disposto no art. 2º da Portaria MF nº 191, de 28 de abril de 2009.

Dessa forma, fica demonstrado que **mais de um quarto dos servidores do Serpro possuem acesso às informações protegidas por sigilo fiscal**, mesmo sem qualquer previsão formal no CTN, **por força de interpretações extensivas do direito ao acesso às informações protegida por sigilo fiscal, realizada pela RFB**.

E.1.7 Demais entidades subordinadas ou vinculadas ao MF

O MSF também é omisso em relação ao compartilhamento de informações protegidas por sigilo fiscal em relação à diversas outros órgãos e entidades vinculadas ao Ministério da Fazenda, como a Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência Social (DATAPREV), o Banco Central do Brasil (BACEN); a Secretaria de Previdência do Ministério da Fazenda (SPrev), o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) que, por força de suas atribuições e competências, também necessitam acessar as informações protegidas por sigilo fiscal, nos mais variados graus.

E.1.8 Conclusão

Análise detida do Manual do Sigilo Fiscal da Receita Federal, cotejando-se com diversos pareceres emanados pela PGFN, demonstra que existem diversas omissões, inconsistências e incoerências na definição do sigilo fiscal e na forma como a informação sigilosa é tratada de maneira diferente, não de acordo com o conteúdo, mas de acordo com a finalidade que se pretende dar à informação.

Quando o compartilhamento de informação protegida visa aumentar a arrecadação e combater a evasão fiscal, diversos mecanismos de simplificação, visão holística da legislação, e de interpretação extensiva dos textos da lei são utilizados.

Em contrapartida, quando o objetivo é fiscalizar os próprios órgãos que gerenciam as informações protegidas, ou combater a corrupção e a lavagem de dinheiro, é feita uma análise extremamente restritiva e descolada do ordenamento jurídico existente.

Por fim, em relação às boas práticas internacionais, o mesmo fenômeno é observado. O Brasil está relativamente alinhado às melhores práticas de combate à evasão fiscal, em contrapartida, pouca evolução foi notada em relação à transparência da gestão fiscal e ao combate à corrupção e à lavagem de dinheiro.

E.2 CRITÉRIOS

E.2.1 Boas Práticas Nacionais

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

E.2.1.1 Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro (ENCCLA)

A Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro, criada em 2003, é a principal rede de articulação para o arranjo e discussões em conjunto com uma diversidade de órgãos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário das esferas federal e estadual e, em alguns casos, municipal, bem como do Ministério Público de diferentes esferas, e para a formulação de políticas públicas voltadas ao combate àqueles crimes.

A corrupção ignora os processos formais da democracia, destruindo a igualdade efetiva de participação dos cidadãos nas decisões públicas. Do ponto de vista da Administração, ela enfraquece a força institucional do Estado na medida em que promove o desvio da capacidade pública para atender a interesses privados e corrompe os servidores. Ainda, como efeito mais nefasto, a corrupção mina a legitimidade do regime democrático, que deixa de apoiar as instituições democráticas por identificá-las com a prática de condutas ilícitas. Atualmente pode-se dizer que o foro, além de ter contribuído significativamente para o avanço e consolidação do tema no Brasil, viabilizou a atuação articulada dos três Poderes da República no combate à corrupção e à lavagem de dinheiro criando uma verdadeira estratégia nacional nessa matéria.

Não é de agora que a ENCCLA tem debatido aspectos ligados ao sigilo fiscal. Mais precisamente, as interpretações e posicionamentos jurídicos mais recentes sobre acesso e compartilhamento de informações sob alegação de sigilo fiscal por órgãos que exerçam as funções de fiscalização, controle, *accountability*, investigação e persecução.

Desde 2004 os órgãos já trabalhavam para ampliar o acesso dos órgãos de Estado às informações protegidas por sigilo detidas pelo próprio governo. Em 2008, o Ministro Dias Toffoli, então Advogado-Geral da União afirmou[lxxxii] que é possível realizar a transferência de sigilo entre órgãos de Estado, nos seguintes termos:

> Sob a alegação de que é preciso substituir o efeito anti-sonegação da CPMF, o **Advogado-Geral da União**, José Antônio Dias Toffoli, **prepara um parecer para tentar legitimar juridicamente a "transferência de dados sigilosos" entre vários órgãos do governo**.
>
> O parecer, que ainda está sendo finalizado, já possui 300 páginas, de acordo com Toffoli, e prevê "**com base na Constituição**" **a transferência de dados sob sigilo entre os seguintes órgãos: TCU (Tribunal de Contas da União), Banco Central, Receita Federal e CGU (Controladoria-Geral da União).**
>
> Segundo Toffoli, **a troca de dados entre esses órgãos não se trata de quebra de sigilo. "Uma coisa é transferência de sigilo, outra é a quebra. A quebra de sigilo é crime. Já a transferência significa que os outros órgãos terão acesso à informação, mas continuam com a obrigação de manter o sigilo",** disse.
>
> **"Transferir a responsabilidade para outra autoridade é possível dentro dos princípios da lei que rege o tema"**, completou. **(grifo nosso)**

Ao menos **onze ações da ENCCLA apontaram a necessidade de se flexibilizar o rígido entendimento, que ainda existe, a respeito da inviolabilidade dos sigilos bancário e fiscal**. Nessa linha, temos:

> **META 7/2004**
>
> Apresentar estudo sobre as **medidas necessárias para dispensar autorização judicial para acesso a dados bancários, fiscais, comerciais aos órgãos encarregados da investigação e acusação do crime de lavagem de dinheiro**. Nesse estudo devem estar previstos rotinas e procedimentos que resguardem as garantias individuais à privacidade e à presunção de inocência. O Grupo de Trabalho (formado por representantes dos órgãos que compõem o GGI) deverá estudar também a alteração do decreto 2.799/98 (autorização judicial para compartilhamento de dados entre os órgãos com assento no COAF) e **a flexibilização do sigilo bancário e fiscal dos agentes**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

públicos e das pessoas jurídicas que contratam com o Estado.

Responsável: GGI-LD.

Prazo: 31/7/2004.

META 3/2006

Elaborar documento que regulamente **o acesso dos Ministérios Públicos Estaduais às informações protegidas por sigilo fiscal**.

Prazo: 31 de março de 2006.

META 2/2007

Elaborar anteprojeto de lei para **aperfeiçoar a troca de informações sigilosas entre órgãos e entidades públicos de controle, prevenção e combate à corrupção e à lavagem de dinheiro e de recuperação de ativos.**

Órgão Responsável: SAL.

Prazo: 30/06/2007.

META 9/2007

Elaborar parecer padronizando a **interpretação sobre sigilo e compartilhamento de dados cadastrais do poder público,** suas concessionárias e autorizatárias e submetê-lo ao Sr. Presidente da República.

Órgão Responsável: AGU.

Prazo: 30/09/2007.

META 10/2007

Emitir parecer sobre **o acesso da Polícia Federal, do Ministério Público Federal, Ministérios Públicos Estaduais, Advocacia-Geral da União, Controladoria-Geral da União e Tribunal de Contas da União a dados fiscais e dados bancários cadastrais para investigação criminal e administrativa, recuperação de ativos, inquéritos civis e ações de improbidade administrativa** e submetê-lo ao Sr. Presidente da República.

Órgão Responsável: AGU.

Prazo: 30/09/2007.

META 25/2007

Elaborar anteprojeto de lei dispondo sobre **o afastamento do sigilo fiscal e bancário de agente público no âmbito de procedimento de investigação penal, civil ou administrativa para apuração de ilícito contra a administração pública**.

Órgão Responsável: CNPG.

Prazo: 30/11/2007.

META 2/2008

Sem prejuízo dos avanços que podem ser obtidos pela via interpretativa (Parecer AGU), apresentar anteprojeto de lei complementar alterando o Código Tributário Nacional, considerando outros já existentes, para: 1) **definir dados cadastrais** (não protegidos por sigilo); 2) **dispor sobre o compartilhamento de informações sigilosas entre os órgãos de prevenção e repressão de ilícitos civis, criminais, eleitorais e administrativos**; 3) **dispor sobre o acesso e utilização de informações sigilosas pelos órgãos de supervisão de mercado e pela Justiça Eleitoral no âmbito de suas competências.**

Órgão Responsável: AJUFE.

Prazo: 30/10/2008.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

AÇÃO 2/2015

Elaborar **diagnóstico sobre o sigilo fiscal e os seus efeitos na efetividade das ações de combate à corrupção e à lavagem de dinheiro**.

Coordenador: CNMP.

AÇÃO 11/2016

Aprimorar as regras de **sigilo bancário e fiscal, objetivando tornar mais ágil e eficaz o compartilhamento de informações entre órgãos de fiscalização, controle, persecução penal e defesa do patrimônio público**.

Eixo: Detecção e Punição.

Objetivo Estratégico: Aumentar a efetividade do sistema de justiça.

Coordenador: RFB.

RECOMENDAÇÃO 1/2017

Considerando a **evolução tecnológica**, que **alterou substancialmente os processos de fiscalização, controle e investigação criminal**;

Considerando que a administração tributária recebe todas as suas informações em meio eletrônico;

Considerando a **importância das informações detidas pela administração tributária e aduaneira federal para as investigações de corrupção e lavagem de dinheiro**;

Considerando o **enorme volume de informações** manuseadas nas investigações relativas a lavagem de dinheiro e corrupção, que **exigem ferramentas tecnológicas de cruzamento e mineração de dados para identificação de liames, relacionamentos, fatos relevantes** etc.;

Considerando a **existência de sistemas que viabilizam, operacionalizam e padronizam o compartilhamento de informações sensíveis e sigilosas**, como decorrentes de quebra de sigilo bancário e de sigilo telefônico (Simba e Sittel), com as devidas garantias de segurança da informação;

Considerando a **necessária celeridade das investigações criminais, em face das regras de prescrição e da oportunidade das medidas de ressarcimento dos danos ao erário** e às demais vítimas;

Considerando o disposto no artigo 17-C da Lei de Lavagem de Dinheiro (Lei 9.613/1998), que prevê fornecimento de dados em meio eletrônico;

Considerando **as decisões do Supremo Tribunal Federal que entenderam constitucional a Lei Complementar 105, de 10 de janeiro de 2001**;

A Enccla **recomenda à Secretaria da Receita Federal do Brasil regulamentar a sistematização, operacionalização e padronização do compartilhamento de informações fiscais em meio eletrônico, de forma estruturada, para os órgãos de fiscalização, controle, investigação e persecução penal, preservadas as restrições de sigilo vigentes e a integridade das informações**.

AÇÃO 4/2018

Criar **instrumentos para dar publicidade às notas fiscais emitidas para órgãos e entidades de todos os poderes na administração pública em todos os entes da federação.**

Coordenador: TCU.

Coordenador-Adjunto: CGU. **(grifo nosso)**

Conforme visto, **nenhuma das ações propostas foram implementadas**, ao menos em sua integralidade, o que demonstra a imensa dificuldade em superar as barreiras impostas pelo sigilo fiscal à transparência e *accountability* da administração tributária e ao combate à corrupção e à lavagem de dinheiro.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

E.2.2 Boas Práticas Internacionais

Ao longo desses anos, os trabalhos desenvolvidos pela ENCCLA trouxeram diversos resultados positivos[lxxxiii] no combate ao crime de lavagem de dinheiro e às práticas de corrupção, entretanto, conforme palavras do Conselheiro do Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP) Fábio George Cruz da Nóbrega, coordenador da Ação 2/2015 da ENCCLA:

> A dificuldade ou mesmo o impedimento para o acesso direto, pelos órgãos públicos no Brasil, de documentos e informações fiscais para subsidiar investigações em curso, **não tem paralelo nos países democráticos, se constituindo, efetivamente, em um verdadeiro obstáculo para a atuação mais eficiente dos órgãos públicos**. **(grifo nosso)**

No mesmo evento, o advogado da União Eduardo Alonso Olmos, que apresentou pesquisa comparada sobre o sigilo fiscal em outros países democráticos, afirmou que a "**política de direito fiscal é vinculada à proteção dos direitos humanos**", da mesma forma que a "**corrupção é uma violação dos direitos humanos**".

Dessa forma, faz-se necessário conhecer as boas práticas voltadas para a transparência fiscal e para o combate à corrupção adotadas pelos principais regimes democráticos.

E.2.2.1 Boas Práticas Internacionais voltadas à Transparência Fiscal

Diversas iniciativas foram adotadas, por relevantes organismos multilaterais, a fim de promover a transparência fiscal dos governos. Dentre elas, destacam-se as adotadas pela Organização das Nações Unidas (ONU), União Europeia (UE), Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), Banco Mundial, e Fundo Monetário Internacional (FMI).

E.2.2.1.1 Organização das Nações Unidas (ONU)

A **Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção**[lxxxiv], adotada pela Assembleia-Geral das Nações Unidas, em 31 de outubro de 2003, e assinada pelo Brasil, em 9 de dezembro de 2003, e promulgada pelo Decreto nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006, **já demonstrava a importância da auditoria e da promoção da transparência e da obrigação de prestação de contas na gestão da fazenda pública** (UN, 2003, pp. 12-13):

> **Artigo 9**
>
> Contratação pública e **gestão da fazenda pública**
>
> 1. *omissis*.
>
> 2. **Cada Estado-Membro**, em conformidade com os princípios fundamentais de seu ordenamento jurídico, **adotará medidas apropriadas para promover a transparência e a obrigação de prestação de contas na gestão da fazenda pública**. **Essas medidas abarcarão**, entre outras coisas:
>
> a) procedimentos para a aprovação do orçamento nacional;
>
> b) a **apresentação oportuna de informação sobre receitas e despesas**;
>
> c) um sistema de **normas de contabilidade e auditoria**, assim como a **supervisão correspondente**;
>
> d) sistemas **eficazes e eficientes de gestão de riscos e controle interno**; e
>
> e) quando apropriado, **a adoção de medidas corretivas em caso de não cumprimento dos requisitos estabelecidos no presente parágrafo**.
>
> 3. **Cada Estado-Membro**, em conformidade com os princípios fundamentais de sua legislação interna, **adotará as medidas que sejam necessárias** nos âmbitos civil e administrativo **para preservar a integridade dos livros e registros contábeis, financeiros ou outros documentos relacionados com as receitas e despesas públicas e para prevenir a falsificação desses**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

documentos. (**grifo nosso**, livre tradução)

Nesse mesmo sentido, a **Resolução 67/218 da Assembleia Geral das Nações Unidas**[lxxxv], que foi adotada em 21 de dezembro de 2012, visando **promover a transparência, a participação e a *accountability* em políticas fiscais**, afirmou que (UN, 2012, pp. 1-2):

> ***The General Assembly,***
>
> *Recalling its resolution 66/209 of 22 December 2011 and its previous resolutions on public administration and development,*
>
> *Recalling also the United Nations Millennium Declaration,*
>
> *Acknowledging* ***that fiscal policies have a critical impact on economic, social and environmental outcomes in all countries at all levels of development****, Emphasizing the need to improve the quality, efficiency and effectiveness of fiscal policies,*
>
> *Recognizing* ***the critical role that transparency, participation and accountability in fiscal policies can play in pursuit of financial stability, poverty reduction, equitable economic growth and the achievement of sustainable development****,*
>
> *Recognizing also* ***that transparency, participation and accountability in fiscal policies should be promoted*** *in a manner that is consistent with diverse country circumstances and national legislation,*
>
> *1. Takes note of the Global Initiative for Fiscal Transparency and its High-level Principles on Fiscal Transparency, Participation and Accountability of 2012;*
>
> *2. Encourages* ***Member States to intensify efforts to enhance transparency, participation and accountability in fiscal policies****, including through the consideration of the principles set out by the Initiative, on a voluntary basis;*
>
> *3. Also encourages* ***Member States, in this regard****, to promote discussions on* ***advancing the common goal of transparent, participatory and accountable management of fiscal policies****;*
>
> *4. Invites Member States and relevant United Nations institutions to promote cooperation and information-sharing among all stakeholders to assist Member States in building capacity and exchanging experiences with regard to transparency, participation and accountability in fiscal policies.* **(grifo nosso)**

Por fim, a **Resolução 69/228 da Assembleia Geral das Nações Unidas**[lxxxvi], que foi adotada em 19 de dezembro de 2014, visando **promover e favorecer a eficiência, a responsabilidade, a eficácia e a *accountability* da administração pública, fortalecendo as instituições supremas de auditoria**, afirmou, *in verbis* (UN, 2014B, pp. 1-3):

> ***The General Assembly,***
>
> *(...)*
>
> *Emphasizing* ***the need to improve the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration****,*
>
> *Emphasizing also* ***that efficient, accountable, effective and transparent public administration has a key role to play in the implementation of the internationally agreed development goals, including the Millennium Development Goals****,*
>
> *Stressing the need for capacity-building as a tool to promote development, and welcoming the cooperation of the International Organization of Supreme Audit Institutions with the United Nations in this regard,*
>
> *1. Recognizes that supreme audit institutions can accomplish their tasks objectively and effectively only if they are independent of the audited entity and are protected against outside influence;*
>
> *2. Also recognizes* ***the important role of supreme audit institutions in promoting the efficiency,***

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

accountability, effectiveness and transparency of public administration, which is conducive to the achievement of national development objectives and priorities as well as the internationally agreed development goals*;*

3. Takes note with appreciation ***of the work of the International Organization of Supreme Audit Institutions in promoting greater efficiency, accountability, effectiveness, transparency and efficient and effective receipt and use of public resources for the benefit of citizens****;*

4. Also takes note with appreciation ***of the Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts of 1977 and the Mexico Declaration on Supreme Audit Institutions Independence of 2007, and encourages Member States to apply, in a manner consistent with their national institutional structures, the principles set out in those Declarations****;*

5. Encourages Member States and relevant United Nations institutions to continue and to intensify their cooperation, including in capacity-building, with the International Organization of Supreme Audit Institutions ***in order to promote good governance at all levels by ensuring efficiency, accountability, effectiveness and transparency through strengthened supreme audit institutions, including, as appropriate, the improvement of public accounting systems****;*

6. Acknowledges ***the role of supreme audit institutions in fostering governmental accountability for the use of resources and their performance in achieving development goals****;*

7. Takes note of the interest of the International Organization of Supreme Audit Institutions in the post-2015 development agenda;

8. Encourages Member States ***to give due consideration*** *to the independence and capacity-building of supreme audit institutions in a manner consistent with their national institutional structures, as well as* ***to the improvement of public accounting systems in accordance with national development plans in the context of the post-2015 development agenda****;*

9. Stresses the importance of continuing international cooperation ***to support developing countries in capacity-building, knowledge and best practices related to public accounting and auditing***. **(grifo nosso)**

Dessa forma, segundo a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção e as Resoluções 67/218 e 69/228 da ONU:

i. a **corrupção representa uma ameaça para a estabilidade e a segurança das sociedades**, ao enfraquecer as instituições e os valores da democracia, da ética e da justiça e ao comprometer o desenvolvimento sustentável e o Estado de Direito, e que a auditoria e prestação de contas são alguns dos elementos apropriados para combater esse problema;

ii. a **transparência, a participação e a prestação de contas** nas políticas fiscais desempenham papel crítico em busca da estabilidade financeira, da redução da pobreza, do crescimento econômico equitativo e do alcance do desenvolvimento sustentável;

iii. a **administração pública eficiente, responsável, eficaz e transparente** tem um papel fundamental a desempenhar na implementação dos objetivos de desenvolvimento acordados internacionalmente, incluindo os Objetivos de Desenvolvimento do Milênio;

iv. o trabalho da Organização Internacional das Instituições Superiores de Auditoria na promoção de maior **eficiência, responsabilidade, eficácia, transparência e recepção e utilização eficiente e eficaz dos recursos públicos em benefício dos cidadãos** é digno de nota; e

v. o **papel das instituições supremas de auditoria na promoção da responsabilidade governamental** pelo uso de recursos e seu desempenho na consecução de objetivos de desenvolvimento é reconhecível.

E.2.2.1.2 Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)

The Recommendation of the Council on Budgetary Governance (OECD/LEGAL/0410[lxxxvii]), de 18 de fevereiro de 2015, fornece uma visão geral e concisa das boas práticas em todo o espectro da

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

atividade orçamentária, especificando em particular dez princípios de boa governança orçamentária, nos seguintes termos (OECD, 2015B, pp. 9-10):

> ***THE COUNCIL,***
>
> *HAVING REGARD to Article 5 b) of the Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development of 14 December 1960;*
>
> *(...)*
>
> *RECOGNISING* ***that budget transparency is a key element in underpinning the overall agenda of transparency, accountability and trust in government, and that the OECD has played a leading role in the international community in promoting budget transparency including through the Best Practices for Budget Transparency*** *[PUMA/SBO(2000)6/FINAL], which this Recommendation embodies and updates;*
>
> *(...)*
>
> *II. RECOMMENDS* ***that Members and non-Members having adhered to the Recommendation*** *(hereafter the "Adherents") develop and implement budgetary governance frameworks in which Adherents should:*
>
> *(...)*
>
> *8.* ***Ensure that performance, evaluation and value for money are integral to the budget process****, in particular through:*
>
> *(...)*
>
> *d)* ***evaluating and reviewing expenditure programmes (including associated staffing resources as well as tax expenditures)*** *in a manner that is objective, routine and regular, to inform resource allocation and re-prioritisation both within line ministries and across government as a whole;*
>
> *(...)*
>
> *g)* ***taking stock, periodically, of overall expenditure (including tax expenditure) and reassessing its alignment with fiscal objectives and national priorities****, taking account of the results of evaluations; noting that for such a comprehensive review to be effective, it must be responsive to the practical needs of government as a whole (see also recommendation 2 above).*
>
> *(...)*
>
> *10.* ***Promote the integrity and quality of budgetary forecasts, fiscal plans and budgetary implementation through rigorous quality assurance including independent audit****, and in particular through:*
>
> *(...)*
>
> *c)* ***acknowledging and facilitating the role of independent internal audit*** *as an essential safeguard for the quality and integrity of budget processes and financial management within all ministries and public agencies;*
>
> *d)* ***supporting the supreme audit institution (SAI) in its role of dealing authoritatively with all aspects of financial accountability, including through the publication of its audit reports*** *in a manner that is timely and relevant for the budgetary cycle;*
>
> *e)* ***promoting the role of both the internal and external control systems in auditing the cost-effectiveness of individual programmes and in assessing the quality of performance accountability and governance frameworks more generally*** *(see also recommendation 8 above).*
> **(grifo nosso)**

De fato, o referencial *Best Practices for Budget Transparency*[lxxxviii], já apontava a necessidade de se promover a integridade das informações fiscais prestadas pelos governos, por meio de auditorias financeiras realizadas de acordo com as boas práticas internacionais (OECD, 2002, p. 14).

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Conforme visto, para a Conselho de Governança Orçamentária da OCDE, **promover a integridade e a qualidade de todo o círculo orçamentário** (previsões orçamentárias, planos fiscais, implementação orçamentária e prestação de contas) **por meio da auditoria independente das demonstrações financeiras e de todas as despesas que geram impacto fiscal** (incluindo as renúncias tributarias) é uma das dez medidas de boas práticas internacionais para garantir a **transparência e a confiança nos governos**.

Nesse sentido, o Guia *Good Practice on Support to Supreme Audit Institutions*[lxxxix] da OCDE afirma que os trabalhos de auditoria financeira ou operacional nas administrações tributárias ajudam a identificar caminhos para aumentar a eficiência da arrecadação de tributos, quando as recomendações para a redução das ineficiências são adotadas (OECD, 2011, p. 49):

> *Although sustainable reforms and organisation wide improvements in quality take time to achieve, development partners and SAIs should look for and document the short-term impacts of projects. Work with SAIs lends itself to calculating financial impacts.* ***Support for a financial or performance audit of a ministry of customs and revenue may well identify ways in which the taxation returns to a government can be increased. If the audit's recommendations are accepted and implemented then the SAI can monitor the impact and report on increased returns. The scale of these returns can often be far greater than the cost of capacity development projects****. Such calculations need to be handled carefully, systems need to be agreed with auditees and even the SAIs own external auditors should be asked to verify the SAI's claims. But done well, such impacts can help lift the profile of the SAI and help provide additional justification for domestic and development partner assistance.* **(grifo nosso)**

Dessa forma, **as auditorias das Cortes de Contas nas administrações tributárias são** instrumentos **essenciais ao equilíbrio das contas públicas e à qualidade da gestão fiscal** e **fundamentais para se proporcionar a máxima eficiência na arrecadação tributária**, com a finalidade de **estimular a obtenção dos recursos imprescindíveis ao financiamento das políticas públicas**.

E.2.2.1.3 Global Initiative for Fiscal Transparency (GIFT)

GIFT é uma rede de ação *multistakeholder* que trabalha para promover e institucionalizar normas globais e melhorias significativas e contínuas na transparência, participação e responsabilidade fiscal em países do mundo todo. A GIFT envolve uma ampla gama de interessados de diversos setores comprometidos com uma agenda de ação local, nacional e internacional robusta em torno da proposição de valor central por meio de quatro fluxos de trabalho (formulação, votação, implementação e auditoria externa).

Os Comissários Líderes do GIFT são o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão do Brasil, Departamento de Orçamento e Gestão das Filipinas, Banco Mundial, Fundo Monetário Internacional, a Federação Internacional de Contadores e a Parceria Internacional de Orçamento.

Em 2012 foi elaborada a **Iniciativa Global para Transparência Fiscal: Princípios de Alto Nível sobre Transparência Fiscal, Participação e Responsabilização**[xc], que foi endossada pela já citada Resolução 67/218 da Assembleia Geral das Nações Unidas, nos seguintes termos (GIFT, 2018, pp. 83-85):

> **Reconhecendo que políticas fiscais – tributação**, empréstimos, gastos, investimentos e gestão de recursos públicos – **têm impactos críticos sobre o desempenho econômico, social e ambiental de todos os países, em todos os níveis de desenvolvimento**.
>
> Acreditando que o **acesso à informação de alta qualidade**, à significativa participação pública e **aos mecanismos efetivos de responsabilização**:
>
> • aperfeiçoam a integridade, qualidade e implementação de políticas fiscais;
>
> • **reduzem a corrupção**;

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

• fortalecem a **legitimidade e confiança no governo**;

• **aumentam a disposição para pagar impostos** e conceder financiamentos;

• reforçam a eficácia da assistência ao desenvolvimento;

• e, portanto, **robustecendo a eficiência, equidade, efetividade, estabilidade e sustentabilidade de políticas fiscais** e, assim, incrementando a possibilidade de que políticas fiscais tenham impactos positivos no âmbito econômico, social e ambiental.

Reconhecendo que o **público tem o direito de ter informação sobre as políticas fiscais** e oportunidades efetivas de participar na concepção e implementação de políticas fiscais,

Reconhecendo, também, a decisiva **contribuição da transparência fiscal**, da participação e da responsabilização no sentido de facilitar uma cooperação internacional mais efetiva na busca por **estabilidade financeira, redução da pobreza, crescimento econômico justo**, e administração do meio ambiente e do patrimônio natural global.

(...)

Lembrando que **tratados e convenções internacionais**, tanto os de **aplicação universal**, como por exemplo, a **Declaração Universal dos Direitos Humanos**, a **Convenção Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos**, e o **Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais**, quanto os acordos regionais tocam **temas relevantes para políticas fiscais**, tais como **liberdade de expressão, acesso à informação, independência da Instituição Suprema de Auditoria**, participação, **combate à corrupção**, dentre outros.

Afirmando a **relação recíproca entre cidadãos e governo**, na qual **os cidadãos garantem recursos** e confiam a administração de recursos públicos aos governos, e, em troca, **têm direito a informações sobre finanças públicas e políticas fiscais**, bem como direito de participar na elaboração de políticas fiscais.

(...)

Declara esses **princípios de alto nível para orientar esforços** dos decisores políticos e das demais partes interessadas na política fiscal, para **melhorar a transparência fiscal**, a participação e a **responsabilização** e para ajudar a promover melhorias na cobertura, consistência e coerência das normas existentes e das **normas de transparência fiscal**:

Acesso a Informação Fiscal

1. **Todos têm o direito de procurar, receber e difundir informações sobre as políticas fiscais**. Para ajudar a garantir esse direito, sistemas jurídicos nacionais devem estabelecer uma presunção clara a favor da **disponibilidade pública de informações fiscais sem discriminação. Exceções devem ser definidas na natureza da lei, claramente estabelecidas no quadro legal, e sujeitas à contestação eficaz** através de mecanismos de revisão de baixo custo, independentes e em tempo oportuno.

(...)

3. O público deve ser receber informações de alta qualidade, financeira e não financeira, do passado, do presente e da previsão futura das atividades fiscais, do desempenho, dos riscos fiscais e dos bens e passivos públicos. A apresentação das informações fiscais nos orçamentos, relatórios fiscais, demonstrações financeiras e contas nacionais deve ser uma obrigação do governo, deve atender aos padrões reconhecidos internacionalmente, e deve ser consistente entre os diferentes tipos de relatórios existentes ou ainda incluir uma explicação e reconciliação das diferenças. **São requeridas garantias da integridade dos dados fiscais e das informações**.

(...)

Governança das Políticas Fiscais

(...)

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> 6. O setor de **governo deve ser claramente definido e identificado para fins de informação, transparência e prestação de contas**, e suas relações financeiras com o setor privado devem ser divulgadas, realizadas de forma aberta, e de acordo com regras e procedimentos claramente definidos.
>
> (...)
>
> 9. **A Instituição Suprema para Auditoria deverá ter independência** legal do Executivo e do mandato, e **deverá possuir acesso a informações** e a recursos apropriados para **auditar e relatar publicamente sobre o uso de recursos públicos**. Ela deve operar de forma **independente, responsável e transparente**.
>
> (...) **(grifo nosso)**

Conforme visto, segundo as boas práticas apresentadas pela GIFT:

i. a **tributação tem impactos críticos sobre o desempenho econômico, social e ambiental de todos os países**, em todos os níveis de desenvolvimento;

ii. o **acesso à informação** de alta qualidade e os **mecanismos efetivos de responsabilização aumentam a disposição para pagar impostos**;

iii. liberdade de expressão, acesso à informação, independência da Entidade de Fiscalização Superior (no caso do Brasil, o TCU) e o combate à corrupção são temas relevantes para políticas fiscais e se coadunam com a **Declaração Universal dos Direitos Humanos**, a **Convenção Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos**, e o **Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais**;

iv. relação recíproca entre cidadãos e governo exigem **informação, transparência, prestação de contas e responsabilização**; e

v. a Entidade de Fiscalização Superior deverá ter independência e deverá possuir acesso a informações para auditar e relatar publicamente sobre o uso de recursos públicos.

E.2.2.1.4 Fiscal Transparency Code (FTC)

A transparência fiscal é obtida pela provisão de informações completas, confiáveis e tempestivas sobre as atividades passadas, presentes e futuras do governo. De acordo com a LRF, a responsabilidade na gestão fiscal compreende: i) agir de forma planejada e transparente, para prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas; ii) atingir as metas de resultados entre receitas e despesas; e iii) obedecer aos limites estabelecidos na legislação (gastos com pessoal, operações de crédito, concessão de garantia, por exemplo).

De acordo com o Fundo Monetário Internacional (FMI)[xci], a transparência fiscal - a abrangência, a clareza, a confiabilidade, a pontualidade e a relevância dos relatórios públicos sobre o estado atual e futuro das finanças públicas - é essencial para a gestão e a prestação de contas fiscais eficazes (IMF, 2018, p. 43).

A transparência fiscal ajuda a garantir que os governos tenham uma imagem precisa de suas finanças ao tomar decisões econômicas, incluindo os custos e benefícios de mudanças de políticas e riscos potenciais para as finanças públicas. Também fornece ao Poder Legislativo, mercados e cidadãos as informações necessárias para tornar os governos responsáveis (IMF, 2018, p. 47).

O **Código de Transparência Fiscal**[xcii] e a avaliação da transparência fiscal dos países, são os elementos-chave dos esforços contínuos do FMI para fortalecer a vigilância fiscal, a formulação de políticas e a prestação de contas entre seus países membros.

O Código de Transparência Fiscal do FMI é o padrão internacional para divulgação de informações sobre finanças públicas. O Código compreende um conjunto de princípios construídos em torno de quatro pilares: i) relatório fiscal; ii) previsão fiscal e orçamentária; iii) análise e gestão de risco fiscal; e iv) gestão de receita de recursos.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Para cada princípio de transparência, o Código diferencia entre práticas básicas, boas e avançadas para fornecer aos países marcos claros para a plena conformidade com o Código e assegurar sua aplicabilidade à ampla gama de países membros do FMI.

Assim, de acordo com o FMI, para que seja garantida a integridade das demonstrações fiscais, ou seja, para que as estatísticas fiscais e as demonstrações financeiras sejam confiáveis, é fundamental que sejam sujeitas a escrutínio externo. Dessa forma, a prestações de contas e as demonstrações financeiras anuais devem estar sujeitas a uma auditoria publicada por uma instituição suprema de auditoria independente que valide sua confiabilidade (IMF, 2018, pp. 48-50).

Em relação ao Brasil, a avaliação do FMI[xciii] demonstrou, segundo a secretaria do Tesouro Nacional[xciv] (STN), que a auditoria das demonstrações financeiras pelo TCU é fundamental para a credibilidade das contas públicas nacionais, sendo exemplo de boa prática.

E.2.2.1.5 Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA)

O Programa PEFA[xcv] começou em 2001 como um meio de harmonizar a avaliação da gestão financeira pública (PFM) em nível nacional entre as organizações que estabeleceram o programa. Essas organizações eram a Comissão Europeia, o Fundo Monetário Internacional, o Banco Mundial e os governos da França, da Noruega, da Suíça e do Reino Unido.

O PEFA foi criado como um meio para reduzir a duplicação e os custos de várias avaliações e para facilitar o diálogo entre o governo e outros atores sobre como melhorar a eficácia das políticas fiscais.

Instituições e sistemas eficazes de gestão financeira pública desempenham um papel crítico a implementação de políticas nacionais de desenvolvimento e redução da pobreza. PFM é o eixo que une recursos disponíveis, entrega de serviços e realização dos objetivos de política do governo. Se isso for bem feito, o PFM garante que a receita seja coletada eficientemente e usado apropriadamente e de forma sustentável.

Assim, o PEFA é uma metodologia para avaliar o desempenho da gestão financeira pública. Ele fornece a base para a medição baseada em evidências dos sistemas de PFM dos países.

O PEFA identifica sete pilares de desempenho em um sistema de PFM aberto e ordenado que são essenciais para atingir esses objetivos. Os sete pilares definem os elementos-chave de um sistema de GFP. Dentro das sete áreas marcadas por esses pilares, a PEFA define 31 indicadores específicos desagregados em 94 dimensões que enfocam os principais aspectos mensuráveis do sistema PFM.

O pilar 7, que trata do escrutínio e da auditoria externa é dividido em dois indicadores, sendo o primeiro, da auditoria externa, desagregado em quatro dimensões: i) cobertura e padrões de auditoria; ii) encaminhamento dos relatórios de auditoria ao Poder Legislativo; iii) monitoramento das recomendações; e iv) independência da Entidade de Fiscalização Superior (no caso do Brasil, o TCU).

Especificamente em relação à cobertura e aos padrões de auditoria, a Estrutura[xcvi] do PEFA afirma que (PEFA, 2016, p. 80):

> *Assesses key elements of external audit in terms of the scope and coverage of audit, as well as adherence to auditing standards. The scope of audit indicates the entities and sources of funds that are audited in any given year and should include extrabudgetary funds and autonomous agencies. The latter may not always be audited by the Supreme Audit Institutions (SAI), as the use of other audit institutions may be foreseen. Where SAI capacity is limited, the audit program may be planned by the SAI in line with legal audit obligations on a multi-year basis in order to ensure that high priority or risk-prone entities and functions are covered regularly, whereas other entities and functions may be covered less frequently.* ***Audit work should cover total revenue, expenditure, assets and liabilities, regardless of whether these are reflected in financial reports***.
>
> ***Adherence to auditing standards****, such as the International Standards of Supreme Audit*

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Institutions (ISSAI) and the IFAC/IAASB International Standards on Auditing (ISA), ***should ensure a focus on significant and systemic PFM issues in reports****, as well as conducting financial and compliance audit activities,* ***such as providing an opinion on the financial statements, the regularity and propriety of transactions, and the functioning of internal control and procurement systems****. The SAI should implement a quality assurance system to assess whether its audits adhere to the adopted audit standards. These reviews are generally internal to the SAI, though independent of those carrying out the audits, but external bodies may also play a role in the process, for example, through peer reviews or via a professional regulatory body. Independent quality assurance review reports should be the main source for assessing whether audit standards are generally adhered to.* **(grifo nosso)**

Segundo a metodologia do PEFA, tal opinião assegura a confiabilidade de orçamento. Ou seja, que o orçamento do governo é realista e foi implementado como pretendido. E isso é medido comparando-se todas as receitas e despesas realmente executadas (os resultados imediatos do sistema de PFM) com o orçamento aprovado pelo Poder Legislativo.

Assim, **o trabalho de auditoria deve cobrir todas as receitas, despesas, ativos e passivos**, independentemente de estes estarem refletidos nos relatórios financeiros, bem como **verificar a regularidade** e adequação das transações e o **funcionamento dos sistemas de controle interno** e de compras, a fim de efetuar a **emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis**.

E.2.2.1.6 Tax administration Diagnostic Assessment Tool (TADAT)

O **Diagnóstico de Avaliação da Administração Tributária** é uma ferramenta[xcvii] que foi desenvolvida por parceiros internacionais, com a contribuição técnica de uma ampla gama de especialistas, para ajudar a tornar as administrações tributárias em todo o mundo mais eficientes e justas. Ele fornece uma avaliação global, padronizada, baseada em evidências, com garantia de qualidade e abrangente do desempenho de um sistema de administração tributária.

O TADAT é a contrapartida da **receita pública** para a estrutura do PEFA que avalia a condição dos sistemas de **despesa pública**, aquisição e responsabilidade financeira, **para que os dois juntos possam fornecer uma visão abrangente de todo o quadro fiscal**. Tal como o PEFA, o TADAT é uma ferramenta internacional que está disponível para uso pelas autoridades nacionais e por aqueles que os ajudam a melhorar os serviços públicos e os resultados sociais. Seu design espelha de perto a estrutura de medição de desempenho do PEFA, em termos tanto da intenção geral de fornecer uma avaliação padronizada do desempenho institucional quanto de características metodológicas fundamentais, como o sistema de pontuação.

O TADAT é apoiado pela Comissão Europeia, e pelos governos da Alemanha, do Japão, da Holanda, da Noruega, da Suíça e do Reino Unido.

O TADAT é projetado para fornecer uma avaliação objetiva da saúde dos principais componentes do sistema de administração fiscal de um país. Essa estrutura está focada nas nove áreas de resultados de desempenho (POA) que cobrem a maioria das funções, processos e instituições de administração tributária. A avaliação dessas áreas de resultados de desempenho é baseada em 28 indicadores de alto nível, cada um construído em 1 a 4 dimensões, que juntos somam 47 dimensões de medição, tornando o TADAT uma ferramenta de diagnóstico abrangente, mas administrável.

O principal documento elaborado é o guia de campo, que é se desenvolve em torno dos nove POA que compõem a estrutura do TADAT. A área de resultados de desempenho nove, que trata da **Responsabilização e Transparência**, afirma que como instituições públicas, as administrações tributárias são responsáveis pela maneira como usam recursos públicos e exercem autoridade. Comunidade e confiança são melhoradas quando existe responsabilização por ações administrativas dentro de um quadro de responsabilidade ao Poder Executivo, ao Poder Legislativo e à comunidade em geral (TADAT, 2015, p. 5).

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Dessa forma, faz-se mister conhecer as principais boas práticas da área de desempenho nove, que trata da responsabilização e transparência da administração tributária (TADAT, 2015, pp. 72-82):

> ***Desired outcome***
>
> *The tax administration* ***is transparent in the conduct of its activities and accountable to the government and community***.
>
> ***Background and good practice***
>
> ***Accountability and transparency are two of the central pillars of good governance***. *Their institutionalization reflects the principle that* ***tax administrations should be answerable for the way they use public resources and exercise authority***. *To enhance community confidence and trust, tax administrations should be openly accountable for their actions within a framework of responsibility to the minister, legislature, and general public.*
>
> ***Examples of good practice that facilitate transparency and accountability include:***
>
> ■ ***Independent and impartial investigation of taxpayer complaints concerning wrongdoing and maladministration by the tax administration***. *In this regard, many countries have an ombudsman or equivalent state official with powers to investigate taxpayer complaints of, for example, unfair treatment, poor service, and uncorrected administrative mistakes. Systemic problems, and recommended actions to fix them, are reported to the minister and tax administration head.* ***It is also common for countries to have an anti-corruption agency that, amongst its broader responsibilities, oversees tax administration anti-corruption policies and investigates alleged corrupt conduct of tax officials***.
>
> ■ ***External oversight of the tax administration*** *through, for example (1) mandatory reporting to parliament by way of an* ***annual report of tax administration operational and financial performance***, *(2)* ***financial and performance audits conducted by the government auditor***, *and (3) parliamentary committees or similar bodies* ***probing the senior executive in relation to external audit findings***.
>
> ■ *Regular (e.g., monthly)* ***monitoring and reporting*** *to senior management of actions in* ***response to recommendations*** *of the tax ombudsman and anti-corruption agency - actions would include, for example,* ***reconsideration and changing of decisions, correction of administrative mistakes, payment of compensation, changing of procedures, and disciplining of staff including dismissal and prosecution in serious cases***.
>
> ■ ***Embracing of ethical standards and procedures*** *- including codes of conduct, declaration of interests and assets of tax officials, and protection of whistle-blowers -* ***aimed at preventing tax officials from abusing the powers of their position***.
>
> ■ ***Having internal assurance mechanisms in place****, especially:*
>
> • ***Internal controls*** *in the form of internal policies, procedures, and systems* ***to protect the administration's accounting systems from error and fraud, safeguard its assets and records, and ensure compliance with laws***. *Examples of specific types of controls include: (a) authorization of transactions; (b) functional separation of duties; (c) audit trails of transactions and activities; (d) physical security over assets; (e) control over access to electronic and manual records; and (f) backup and recovery procedures.*
>
> • *An internal audit unit responsible for assuring senior management of the soundness—and adherence to—the administration's internal control, risk management, and governance frameworks.* ***Internal audit activities*** *are typically set out in an annual plan (comprising internal control checks, operational performance audits, and financial audits)* ***that provides wide coverage and scrutiny of all key operations, revenue accounting, and internal financial management***. *It is also usual practice for an internal audit unit to report to the tax administration head or Board, thus* ***providing an independent viewpoint*** *to senior management. This is often done via an audit committee of senior tax officials and independent professionals that have broad* ***responsibility for overseeing the administration's financial reporting, system of internal controls, and risk***

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

management activities.

• *An internal affairs unit responsible for formulating integrity and ethics policy and ensuring that everyone within the organization adheres to it. Units of this kind* ***investigate professional misconduct of tax officials*** *and* ***bring wrongdoers to account****, often* ***in cooperation with relevant enforcement agencies (e.g., police, anti-corruption body, and public prosecutor)****. Due to the sensitive nature of their responsibility, internal affairs units usually report directly to the tax administration head or deputy head.*

■ ***Engagement of citizens through stakeholder consultation and client surveys.*** *A wide range of consultative activities are* ***undertaken to engage with the community including business and industry partnerships, segment-based liaison forums, interactive seminars, and various feedback channels.*** *The hallmark of good practice is to* ***also involve users directly in the design and/or testing of new or enhanced tax products prior to rolling them out*** *(see POA 3). Typically, regular surveys are also conducted to monitor trends in* ***public confidence in the tax administration****. These surveys should be based on a* ***statistically valid sample of the taxpayer population and conducted by an independent third party****. Ideally, the sampling approach and the structure of the survey questions should* ***provide an overall measure of public confidence and allow for the identification of any particular clusters of disaffection*** *by issue, region, industry or size of entity etc. Tax administrations committed to transparency* ***make the survey results public in a timely fashion and are open about how they intend to respond to the community feedback****.*

Indicators, dimensions, and scoring

Four performance indicators with seven measurement dimensions are used to assess the level of governance in tax administration in areas of:

■ ***Assurance provided by internal audit*** *including internal controls to protect systems of administration from loss, error, and fraud.*

■ *Staff integrity assurance.*

■ ***External oversight of operations and financial performance****.*

■ ***Investigation of wrongdoing and maladministration of tax officials****.*

■ ***Mechanisms to gauge public confidence in the tax administration.***

■ ***Public reporting of financial and operational performance****.*

■ *Publication of future directions and plans.*

Table 28 summarizes the indicators, dimensions, and associated scoring methods for POA 9.

Assessor checklist of questions

Table 29 provides a checklist of questions and examples of sources of evidence to guide the assessor during field interviews and information gathering related to POA 9.

Performance measurement framework

Table 30 sets out the criteria for scoring the indicators and dimensions of POA 9. **(grifo nosso)**

Conforme visto, as melhores práticas internacionais, prestação de contas e transparência são dois dos pilares centrais da boa governança da administração tributária, que deve responder à sociedade pela forma como usam os recursos públicos e exercem autoridade.

Exemplos de boas práticas que facilitam a transparência e a prestação de contas das administrações tributárias incluem:

i. **investigação independente e imparcial** das queixas dos contribuintes relativas a irregularidades e má administração por parte da administração fiscal;

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

ii. **supervisão externa da administração tributária** por meio de auditorias financeiras e de desempenho conduzidas pelo auditor governamental;

iii. **resposta as recomendações**, que incluem, por exemplo: reconsideração e mudança de decisões, correção de erros administrativos, pagamento de indenizações, mudança de procedimentos e disciplinamento de funcionários (inclusive com demissão e processo penal em casos graves);

iv. **adoção de padrões e procedimentos éticos**, com o objetivo de impedir que os funcionários fiscais abusem dos poderes de sua posição;

v. **controles internos**, na forma de políticas internas, procedimentos e sistemas, para proteger os sistemas contábeis da administração contra erros e fraudes, proteger seus ativos e registros e garantir a conformidade com as leis;

vi. **ampla cobertura e análise de todas as principais operações**, incluindo a contabilidade da receita e o gerenciamento financeiro interno;

vii. **ponto de vista independente responsável por supervisionar os relatórios financeiros da administração, o sistema de controles internos e as atividades de gerenciamento de riscos**;

viii. **investigação da má conduta profissional de autoridades fiscais**, levando os transgressores a prestar contas, muitas vezes em cooperação com agências de fiscalização relevantes (por exemplo, polícia, órgão anticorrupção e promotores públicos); e

ix. **envolvimento dos cidadãos**, por meio de consultas às partes interessadas e pesquisas com contribuintes, realizadas para monitorar as tendências da confiança pública na administração tributária.

Por fim, é apresentado um *checklist* com os indicadores e as questões a serem feitas para avaliar cada dimensão, conforme resumo abaixo:

Tabela 1 - Lista de verificação para o POA 9: Responsabilização e Transparência.

Assessor Checklist of Questions for POA 9: Accountability and Transparency	
Indicator	***Dimensions to be measured and Questions to be asked in assessing each dimension***
P9-26 ***External oversight of the tax administration***	*Dimension 1: The extent of* ***independent external oversight of the tax administration's operations and financial performance****.* • *Are there* ***periodical audits of the tax administration's financial statements and operational performance by an independent external review body*** *(e.g., government auditor or independent entity appointed in line with the country's laws and regulations)?* • *Does the* ***tax administration respond to findings and recommendations of the external review body****?* • *Are the* ***findings and recommendations of the external review body publicly reported****?* • *Are the* ***tax administration's responses publicly reported****?*

Assim, em relação à extensão da supervisão externa independente das operações da administração tributária, as boas práticas internacionais demonstram que a auditoria externa da administração tributária é essencial para a garantia da legitimidade da cobrança de impostos da sociedade.

E.2.2.2 Boas Práticas Internacionais voltadas ao combate à corrupção

Diversas iniciativas foram adotadas, por relevantes organismos multilaterais, a fim de promover o combate à corrupção, à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo. Dentre elas, destacam-se as adotadas pela ONU, pela OCDE e pelo Grupo dos Sete.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

E.2.2.2.1 Organização das Nações Unidas (ONU)

A citada **Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção** já demonstrava a **importância da cooperação entre as autoridades nacionais** e **a necessidade de se enfrentar os obstáculos causados pelo sigilo** (UN, 2003, pp. 27-28):

> Artigo 38
>
> **Cooperação entre organismos nacionais**
>
> Cada Estado-Membro **adotará as medidas que sejam necessárias**, em conformidade com sua legislação interna, **para estabelecer a cooperação entre**, de um lado, **seus organismos públicos**, assim como seus funcionários públicos, e, do outro, **seus organismos encarregados de investigar e processar judicialmente os delitos**. Essa cooperação poderá incluir:
>
> a) **Informar a esses últimos organismos**, por iniciativa do Estado-Membro, **quando tenha motivos razoáveis para suspeitar-se que fora praticado algum dos crimes qualificados** de acordo com os Artigos 15, 21 e 23 da presente Convenção; ou
>
> b) **Proporcionar a esses organismos toda a informação necessária mediante solicitação**.
>
> (…)
>
> Artigo 40
>
> **Sigilo bancário**
>
> Cada Estado-Membro velará para que, no caso de investigações penais nacionais de delitos qualificados de acordo com a presente Convenção, **existam em seu ordenamento jurídico interno mecanismos apropriados para eliminar qualquer obstáculo que possa surgir como consequência da aplicação da legislação relativa ao sigilo bancário**. (**grifo nosso**, livre tradução)

Embora a Convenção trate especificamente do sigilo bancário, não é razoável que se estabeleça grandes distinções práticas entre o sigilo fiscal e bancário, tendo em vista que ambos os direitos se apoiam sobre os mesmos fundamentos constitucionais.

E.2.2.2.2 Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)

The Recommendation of the Council on Public Integrity (OECD/LEGAL/0435[xcviii]), adotada em 26 de janeiro de 2017, baseia-se nos princípios centrais contidos na *1998 Recommendation of the Council on Improving Ethical Conduct in the Public Service*, incorporando novas dimensões, uma vez que a governança da integridade e da confiança no sector público se tornou cada vez mais complexa desde a crise econômica e financeira.

Notavelmente, a Recomendação fornece uma nova abordagem estratégica para afastar-se de estruturas distintas e desenvolver um sistema de integridade coerente para o setor público, que integra políticas e práticas relacionadas de forma mutuamente favorável (OECD, 2017C, pp. 4-8):

> ***THE COUNCIL,***
>
> *HAVING REGARD to Article 5 b) of the Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development of 14 December 1960;*
>
> *(...)*
>
> *HAVING REGARD* ***to the work done on anti-corruption and good governance by the United Nations, embodied in particular in the United Nations Convention against Corruption and the United Nations 2030 Agenda for Sustainable Development****, and by other international as well as regional organisations;*
>
> *RECOGNISING* ***that integrity is one of the pillars of political, economic and social structures and thus essential to the economic and social well-being and prosperity of individuals and societies as a whole****;*

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

RECOGNISING ***that integrity is vital to public governance, safeguarding the public interest and reinforcing such fundamental values as the commitment to a pluralistic democracy based upon the rule of law and respect of human rights****;*

RECOGNISING ***that integrity is a cornerstone of the overall system of good governance, and that updated guidance on public integrity should accordingly promote coherence with other key elements of public governance****;*

(...)

RECOGNISING ***that integrity risks exist in the various interactions between the public sector, and the private sector, civil society and individuals at all stages of the political and policy process, therefore this interconnectedness requires an integrative whole-of-society approach to enhancing public integrity and reducing corruption in the public sector****;*

(...)

CONSIDERING ***that enhancing public integrity is a shared mission and responsibility for all levels of government through their different mandates and levels of autonomy*** *in line with national legal and institutional frameworks, and that therefore, this Recommendation is relevant to all levels of government for fostering public trust;*

(...)

IV. RECOMMENDS ***that Adherents enable effective accountability****. To this end, Adherents should:*

(...)

11. Ensure ***that enforcement mechanisms provide appropriate responses to all suspected violations of public integrity standards*** *by public officials and all others involved in the violations, in particular through:*

a) ***applying fairness, objectivity and timeliness in the enforcement of public integrity standards*** *(including detecting, investigating, sanctioning and appeal) through the disciplinary, administrative, civil, and/or criminal process;*

b) ***promoting mechanisms for co-operation and exchange of information between the relevant bodies, units and officials*** *(at the organisational, subnational or national level)* ***to avoid overlap and gaps, and to increase the timeliness and proportionality of enforcement mechanisms****;*

c) ***encouraging transparency within public sector organisations and to the public about the effectiveness of the enforcement mechanisms and the outcomes of cases****, in particular through developing relevant statistical data on cases,* ***while respecting confidentiality and other relevant legal provisions****.*

12. ***Reinforce the role of external oversight and control within the public integrity system****, in particular through:*

a) ***facilitating organisational learning and demonstrating accountability of public sector organisations by providing adequate responses*** *(including redress, where relevant)* ***to the sanctions, rulings and formal advice by oversight bodies*** *(such as supreme audit institutions, ombudsmen or information commissions), regulatory enforcement agencies and administrative courts;*

b) ***ensuring that oversight bodies****, regulatory enforcement agencies and administrative courts* ***that reinforce public integrity are responsive to information on suspected wrongdoings or misconduct received from third parties*** *(such as complaints or allegations submitted by businesses, employees and other individuals);*

c) ***ensuring the impartial enforcement of laws and regulations*** *(which may apply to public and private organisations, and individuals)* ***by regulatory enforcement agencies****.* **(grifo nosso)**

Assim, de acordo com o Conselho de Integridade Pública da OCDE:

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

i. **a integridade é** um dos pilares das estruturas políticas, econômicas e sociais e, portanto, **essencial para o bem-estar econômico e social e a prosperidade dos indivíduos e das sociedades como um todo**;

ii. **a integridade é vital para a governança pública**, salvaguardando o interesse público e reforçando valores fundamentais como o compromisso com uma democracia pluralista baseada no Estado de Direito e no respeito aos direitos humanos;

iii. **a integridade é uma pedra angular do sistema geral de boa governança**, e essa orientação atualizada sobre a integridade pública deve, por conseguinte, promover a coerência com outros elementos-chave da governança pública;

iv. **existem riscos de integridade nas várias interações entre o setor público e o setor privado, a sociedade civil e os indivíduos** em todas as etapas do processo político, portanto **essa interconexão requer uma abordagem integrativa de toda a sociedade** para melhorar a integridade pública e reduzir corrupção no setor público;

v. a melhoria da integridade **pública é uma missão e responsabilidade compartilhadas para todos os níveis de governo**, através de seus diferentes mandatos e níveis de autonomia;

vi. os mecanismos de controle devem fornecem respostas apropriadas a todas as suspeitas de violações dos padrões de integridade pública, **promovendo mecanismos de cooperação e intercâmbio de informações entre os órgãos e unidades** (no nível organizacional, subnacional ou nacional) **para evitar sobreposições e lacunas e aumentar a oportunidade e a proporcionalidade dos mecanismos de execução**; e

vii. **o papel de supervisão e controle externo dentro do sistema de integridade pública deve ser reforçado**, facilitando o aprendizado organizacional e demonstrando a *accountability* das organizações do setor público, **fornecendo respostas adequadas às sanções, decisões e conselhos formais dos órgãos de supervisão**.

De fato, a OCDE já afirmava a importância de se construir mecanismos de cooperação e intercâmbio de informações entre os órgãos e unidades (no nível nacional ou internacional), mantendo-se a confidencialidade das informações.

Um dos exemplos é o Guia ***Improving Co-operation between Tax and Anti-Money Laundering Authorities: access by Tax Administrations to information held by Financial Intelligence Units for criminal and civil purposes***[xcix], elaborado em setembro de 2015 pela OCDE, que fornece orientação forte no sentido de remover as barreiras que impedem o compartilhamento de dados sigilosos sem, no entanto, deixar de proteger a segurança e a confidencialidade das informações protegidas por sigilo fiscal (OECD, 2015A, pp. 25-28).

Outro exemplo é o Guia ***Keeping It Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes***[c], de 23 de julho de 2012, que examina a estrutura legal para proteger o sigilo fiscal das informações transferidas e as políticas e práticas administrativas em vigor para proteger a confidencialidade das informações.

Inicialmente o documento reconhece que **é preciso manter a confiança dos contribuintes de que suas informações não serão utilizadas de maneira inadequada**, tanto no contexto interno, tanto no compartilhamento de informações entre países (OECD, 2012, p. 5):

> ***Confidentiality of taxpayer information has always been a fundamental cornerstone of tax systems***. *In order to* ***have confidence in their tax system*** *and com****ply with their obligations under the law, taxpayers need to have confidence that the often sensitive financial information is not disclosed inappropriately****, whether* ***intentionally or by accident****. Citizens and their governments will only have confidence in international exchange if the information exchanged is used and disclosed only in accordance with the agreement on the basis of which it is exchanged.* ***As in the domestic context****, this is a matter of* ***both the legal framework as well as having systems and procedures in place to ensure that the legal framework is respected in practice*** *and that there is no unauthorized disclosure of information.* ***What applies in the domestic context regarding***

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> ***protecting the confidentiality of tax information equally applies in the international context.*** **(grifo nosso)**

Entretanto, conforme visto, **a confiança é fornecida pelo correto uso e compartilhamento dos dados protegidos, e não pela manutenção do sigilo a todos custo**. Nesse sentido, o guia afirma que **as boas práticas internacionais de compartilhamento de informação sigilosa apoiam-se em quatro fundamentos legais** (OECD, 2012, p. 29):

> *The following recommendations are designed to help tax authorities* ***to ensure that confidential taxpayer information is being adequately safeguarded****. In principle* ***these recommendations and best practices are designed for information exchanged but are also equally applicable to the treatment of tax information obtained and used domestically****.*
>
> ***I. Legal Framework***
>
> *1. Countries should ensure that instruments that allow exchange of tax information* ***expressly require the confidentiality of such information be maintained****.*
>
> *2. Countries must have legislation in place to ensure that* ***information exchanged under a tax treaty or other exchange of information mechanism will be kept confidential in accordance with their treaty obligations****.*
>
> *3. Domestic legislation (for example, freedom of information or access to information)* ***must not require or allow the release of information obtained under a tax treaty or other exchange of information mechanism in a manner inconsistent with the confidentiality obligations in that mechanism****.*
>
> *4. There must be* ***sufficient sanctions in place when confidentiality obligations have been breached to deter such behaviour****. These need to be made known, be strong enough to have a deterrent effect and ensure that breaches will be dealt with effectively.* **(grifo nosso)**

Conforme visto anteriormente, **o Brasil preenche todos os quatro requisitos legais para trocas de informações seguras entre seus órgãos de Estado e entre outros países**, tendo em vista que:

i. o Código Penal, o Código Tributário Nacional, o Regime Jurídico Único e a Lei da Improbidade Administrativa, por exemplo, garantem a necessidade de manutenção das informações sigilosas que porventura os órgãos, unidades e servidores tomem conhecimento;

ii. o Código Tributário Nacional prevê que os acordos de cooperação de compartilhamento de informações sigilosas mantenham o caráter sigiloso das informações;

iii. a Lei de Acesso à Informação afirma que não estão excluídas as demais hipóteses legais de sigilo, incluindo, portanto, o sigilo fiscal; e

iv. os dispositivos citados também garantem a possibilidade de aplicação de severas sanções penais, civis e administrativas no caso do descumprimento do dever de sigilo.

Recentemente, a terceira versão do guia *Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes*[ci], de 2017 da OCDE, reforçou a ideia de que é fundamental que seja utilizada uma abordagem de "governo como um todo" para combater o crime financeiro, tendo em vista o reconhecimento de que as atividades de agências separadas não funcionam isoladamente (OECD, 2017A, pp. 28-30):

> ***G. Recommendations***
>
> *65. The* ***whole-of-government approach*** *to* ***combating financial crime*** *involves* ***recognising that the activities of separate agencies do not operate in isolation****. Officials in agencies including the tax administration, the customs administration, the FIU [Financial Intelligence Unit], the police and specialised criminal law enforcement agencies, the public prosecutor's office, authorities responsible for corruption investigations and financial regulators* ***recognise that the knowledge and skills required to combat financial crime are often spread across each of these agencies****.*

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

*66. **Barriers to effective inter-agency co-operation prevent agencies responsible for combating financial crime from obtaining the benefit of this knowledge and skills**. These barriers fall into three broad groups: **legal; operational and political**. **Legal barriers** include specific **restrictions and prohibitions which apply to prevent an agency obtaining access to relevant information**. **Operational barriers** include **complex or lengthy procedures** for obtaining information from another agency, a **lack of awareness of the availability of information** or other mechanisms for co-operation, or a **lack of specialist training** which reduces the effectiveness of gateways which do exist. **Political barriers** include a **lack of support for agencies to adopt a whole-of-government approach**, or to **make the changes required to remove or reduce legal and operational barriers**.*

*67. Countries' strategies have to operate within the **broader context of their legal system, administrative practice and culture**. It is up to each country to decide how to approach the issues addressed in this report and what strategies would be the most appropriate in the context of, and the most consistent with, its rules and framework including the specific roles, functions and responsibilities allocated to each authority in a country and compliance with the country's commitments and obligations under international standards, Conventions and, in the case of European Union (EU) Member States, EU law. **Countries should also consider the outcomes of other work undertaken by the OECD to improve the effectiveness of inter-agency co-operation in specific areas, as well as work by other bodies and organisations, including the FATF, the World Bank Group and EU institutions**.*

*68. It is **against this background** that this report recommends that countries:*

*1. **Review their models for sharing information among different agencies**, in particular as regards:*

*- **the ability of the tax administration to share information with agencies** such as the police and the FIU;*

*- **introducing an obligation for the tax administration to report to the relevant law enforcement agency** or the FIU evidence of any serious offence, including suspected corruption, money laundering or terrorist financing activities, and to share information relevant to investigations into these offences or activities; and*

*- **the ability of any agency which holds information relevant to the administration and assessment of taxes to make this information available to the tax administration**. Tax administrations are encouraged to support other authorities in developing the ability to identify information that may be relevant for tax purposes.*

*2. **Given the role of tax administrations in identifying and reporting serious crimes**, such as tax evasion, bribery, corruption, money laundering and terrorism financing **under the whole of government approach, in order to maximise the effective use of STRs [Suspicious Transaction Report]**:*

*- **subject to the necessary safeguards, tax administrations should have the fullest possible access to the information contained in STRs** received by the FIU in their jurisdiction; and*

*- to achieve this, **jurisdictions should** look to not only provide the legislative framework to allow tax administration access to the information contained in STRs but also **look to ensure the operational structure and procedures to facilitate the maximum effectiveness in the use of STRs**.*

*3. **Review the models for enhanced co-operation described in this report**, with a view to introducing and adapting them, as well as **developing innovative models based on their particular needs, legal framework and experience**. They should also **consider ways in which processes for co-operation can be made more effective** within existing frameworks.*

*4. **Review the examples of successful practices identified in this report**, with a view to introducing similar practices based on their particular needs, legal framework and experience. **Where a particular practice is not appropriate** because of a country's needs,*

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> *legal framework or the risks it faces,* ***it should consider alternative ways in which comparable benefits can be achieved****.*
>
> *5.* ***Evaluate the legal and operational ability of the tax administration to be involved in tax crime investigations, where these are conducted by other agencies****. Countries should* ***explore ways to remove potential barriers****, and consider requiring increased participation in investigations by tax officials, taking into account the peculiarities of the different organisational models discussed in the report.*
>
> *6.* ***Evaluate their mechanisms for co-operation on a recurrent basis****. This evaluation should be informed by the experience of officers directly involved in co-operation, as well as an objective assessment of the results of inter-agency co-operation models implemented.* **(grifo nosso)**

Assim, de acordo com o Guia de Efetiva Cooperação Interagências no Enfrentamento dos Crimes Tributários e de outros Crimes Financeiros da OCDE, temos que:

i. as barreiras à efetiva cooperação entre as agências impedem que as agências responsáveis pelo combate ao crime financeiro obtenham o benefício desse conhecimento e habilidades;

ii. as barreiras podem ser legais, operacionais e políticas;

iii. as barreiras legais incluem restrições e proibições específicas que se aplicam a impedir que uma agência obtenha acesso a informações relevantes;

iv. as barreiras operacionais incluem procedimentos complexos ou demorados para obter informações de outras agências, falta de conhecimento da disponibilidade de informações ou de outros mecanismos de cooperação, ou falta de treinamento especializado que reduza a eficácia dos mecanismos existentes;

v. as barreiras políticas incluem a falta de apoio para que as agências adotem uma abordagem de "governo como um todo", ou para fazer as mudanças necessárias para remover ou reduzir as barreiras legais e operacionais;

vi. as estratégias dos países devem operar dentro do contexto mais amplo possível de seu sistema legal, das práticas administrativas e da cultura; e

vii. contra esse pano de fundo, recomenda-se que os países revisem: seus modelos de compartilhamento de informações entre diferentes agências, em particular no que diz respeito à capacidade da administração fiscal de compartilhar informações, os modelos para cooperação aprimorada descritos no relatório, e os exemplos de práticas bem-sucedidas identificadas no relatório; e que avaliem seus mecanismos de cooperação em uma base recorrente, de acordo com os resultados alcançados.

A efetiva cooperação entre agências, no entanto, **não significa que todos os órgãos do governo devam ter acesso amplo, irrestrito ou indiscriminado aos bancos de dados ou sistemas informatizados mantidos pela administração tributária**.

É preciso **ponderar**, por meio das técnicas de **proporcionalidade e razoabilidade**, caso a caso, as **necessidades e os poderes de investigação dos órgãos de Estado** e a **necessidade de preservação da privacidade e intimidade dos contribuintes**, a fim de **viabilizar a concordância prática** entre o **sigilo fiscal** e o **resultado útil dos processos administrativos**.

Aliás, essa é a dicção das melhores práticas internacionais reunidas no Guia *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*[cii], de 2017 da OCDE. Nesse sentido, o Princípio 8, que trata da Estrutura Efetiva para a Cooperação Interinstitucional Doméstica, ou seja, do quadro jurídico e administrativo eficaz para facilitar a colaboração entre as autoridades fiscais e outras agências nacionais de inteligência e de aplicação da lei (OECD, 2017B, pp. 57-60):

> ***Information sharing***
>
> *110.* ***A common form of co-operation is information sharing****. In the course of their activities,*

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

different government agencies collect and hold information *on individuals, corporations and transactions* ***which may be directly relevant to the activities of other agencies in combating financial crime****.*

111. ***Effective information sharing can be used to*** *improve the* ***prevention and detection of crimes****,* ***identify evidence*** *which may lead to new investigations, and* ***support ongoing investigations****. In some cases information may be of a type that the receiving agency could not obtain directly, particularly where the information is of a specialist nature such as that held by the tax administration or FIU. In others, the ability to receive information from other agencies may* ***reduce the duplication of work*** *by different agencies,* ***increasing the speed and reducing the cost of investigations****, result in* ***faster and more successful prosecutions****, and* ***increase the likelihood of the proceeds of crime being recovered****.*

112. In addition, sharing of information can be used to ***identify new angles to existing investigations****, such as where an* ***investigation into a tax offence reveals other criminal activity and money laundering****. The use of* ***information from different sources*** *may* ***increase*** *officers'* ***understanding of an issue or of the activities of a suspect****, possibly* ***increasing the effectiveness of enquiries****. Importantly, mechanisms for sharing information may be used to* ***develop relationships between agencies****, and key individuals in those agencies, which can be beneficial in* ***developing new and enhanced forms of inter-agency co-operation****.*

Legal gateways for information sharing

113. In order for information to be shared, legal gateways must exist between the relevant agencies. ***Legal gateways for sharing information may take a number of forms****, such as:*

> ● ***Primary legislation often provides the basic framework for co-operation****. This could be by* ***explicitly requiring that an agency shares certain types of information*** *in specified circumstances,* ***or by generally allowing information sharing*** *between agencies subject to limited exceptions.*
>
> ●*Where permitted by law,* ***agencies may enter into bilateral agreements or 'memoranda of understanding', agreeing to share information where this is of relevance to the other agency's activities****. These memoranda typically contain details of the types of information that will be shared, the circumstances in which sharing will take place and any restrictions on sharing information such as that the information may only be used for specified purposes. Memoranda may also include other terms agreed by the agencies, such as the format of any request for information, details of competent officials authorised to deal with requests, and agreed notice periods and time limits or a requirement for the agency receiving information to provide feedback on the results of investigations in which the information was used.*

Models of information sharing

114. Generally, ***there are four different types of co-operation with respect to sharing information*** *among different agencies:*

> ● ***direct access to information contained in agency records or database****. This can include direct access to mass or bulk data or bulk for risk assessment as well as specific access rights to a particular case record or file;*
>
> ● ***an obligation to provide information automatically*** *(i.e. at regular intervals) or* ***spontaneously*** *(i.e. on the occasions when relevant information is identified), normally where the categories of such information are pre-defined (sometimes expressed as a 'reporting obligation');*
>
> ● ***an ability, but not an obligation, to provide information spontaneously****; and*
>
> ● ***an obligation or ability to provide information but only in response to a specific request*** *which is made on a case-by-case basis.*

Forms of information sharing

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

*115. **Different forms of information sharing may be particularly effective in different contexts**. For example:*

> *● **Where information is suitable for using analytics and high-level risk assessment, direct access, or automatic or spontaneous exchange could be most effective**. Operationally, this will be most effective if the types of information to be shared are clearly defined and can be automated. It also can assist in the detection of previously unknown criminal activity. Training on using the direct access, as well as in greater protections to ensure confidentiality and data protection may be relevant in this case.*
>
> *● **Discretionary spontaneous sharing of information may be very effective when there is a long-standing co-operative relationship between the agencies involved**, and there is a clear understanding of what information may be useful in the activities of the recipient agency. Like direct access or automatic exchange, this can assist in proactively alerting an agency to previously unknown criminal activity. This should at a minimum include spontaneous sharing of information by tax authorities with the appropriate domestic law enforcement authorities of suspicions of serious crimes, including foreign bribery, money laundering and terrorism financing.*
>
> *● **Where the information needed is very specific or needs to be in a certain form, information on request or direct access to a specific case record may be most suitable**. This is likely to be most relevant when an investigation is relatively well advanced and the investigating agency already has sufficient information to provide the basis of the request.*

*116. **Given the range of investigative techniques available throughout the course of an investigation, it may be most effective if the broadest possible range of information sharing methods is available, both from and to the agency investigating tax crimes**. However, whichever types of information sharing are used, **it is important to protect the confidentiality of information and the integrity of work carried out by other agencies, and in accordance with domestic law**. This would likely include **setting clear parameters** relating to **which people can access** the information and for **what purpose**, as well as **having governance mechanisms in place to ensure information is used appropriately.*** **(grifo nosso)**

Dessa forma, o Guia da OCDE de Combate aos Crimes Financeiros afirma que:

i. o compartilhamento de informações é uma forma comum de cooperação;

ii. o compartilhamento efetivo de informações pode ser usado para: melhorar a prevenção e detecção de crimes, identificar evidências, apoiar investigações em andamento, reduzir a duplicação de trabalho, aumentar a velocidade e reduzir o custo das investigações, e aumentar a probabilidade de os produtos do crime serem recuperados; resultando em processos judiciais mais rápidos e bem-sucedidos;

iii. os acessos legais para compartilhamento de informações podem ter várias formas, tendo em vista que a legislação primária fornece, frequentemente, o quadro básico para a cooperação;

iv. as agências podem celebrar acordos bilaterais ou "memorandos de entendimento", concordando em compartilhar informações, quando isso for relevante para as atividades da outra agência;

v. existem quatro tipos diferentes de cooperação em relação ao compartilhamento de informações: acesso direto às informações contidas nos registros ou banco de dados; obrigação de fornecer informações de forma regular ou ocasional; a possibilidade de fornecer informações espontaneamente; e a obrigação ou a possibilidade de fornecer informações, mas apenas em resposta a um pedido específico;

vi. diferentes formas de compartilhamento de informações podem ser particularmente eficazes em diferentes contextos;

vii. dispor da maior variedade possível de métodos de compartilhamento de informações é mais eficaz, dada a variedade de técnicas de investigação disponíveis;

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

viii. é importante proteger tanto a confidencialidade das informações como a integridade do trabalho realizado por outras agências, de acordo com a legislação; e

ix. é necessário estabelecer parâmetros claros, relativos a quais pessoas podem acessar as informações e para que finalidade, além de ter mecanismos de governança implementados para garantir que as informações sejam usadas adequadamente.

Dessa forma, as técnicas de proporcionalidade e razoabilidade podem ser aplicadas em perfeita consonância com as boas práticas internacionais, que recomendam graduar a forma de compartilhamento de dados sigilosos, de acordo com as necessidades e poderes de investigação de cada órgão.

E.2.2.2.3 Financial Action Task Force (FATF)

O Grupo de Ação Financeira Internacional[ciii] (GAFI) é um órgão intergovernamental criado em 1989 durante o encontro do Grupo dos Sete (G7) em Paris. O Brasil é membro, juntamente com outros 34 países associados e duas organizações regionais (Comissão Europeia e Conselho de Cooperação para os Estados Árabes do Golfo).

Os objetivos do GAFI são estabelecer padrões e promover a implementação efetiva de medidas legais, regulatórias e operacionais para combater a lavagem de dinheiro, o financiamento do terrorismo e outras ameaças relacionadas à integridade do sistema financeiro internacional. O GAFI é, portanto, um "*órgão de elaboração de políticas*" que trabalha para gerar a vontade política necessária para realizar reformas legislativas e regulatórias nacionais nessas áreas.

O GAFI desenvolveu uma série de Recomendações que são reconhecidas como padrão internacional de combate à lavagem de dinheiro e financiamento do terrorismo e proliferação de armas de destruição em massa. Eles formam a base para uma resposta coordenada a essas ameaças à integridade do sistema financeiro e ajudam a garantir condições equitativas.

O GAFI monitora o progresso de seus membros na implementação das medidas necessárias, analisa as técnicas e contramedidas de lavagem de dinheiro, financiamento do terrorismo e promove a adoção e implementação de medidas apropriadas em nível global. Em colaboração com outras partes interessadas internacionais, o GAFI trabalha para identificar vulnerabilidades em nível nacional com o objetivo de proteger o sistema financeiro internacional contra o uso indevido.

Publicado pela primeira vez em 1990, as **Recomendações do GAFI**[civ] foram revisadas em 1996, 2001, 2003, 2012 e, mais recentemente, em 2018, para assegurar que permaneçam atualizadas e relevantes, e elas devem ser de aplicação universal. Em relação à cooperação e coordenação nacional, as Recomendações indicam que (FATF, 2018, p. 9):

> ***2. National cooperation and coordination***
>
> *Countries should have national anti-money laundering and countering the financing of terrorism (AML/CFT) policies, informed by the risks identified, which should be regularly reviewed, and should designate an authority or have a coordination or other mechanisms that is responsible for such policies.*
>
> ***Countries should ensure that policy-makers**, the financial intelligence unit (FIU), law enforcement authorities, supervisors and other relevant competent authorities, at the policy-making and operational levels, **have effective mechanisms in place which enable them to cooperate, and, where appropriate, coordinate and exchange information domestically** with each other concerning the development and implementation of policies and activities to combat money laundering, terrorist financing and the financing of proliferation of weapons of mass destruction. **This should include cooperation and coordination** between relevant authorities to ensure the compatibility of AML/CFT **requirements with Data Protection and Privacy rules and other similar provisions** (e.g. data security/localization).* **(grifo nosso)**

As recomendações também são claras em relação às leis de sigilo (FATF, 2018, p. 12):

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> ***9. Financial institution secrecy laws***
>
> *Countries should ensure that* ***financial institution secrecy laws do not inhibit implementation of the FATF Recommendations.*** **(grifo nosso)**

Nesse mesmo sentido, diversos outros guias foram produzidos pelo GAFI com as melhores práticas de combate à corrupção: *Best Practices Paper: The use of The FATF Recommendations to Combat Corruption*[cv] (FATF, 2013, pp. 4-25) e *Corruption: A Reference Guide and Information Note on the use of the FATF Recommendations to support the fight against Corruption*[cvi] (FATF, 2012B, pp. 5-7); combate à lavagem de dinheiro e ao terrorismo: *Best Practices Paper: Managing the Anti-Money Laundering and Counter-Terrorist Financing Policy Implications of Voluntary Tax Compliance Programmes*[cvii] (FAFT, 2012A, p. 5); e de compartilhamento de informações: *The Consolidated FATF Standards on Information Sharing*[cviii] (FATF, 2017, pp. 23-31).

E.3 CAUSAS

A principal causa do desalinhamento do Brasil em relação às boas práticas internacionais é a postura, historicamente adotada pelo país, de ser refratário ao modelo de troca de informações.

Nesse sentido, faz-se mister conhecer alguns pontos relevantes levantados pelo Parecer PGFN/CAT nº 2.512/2009, que trata do levantamento de subsídios conceituais atinentes a posicionamento brasileiro quanto ao art. 26 da **Convenção Modelo da OCDE** (*Model Tax Convention on Income and on Capital*[cix]):

> 4. O **art. 26 da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE prevê troca de informações entre autoridades competentes**, na confecção e no desdobramento de tratados que cuidem de fórmulas para se evitar a bitributação internacional. **A correta aplicação de tais mecanismos implica nova leitura de regras fechadas referentes ao sigilo fiscal**. Tem-se conjunto de medidas que tendem a **promover efetiva assistência internacional no que se refere à fiscalização e cobrança de tributos, bem como de combate ao ilícito fiscal**, por intermédio do envio de dados que tenham conteúdo significativo e que decorram da quebra de sigilo, fiscal e bancário.
>
> 5. **O Brasil tem sido sistematicamente refratário à ampla aplicação de tal diretiva**. No entanto, **do ponto de vista institucional, e de desenho de modelo normativo orientado para o desenvolvimento, necessário que nossas posições sejam revistas**, em ambiente de intense cooperação internacional, **especialmente em face de algumas tendências e ênfases que se tem presentemente, a exemplo da necessidade de avançarmos nos processos negociadores multilaterais** e, em especial, na Organização Mundial do Comércio - OMC, **a par de tentativas nossas de inserção na própria OCDE**. Há previsão semelhante na convenção modelo das Nações Unidas (art. 26) para se evitar a bitributação, ressalvando-se, no entanto, informações cuja revelação ameaçaria a ordem pública. No caso do modelo da ONU há especial atenção com informações referentes às transações relevantes implementadas por contribuintes dos países pactuantes.
>
> (…)
>
> 9. **Tem-se como objetivo principal a prevenção da fraude**, a par de se possibilitar medidas para **o combate à evasão fiscal**. Dispôs-se que **as informações trocadas receberão tratamento especial, sigiloso, de uso específico das autoridades competentes**, para os fins previstos no tratado. Prevê-se também o **uso dessas informações em processos judiciais, de acesso ao público**.
>
> (…)
>
> 11. O art. 26 da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE dispõe que **não se prestigiam eventuais exceções à obrigatoriedade de troca de informações com o objetivo de se negar o envio de dados em decorrência do sigilo bancário**, ou de posse de qualquer outra instituição financeira, entre outros.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

12. **O Brasil, no entanto, embora não seja membro (ainda)** da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico **apresentou restrições ao modelo proposto de troca de informações**, recusando-se, entre outros, a incluir nos tratados que entabula a quebra do sigilo bancário, tal como prevista no item 5 do art. 26 do referido modelo. **Malásia, Romênia, Sérvia e Tailândia nos acompanham**.

13. **Devemos abandonar essa restrição. A inserção do Brasil num contexto internacional de cooperação e de transparência exige posição nossa mais firme, nesse sentido**. Precisamos adotar o comando do item 5 do art. 26 do modelo da OCDE. Deve-se ter como referência, em geral, o modelo da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, bem como a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, **especialmente com a modificação inserida no art. 198 do Código Tributário Nacional**.

14. Parte-se da ideia de que a assinatura de tratado internacional na ordem tributária signifique convergência de vontades que justifica a aplicação do art. 199 do CTN, **de modo que o Estado com quem pactuamos seja acoplado ao conjunto de Fazendas Públicas, ordinariamente previstas no texto do CTN, como as da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.**

15. **Não é necessária alteração no CTN**, porquanto se deve tomar a Fazenda Pública do Estado pactuante como a Fazenda Pública da União. **É esse o sentido da convergência de vontades que resulta em acordo, no plano internacional**.

16. Além do que, há aceno positivo nesse sentido, na medida em que o parágrafo único do art. 199 do CTN dispõe que a Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. Concomitantemente, também que **seria prospectivo que o Supremo Tribunal Federal decidisse pela constitucionalidade da Lei Complementar nº 105, de 2001, nas ações diretas protocoladas naquele sodalício**.

17. **Tal decisão nos fortaleceria no cenário internacional, porquanto promove mecanismo seguro de combate ao ilícito fiscal internacional. E dado o inegável vínculo entre lavagem de dinheiro, evasão fiscal, terrorismo e narcotráfico, necessário atitude firme, que nos posicione de modo seguro nesse cenário complexo que se desenha.**

18. Modelos de cooperação entre Estados, e que alcançam matéria tributária também (e especialmente) são articulados a partir da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico-OCDE. Trata-se de organismo que enfrenta os problemas econômicos do núcleo originário da Organização do Tratado do Atlântico Norte - OTAN. Desde 1961 **a OCDE vem atendendo governos e várias organizações na concepção e implemento de políticas que resultem em estabilidade econômica e financeira para os Estados-membros**.

(…)

20. **O Direito Internacional Tributário** ocupa-se, basicamente, da fixação da soberania fiscal, de mecanismos para se evitar a dupla tributação, da luta contra tratamentos discriminatórios, contra a fraude, a evasão, e a concorrência fiscais. **Centra-se também na promoção do desenvolvimento, bem como, e especialmente, com a troca de informações**.

(…)

33. **Os modelos insistem no trato secreto das informações**. Há previsão de medidas cautelares, o que reforça o sentido de cooperação e de esforço comum. Prioritariamente, o artigo acima citado e que modela os tratados suscita várias regras de hermenêutica.

(…)

37. No entanto, percebe-se que omitimos a parte final do art. 26 do modelo OCDE, **como desdobramento de nossa restrição histórica para com a aludida previsão**. Como traço comum, **nosso modelo relativo à troca de informações é minimalista, segue a reserva que fizemos ao modelo da OCDE, situação que nos coloca na contramão de rota universal que defende a**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

transparência e a mais absoluta colaboração entre os Estados.

(…)

39. Percebe-se, assim, **abertura, na medida em que** há dois tratados que assinamos, e nos quais **rompemos a barreira das reservas feitas ao art. 26 do modelo da OCDE**. Concomitantemente, **verifica-se também abertura normativa**, e refiro-me à Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências, que é tratada em seguida.

40. A Lei Complementar nº 105, de 2001, não considera violação de sigilo a comunicação, às autoridades competentes, da prática de ilícitos penais ou administrativos, abrangendo o fornecimento de informações sobre operações que envolvam recursos provenientes de qualquer prática criminosa. **Rompe suposta tradição que teria sedimentado concepção de rígida proteção legal do sigilo; foca-se, historicamente, na figura do comerciante**.

(…)

43. A Lei Complementar nº 105, de 2001, **vem sendo contestada em diversas ações diretas de inconstitucionalidade protocoladas no Supremo Tribunal Federal**. São os casos da **ADI 2397/DF**, distribuída ao então Ministro Sepúlveda Pertence, requerida pela Confederação Nacional da Indústria-CNI, da **ADI 2390-DF**, que coube ao falecido Ministro Carlos Menezes Direito, protocolada pelo Partido Social Liberal-PSL, e da **ADI 2386-DF**, no pretérito relatada por Sepúlveda Pertence, requerida pela Confederação Nacional do Comércio-CNC**, todas pendentes de julgamento.**

(…)

59. **No entender de estudioso do Direito Tributário Internacional**, há uma tensão entre a necessidade de colaboração e eventuais discussões em âmbito judiciário interno. No entanto, **a tendência que se tem é no sentido de que colaboremos mais intensamente no combate ao ilícito fiscal**:

> **O STF já firmou o entendimento de que o que a Constituição Federal pretende proteger é a comunicação de dados, mas não os dados propriamente ditos**. E quanto aos direitos ligados à proteção da privacidade, não estão abrangidos no conceito as informações bancárias e nem as fiscais. Porém, **o mais importante de todo o debate** sobre o tema **está em compreender que as informações obtidas** pela quebra do sigilo fiscal e bancário **em momento algum serão abertas ao público ou divulgadas indevidamente a terceiros, já que estas serão guardadas de forma sigilosa entre as autoridades** de cada nação signatária do acordo, **sem que ocorra qualquer violação a direito fundamental**. Neste início de século vinte e um, **o Brasil não pode deixar de se inserir no contexto mundial de combate aos ilícitos fiscais, tanto para cooperar quanto para obter a colaboração internacional. E os direitos fundamentais devem ser cada vez mais respeitados e garantidos, sem, contudo, serem objetos de manipulação ou utilizados como escudos por aqueles que sequer cumprem os seus deveres fundamentais, como o de pagar tributos.**

60. Como se vê, **há disposição interna para que se agilizem modelos de trocas de informação, rompendo-se com o dogma liberal do sigilo absoluto, tanto na legislação, bem como na jurisprudência**. De igual modo, **pressão internacional exige postura mais rígida de nossa parte, pelo que necessário que abandonemos, imediatamente, as reservas indevidamente opostas** ao art. 26 do Modelo de Convenção da OCDE. **E concepção teórica justifica essa percepção, à luz da vontade e da representação na ordem internacional**, tema em seguida tratado.

(…)

67. **O enfrentamento de todos esses problemas no plano internacional demanda mecanismo de intercâmbio de informações que se realiza com a relativização de cânones absolutos de sigilo fiscal**. A Administração Fiscal do Estado requerido deve providenciar com presteza

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> informações e diligências demandadas pelo Estado requerente. Nesse sentido, requerente e requerido tornam-se pessoa única, como resultado imediato de ato convencional que consagra a convergência de vontades. Não se tem qualquer ameaça à soberania. Pelo contrário, fortalece-se concepção clássica de poder, sob todos os aspectos. É que o desdobramento concreto das referidas cláusulas pactuadas no tratado consiste exatamente no reconhecimento de que os Estados pactuantes mutuamente se investem nas soberanias com as quais negociaram. Tem-se, de modo simbólico, a realização do projeto kantiano de uma paz cosmopolita, universal.
>
> 68. Por isso, **como conclusão, a inegável necessidade de que abandonemos nossas reservas e restrições para com fragmentos** do art. 26 do modelo da OCDE, **como razão necessária e suficiente para a inserção definitiva de nossos interesses no contexto de países que intransigentemente combatem o ilícito fiscal**.
>
> 69. Por consequência, **vencidas nossas restrições ao modelo convencional, o Brasil poderia permutar informações com outros Estados**, ainda que não se tivesse interesse imediato do requerente, **no que se refere à arrecadação e fiscalização de tributos**. Isto é, pode-se dizer que a dicção legal no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos (parágrafo único do art. 199 do CTN, na redação da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001), se aplicaria a todos os Estados signatários do pacto, isto é, o Brasil tornaria seu o interesse do Estado requerente. **(grifo nosso)**

Dessa forma, o parecer é enfático ao afirmar que: i) a troca de informações entre autoridades competentes no que se refere à fiscalização e cobrança de tributos, bem como de combate ao ilícito fiscal; ii) a correta aplicação de tais mecanismos implica nova leitura de regras fechadas referentes ao sigilo fiscal, e por isso devemos abandonar essa restrição; iii) a inserção do Brasil num contexto internacional de cooperação e de transparência exige posição nossa mais firme, nesse sentido; e iv) que o Brasil está na contramão de rota universal que defende a transparência e a mais absoluta colaboração entre os Estados.

Conforme visto anteriormente, as diversas ações diretas de inconstitucionalidade protocoladas no STF foram rejeitadas, confirmando, assim, a afirmação efetuada anos antes no parecer de que "há disposição interna para que se agilizem modelos de trocas de informação, rompendo-se com o dogma liberal do sigilo absoluto, tanto na legislação, bem como na jurisprudência".

Entretanto, conforme visto, a "relativização de cânones absolutos de sigilo fiscal" ocorreu em favor da troca de informações fiscais com outros países e com o compartilhamento de informações protegidas por sigilo bancário com a Receita Federal, com o objetivo de combater a evasão, a elisão e a sonegação fiscal, necessitando avançar em relação ao combate à corrupção e à lavagem de dinheiro e ao compartilhamento de informações entre autoridades nacionais.

Cabe citar o estudo elaborado pelo Comitê de Peritos em Cooperação Internacional em Assuntos Fiscais do Conselho Econômico e Social das Nações Unidas, de 15 de novembro de 2005, denominado *OECD's work on improving exchange of information*[cx] que define as questões que os países membros da OCDE têm que discutir na área de troca de informações.

De acordo com o citado artigo da ONU, as principais alterações provocadas pelo Modelo da OCDE são os seguintes (UN, 2005, p. 4):

> *8. **The key changes to the previous version of Article 26 can be summarized as follows**:*
>
> *Changes to text of the Article:*
>
> *(...)*
>
> *- A new paragraph 5 has been added dealing with ownership information and information held by banks, financial institutions, nominees, agents and fiduciaries. New paragraph 5 provides that **a Contracting State cannot decline to provide information solely because it is held by such a person or solely because it is ownership information**. This is consistent with the practice of the vast majority of OECD countries and reflects the standard also contained in the 2002 Model*

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> *Agreement.* ***The most important consequence of this change is that domestic bank secrecy rules by themselves can no longer be used as a basis for declining to provide information***.
>
> *- The confidentiality rules in Article 26 have been changed so as* ***to permit disclosure of information to oversight authorities.*** *This change* ***reflects a growing trend in OECD countries.*** *Oversight authorities are authorities that supervise tax administration and enforcement authorities as part of the general administration of the government of a Contracting State.* **(grifo nosso)**

Conforme visto, a tendência crescente nos países membros da OCDE é de que i) o sigilo bancário não pode ser alegado para declinar o fornecimento de informações solicitadas por autoridades estrangeiras; e ii) que **até mesmo as autoridades responsáveis por supervisionar as atividades da administração tributária** (como o TCU, no caso do Brasil) **e demais órgãos de controle do Estado contratante** (como o Ministério Público, por exemplo) **devem ter acesso às informações compartilhadas no âmbito do acordo de cooperação**.

Ora, se o padrão seguido pelas maiores democracias é permitir o acesso dos órgãos de controle às informações que foram solicitadas de outros países, é claro o entendimento que, **com ainda mais propriedade, devem ser assegurados os direitos desses órgãos de Estado acessarem informações geradas ou obtidas pelas administrações tributárias dos próprios países**.

E.4 EFEITOS

Embora seja inegável que o Brasil esteja passando por uma evolução em termos de aperfeiçoamento das investigações e da aceitação de determinados procedimentos para o combate à corrupção, **é preciso reconhecer que o sigilo fiscal ainda impõe efeitos negativos nas ações de auditabilidade, transparência e *accountability* do sistema tributário e de combate à corrupção e à lavagem de dinheiro**.

De acordo com o desembargador federal do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3), o Sr. Fausto de Sanctis, em reunião da ação 2/2015 da ENCCLA[cxi]:

> "**A transferência do sigilo da informação fiscal, entre órgãos de controle**, ou mesmo entre o MP e a Polícia, que nada mais fazem do que uma investigação de âmbito administrativo, **deveria ser legitimada pelo Judiciário**", defendeu o desembargador. Para Sanctis, **há necessidade da sensibilização do Judiciário para que não se interprete hermeticamente a Constituição Federal de tal forma que inviabilize a investigação natural dos órgãos de controle e a troca de informações entre esses órgãos**. "O que nada tem a ver com violação dos direitos fundamentais da pessoa". **(grifo nosso)**

No mesmo evento, o Sr. Rafael Santos de Barros e Silva, representante da Associação Nacional de Procuradores de Estado (Anape), e um dos coordenadores da ação destacou que:

> "**Há muitas atuações** do MP, das advocacias públicas e **dos órgãos de controle que acabam sendo obstadas por interpretações que**, ao nosso entender, **são equivocadas a respeito do sigilo fiscal**". Segundo ele, **usa-se o sigilo como "desculpa de proteção da intimidade e da privacidade e isso acaba dificultando a fiscalização e a punição dos crimes de corrupção e lavagem de dinheiro**". **(grifo nosso)**

Assim, a forma como o Estado é impactado pelas restrições provocadas pelo sigilo fiscal são bastante divergentes, de acordo com o objetivo que se deseja alcançar.

Como visto, em relação ao combate à evasão fiscal, o Brasil adotou postura de amplo compartilhamento de informações bancárias com a Receita Federal, e entre a receita e demais órgãos atuantes na gestão, operacionalização, e cobrança administrativa e judicial da dívida ativa e dos créditos tributários, como a AGU, a PGFN, o Serpro e o CARF, por exemplo. Em contrapartida, uma série de limitações são impostas aos órgãos de controle.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Embora o Brasil tenha evoluído muito na vertente de combate à evasão fiscal, aproximando-se das melhores práticas internacionais, **o país ainda está descolado das boas práticas internacionais de combate à corrupção e de transparência fiscal**.

APÊNDICE F – Auditoria governamental e independente em instituições financeiras e o sigilo bancário

> *The **tax system** is an important economic dimension that has a **major impact on organized criminal activities**. An environment **where tax evasion is prevalent** is often accompanied by the **higher levels of organized crime** associated with the **nature and scale of money-laundering**.*
> *(...)*
> *Regarding the **enforcement of accounting standards**, analysis takes into account the nature and scope of the information requested by law from private companies in accordance with an index compiled by the Center for International Law and Economic Development at the University of Virginia School of Law. Seven categories are considered **(general financial information, income statements, balance sheets, fund flow statements, accounting standards, stock data and special items)**. In the present study it was found that **the organized crime index was also inversely related to good accounting standards applied to private businesses.***
> *(...)*
> ***Corruption** in the private sector **is encouraged by the maintenance of low standards of accounting practices, such as keeping off-the-books accounts and non-accountable funds**. Such lax accounting not only means lower taxes, since profits are kept hidden, but can also hide the presence of slush funds for illegal practices, feeding into systemic corruption. In such cases, businesses are usually in connivance with public officials. (...) **The results showed that stronger enforcement of detailed accounting standards was associated with lower levels of corruption.*** **(grifo nosso)**
> (BUSCAGLIA & VAN DIJK, 2003, pp. 11-18)

F.1 SITUAÇÃO ENCONTRADA

F.1.1 Prática do Banco Central do Brasil

Indubitavelmente, para atingir o objetivo almejado com a realização de trabalhos de auditoria independente em instituições financeiras, os profissionais dessa área deverão necessariamente, em algumas situações, acessar dados e informações protegidos por sigilo bancário, adentrando em aspectos cadastrais, bases de dados, fichas financeiras, contratos, extratos e outros documentos que contenham informações e dados financeiros e bancários pessoais dos clientes das auditadas (FREIRE, 2016, p. 88).

No âmbito do sigilo bancário, desde a Lei nº 4.595/1964, o tema sigilo bancário era abordado e considerado para fins de preservar as informações bancárias e consequentemente pessoais daqueles que depositavam valores ou operavam de alguma forma com instituições financeiras.

Sob a égide da Lei Complementar nº 105/2001, a regra é clara quanto ao dever de as instituições financeiras conservarem sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

No entanto, mesmo diante de tantos deveres e proteções legais às informações bancárias dos clientes, **há amplo compartilhamento de informações bancárias sigilosas** para fins de auditoria independente, **sem qualquer previsão expressa na lei de sigilo bancário**.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Na realização de um procedimento de auditoria independente, do qual as instituições financeiras de capital aberto não podem se eximir, cabe indagar, então, qual a base normativa usada para sustentar o acesso a informações e/ou dados considerados de caráter sigiloso, sem que com isso se incorra em violação ao dever de sigilo imposto pela Lcp n° 105/2001.

Desta forma, questionou-se o BACEN quanto aos fundamentos legais que sustentam o compartilhamento de informações protegidas por sigilo bancário pelo Banco Central e instituições financeiras com auditores independentes, escritórios de advocacia, empresas de gestão e manutenção de sistemas de informação, de armazenamento de arquivos físicos ou digitais, de recuperação de crédito e cobrança e demais terceirizadas que possuem acesso a dados sigilosos.

Em resposta, o BACEN afirmou que "os fundamentos para permissão de acesso de particulares específicos a informações definidas como sigilosas derivam de ordem legal e prática" e que o assunto já foi abordado no Parecer nº 181/2000/A/DEJUR/PRADM, de 27 de março de 2000, *in verbis*:

> **Auditoria Independente, Sigilo Bancário e o Relacionamento com o Tribunal de Contas da União**
>
> 10. No que se refere a **auditoria independente**, quando auditar as **demonstrações financeiras do Banco Central** e os fundos que este administra, **não há que se falar em quebra de sigilo bancário** por três razões:
>
> a) a **auditagem independente está amparada** pela competência atribuída ao Conselho Monetário Nacional, no **art. 4º, inciso XXVII, da Lei nº 4.595/64**; e
>
> b) também porque **o resultado do serviço de auditoria independente** (relatório ou parecer de auditoria) é do contratante, estando a contratada (empresa de auditoria) obrigada a observar **cláusulas de confidencialidade**, assim como **normas de conduta ética** constantes de código de ética profissional.
>
> c) é uma **auditoria de conformidade**, ou seja, **opina a respeito da adequação** das demonstrações financeiras do auditado aos princípios fundamentais de contabilidade e demais normas pertinentes, **que é o limite de sua competência. (grifo nosso)**

Eis a dicção legal do art. 4º inciso XXVII, da Lei nº 4.595/64:

> Art. 4º **Compete ao Conselho Monetário Nacional**, segundo diretrizes estabelecidas pelo Presidente da República:
>
> (...)
>
> XXVII - **aprovar** o regimento interno e **as contas do Banco Central do Brasil e decidir** sobre seu orçamento e **sobre seus sistemas de contabilidade**, bem como sobre a forma e prazo de transferência de seus resultados para o Tesouro Nacional, **sem prejuízo da competência do Tribunal de Contas da União. (grifo nosso)**

Portanto, em virtude de lei ordinária, editada sob a égide de Constituição pretérita, recepcionada como lei complementar pela nova ordem constitucional surgida em 1988, até ulterior normatização de seu art. 192, ainda não ocorrida, é dado ao Conselho Monetário Nacional (CMN) decidir sobre os sistemas de contabilidade do Banco Central.

Assim, com base nesse dispositivo, e em outras competências previstas em demais leis ordinárias, citando, expressamente, i) zelar pela liquidez e solvência das instituições financeiras; ii) regular a constituição, funcionamento e fiscalização do Sistema Financeiro Nacional (SFN); e iii) expedir normas gerais de contabilidade e estatística a serem observadas pelas instituições financeiras; o CMN editou a **Resolução nº 3.198/2004, que é o instrumento legal competente para autorizar a auditagem das demonstrações financeiras**.

A **premissa básica** desenvolvida nos Pareceres da PGBC, em Resoluções do Conselho Monetário Nacional e do Banco Central do Brasil, editadas **para tratar da relação de terceiros**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

contratados pelas instituições financeiras com a informação sensível por elas produzida ou custodiada, é que a **cláusula de confidencialidade** gera uma obrigação contratual para a **contratada**, cujo desrespeito acarreta uma **responsabilização** contratual.

Por outro lado, existe a **responsabilidade do contratante ou delegante**, sobre informações e transações, devendo ele **instituir controles para que seja resguardado o sigilo inerente às operações e aos serviços**.

Assim, a possível violação da norma ético-profissional de conduta derivaria uma ação punitivo-disciplinar, que é suficiente para garantir a integridade, a confiabilidade, a segurança e o sigilo das transações realizadas no âmbito do SFN.

Nesse sentido, citam-se: item 3, artigo 15, alínea b do Manual do Crédito Rural[cxii]; art. 1º, II, da Resolução BCB nº 3.694[cxiii], de 26 de março de 2009; art. 2º da Resolução BCB nº 3.954[cxiv], de 24 de fevereiro de 2011; art. 13, § 1º, da Resolução BCB nº 4.474[cxv], de 31 de março de 2016; e art. 12, II, alínea c da Resolução BCB nº 4.658[cxvi], de 26 de abril de 2018.

Por fim, cabe reproduzir um trecho esclarecedor do Despacho do Procurador-Geral Adjunto do Banco Central, que aprovou a Nota Jurídica nº 1813/2018-BCB/PGBC, de 6 de junho de 2018, que resume com concisão e clareza o tema:

> 7. Portanto, **há quase duas décadas** a Procuradoria-Geral vem entendendo que **não há óbice jurídico a que o auditor independente acesse informações sigilosas** relacionadas às contas do Banco Central, **desde que assegurada a confidencialidade** por meio de contrato ou instrumentos adequados.
>
> 8. **Essa mesma lógica**, isto é, a premissa de que o auditor independente atua, sob cláusula de confidencialidade, em nome do contratante, sendo deste o resultado do trabalho, **tem norteado a edição das normas aplicáveis às instituições supervisionadas pelo Banco Central**.
>
> 9. **Embora a Resolução nº 3.198**, de 27 de maio de 2004, que altera e consolida a regulamentação relativa à prestação de serviços de auditoria independente para as instituições financeiras, **não tenha assentado de forma expressa a possibilidade de acesso de informações sigilosas por parte do auditor independente contratado**, com **transferência do dever de sigilo**, **essa é uma realidade presente no sistema financeiro**, sendo exemplos as diversas normas citadas nos parágrafos 14 a 17 desta nota jurídica. **(grifo nosso)**

F.1.2 Prática das entidades de auditoria independente

A fim de obter a percepção de um auditor independente com experiência no mercado, a respeito do sigilo bancário e fiscal como forma de limitação aos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis de instituições financeiras, entrevistou-se o Sr. Cláudio Rogélio Sertório, que é sócio líder do setor de Bancos da KPMG no Brasil e Coordenador do Grupo de Trabalho das Instituições Financeiras do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

Com experiência de quase trinta anos de auditoria[cxvii], o Dr. Cláudio apontou que as contas mais afetadas por informações suscetíveis ao sigilo bancário em instituições financeiras são basicamente: Operações de Crédito no ativo; Depósitos no passivo; e Provisões e Passivos contingentes que estão relacionadas às avaliações jurídicas dos advogados.

No entanto, segundo afirmou, "**as empresas de auditoria independente não possuem problemas quanto ao fornecimento de informações**, pois elas possuem acesso integral às informações, **inclusive àquelas protegidas por sigilo**. Para tanto, **há instrumentos para isso**, como a **Carta de Contratação** - antes de iniciar a auditoria - e a **Carta de Representação** - ao final dos trabalhos, quando da entrega do relatório de auditoria à administração".

Ainda segundo o especialista, "as **normas profissionais de auditoria**, a **relação contratual** existente entre auditor e auditado, as **previsões legais** da necessidade de uma auditoria independente e

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

o **interesse consensual do mercado** em se ter uma opinião independente sobre as demonstrações financeiras das empresas **formam um conjunto de fatores convergentes** para que a **auditoria independente tenha acesso irrestrito aos dados do auditado**, mesmo aqueles protegidos por qualquer sigilo que seja, bancário, fiscal, comercial, ou outro qualquer".

O especialista afirmou ainda, que, "normalmente, não há problemas de acesso à informação, mas que em ocasiões muito extremas, em casos de informações muito sensíveis, quando a contratante não quer fornecer a informação aos membros da equipe de auditoria, o sócio da empresa de auditoria pode ser chamado para receber diretamente a informação, se comprometendo com a manutenção do sigilo".

O entrevistado também foi indagado sobre a **possibilidade de abstenção em instituições financeiras** auditadas por causa da alegação de sigilo por parte dos auditados. Afirmou que "pode ter havido sim, em casos extremos, **mas não pela negativa do cliente em fornecer a informação**, pois **a percepção da abstenção no mercado** desse tipo de ocorrência **é muito ruim**".

Pontuou também que "há um largo distanciamento entre uma restrição de acesso a informações no decorrer do trabalho e por motivos de força maior e uma restrição de acesso a informações no momento de planejamento e execução dos trabalhos de auditoria. Uma coisa é a dificuldade em se gerar determinadas informações, ou a imposição de certos requisitos para se ter acesso a informações no decorrer do trabalho. Outra coisa, muito mais grave, é no momento de planejamento ou da execução o auditado informar que não fornecerá acesso a todas as informações".

O Auditor Chefe do BACEN, Sr. Ailton de Aquino Santos, também presente à reunião, aproveitou para pontuar que "qualquer relatório que apontasse uma abstenção por **negativa de acesso às informações demandaria uma atuação contundente no BACEN** como órgão regulador do mercado e garantidor da estabilidade do sistema financeiro, **ocasionando, provavelmente, uma intervenção na instituição financeira**".

Em relação aos **procedimentos de avaliação de riscos**, sobre como são avaliados o desenho, a implementação e a efetividade operacional dos controles internos chave relacionados à elaboração das demonstrações contábeis, o especialista pontuou que "é fornecido acesso livre às informações, pois é necessário inclusive, afinal, **a auditoria independente é obrigada a avaliar os riscos em qualquer situação**", conforme preconizado na Circular BCB nº 3.467[cxviii], de 14 de setembro de 2009, que estabelece critérios para elaboração dos relatórios de avaliação da qualidade e adequação do sistema de controles internos e de descumprimento de dispositivos legais e regulamentares e dá outras providências.

Em relação aos **procedimentos adicionais de auditoria**, ou seja, sobre como são feitos os **testes de controle**, se os sistemas são testados em ambiente de homologação, ou com acesso aos dados dos clientes em ambiente de produção, o especialista afirmou que "as instituições de auditoria independente, normalmente, **não fazem testes em ambiente de produção ou de homologação**, principalmente **para não correr risco de a equipe de auditoria ser corresponsável por qualquer problema ocorrido nesses sistemas durante o trabalho**".

Então, segundo afirmou, "o que normalmente ocorre **é extrair a base inteira para análise**". Normalmente, "**a primeira equipe a entrar em campo é a equipe de tecnologia da informação**, para avaliar os sistemas, a **governança de sistemas**, com base no COBIT[cxix], e também para extrair bases de dados necessárias".

Comentou também que "é comum o IPE (informação produzida pela entidade - *Information Prepared by the Entity*), nos casos de extração de informações em que não é o próprio auditor que extrai, mas sim o auditado. Porém, nesses casos **a equipe de auditoria precisa efetuar testes apropriados para garantir a confiabilidade dos dados extraídos** pelo auditado".

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Comentou, ainda, sobre "a **importância da extração da base para realização de testes**, pois **um sistema informatizado** quando apresentados à equipe de auditoria e manejado pelos auditados pode conter todas as informações e transitar por todos os dados que aparecem na tela". Entretanto, "o sistema **pode possuir funcionalidades que permitia que só estivesse aparente aquilo que foi especificado para estar,** embora existam operações ocultas que não estavam à mostra para o auditor".

No caso dos **procedimentos substantivos**, o especialista afirmou que "se for preciso, os auditados fornecem o acesso aos **dados analíticos de forma completa**", inclusive aqueles protegidos por sigilo. Assim, "se existirem testes de auditoria desenhados para isso, tendo em vista que a base de dados completa é extraída, **é possível esse nível de análise**".

Em relação à solução de tecnologia que é utilizada para **garantir a confidencialidade das informações compartilhadas**, como por exemplo, o uso de dados anonimizados, sala de sigilo e termo de sigilo adicional, o especialista afirmou que "em alguns **raros casos** há a necessidade de extrair **dados anonimizados**, para **gerar amostras menores** e posteriormente **solicitar essas informações sem a anonimização**. **Não há o conceito de sala de sigilo** (*data room*) **no âmbito da auditoria independente**, bem como não é necessário termo de sigilo adicional". O Auditor Chefe do BACEN, Ailton, comentou que "**o único lugar que ouviu o conceito de sala de sigilo foi no caso de compra e venda de instituição financeira** - *Merges and Acquisitions (M&A)*".

De fato, nesses casos de fusões e aquisições, diversos compradores, previamente cadastrados e selecionados, possuem acesso aos dados protegidos das empresas, relativamente aos dados necessários para a realização do *valuation* do ativo a ser comerciado. Se todas aquelas instituições tivessem acesso à todas as informações livremente, todo o mercado saberia todos os dados de determinado concorrente, e não só o futuro adquirente, acabando por inexistir a figura do sigilo comercial.

O especialista comentou que "um **tópico sensível** ao acesso às informações é referente à **realização do crédito tributário** pelas instituições, **principalmente as de capital aberto**, pois possuem informações referentes ao negócio e **projeção de resultados futuros**, que devem ser tradadas dentro das regras com o **maior rigor de acesso ou disponibilização de dados**. No entanto, **a empresa de auditoria sempre consegue obter acesso, pois** o serviço foi contratado para emitir opinião/conclusão. Logo, **é necessário ter o acesso às informações para realizar o trabalho com o nível de risco de auditoria adequado**".

O entrevistado afirmou ainda que **todas as técnicas de obtenção de evidência**, sejam elas **física** (inspeção e observação); **documental** (exame documental e circularização); **testemunhal** (entrevista e indagação escrita); ou **analítica** (amostragem, recálculo, reexecução, conciliação, revisão analítica e cruzamento de dados); são possíveis de serem realizadas, pois a **auditoria independente possui acesso irrestrito às informações**.

Em relação à **documentação da auditoria**, foi indagado se é possível a cópia de material protegido por sigilo bancário e fiscal, e como ocorre a proteção dos documentos e arquivos. O especialista afirmou que "a **documentação é guardada pela auditoria independente** pelo prazo determinado nas normas que é de 5 anos, normalmente. No entanto, nos casos que a instituição auditada é fiscalizada pela *Securities and Exchange Commission (SEC)* ou *Commission des Operations de Bourse (COB)*, o prazo para guarda é de 7 anos.

Ainda existe o caso de ***peer review***, em que as empresas de auditoria independente devem **revisar a documentação de auditoria entre si**. Logo, **a documentação que possui informação protegida por sigilo pode requerer um termo de sigilo entre as empresas de auditoria independente, pois a informação continua a ser sigilosa**".

Ou seja, até mesmo a documentação sigilosa sob guarda da empresa de auditoria independente pode ser compartilhada com outra empresa de auditoria, no caso da revisão pelos pares ou na substituição de uma empresa por outra, tendo em vista que as normas nacionais e internacionais[cxx]

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

exigem o **rodízio entre as firmas de auditoria e o *peer review***, como medida de **independência e qualidade dos trabalhos**.

Por fim, indagou-se ao entrevistado se, com base na sua experiência, **seria possível emitir opinião não modificada em instituições financeiras sem o acesso às informações protegidas pelo sigilo bancário e fiscal, e se o risco de auditoria seria aceitável**. Em resposta, o especialista afirmou que "pode **depender da relevância**, mas **no geral parece não ser possível**. Para emitir opinião **é necessário ter acesso total às informações e evidências de auditoria** que, com base **no ceticismo, independência e julgamento profissional** do auditor, são consideradas **necessárias e suficientes** para o auditor formar a sua convicção".

Assim, tanto as ferramentas previstas nas **normas de auditoria**, como a **Carta de Contratação**, prevista na NBC TA 210(R1) - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria[cxxi], e a **Carta de Representação**, prevista na NBC TA 580(R1) - Representações Formais[cxxii] e em, ao menos, **outras doze Normas Brasileiras de Contabilidade**[cxxiii], assim como o **Termo de Compromisso de Manutenção de Sigilo** (TCMS), previsto em diversos **normativos legais**, como por exemplo o Decreto nº 7.845, de 14 de novembro de 2012; e o Decreto nº 8.789, de 29 de junho de 2016, são **necessários e suficientes** para garantir o **compartilhamento de informações** protegidas por sigilo, **preservando-se a confidencialidade** das informações transferidas.

F.1.3 Prática do Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional (CRSFN)

O Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional (CRSFN) é um órgão colegiado, de segundo grau, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda e tem por finalidade julgar, em última instância administrativa, os recursos contra as sanções aplicadas pelo BACEN e CVM e, nos processos de lavagem de dinheiro, as sanções aplicadas pelo COAF e demais autoridades competentes.

Dentre suas várias competências[cxxiv], cabe ao CRSFN julgar os recursos referentes a decisões da CVM, em processo administrativo sancionador por infrações no mercado de valores mobiliários; e do BACEN, que apliquem penalidade de multa, suspensão ou inabilitação temporária para o exercício de cargos de direção na administração ou gerência em instituições financeiras, pelo descumprimento de normas legais ou regulamentares que contribuam para gerar indisciplina ou para afetar a normalidade do mercado financeiro e de capitais.

O CRSFN já reafirmou, por diversas vezes, a importância e a responsabilidade dos auditores independentes, como, por exemplo, no julgamento do Acórdão CRSFN nº 58/2018:

> 26. Quanto à **gravidade dos fatos**, complementando os comentários anteriores, entendo que **houve falha grave da Auditoria, que descumpriu seu papel**. A respeito vale trazer os ensinamentos do Dr. Marcos Davidovich, no Recurso nº 12714, julgado em 27.03.13, onde teceu as seguintes considerações sobre as **responsabilidades do Auditor Independente**, especialmente ante a existência de inúmeros "*red flags*":
>
> > 4. *Gatekeepers* são intermediários responsáveis pela **verificação** e, eventualmente, **certificação** de serviços e produtos disponibilizados a investidores. Dentre esses serviços menciono a **verificação de demonstrações contábeis (auditores independentes)**, avaliação das condições de crédito de companhias e produtos (agências de *rating*), análise de companhias e de prospectos (analistas de investimento), avaliação de equidade e comutatividade de determinada transação comercial (Bancos de Investimentos ao emitir *Fairness opinion*) ou mesmo, como defendido por alguns, serviços advocatícios, quando estes emprestam sua reputação para garantir a credibilidade da operação. Enfim, **o principal ativo dos *gatekeepers* é sua reputação no mercado**.
> >
> > 5. Por outro lado, **a reputação lhes é garantida por meio de uma atuação confiável**. Usualmente **o mercado acaba dando maior credibilidade aos *gatekeepers*** pelo fato de terem menores incentivos para mentir do que quem está envolvido com a operação. Em

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> princípio, como **sua reputação no mercado é seu principal ativo**, não seriam eles, em tese, capazes de sacrificar esse ativo reputacional construído muitas vezes após longos anos para beneficiar um cliente específico. Serviriam eles como verdadeiras bússolas, apontando a seus clientes o caminho a ser seguido. Nesse sentido, Kraakman entende os *gatekeepers* como **atores que detêm a capacidade de monitorar e controlar, ou ao menos influenciar, a conduta de seus clientes corporativos de forma a dissuadir eventual desejo de transgressão da norma**.
>
> 6. **A principal função desses atores**, de acordo com os ensinamentos de Ronald Coase, **é reduzir os custos na obtenção de informações pelo mercado**. Ou seja, os investidores teriam muitos gastos tentando obter, de forma independente, informações acerca dos integrantes do sistema de distribuição do mercado, razão pela qual associar estes entes reputacionais a uma entidade ou a um determinado produto tem a função de certificá-los, **resolvendo em grande medida o problema da assimetria informacional**. Ganha a sociedade que o contrata, em razão da redução dos custos referentes ao acesso de informações fidedignas por parte de agentes do mercado, e **ganha o próprio mercado diante do aumento da transparência que a medida proporciona**. No caso específico dos **auditores independentes**, portanto, a sua **atuação certifica ao mercado a lisura das informações e dos procedimentos do auditado. Podem ser chamados, portanto, de intermediários reputacionais**. **(grifo nosso)**

O CRSFN entende que, em relação aos deveres dos auditores externos e do Conselho Fiscal, se "as requisições de informações protegidas por sigilo não forem atendidas pelos gestores ou pelos administradores, tal fato deve ser visto com reserva e preocupação, motivando, ao invés da resignação, o recrudescimento de seus controles e procedimentos, inclusive no sentido de reverter o entendimento equivocado dos gestores e administradores de que as informações não poderiam ser fornecidas por causa do sigilo".

Alegações com fundamento na negativa de acesso às informações, com o objetivo de tentar se eximir de obrigações legais e normativas, normalmente não são acatadas pelos Conselheiros do CRFSN. Nesse sentido cita-se, por exemplo, os Acórdãos CRFSN nº 297/2017[cxxv] e nº 489/2017[cxxvi].

A **inobservância das normas de auditoria** também constitui motivo relativamente comum para aplicação de sansões em empresas de auditoria externa e em auditores independentes. Cita-se, por exemplo, os Acórdãos CRSFN nº 167/2018[cxxvii], 90/2018[cxxviii], 4/2018[cxxix], 490/2017[cxxx], 448/2017[cxxxi], 424/2017[cxxxii], 387/2017[cxxxiii], e 25/2017[cxxxiv], considerando-se apenas os acórdãos emitidos a partir de maio de 2017.

Dessa forma, de acordo com as NBC, é obrigação da administração fornecer acesso total às informações e evidências de auditoria que sejam consideradas necessárias e suficientes para formar a sua convicção. Por outro lado, é obrigação do auditor atuar com base no ceticismo, zelo, independência e julgamento profissional, ser diligente e abster de emitir opinião, quando não for possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião de auditoria.

Comportamentos dissonantes da conduta esperada são punidos pelos órgãos reguladores do Sistema Financeiro Nacional, a fim de se preservar a integridade e a confiabilidade de todo o sistema.

F.1.4 Conclusão

A escolha da auditoria independente em instituições financeiras, com fins de comparação com a auditoria financeira nas demonstrações contábeis do Ministério da Fazenda não foi realizada de maneira arbitrária. Existem, ao menos, cinco motivos para tanto.

Em primeiro lugar, todos os **órgãos e entidades reguladores**, tanto do Sistema Financeiro Nacional, como do Sistema Tributário Nacional, encontram-se **subordinados ou vinculados ao Ministério da Fazenda**, o que deveria pressupor certo grau de uniformidade na atuação.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Em segundo lugar, os dois sistemas lidam com ampla **necessidade de compartilhamento e preservação da confidencialidade** das informações protegidas por sigilo, seja ele bancário ou fiscal.

Em terceiro lugar, ambos os sigilos **se apoiam no mesmo pressuposto constitucional**, de preservação da privacidade e da intimidade, o que também deveria pressupor certa uniformidade na compreensão, abrangência e interpretação dos normativos.

Em quarto lugar, ambas as leis de regência, ou seja, o CTN e a Lei do Sigilo Bancário, **não apresentam exceção expressa** para o compartilhamento de informações protegidas por sigilo com as empresas de auditoria independente, ou com o próprio TCU.

Por fim, ambos os trabalhos de auditoria estão balizados pelas mesmas normas e boas práticas internacionais e nacionais de auditoria financeira, e possuem o mesmo objetivo geral, qual seja: **obter segurança razoável** de que as demonstrações contábeis como um todo estão **livres de distorção relevante**, independentemente se causadas por **fraude ou erro**, possibilitando assim que o auditor **expresse sua opinião** sobre se as **demonstrações contábeis foram elaboradas**, em todos os aspectos relevantes, **em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável**.

Entretanto, a compreensão da importância da atividade de auditoria não é uniforme no âmbito do Ministério da Fazenda. No caso do SFN, os órgãos e entidades envolvidos (CVM, BACEN e CRSFN), com o apoio técnico da PGBC, compreendem e fomentam a necessidade da auditoria independente e, inclusive, punem exemplarmente os auditores e as empresas de auditoria que não observam fielmente as normas de auditoria, inclusive sobre a necessidade de acesso às informações protegidas por sigilo para a emissão de opinião.

Por outro lado, no âmbito do Sistema Tributário, a RFB e o CARF, apoiados em pareceres da PGFN, rotineiramente negam o acesso aos dados protegidos por sigilo fiscal para fins de auditoria do TCU.

Se a mesma tese defendida pela RFB e pela PGFN (qual seja, de que existe a necessidade previsão legal expressa na lei de regência para que o auditor acesse as informações protegidas por sigilo, com a finalidade a emitir opinião sobre as demonstrações contábeis) fosse aplicada ao SFN, todas as auditorias independentes em instituições financeiras realizadas até hoje seriam ilegais.

Do contrário, se a compreensão utilizada pelo BACEN, CVM, CRSFN, tendo como base vários pareceres aprovados pela PGBC (qual seja, de que devem ser compatibilizadas com os interesses públicos envolvidos, por meio do compartilhamento de informações protegidas por sigilo, com o respectivo dever de preservação do mesmo), a RFB e a PGFN seriam plenamente auditáveis, sem qualquer comprometimento dos direitos dos cidadãos.

Dessa forma, fica constatada a incoerência no âmbito dos órgãos e unidades subordinados ou vinculados a Ministério da Fazenda, onde empresas de auditoria independente e auditores que não realizam os trabalhos de asseguração de acordo com as normas de auditoria financeira, no âmbito do SFN são rotineiramente punidos. Em contrapartida, são feitas severas limitações aos trabalhos de auditoria financeira do TCU nas demonstrações contábeis do próprio MF.

F.2 CRITÉRIOS

F.2.1 Legais e Normativos

A lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, que dispõe sobre a Política e as Instituições Monetárias, Bancárias e Creditícias, e cria o Conselho Monetário Nacional, já dispunha, em seu art. 38, que "as instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados".

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Tal dispositivo foi reproduzido, *ipsis litteris*, pelo art. 1º da Lcp nº 105, de 10 de janeiro de 2001, que ficou reconhecida como **Lei do Sigilo Bancário**, e que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras, e que revogou a redação original do art. 38 da Lei 4.595/64.

O § 3º do art. 1º da Lcp 105/2001 apresenta as exceções ao dever de sigilo:

> § 3º **Não constitui violação** do dever de sigilo:
>
> I – a **troca de informações entre instituições financeiras**, para fins cadastrais, inclusive por intermédio de centrais de risco, observadas as normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;
>
> II - o fornecimento de informações constantes de cadastro de emitentes de cheques sem provisão de fundos e de devedores inadimplentes, a **entidades de proteção ao crédito**, observadas as normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;
>
> III – o **fornecimento das informações** de que trata o § 2º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996;
>
> IV – **a comunicação**, às autoridades competentes, **da prática de ilícitos penais ou administrativos**, abrangendo o fornecimento de informações sobre operações que envolvam recursos provenientes de qualquer prática criminosa;
>
> V – a revelação de informações sigilosas com o **consentimento expresso dos interessados**;
>
> VI – a **prestação de informações** nos termos e condições estabelecidos nos ar**tigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º** desta Lei Complementar. **(grifo nosso)**

Assim, a troca de informações entre instituições financeiras e entidades de proteção de crédito são autorizadas pelos incisos I e II do § 3º do art. 1º da Lei do Sigilo Bancário.

O inciso III, que trata da exceção prevista na lei que instituiu a CPMF (Lei nº 9.311/1996), e os arts. 5º e 6º, autorizam o fornecimento de informações protegidas por sigilo bancário à RFB, sob algumas circunstâncias.

O inciso IV e art. 3º preveem o fornecimento de informações às autoridades competentes pela investigação da prática de ilícitos penais ou administrativos e ao Poder Judiciário, respectivamente, e o art. 4º trata das requisições das Comissões Parlamentares de Inquérito das Casas do Congresso Nacional.

Por fim, o BACEN, no exercício de suas atribuições de promoção da estabilidade financeira e de supervisor das instituições financeiras e a CVM, no exercício de suas competências de fiscalizar, normatizar, disciplinar e desenvolver o mercado de valores mobiliários no Brasil, foram contemplados com o compartilhamento do sigilo previstos nos artigos 2º, 3º, 4º, 7º e 9º.

Conforme visto, **não há previsão expressa na Lei de Sigilo Bancário para o compartilhamento de informações protegidas por sigilo bancário** com empresas de auditoria independente.

Por imposição legal, as **companhias de capital aberto**, de maneira geral, devem sofrer **auditorias externas** em suas contas, conforme suas atividades e áreas de atuação, conforme previsto no § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispões sobre as Sociedades por Ações, que ficou comumente reconhecida como **Lei das S.A.**:

> Art. 177. **A escrituração da companhia** será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.
>
> (...)

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

§ 3º **As demonstrações financeiras** das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários **e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. (grifo nosso)**

No que se refere especificamente às **instituições financeiras de capital aberto**, a Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a CVM, regulou, com maior riqueza de detalhes, a atividade de auditoria externa, nos seguintes termos:

CAPÍTULO I

Das **Disposições Gerais**

Art. 1º Serão **disciplinadas e fiscalizadas** de acordo com esta Lei as seguintes atividades:

(...)

VII - a **auditoria das companhias abertas**;

(...)

Art. 2º São **valores mobiliários** sujeitos ao regime desta Lei:

(...)

§ 3º Compete à Comissão de Valores Mobiliários **expedir normas** para a execução do disposto neste artigo, podendo:

(...)

II - **exigir que as demonstrações financeiras** dos emissores, ou que as informações sobre o empreendimento ou projeto, **sejam auditadas por auditor independente nela registrado**;

(...)

CAPÍTULO II

Da **Comissão de Valores Mobiliários**

(...)

Art. 9º A **Comissão de Valores Mobiliários**, observado o disposto no § 2o do art. 15, **poderá**:

I - **examinar e extrair cópias** de registros contábeis, livros ou documentos, inclusive programas eletrônicos e arquivos magnéticos, ópticos ou de qualquer outra natureza, **bem como papéis de trabalho de auditores independentes**, devendo tais documentos **ser mantidos em perfeita ordem e estado de conservação pelo prazo mínimo de cinco anos**:

(...)

e) **dos auditores independentes**;

(...)

CAPÍTULO V

Das **Companhias Abertas**

Art. 22. Considera-se aberta a companhia cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação na bolsa ou no mercado de balcão.

§ 1º Compete à Comissão de Valores Mobiliários **expedir normas** aplicáveis às companhias abertas **sobre**:

(...)

II - relatório da administração e **demonstrações financeiras**;

(...)

IV - padrões de contabilidade, **relatórios e pareceres de auditores independentes**;

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

(...)

§ 2º As normas editadas pela Comissão de Valores Mobiliários em relação ao disposto nos incisos II e IV do § 1º **aplicam-se às instituições financeiras** e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, no que não forem conflitantes com as normas por ele baixadas.

(...)

CAPÍTULO VII

Dos **Auditores Independentes**, Consultores e Analistas de Valores Mobiliários

Art. 26. Somente as **empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes**, registrados na Comissão de Valores Mobiliários **poderão auditar**, para os efeitos desta Lei, as **demonstrações financeiras de companhias abertas** e das instituições, sociedades ou empresas **que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários**.

(...)

§ 2º As **empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes responderão, civilmente**, pelos prejuízos que causarem a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício das funções previstas neste artigo.

§ 3º Sem prejuízo do disposto no parágrafo precedente, as **empresas de auditoria contábil ou os auditores contábeis independentes responderão administrativamente**, perante o Banco Central do Brasil, **pelos atos praticados ou omissões** em que houverem incorrido **no desempenho das atividades de auditoria de instituições financeiras** e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil.

(...)

CAPÍTULO VII-B

Dos **Crimes Contra o Mercado de Capitais**

(...)

Uso Indevido de Informação Privilegiada

Art. 27-D **Utilizar informação relevante de que tenha conhecimento**, ainda não divulgada ao mercado, **que seja capaz de propiciar**, para si ou para outrem, **vantagem indevida**, mediante negociação, em nome próprio ou de terceiros, de valores mobiliários:

Pena – reclusão, de 1 (um) a 5 (cinco) anos, e multa de até 3 (três) vezes o montante da vantagem ilícita obtida em decorrência do crime.

Exercício Irregular de Cargo, Profissão, Atividade ou Função

Art. 27-E **Exercer**, ainda que a título gratuito, no mercado de valores mobiliários, **a atividade de** administrador de carteira, agente autônomo de investimento, **auditor independente**, analista de valores mobiliários, agente fiduciário ou qualquer outro cargo, profissão, atividade ou função, **sem estar, para esse fim, autorizado ou registrado na autoridade administrativa competente**, quando exigido por lei ou regulamento:

Pena – detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa. **(grifo nosso)**

Conforme visto, os aludidos dispositivos legais contêm **previsão expressa**:

i. da **obrigatoriedade** a que estão sujeitas as companhias abertas de se submeterem à atividade de **auditoria externa**; e

ii. da **responsabilidade civil, administrativa e penal** imposta aos auditores contábeis independentes e às empresas de **auditoria independente** quando eventualmente procederem com culpa ou dolo, causando prejuízos a terceiros, ou incorrerem em violação das normas aplicáveis, seja por conduta ativa ou omissiva.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

No que se refere ao **registro e o exercício da atividade de auditoria independente** no âmbito do **mercado de valores mobiliários**, está em vigor a Instrução CVM nº 308[cxxxv], de 14 de maio de 1999, que afirma:

> DO REGISTRO, SUAS CATEGORIAS E CONDIÇÕES
>
> Art. 3º Para **fins de registro** na categoria de **Auditor Independente - Pessoa Física**, deverá o interessado atender às seguintes condições:
>
> (...)
>
> III - estar exercendo atividade de auditoria independente, mantendo escritório profissional legalizado, em nome próprio, com instalações compatíveis com o exercício da atividade, **em condições que garantam a guarda, a segurança e o sigilo dos documentos e informações decorrentes dessa atividade,** bem como a privacidade no relacionamento com seus clientes;
>
> (...)
>
> Art. 4º Para **fins de registro** na categoria de **Auditor Independente - Pessoa Jurídica**, deverá a interessada atender às seguintes condições:
>
> (...)
>
> VII – manter escritório profissional legalizado em nome da sociedade, com instalações compatíveis com o exercício da atividade de auditoria independente, **em condições que garantam a guarda, a segurança e o sigilo dos documentos e informações decorrentes dessa atividade**, bem como a privacidade no relacionamento com seus clientes; e
>
> (...)
>
> DOS DEVERES E RESPONSABILIDADES DOS AUDITORES INDEPENDENTES
>
> Art. 25. **No exercício de suas atividades** no âmbito do mercado de valores mobiliários, **o auditor independente deverá**, adicionalmente:
>
> (...)
>
> VI - **possibilitar**, no caso de substituição por outro auditor, **resguardados os aspectos de sigilo e mediante prévia concordância da entidade auditada**, o acesso do novo auditor contratado aos **documentos e informações que serviram de base para a emissão dos relatórios** de revisão de informações intermediárias ou relatórios de auditoria dos exercícios anteriores.
>
> (...)
>
> DOS DEVERES E RESPONSABILIDADES DOS ADMINISTRADORES E DO CONSELHO FISCAL
>
> Art. 26. A entidade, **ao contratar os serviços de auditoria independente**, deve **fornecer ao auditor todos os elementos e condições necessários ao perfeito desempenho de suas funções**. **(grifo nosso)**

Ou seja, a **capacidade de preservar a segurança das informações sigilosas** é elemento **fundamental** para a realização da profissão de **auditor independente**. Além de se comprometer pela guarda dos papéis de trabalhos obtidos diretamente com o auditado, o auditor independente **é obrigado a compartilhar o sigilo** de tais documentos **com o órgão de supervisão** de suas atividades, no caso, a CVM, **e com o auditor que o substituirá ou sucederá na realização dos próximos trabalhos de auditoria**, tendo em vista que o conhecimento dos elementos que embasaram a opinião emitida pelo auditor deve ser comprovado pela **revisão dos seus papéis de trabalhos**.

No que se refere ao **contratante** do serviço de auditoria, este **é obrigado a fornecer todas** as informações e condições necessárias e relevantes aos trabalhos de auditoria.

Já no que se refere à prestação de serviços de **auditoria independente** para as **instituições financeiras**, demais instituições autorizadas a funcionar pelo **Banco Central do Brasil** e para as

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

câmaras e prestadores de serviços de compensação e de liquidação, está em vigor a Resolução CMN nº 3.198[cxxxvi], de 27 de maio de 2004, *in verbis*:

> DA **OBRIGATORIEDADE**
>
> Art. 1º **Devem ser auditados** por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e que atendam aos requisitos mínimos a serem fixados pelo Banco Central do Brasil:
>
> I - **as demonstrações contábeis, inclusive notas explicativas**:
>
> a) **das instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil,** exceto as sociedades de crédito ao microempreendedor;
>
> b) **das câmaras e prestadores de serviços de compensação e de liquidação**;
>
> (...)
>
> DA **RESPONSABILIDADE** DA ADMINISTRAÇÃO
>
> Art. 3º **As instituições**, câmaras e prestadores de serviços referidos no art. 1º **devem fornecer ao auditor** independente **todos os dados, informações e condições necessárias** para o **efetivo desempenho na prestação de seus serviços**, bem como a carta de responsabilidade da administração, de acordo com as normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).
>
> (...)
>
> DA **INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR**
>
> Art. 6º São **vedadas a contratação e a manutenção de auditor** independente por parte das instituições, das câmaras e dos prestadores de serviços referidos no art. 1º, **caso fique configurada** qualquer uma das seguintes situações:
>
> I - **ocorrência de quaisquer hipóteses de impedimento** ou incompatibilidade **para a prestação do serviço de auditoria independente** previstas em normas e regulamentos da CVM, do CFC ou do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon);
>
> (...)
>
> DO COMITÊ DE AUDITORIA
>
> (...)
>
> Art. 15. Constituem atribuições do comitê de auditoria:
>
> (...)
>
> VI - **estabelecer e divulgar procedimentos** para **recepção e tratamento de informações** acerca do descumprimento de dispositivos legais e normativos aplicáveis à instituição, além de regulamentos e códigos internos, inclusive com previsão de procedimentos específicos **para proteção do prestador e da confidencialidade da informação**;
>
> (...)
>
> DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PELO AUDITOR
>
> Art. 20. O **auditor independente deve observar**, na prestação de seus serviços**, as normas e procedimentos de auditoria estabelecidos** pelo Conselho Monetário Nacional, pelo Banco Central do Brasil e, no que não for conflitante com estes, aqueles determinados pela CVM, pelo CFC e pelo Ibracon.
>
> Art. 21. O **auditor independente deve elaborar**, como resultado do trabalho de auditoria realizado nas instituições, câmaras e prestadores de serviços referidos no art. 1º, **os seguintes relatórios:**
>
> (...)

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> III - de **descumprimento de dispositivos legais e regulamentares**, que tenham, ou possam vir a ter **reflexos relevantes nas demonstrações contábeis** ou nas operações da entidade auditada;
>
> (...)
>
> § 2º As **entidades auditadas**, bem como os **respectivos auditores independentes**, devem **manter à disposição do Banco Central do Brasil**, pelo prazo mínimo de cinco anos, ou por prazo superior em decorrência de determinação expressa daquela Autarquia, **os relatórios** referidos neste artigo, **bem como os papéis de trabalho**, correspondências, contratos de prestação de serviços e outros documentos relacionados com os trabalhos de auditoria.
>
> (...)
>
> DAS DISPOSIÇÕES GERAIS
>
> (...)
>
> Art. 26. Deve constar **cláusula específica**, nos contratos celebrados entre as instituições, câmaras e prestadores de serviços referidos no art. 1º e os respectivos auditores independentes, **autorizando o acesso do Banco Central do Brasil, a qualquer tempo, aos papéis de trabalho do auditor independente**, bem como a quaisquer outros documentos que tenham servido de base ou evidência para emissão dos relatórios elaborados nos termos do art. 21, mediante solicitação formal, no âmbito das atribuições da referida Autarquia, observados os limites previstos na legislação em vigor.
>
> Art. 27. O **auditor independente**, além do disposto neste regulamento, **deve observar as normas**, regulamentos e procedimentos da CVM, do CFC e do Ibracon **no que diz respeito a**:
>
> I - **deveres e responsabilidades** dos auditores independentes; **(grifo nosso)**

Conforme visto, os dois normativos guardam disposições semelhantes, especialmente no que se refere à obrigatoriedade de auditoria externa nas instituições financeiras, ao dever de fornecimento de dados, informações e condições necessários ao desempenho das atividades de auditoria, à necessidade de observância das normas legais e regulamentares expedidas pelos entes e órgãos competentes no que diz respeito à atividade de auditoria externa e quanto à fiscalização a que se sujeitam os auditores contábeis independentes e as empresas de auditoria contábil independentes.

Por fim, cita-se a **Norma Brasileira de Contabilidade** NBC TA 200 (R1) - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria[cxxxvii], que trata das **responsabilidades gerais do auditor independente na condução da auditoria de demonstrações contábeis** em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria, nos seguintes termos:

> ***Auditoria de demonstrações contábeis***
>
> 7. A estrutura das NBCs TA contempla uma introdução, os objetivos, os requisitos e uma seção contendo aplicação e outros materiais explicativos que se destinam a dar suporte ao auditor na obtenção de segurança razoável. Quando necessário, elas são complementadas com Apêndices. As **NBCs TA exigem** que o auditor **exerça o julgamento profissional** e **mantenha o ceticismo profissional** ao longo de todo o **planejamento e na execução** da auditoria e, entre outras coisas:
>
> - **Identifique e avalie os riscos** de distorção relevante, **independentemente se causados** por **fraude ou erro**, com base no **entendimento da entidade e de seu ambiente, inclusive o controle interno da entidade**.
> - **Obtenha evidência de auditoria apropriada e suficiente** para concluir se existem **distorções relevantes** por meio do **planejamento e** aplicação de respostas (**procedimentos de auditoria**) apropriadas aos riscos avaliados.
> - Forme uma **opinião a respeito das demonstrações contábeis** com base em **conclusões obtidas das evidências de auditoria obtidas**.
>
> (...)

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Objetivos gerais do auditor

(...)

12. Em **todos os casos em que não for possível obter segurança razoável** e a opinião com ressalva no relatório do auditor for insuficiente nas circunstâncias para atender aos usuários previstos das demonstrações contábeis, **as NBCs TA requerem que o auditor se abstenha de emitir sua opinião** ou renuncie ao trabalho, quando a renúncia for possível de acordo com lei ou regulamentação aplicável.

(...)

Evidência de auditoria apropriada e suficiente e risco de auditoria

17. Para obter **segurança razoável**, o auditor **deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente** para **reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável** e, com isso, possibilitar a ele obter **conclusões razoáveis** e nelas **basear a sua opinião** (ver itens A28 a A52).

(...)

***Elaboração das demonstrações contábeis** (ver item 4)*

A4. Lei ou regulamento podem estabelecer as responsabilidades da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, em relação a relatórios financeiros. Entretanto, a extensão dessas responsabilidades, ou a forma que elas são descritas, podem ser diferentes. Apesar dessas diferenças, **uma auditoria em conformidade com NBCs TA é conduzida com base na premissa de que a administração** e, quando apropriado, os responsáveis pela governança **reconhecem e entendem que eles têm essa responsabilidade**:

(...)

(c) **por fornecer ao auditor**:

(i) **acesso a todas as informações, que a administração** e, quando apropriado, os responsáveis pela governança **tenham conhecimento e que sejam relevantes para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis** tais como: **registros e documentação**, e outros assuntos;

(ii) **informações adicionais que o auditor possa solicitar da administração** e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança para a finalidade da auditoria; e

(iii) **acesso irrestrito às pessoas da entidade**, que o auditor determine ser **necessário obter evidências de auditoria**.

(...)

***Requisitos éticos relacionados à auditoria de demonstrações contábeis** (ver item 14)*

A16. O **auditor está sujeito a exigências éticas relevantes**, inclusive as relativas à independência, no que diz respeito a trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis. As exigências éticas relevantes **abrangem o Código de Ética Profissional** do Contabilista, relacionados à auditoria de demonstrações contábeis bem como as NBC PAs aplicáveis.

A17. Os **princípios fundamentais de ética profissional** relevantes para o auditor quando da condução de auditoria de demonstrações contábeis **estão implícitos no Código de Ética Profissional** do Contabilista e na NBC PA 01, que trata do controle de qualidade. Esses princípios estão em linha com os princípios do Código de Ética do IFAC, **cujo cumprimento é exigido dos auditores.** Esses princípios são:

(a) Integridade;

(b) Objetividade;

(c) Competência e zelo profissional;

(d) **Confidencialidade**; e

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

(e) Comportamento (ou conduta) profissional. **(grifo nosso)**

Dessa forma, de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), **a administração é obrigada à fornecer ao auditor todas as informações relevantes para a realização dos seus trabalhos** de auditoria, **além do acesso irrestrito às pessoas da organização**, a fim de o auditor obtenha **todas as evidências de auditoria necessárias** e **suficientes**, de acordo com o seu **ceticismo e julgamento profissional**, para a obtenção de **conclusões razoáveis** e, com base nelas, emitir sua **opinião de maneira independente**.

A **negativa de fornecimento** de informação reputada relevante **requer**, em caso de risco de opinião inaceitável, **que o auditor se abstenha de emitir opinião ou renuncie ao trabalho**, quando cabível. Em qualquer caso, os requisitos éticos relacionados às normas de auditoria devem ser observados, notadamente quanto à **confidencialidade das informações obtidas por ocasião da realização de seus trabalhos de auditoria**.

F.2.2 Jurisprudência

Alguns estudos já procederam à análise jurídica da possibilidade de fornecimento de informações, dados e documentos, protegidos pelo sigilo bancário e pertencentes a clientes das instituições financeiras, a empresas de auditoria externa, e realizaram exame pormenorizado da questão, com fundamento na legislação, na doutrina e na jurisprudência jurídica e também nas normas contábeis, concluindo que a jurisprudência do STF é vacilante sobre o tema.

Conforme visto anteriormente, no julgamento do MS 22.801/DF, no qual foi concedida a liminar para afastar as determinações de compartilhamento do sigilo bancário, constantes de acórdãos do TCU ao BACEN, o Tribunal Pleno havia entendido que a Lei Complementar nº 105/2001 rege a matéria "sigilo das operações de instituições financeiras" de forma exaustiva, configurando-se como norma especial no que diz respeito à temática.

Se esse fundamento fosse seguido à risca, não só os auditores independentes, como também todos aqueles prestadores de serviços que, de uma forma ou de outra, necessitam acessar, em graus variados de necessidades, as informações sigilosas, estariam inviabilizados de realizar suas atividades.

Por exemplo, a Lei de Sigilo Bancário é omissa em relação aos advogados, contadores e peritos externos, prestadores de serviço de softwares e hardwares usados na manutenção dos inúmeros sistemas bancários que armazenam informações sigilosas, interventores, liquidantes, conselheiros e todos os demais prestadores de serviço ficariam impossibilitados de acessar informações protegidas por sigilo bancário, o que, por certo, inviabilizaria por completo todo o sistema financeiro.

No que se refere à auditoria governamental, também conforme visto anteriormente, essa posição da Egrégia Corte Constitucional foi revista, por ocasião do julgamento do MS 33.340/DF, no qual o STF assentou que "é prerrogativa constitucional do TCU o acesso a informações relacionadas a operações financiadas com recursos públicos", revogando, tacitamente, o entendimento anterior de que a Lei de Sigilo Bancário seria taxativa em suas exceções, **flexibilizando-se a regra geral, quando envolvidos recursos públicos**.

De fato, a decisão do STF retomou, por outros caminhos, a redação original do Projeto de Lei do Senado nº 219/1995, que foi a origem da Lei do Sigilo Bancário, conforme se depreende do voto apresentado pelo então Deputado Federal José Genoíno à Comissão de Constituição e Justiça e de Redação[cxxxviii], por ocasião da tramitação do projeto:

> Inicialmente, cumpre dizer que a polêmica em torno dessa matéria sustenta-se na oposição entre a inviolabilidade do direito à intimidade financeira, defendido pelo nobre relator, e o interesse público.
>
> Ocorre que **esta oposição é equivocada**, pelas duas razões que seguem:

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Em primeiro lugar, **a Carta Magna não dispõe expressamente sobre sigilo bancário**. Obtém-se seu entendimento, **hermeneuticamente**, do dispositivo constitucional de proteção à intimidade. Trata-se, portanto, de uma "intimidade financeira", que, de forma alguma, tem caráter absoluto. Assim já se pronunciou o Poder Judiciário (MS 21.729-4-DF, Relator para o acórdão Min. Francisco Rezek):

> "Parece-me, antes de qualquer outra coisa, que a questão jurídica trazida à corte neste mandado de segurança não tem estatura constitucional. Tudo quanto se estampa na própria Carta de 1988 são normas que abrem espaço ao tratamento de determinados temas pela legislação complementar. É neste terreno, pois, e não naquele da Constituição da República, que se consagra o instituto do sigilo bancário - do qual já se repetiu *ad nauseam*, neste país e noutros, que não tem caráter absoluto".

Ademais, **em conflitos entre o interesse público e o particular**, em um Estado Democrático de Direito, **aquele deve sempre prevalecer**. Contra o bem da *res publica* não se pode alegar o direito à intimidade financeira, ou seja, à proteção do sigilo das informações fiscais e bancárias. O Estado deve ter acesso às informações que possam esclarecer crimes de corrupção ou lavagem de dinheiro, ainda que para isto tenha de ter acesso a documentos privados. A severidade da proteção ao sigilo só dificulta as investigações.

Em declaração de voto em separado à PEC n° 31/95, já me manifestei a este respeito, em trecho que reproduzo:

> "Nesse sentido, **petrificar o sigilo bancário**, impedindo que a Administração possa, **com todas as cautelas de estilo**, ter acesso a informações essenciais, não é apenas um **desserviço ao interesse público e social**. Trata-se, em verdade, de outorgar uma **proteção desmesurada** não aos direitos da cidadania, que todos queremos preservar, mas de **deferir privilégio desmedido a poderosas organizações**, que **crescem e desenvolvem-se à sombra da debilidade do Estado**. Elas, sim: **ameaças permanentes aos direitos e garantias individuais que tanto se quer proteger**".
>
> Sobre o tema, é conveniente reproduzir também trecho do parecer nº 58, de 1998, da comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal, de autoria do saudoso Senador Vilson Kleinübing:
>
> "... **países de tradição inequivocamente democrática**, onde prima-se pelo respeito aos direitos e garantias individuais, **há muito já institucionalizaram** o cogitado **compartilhamento de informações**, que é **crucial em qualquer sistema de direito**, para a operacionalidade e a **eficácia das ações da Administração Pública**".

É necessário, ademais, desfazer uma **histórica confusão brasileira**: deve-se **separar o direito à privacidade do direito ao sigilo de informações bancárias e ficais**, pois, ambos possuem naturezas distintas. A **privacidade e a intimidade** confundem-se com a própria **cidadania**, são direitos que visam **preservar a inteireza da pessoa humana** e defendê-la de intromissões indevidas. Estes são **direitos individuais fundamentais**, imutáveis e maiores. Já as **informações bancárias e fiscais derivam-se de relações econômicas e sociais**, que são regidas por normas que objetivam sempre a **garantia do bem comum. Não é cabível** mesclar estes direitos, fazendo **passar por fundamental o direito ao sigilo bancário e fiscal**. Este só pode ser entendido se inserto em um contexto de relações econômicas e sociais, entre particulares e entre particulares e o Estado.

É pelas razões expostas que **a possibilidade de o Tribunal de Contas da União** e o Ministério Público **terem acesso direto a informações**, **desde que** haja **processo administrativo instaurado** ou **procedimento fiscal em curso**, não só é **plenamente constitucional** como **extremamente meritória**, pois **é inaceitável** que as principais instâncias de controle e fiscalização de que dispõe o **Poder Público sejam impedidas de acesso ágil e eficaz às informações bancárias.**

De fato, **o Ministério Público necessita**, na maioria dos casos, de **imediato acesso** aos dados bancários para dar curso às apurações que constitucionalmente lhe competem, sob pena de a **lentidão de um pedido judicial prévio**, como deseja o nobre relator, dificultar as investigações.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> **O mesmo se pode dizer em relação ao Tribunal de Contas da União**, uma vez que é responsável pelo auxílio ao Congresso Nacional no que tange à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União. **É nítido que o acesso direto a informações bancárias pelo TCU somente garantiria maior eficiência na fiscalização do bem público**. **(grifo nosso)**

Sob o argumento de que "somente com a intervenção do Judiciário, no curso de um processo ou de um inquérito, será garantido o exercício do contraditório e da ampla defesa àqueles que tivessem o seu sigilo ameaçado" - como se não houvesse a ampla defesa e contraditório perante ao TCU, ou como se não fossem aplicáveis os Princípios do Devido Processo Legal e da Inafastabilidade do Poder Judiciário aos processos de auditoria desta Corte de Contas - a redação final da Lei do Sigilo Bancário excluiu a previsão expressa do direito de acesso aos dados protegidos por sigilo bancário pelo TCU, quando envolvidos recursos públicos, direito esse que, conforme visto, foi recentemente reconhecido pelo STF.

F.2.3 Precedentes da Procuradoria-Geral do Banco Central do Brasil (PGBC)

Esse novo entendimento do STF, de flexibilizar-se a regra geral, quando envolvidos recursos públicos, está alinhado ao posicionamento, já relativamente antigo, da Procuradoria-Geral do Banco Central do Brasil (PGBC) que, em **extensa análise de precedentes** do instituto do sigilo bancário e dos mecanismos de fiscalização e controle do Estado, analisou a colisão aparente entre: i) os princípios da moralidade e da publicidade; ii) o dever de transparência da administração pública; iii) e o dever de prestação de contas sobre as condutas; com os iv) princípios da não-violação da intimidade e da privacidade.

Concluiu-se, por meio do **Parecer nº 474/2005/PGBC-BCB**, que "as operações realizadas por instituições financeiras com recursos de origem pública, por constituírem atos administrativos, estarão sempre sujeitas aos princípios da publicidade e da moralidade, não se lhes aplicando, salvo nos casos de risco à segurança da sociedade e do Estado (art. 5º, XXXIII, da CF), a proteção do sigilo bancário".

Por força do Despacho PGBC nº 6140/2005, de lavra do então Procurador-Geral do BACEN, ficou pacificado, no âmbito da PGBC, que "o dever de **sigilo** estampado no art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 2001, **não incide, em relação a órgãos constitucionalmente investidos de poderes de fiscalização e controle**, sobre operações ativas ou passivas realizadas por instituições financeiras, **mediante a utilização de recursos titularizados, repassados ou subsidiados por órgãos e entes integrantes do setor público**".

Ressalta-se que o foco da análise do citado parecer para acesso às informações marcadas como sigilosas é especificamente **a origem dos recursos**, se públicos ou privados. Entendeu-se que **sendo os recursos em questão de origem pública, não lhes alcança o véu do sigilo**, **independente de qual a natureza da entidade ou pessoa que o manuseie ou seja seu beneficiário**.

Em nova oportunidade de refletir a respeito do tema, por ocasião da elaboração do **Parecer nº 215/2012/PGBC-BCB**, a PGBC analisou os precedentes que afirmam que as informações capazes de revelar a estratégia da gestão das **reservas internacionais do País** estão protegidas pelo sigilo bancário. Utilizando-se do **Princípio da Concordância Prática das normas constitucionais** e da verificação da **relação de instrumentalidade do sigilo em relação aos interesses tutelados pela Constituição** analisou-se **eventual conflito** entre a atividade de **auditoria contábil e financeira** com a **preservação do sigilo de informações sensíveis à segurança da sociedade e do Estado**.

Ante todo o exposto, o citado parecer concluiu que "a atividade de auditoria externa exige sempre algum nível de conhecimento de informações sensíveis que fundamentam os registros contábeis e financeiros do auditado"; que "o acesso às informações indispensáveis à realização das atividades de auditoria, **preservando-se a confidencialidade das informações**, não é capaz de violar o dever de sigilo, que tem como fundamento o art. 5º, inciso XXXIII, da CF"; e que "é possível **compatibilizar e convergir os interesses públicos envolvidos**, ou seja, o **dever de transparência**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

pública e a **segurança e eficácia da administração** das reservas internacionais", desde que se regule "**por meio de termo de confidencialidade** a ser celebrado com o TCU, as **relações institucionais** referentes ao **acesso confidencial das informações indispensáveis à realização das atividades de auditoria contábil e financeira**", apontando que ocorre, na prática, "a **transferência de sigilo ao Tribunal**, que deve adotar as medidas necessárias para preservar em segredo a estratégia de investimentos das reservas cambiais".

Nesse mesmo sentido, mas abordando a natureza do ente que tem suas informações bancárias solicitadas, ou seja, por meio de uma abordagem quanto à incidência ou não de sigilo bancário **ligada à natureza dos entes que se relacionam com os dados bancários**, foi expedido o **Parecer nº 114/2016/PGBC-BCB**, que efetuou a revisão de diversos posicionamentos contrários até então existentes no âmbito da PGBC[cxxxix], e concluiu que, sendo a operação financeira **realizada por órgãos e entidades de direito público interno**, a despeito da natureza dos recursos, não lhe alcança o sigilo bancário.

Assim, a partir do pressuposto de que o **sigilo bancário tem por fundamento a proteção do indivíduo contra possíveis abusos por parte do Estado**, e que a Constituição está tutelando prerrogativa detida pelas **pessoas naturais** e, na interpretação mais elástica, pelas **pessoas jurídicas de direito privado**, o parecer concluiu que os entes integrantes da **Administração Pública Direta**, bem como autarquias e fundações públicas dotadas de **personalidade jurídica de direito público**, não estão sob o manto do sigilo bancário.

Dessa forma, observou-se que tanto o sigilo sobre os dados obtidos pelo BACEN por ocasião da execução da atividade de **supervisão bancária** – que é motivado pela proteção constitucional da intimidade e da vida privada (art. 5º, X, da Constituição da República) – quanto o sigilo sobre operações praticadas pela **autoridade monetária** - que a seu turno, tem por embasamento a segurança da sociedade e do Estado (art. 5º, XXXIII, da Constituição) – **devem ser compatibilizadas com os interesses públicos envolvidos**, ou seja, o dever de **transparência pública** e a **segurança e eficácia da administração pública**, naquilo que seja **indispensável à realização das atividades de auditoria contábil e financeira**, adotando-se todas as **precauções para a manutenção do sigilo** das informações sigilosas transferidas ao TCU.

F.2.4 Doutrina

Voltando ao caso geral das auditorias independes em instituições financeiras, observa-se que a doutrina aponta três caminhos para possibilitar o compartilhamento de informações protegidas por sigilo bancário com auditores independentes e demais prestadores de serviço.

A **primeira possibilidade** é de que a Lei do Sigilo Bancário seria **norma geral**, sem embargo, portanto, da existência anterior ou da edição de normas especiais que, condicionadas a não a contrariar, venham a complementá-la e descer às espécies (FREIRE, 2016, p. 91).

Nesse sentido, (BALTAZAR JÚNIOR, 2005, pp. 72-73):

> Como visto, **inexiste regra específica a respeito de sigilo financeiro**, tendo sido feito no item anterior um esforço para determinar a existência de fundamento constitucional na matéria. Aliás, ainda que existisse menção explícita na Constituição a respeito, provavelmente não desceria ela a detalhes, de modo que **não prescindiríamos de legislação infraconstitucional regulamentadora**, hoje veiculada pela LC nº 105, de 10 de janeiro de 2001, **com a pretensão de ser uma lei geral sobre a matéria**. De acordo com a sua ementa, a LC n° 105/01: "*Dispõe sobre o sigilo das operações das instituições financeiras e dá outras providências*". Esta lei **regulamenta vários aspectos do sigilo financeiro**, contendo normas de conteúdo **administrativo, processual e penal. (grifo nosso)**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

A **segunda alternativa** se apoia na **Teoria do Limite Natural** ao sigilo bancário, segundo a qual o acesso aos dados protegidos por terceiros é possível quando realizada no interesse dos clientes e da higidez do sistema financeiro como um todo (HAGSTRÖM, 2009, pp. 234-238):

> Impõe-se observar, porém, que a própria **evolução e diversificação das atividades financeiras**, que passaram do banqueiro individual, pessoa física, às sociedades comerciais e aos grupos empresariais, **conduziram à ampliação do círculo de pessoas obrigadas ao dever de sigilo**. Como bem observou Henrion (ob. Cit., p. 105), **tornou-se lógico** que o dever de segredo fosse imposto não apenas às pessoas qualificadas como banqueiros, mas a todos aqueles que, por suas atividades, tivessem acesso às informações protegidas.
>
> Estão, portanto, **obrigados a guardar sigilo** os controladores das instituições financeiras, seus administradores – incluindo-se aí aqueles sem poderes de gestão, como os membros de conselhos fiscais e consultivos –, e todos aqueles que, profissionalmente, tenham acesso às informações resguardadas: empregados, mandatários, auditores, interventores, liquidantes etc. Aos empregados e mandatários equiparam-se, a meu ver, para fins do dever legal, as pessoas contratadas para prestação de serviços, inclusive pelo processo que se convencionou chamar de "terceirização".
>
> (...)
>
> Não podem ser esquecidas, ademais, outras pessoas que, **por força de ofício**, tomam conhecimento das informações sigilosas, como é o caso, especialmente, das autoridades de supervisão bancária e dos respectivos agentes de fiscalização, dos correspondentes bancários e dos funcionários das câmaras de compensação.
>
> (...)
>
> O § 3° do Art. 1° estabelece as primeiras **exceções ao dever de sigilo**. Estas, como se sabe, **podem decorrer de específicas disposições legais** – e então são chamadas de "**limites legais**" do sigilo – ou resultar de **situações ou circunstâncias** que, **embora não previstas em lei, justificam o afastamento daquele dever** – nesse caso, recebem a designação de "**limites naturais**" do sigilo. **(grifo nosso)**

Assim, sob a ótica dessa teoria, em primeira análise, não se poderia asserir que o fornecimento de informações ou dados de clientes, necessários à execução do escopo da auditoria externa, figura-se como violação ao dever de sigilo (FREIRE, 2016, p. 94).

Por fim, a **terceira hipótese** seria ainda possível enquadrar o fornecimento e/ou acesso a essas informações e/ou dados sigilosos na **teoria da transferência do sigilo bancário**. Nesse tocante, as instituições financeiras, ao fornecerem ou permitirem o acesso a informações ou dados protegidos pelo dever de sigilo a empresas de auditoria independente, estariam agindo na qualidade de transmissores enquanto que as empresas de auditoria figurariam na condição de receptores dessas informações, restando obrigadas a observar o dever de sigilo, tanto **em decorrência de normas técnicas e profissionais** como em **função do dever de sigilo legalmente imposto a todos aqueles que tomarem conhecimento dessas informações** (FREIRE, 2016, p. 95).

Nesse sentido, (BALTAZAR JÚNIOR, 2005, pp. 95-97) afirma que:

> (...) **caso o sigilo financeiro fosse oponível ao Bacen, sua atividade fiscalizadora restaria inviabilizada**, não podendo o órgão cumprir suas atribuições (STF, ADIMC n° 1790/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, PL., m., DJ 8.9.00, p. 4). Bem por isso, o § 1° do Art. 2° da LC n° 105/01 afasta a possibilidade de que o sigilo venha a ser oposto ao Bacen por parte das instituições financeiras nas seguintes hipóteses:
>
> (...)
>
> **Idênticos dever de sigilo e acesso a informações são conferidos à CVM** (LC n° 105/01, Art. 2°, § 3°), quando se tratar de fiscalização de operações e serviços no mercado de valores mobiliários, com idênticos limites, ou seja, quando a CVM estiver desempenhando suas funções de fiscalização, (...)

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> (...) **as informações permanecerão no âmbito do sistema financeiro nacional**, do qual fazem parte o Bacen e a CVM. Deste modo, também aqui **se pode falar em transferência de sigilo. (grifo nosso)**

De forma, em última análise, o sigilo bancário não poderia ser oposto à auditoria externa, na medida em que esses prestadores de serviço são agentes do mercado financeiro e do mercado de valores mobiliários, que compõem o sistema financeiro nacional, **atuando como instrumentos de fiscalização** do BACEN e da CVM (FREIRE, 2016, p. 100).

A extensão dos poderes de fiscalização dos Tribunais e Ministérios Públicos de Contas no combate à corrupção, no tema particular do acesso desses órgãos de controle externo às contas bancárias destinadas à movimentação de recursos públicos. Nesse sentido, cabe citar (MESQUITA, 2016, p. 71):

> A **costumeira negativa por parte de instituições financeiras** em fornecer o extrato de contas bancárias de convênios ou outros ajustes, manipuladas por entidades do terceiro setor para a gestão de repasses de verbas públicas, **é medida que atenta contra o sistema republicano** e **faz pouco caso** do extenso rol de **prerrogativas investigativas e fiscalizatórias a qual foram laureados os Tribunais e Ministérios Públicos de Contas**. Incorre em **igual vício** a aposição de **sigilo em contas de sociedades empresárias que tenham se beneficiado de financiamento público**, muitas vezes subsidiado pelo Erário e com spreads muito abaixo dos de mercado.
>
> Conduta desse jaez mostra-se **afastada da exata compreensão do princípio da intimidade** e, em especial, do âmbito de proteção do sigilo bancário, **que jamais alberga o segredo na movimentação e na aplicação dos dinheiros públicos**.
>
> Em tempos em que o **combate à corrupção está na pauta do dia da sociedade brasileira**, vedar às altas instituições de controle o acesso aos dados bancários referentes às contas públicas sob a escusa do sigilo é um **oximoro inadmissível**.
>
> **Contas bancárias que manejam recursos públicos jamais serão sigilosas**.
>
> A República agradece. **(grifo nosso)**

Assim, a doutrina indica que, embora não haja uniformidade de entendimentos sobre o assunto, é possível concluir pela razoabilidade e pela "defensabilidade" de que a prática desses atos de auditoria independente das demonstrações contábeis de instituições financeiras não constitui violação ao dever de sigilo bancário (FREIRE, 2016, p. 73).

F.2.5 Boas Práticas Internacionais

A possibilidade de acesso às informações protegidas por sigilo bancário pelo órgão de controle externo, recentemente reconhecida no brasil, está alinhada às boas práticas internacionais recomendadas pela OCDE e pela União Europeia.

O já citado projeto SIGMA, por meio da orientação ***Central Bank Audit Practices***[cxl], apresentou as boas práticas de auditoria das Entidades de Fiscalização Superiores da **Alemanha, Irlanda, Holanda e Suécia** sobre os respectivos Bancos Centrais.

Como conclusão, o relatório apontou que "em princípio, todos os auditores internos e externos têm acesso a as informações necessárias para realizar suas auditorias", inclusive às informações protegidas por sigilo bancário. O acesso aos dados sigilosos inclui, por exemplo, contas bancárias dos clientes, dados sensíveis, informações estratégicas de mercado, bem como os arquivos pessoais dos membros do Banco Central (OECD, 1998, p. 59).

F.2.6 Boas Práticas Nacionais

Como exemplo de **boa prática nacional**, cita-se a ferramenta Pier, desenvolvida pelo BACEN em *software* livre, como uma **rede descentralizada e colaborativa**, baseada na tecnologia ***blockchain***, que pode revolucionar o modo com o qual entidades fiscalizadoras do SFN como o

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

BACEN, a CVM, a Superintendência de Seguros Privados (Susep), e a Superintendência Nacional de Previdência Complementar (Previc) trocam informações protegidas entre si, para efetivar decisões relacionadas ao sistema financeiro.

Inicialmente, a plataforma será utilizada para troca de dados referentes aos processos de autorização de uma instituição financeira, que abrange o intercâmbio de informações sobre processos punitivos, de atuação de administradores no SFN e de controle societário das entidades reguladas pelo BACEN.

De acordo com notícia[cxli] publicada no site do Banco Central do Brasil, a ferramenta apresenta várias vantagens:

> "Atualmente, existem algumas **trocas de informações** relativas a processos autorizativos **que são manuais**. O servidor de uma das instituições entra em contato com as demais por **ofício ou e-mail**. Há algumas consultas realizadas através de sistemas, mas **que ainda exigem um certo grau de intervenção humana**. A CVM, por exemplo, faz consultas diretamente ao Unicad sobre processos autorizativos", afirma Aristides Andrade Cavalcante, chefe adjunto no Deinf. A tecnologia *blockchain* foi escolhida por permitir troca horizontal de dados entre os órgãos que vão utilizar a plataforma Pier:
>
> "Os modelos de negócio tradicionais de troca de informações entre diversos órgãos pressupõem a existência de uma **entidade centralizadora, que acaba exercendo operacionalmente uma certa hierarquia sobre as demais, o que muitas vezes não reflete a realidade**. Além disso, o *blockchain* registra todos os dados de solicitação utilizando **assinaturas criptográficas**, de maneira que é possível afirmar a qualquer momento que os dados são de **autoria** da instituição que os registrou e que **não foram manipulados** por nenhuma outra entidade, mantendo a **autenticidade** das informações", explica Cavalcante.
>
> Outra vantagem do *blockchain* é que, uma vez registrados, **os dados não podem ser apagados**. A tecnologia também **facilita a disponibilização de informações sob demanda**, isto é, cada órgão terá **total controle sobre o que é transferido e de qual maneira**. Na plataforma Pier, cada instituição terá a liberdade de cadastrar quais informações deseja fornecer aos demais integrantes da rede e de que forma as informações podem ser encontradas. Inicialmente, prevê-se que as instituições permitam o acesso a informações pertinentes a processos punitivos, mas a permissão de acesso a qualquer informação que seja de interesse mútuo pode ser acrescentada por qualquer participante.
>
> "**A automação do processo** de pesquisa e, ao mesmo tempo, a **garantia de autenticidade** e **autoria** das informações **vai trazer eficiência**. As informações poderão ser **recuperadas de forma quase imediata** em qualquer órgão, e **a incidência de erros será reduzida** por conta da eliminação do processo manual de recuperação e envio de dados. Espera-se que, juntos, agilidade e menos erros reduzam custos", diz o chefe adjunto. O mapeamento dos dados para o compartilhamento inicial faz parte do Projeto IntegraBC, que busca integrar interna e externamente os processos de trabalho para atender demandas feitas pelas entidades supervisionadas ou de potenciais ingressantes no SFN. **(grifo nosso)**

Além desse instrumento para troca de dados entre entidades reguladoras, o BACEN também está estudando a implementação do ***open banking***[cxlii] no Brasil, com o intuito de oferecer maior proteção na coleta, armazenamento, tratamento e compartilhamento de dados pessoais, a fim de proporcionar maior segurança ao Sistema Financeiro Nacional e seus atores[cxliii].

Dessa forma, por meio do desenvolvimento de novas tecnologias, o BACEN demonstra que é possível e desejável aliar a **confidencialidade** das informações, com a **disponibilidade**, a **integridade** e a **autenticidade** dos dados, gerando **eficiência** ao processo de troca de informações protegidas por sigilo, **reduzindo os custos** do processo e melhorando a **qualidade dos serviços** prestados ao cidadão, sem, no entanto, deixar de observar **os direitos dos cidadãos à intimidade e à privacidade**.

F.2.7 Conclusão

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

As normas e regulamentos relativos aos trabalhos de auditoria em instituições financeiras determinam que devem ser prestadas todas as informações pertinentes e necessárias à consecução do escopo do trabalho de auditoria independente, possibilitando que ela atinja o fim colimado. Assim, é necessário que o auditor tenha livre e irrestrito acesso às informações estratégicas importantes, inclusive àquelas protegidas por sigilo (FREIRE, 2016, p. 82).

Quanto às informações conhecidas pelo profissional em razão do desempenho de suas funções, fica estabelecida a possibilidade de aplicação de sanções por conduta irregular na eventual ocorrência de vazamento (divulgação indevida) dessas informações. Em virtude disso, a confidencialidade torna-se elementar na atividade de auditoria e as informações obtidas somente podem ser usadas na execução do serviço para o qual o auditor foi contratado, não devendo ele, salvo determinação judicial ou legal, divulgar fatos que conheça e/ou utilizar-se dessas informações em seu próprio benefício ou de terceiros (FREIRE, 2016, p. 83).

Não existe previsão expressa na Lei de Sigilo Bancário para o compartilhamento de informações protegidas por sigilo com empresas de auditoria independente. A aplicação de **interpretação restritiva** da Lcp nº 105/2001, não possibilitaria, *a priori*, a realização de auditorias independentes das demonstrações contábeis.

A alternativa estritamente prevista na legislação seria a solicitação de autorização judicial para cada ato que necessitasse do compartilhamento do sigilo bancário entre a instituição financeira e a auditoria independente, o que na prática, tornaria o Poder Judiciário mero órgão cartorial de verificação de pré-requisitos, adicionando excessiva burocracia, sem equivalente contrapartida em segurança jurídica à sociedade, inviabilizaria por completo o instituto da auditoria independente.

A doutrina, no entanto, aponta que, a análise hermenêutica do ordenamento legal vigente, por meio i) do cotejo com outras **leis ordinárias** que apresentam outras **exceções à regra geral**; ii) do uso da **teoria do limite natural;** ou iii) da **teoria da transferência de sigilo**, é **possível e recomendável** a realização de atividades de auditoria em instituições financeiras por meio do **acesso direto às informações protegidas por sigilo bancário** pelos auditores independentes, **sem a prévia intervenção do Poder Judiciário**.

F.3 CAUSAS

Conforme visto, a causa principal para a existência de interpretações incoerentes sob a possibilidade de realização de auditorias financeiras no âmbito dos sistemas financeiro e tributário, é a falta de uniformidade na compreensão do tema, dentro do próprio Ministério da Fazenda.

Enquanto a PGBC propõe uma hermenêutica holística de todo o ordenamento jurídico, à luz da Constituição, a fim de harmonizar os interesses sociais e individuais existentes, promovendo a segurança jurídica da atividade de auditoria independente nas instituições financeiras e no próprio Banco Central do Brasil, a PGFN opta por realizar a interpretação literal e restritiva do CTN desconsiderando todo o vasto ordenamento legal vigente, além dos próprios comandos constitucionais, acabando por inviabilizar a auditoria financeira do Sistema Tributário Nacional.

F.4 EFEITOS

As normas e boas práticas nacionais e internacionais de auditoria demonstram que **é inaceitável**, do ponto de vista do risco de auditoria, **a emissão de opinião** sobre as demonstrações contábeis **sem conhecimento do ambiente da organização auditada**, inclusive de seus controles internos instituídos, além do acesso às evidências de auditoria necessárias e suficientes para tanto.

O efeito imediato é a **abstenção de opinião** nas contas do Ministério da Fazenda, com prováveis **desdobramentos nas Contas do Governo da República**, conforme visto no Apêndice A.

A hipótese alternativa, seria a **emissão de opinião sem o embasamento** para tanto, colocando em **risco a reputação do Tribunal de Contas da União**, como como guardião da confiança pública e

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

como responsável por garantir a transparência, a credibilidade e a utilidade das prestações de contas dos órgãos e entidades federais.

Ressalta-se que tal possibilidade não é meramente especulativa. No plano internacional, o caso mais notório, mas não o único, foi o da **perda da confiabilidade das contas públicas** no caso da crise do *subprime*[cxliv], que atingiu diretamente as finanças da Grécia (CASTLE & SALTMARSH, 2010):

> *BRUSSELS -- New questions emerged Monday over the reliability of **Greek statistics** -- this time over its austerity package -- prompting the European Union to call for further measures to ensure that Greece pulls out of its budget crisis and helps the euro return to stability.*
>
> *(...)*
>
> *The debate illustrates the complexity of the task the European Union faces in **restoring faith in one of the basic building blocks of the European single currency: independent and reliable financial statistics**.*
>
> *(...)*
>
> *Trust in the veracity of data reported from some national capitals was shaken when the Socialist government elected in Greece last **year admitted that its predecessor had submitted incorrect figures to conceal the size of its budget deficit**. As concern grew in the markets, the euro fell to a six-month low against the dollar and the yield on the Greek government's benchmark 10-year bond reached 7.2 percent on Jan. 28.*
>
> *(...)*
>
> *To try to restore faith in the longer term in E.U. statistical data, the European Commission Monday **proposed new powers for Eurostat to audit national governments' books**.*
>
> *(...)*
>
> *Now that the Greek situation has been revealed, **experts say that new controls on the accuracy of financial data are unavoidable**.*
>
> *(...)*
>
> *"**The truth is that we cannot just assume that trust is sufficient"**, said Jean Pisani-Ferry, director of Bruegel, a research institute in Brussels. "This is a precedent and the conclusion is that you have to be much tougher on actual statistics and the quality of them".*
>
> *(...)*
>
> *He added that although the Greek situation was **"the most egregious example" of tricked-up data**, "it is not as if there have been no other **examples of governments massaging public finances**".*
>
> *During the 1990s, political pressure, led by Chancellor Helmut Kohl of Germany and the then French president, François Mitterrand, was pushing hard for the euro project to succeed, on time. Any deviation would have meant a major loss of political face.*
>
> *In 1997, France knocked about half a percentage point from its deficit with the helping hand of a 37.5 billion French franc **windfall transfer from state run** France Telecom. In return, the government took on long term pension liabilities of civil servants at the company.*
>
> *A German taxpayers' watchdog group charged the government in 1997 in using one-off effects like the sale of state assets including property and **hiding liabilities in off-budget accounts**. Without these, it said, the government's budget deficit would have been 5 percent of G.D.P. Instead it came in at 2.7 percent.*
>
> *"**Fiddling the books has become the order of the day**", Karl Heinz D., president of a German taxpayers' lobby group, was quoted as saying at the time by Reuters. "The German government and other European countries are hiding their cards from the public".* **(grifo nosso)**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

De fato, a Grécia, ajudada pelo Banco Americano Goldman Sachs, e por uma auditoria das constas públicas frágil, escondeu de sua população as enormes dívidas existentes, porque os empréstimos tomados foram classificados como transação cambial, e não como empréstimos, o que ajudou a Grécia a cumprir artificialmente as metas da União Europeia, enquanto gastava mais do que as regras do bloco permitiam (STORY, et al., 2010).

No âmbito nacional, o histórico Acórdão 2575/2016-TCU-Plenário, de relatoria do Ministro José Múcio Monteiro, que tratou da representação por atrasos nos repasses do governo federal a instituições financeiras e aos Entes federados, da ausência de registro de dívidas e despesas primárias nas estatísticas fiscais e das operações de crédito em desconformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal, por outro lado, **reafirmou a importância da credibilidade e sustentabilidade das finanças públicas e do ambiente de negócios do país**, e deixou uma indicação séria de que o país precisa caminhar no sentido da credibilidade das contas nacionais.

Outro ponto que merece destaque é várias pesquisas internacionais demonstram que a **corrupção** no setor privado **é incentivada pela manutenção de baixos padrões de práticas contábeis**, como manter contas não registradas e fundos não contabilizados, e que a aplicação mais rigorosa de padrões contábeis detalhados foi associada a níveis mais baixos de corrupção (BUSCAGLIA & VAN DIJK, 2003, p. 18).

As pesquisas também demonstram que **o sistema tributário é uma importante dimensão econômica que tem grande impacto nas atividades das organizações criminosa**. Um ambiente em que a evasão fiscal é predominante, é frequentemente acompanhado pelos **níveis mais elevados de criminalidade organizada** associados à escalada da **lavagem de dinheiro** (BUSCAGLIA & VAN DIJK, 2003, p. 11).

Assim, é possível estabelecer um **paralelo com a contabilidade do setor público** e depreender que a atual **inibição da aplicação das melhores práticas contábeis**, inclusive de **auditoria financeira**, no sistema tributário, é elemento crucial para a **ineficiência da administração tributária,** contribuindo para o **aumento da evasão fiscal, da corrupção e da lavagem de dinheiro**.

APÊNDICE G – Os Tribunais de Contas Estaduais e Municipais e o sigilo fiscal

> ***Desde sempre, o olhar*** *preponderante de gestores públicos e de parlamentares* ***se volta para a despesa****. Mesmo os Tribunais de Contas* ***só mais recentemente passaram a priorizar o exame da arrecadação****. Assim, aspectos como administração e fiscalização tributária e diferentes formas de incentivos recebem a atenção cada vez maior dos órgãos de controle. Esse trabalho, todavia, enfrenta* ***restrições descabidas no acesso a dados que permitiriam avaliar a regularidade dos processos e os benefícios para a população*** *com as renúncias de receita que, no caso da União, podem chegar a R$ 238 bilhões em 2018.*
>
> *(....)*
>
> *Não são poucos os que bradam contra* ***disfunções, ineficiências e até improbidades*** *no seio da administração pública. Muitos desses são os mesmos que não recolhem os tributos ou aguardam pelos já tradicionais Refis, mas* ***clamam por obras e serviços que só podem se viabilizar num ambiente de equilíbrio e justiça fiscal****. Vamos seguir nesse caminho?* ***Demandas e necessidades crescentes não serão atendidas com benesses que vão escasseando as verbas do Tesouro****. E a reversão dessa preocupante tendência só pode se dar no mesmo ambiente que lhe deu origem.* ***É no Poder Legislativo que tudo, legítima e democraticamente, se decide a respeito.*** **(grifo nosso)**
>
> (MIOLA, 2018)

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

G.1 SITUAÇÃO ENCONTRADA

O TCU encaminhou questionários aos Tribunais de Contas do país, a fim de verificar a realização de trabalhos de auditoria realizados pelos tribunais sobre as administrações tributárias na prática. O questionário foi enviado a todos os 32 Tribunais de Contas do país, e respondido por 28, o que corresponde à 87,5% do universo das Cortes de Contas.

Diversos Tribunais de Contas realizaram auditorias nos fiscos estaduais ou municipais sem restrição ou com restrições parciais quanto ao sigilo fiscal, em que pesem embates a respeito do alcance do propalado sigilo fiscal aos órgãos de controle, inclusive enfrentamentos judiciais, conforme jurisprudência tratada no Apêndice D deste relatório.

Porém, vale ressaltar, a questão não é uniforme devido a interpretações antagônicas a respeito do alcance do sigilo aos órgãos de controle. Se por um lado os Tribunais de Contas realizam ações de controle nas respectivas administrações tributárias, o acesso não é integral para todos, havendo certas restrições quanto à forma de acesso e à obtenção de evidência de auditoria.

Conforme questionário realizado[cxlv], 23 tribunais, equivalente à 82% dos respondentes, realizaram ou planejaram realizar, nos últimos cinco anos, fiscalização da dívida ativa, dos créditos tributários, das receitas públicas ou de renúncias de receitas, por meio de processos de auditoria operacional, financeira ou de conformidade.

Por ocasião da fiscalização, 17 dos 23 tribunais que realizaram algum trabalho de auditoria, solicitaram acesso aos sistemas, documentos ou informações protegidas por sigilo fiscal. Assim, pouco mais de 53% dos Tribunais de Contas do país alegaram que solicitaram acesso às informações protegidas por sigilo fiscal.

Em que pese a maioria dos órgãos de controle externo terem planejado ou realizado fiscalizações nas áreas de dívida ativa, créditos tributários, receitas públicas ou renúncias de receitas, não há uniformidade de entendimento no que se refere ao alcance das ações de controle e à possibilidade de acesso aos sistemas de controle de crédito e arrecadação, tendo em vista que 6 tribunais realizaram, ou planejaram realizar auditoria sem o conhecimento de dados e informações instrumentais para a análise proposta.

Por ocasião do pedido de acesso aos sistemas, documentos ou informações protegidas por sigilo fiscal, necessários à realização de seu trabalho, nove tribunais (53%) responderam que receberam acesso às informações solicitadas e oito (47%) afirmaram que receberam acesso parcial às informações. Nenhum tribunal declarou que recebeu negativa total de acesso.

Os Tribunais de Contas no Brasil acessam os sistemas das administrações tributárias de maneira completamente variável, dependendo do Estado ou Município, sendo que atualmente apenas um tribunal (6%) declarou que recebeu acesso integral às informações nas instalações do órgão de controle externo.

Quanto ao acesso assistido, onde o servidor da administração tributária acessa o sistema e mostra as informações requeridas ao auditor de controle externo, verificou-se que 6 (35%) dos tribunais somente conseguiram acesso desta forma, enquanto outros 4 (24%) conseguiram senha para acessar os sistemas no ambiente interno da Secretaria de Fazenda.

Um número expressivo, 35% dos Tribunais de Contas, conseguiu acesso somente por meio de informações produzidas pela própria entidade. Ressalta-se que, tanto o acesso assistido, como o uso de informações produzidas pelo auditado, embora possam ser utilizadas como ferramentas adicionais aos trabalhos de auditoria, representam limitação aos trabalhos por trazer prejuízos à obtenção de evidências, devido à ausência de primariedade dos dados, que ocorre quando são coletados diretamente pela equipe de auditoria ou à limitação dos testes de controles e substantivos que podem ser realizados.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

No que se refere à obtenção de evidência de auditoria, oito (47%) dos tribunais obtiveram os dados de maneira analítica, por meio de compartilhamento do sigilo fiscal com o Tribunal de Contas.

Outras administrações tributárias somente permitiram a coleta de evidência com o mascaramento dos dados dos contribuintes, por meio da técnica de anonimização, o que foi o caso enfrentado por quatro tribunais (24%). Outros três (18%) tribunais sequer conseguiram obter evidência de auditoria, o que representa grave desconformidade com as normas de auditoria.

Por fim, dois (12%) tribunais obtiveram apenas evidências produzidas pela administração tributária, como o envio mensal e anual de informações a um sistema próprio de fiscalização de receitas do órgão de controle externo.

Desta forma, outro ponto que carece de definição mais contundente no cenário nacional é o processo de obtenção de evidência em auditorias de receitas, visto que a forma como os dados são fornecidos influencia diretamente os resultados dos trabalhos.

Para que os achados de auditoria sejam relatados, eles precisam preencher alguns requisitos básicos, como ser relevante, estar fundamentado em evidência e apresentar consistência. As evidências convertidas em achado devem ser suficientes e completas de modo a permitir que terceiros cheguem às conclusões da equipe; e serem adequadas e fidedignas, gozando de autenticidade, confiabilidade e exatidão da fonte.

É importante destacar que, em nenhum dos 28 Tribunais de Contas participantes da pesquisa de auditoria, foi implementado um ambiente seguro e controlado (sala de sigilo) nos moldes definidos no plano de ação de que trata a Portaria MF nº 279, de 7/6/2018, relativo ao acesso a dados administrados pela Receita Federal aos órgãos de controle.

Embora haja avanços em termos de acesso, visto que, do total de Tribunais de Contas do país, 14 (32%) obtiveram evidências de auditoria em diferentes graus, apenas um (3%) teve acesso integral às informações necessárias à condução de suas auditorias, o que demonstra que ainda há muito o que avançar em termos de auditabilidade dos sistemas tributários dos entes subnacionais.

G.2 CRITÉRIOS

G.2.1 Competências constitucionais

O art. 75 da CF/1988 dispõe expressamente sobre a simetria nos planos estadual e municipal dos demais Tribunais de Contas com o Tribunal de Contas da União, o que inclui competência para realizarem, por iniciativa própria, das respectivas casas legislativas, de comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades.

Assim, as mesmas competências e poderes de fiscalização do TCU são extensíveis aos demais Tribunais de Contas, conforme tratado nos critérios destacados no APÊNDICE A.

G.2.2 Competências legais

A simetria com o TCU foi replicada por força constitucional nos demais entes da federação. Além disso, uma norma legal de abrangência nacional tem especial relevância para os trabalhos a serem realizados pelos Tribunais de Contas no tema receita pública e renúncia de receitas: a Lei de Reponsabilidade Fiscal.

Inicialmente cabe destacar que, embora existam atribuições exclusivas ao TCU, em homenagem à simetria das atribuições, o inciso III, § 3º, art. 1º da LRF é claro ao destacar que as referências genéricas da lei a Tribunais de Contas incluem Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado e, quando houver, Tribunal de Contas dos Municípios e Tribunal de Contas do Município.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

O art. 11 da Lei Complementar 101/2000, dispõe que constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. E o parágrafo único destaca que é vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput do art. 11, no que se refere aos impostos.

O art. 14 impõe regras sobre a concessão de renúncia de receitas e o art. 58 prevê que a prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.

Ora, por força constitucional, a prestação de contas é dirigida ao respectivo Tribunal de Contas que atua em nome da sociedade para controlar as contas públicas, inclusive os ingressos que se dão por meio de tributos, de responsabilidade das administrações tributárias federal, estaduais e municipais.

G.2.3 Orientações da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON)

No V Encontro Nacional dos Tribunais de Contas, realizado de 22 a 24 de novembro de 2016, em Cuiabá/MT, os membros da Atricon resolveram priorizar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da receita e da renúncia de receitas com vistas ao aprimoramento da gestão fiscal (item k da Carta de Cuiabá[cxlvi]).

Em seguida, por meio da Resolução Atricon 6/2016[cxlvii], de 25 de novembro de 2016, foram aprovadas as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3210/2016. Um dos compromissos previstos nas Diretrizes é a regulamentação do envio de documentos e informações pelos jurisdicionados, inclusive aqueles protegidos por sigilo fiscal, com prazos e regras definidos, de forma a possibilitar o exercício pleno e tempestivo da fiscalização.

Por isso, a Atricon consignou no Programa de Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas 2017[cxlviii] a dimensão "auditoria da receita e renúncia de receitas públicas" no QATC-24 - Auditoria em temas específicos, fazendo avaliações periódicas para verificar o desempenho em comparação com as boas práticas internacionais e as diretrizes estabelecidas.

G.3 CAUSAS

As restrições de acesso aos trabalhos dos Tribunais de Contas ocorriam em alguns casos e ainda ocorrem em outras unidades da federação devido a interpretações não teleológico-sistemática (restritivas) da divulgação das informações econômico-financeiras do sujeito passivo prevista no art. 198 do CTN, como se fosse quebra de sigilo fiscal pelos Tribunais de Contas.

Em verdade, o Código proíbe a divulgação das informações, o que significa tornar públicos dados sensíveis de contribuintes. Defender essa ideia de obstaculizar o acesso aos órgãos de controle significaria criar verdadeiras "caixas-pretas" para a sociedade, sem transparência, ao arrepio do Estado Democrático de Direito.

Restritivamente, parte das administrações tributárias estaduais ou municipais entendem ou entendiam que não se pode ou não se podia nem sequer mostrar dados que possam identificar o contribuinte, mesmo com a garantia de confidencialidade por parte dos órgãos de controle. Porém, houve evolução no sentido de permitir o acesso pelos membros dos órgãos de controle, por meio de acordos, convênios ou decisões judiciais, tratando o tema como compartilhamento de dados.

G.4 EFEITOS

Como consequência ocorre pouca ou quase nenhuma transparência e *accountability* para uma atividade essencial ao estado moderno, nos termos do art. 37, XXII, da CF/88. As negativas de acesso

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

a dados administrados pelos fiscos do Brasil contribuem decisivamente para injustiças fiscais e para o descontrole em algumas políticas públicas.

Os recentes trabalhos realizados pelos Tribunais de Contas do Brasil, no entanto, indicam a possibilidade sólida de realização de ações de controle externo, preservando a confidencialidade dos dados e garantindo o direito à intimidade e do interesse público.

No entanto, na prática, não se conhece o tamanho dos créditos tributários, dívida ativa, e arrecadação dos entes, tendo em vista que três estados e 396 municípios sequer apresentaram seus dados para fins de elaboração do Balanço do Setor Público Nacional[cxlix].

As renúncias de receitas, por exemplo, representam um desafio para a sociedade, pois, por um lado buscam fomentar determinados setores em benefício de todos, porém, quando não há acompanhamento da sua efetividade, traz como consequência assimetrias e injustiças fiscais, em detrimento de potencial arrecadação que poderia contribuir para melhores serviços públicos essenciais.

De forma semelhante, não se conhece o tamanho das renúncias tributárias estaduais. Os poucos trabalhos existentes são limitados a certos tributos[cl] ou recortes setoriais[cli], não abrangendo a totalidades dos estados. Sequer foram encontrados estudos a respeito das renúncias tributárias municipais.

Em que pese a autonomia dos Tribunais de Contas Estaduais em Municipais de realizarem as suas atividades de auditoria, é preciso reconhecer que a baixa auditabilidade das administrações tributárias dos entes subnacionais representa riscos à União, tendo em vista que, de acordo com o Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais[clii], elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional, mais da metade dos estados apresentam graves dificuldades de sustentabilidade fiscal.

Como possíveis consequências, cita-se a adesão dos entes ao Regime de Recuperação Fiscal[cliii] e às constantes solicitações de renegociações de dívidas dos estados e municípios que representam exposição da União à insolvência dos entes subnacionais[cliv].

Ressalta-se que a situação deficitária dos entes subnacionais levou a União a editar diversas leis para trazer alívio financeiro e para promover um ambiente de convergência para o equilíbrio fiscal.

De acordo com o Texto para Discussão Exposição da União à Insolvência dos Entes Subnacionais, somente os socorros financeiros da União, antes da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, representaram o montante de R$ 692 bilhões, a valores correntes de 2017.

Além disso, a redução das taxas de remuneração e o alongamento do fluxo de pagamento das dívidas originárias, introduzidos pelas Lcp 148/2014 e 156/2016, causaram a redução dos saldos devedores devido aos efeitos retroativos, na ordem de R$ 98 e R$ 20 bilhões, respectivamente, a valores correntes de 2017.

Apesar de já terem renegociado mais de R$ 810 bilhões, que foram custeados por recursos da União, existem pressões[clv] para alterar a LRF a fim de que seja permitido a realização de novas negociações de dívidas com os entes subnacionais.

Por fim, o relatório aponta possíveis impactos no risco soberano do país, tendo em vista que a União é garantidora, diretamente, de mais de R$ 190 bilhões em operações de créditos com entes subnacionais, além de ser credora, indiretamente, de outros R$ 42 bilhões de reais de empréstimos de estados e municípios realizados com bancos públicos federais.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

APÊNDICE H – As Entidades de Fiscalização Superiores e a fiscalização das administrações tributárias nos Estados Democráticos de Direito

> *Atualmente, além do Brasil, cinco países aguardam uma decisão sobre pedidos de adesão à OCDE: Argentina, Peru, Croácia, Bulgária e Romênia.* ***O Brasil foi o último a solicitar o ingresso.***
> *(...)*
> *Sobre o pedido brasileiro de adesão, no entanto,* ***há poucas perspectivas de uma mudança rápida de posição*** *dos Estados Unidos. O membro da missão americana junto à OCDE diz apenas que "os Estados Unidos* ***incentivam o Brasil a continuar se alinhando aos instrumentos e valores da organização, que trarão benefícios importantes para a economia brasileira****".*
> *(...)*
> *Os defensores da iniciativa brasileira argumentam que a* ***adesão à OCDE pode favorecer investimentos internacionais e as exportações****, aumentar a* ***confiança dos investidores e das empresas*** *e ainda* ***melhorar a imagem do país no exterior****, favorecendo o diálogo com economias desenvolvidas.*
> *No caso de países emergentes, a entrada na OCDE pode possibilitar também* ***a captação de recursos no exterior a taxas de juros menores****. Enquanto aguarda uma decisão sobre sua candidatura à OCDE, o Brasil "****continua o trabalho de aproximação com a organização****", diz o embaixador Cozendey.* **(grifo nosso)**
> (FERNANDES, 2018)

H.1 SITUAÇÃO ENCONTRADA

O TCU encaminhou questionários a todas as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) de países que têm relação com a OCDE (membros, parceiros ou não-membros), a fim de verificar a prática de auditoria sobre as administrações tributárias dos modernos Estados Democráticos de Direito.

Ao todo, 19 países participaram da pesquisa: Alemanha, Argentina, Canadá, Chile, Colômbia, Dinamarca, Espanha, Estados Unidos, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Japão, Lituânia, Holanda, México, Peru, Turquia, e Reino Unido.

A pesquisa verificou que, apesar de um número expressivo de países impor o dever de sigilo fiscal, proibindo a divulgação de informações econômico-financeiras de maneira livre à sociedade, sendo exceção os países nórdicos, o Brasil não está alinhado às boas práticas da comunidade internacional, visto que impõe sigilo fiscal até mesmo a outros órgãos da administração pública, especialmente a órgãos de controle, ou seja, o Estado alega sigilo ao próprio Estado.

Inicialmente cabe destacar que a Finlândia, por não possuir restrições à divulgação de informações fiscais livremente à sociedade, foi excluída da comparação, por não representar a realidade nacional.

Dos dezoito países restantes, dezesseis (88,89%) dos respondentes afirmaram que possuem competência expressa para fiscalizar a administração das receitas obtidas por tributos (somente Chile e Peru alegaram não possuir competência).

Destes dezesseis, quinze (93,75%) das EFS declararam que possuem poderes relativos a acesso aos dados protegidos por sigilo fiscal. O único país cuja EFS possui mandato para auditar a administração tributária, mas que limita a realização de auditorias, de forma semelhante ao que ocorre no Brasil, é a Turquia, que atualmente é apontada pelos especialistas internacionais[clvi] como a única ditadura dentre os países pertencentes à OCDE.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Todas as quinze EFS que confirmaram ter acesso a dados sigilosos dos contribuintes, no curso de fiscalizações nas administrações tributárias, responderam que conseguem documentar adequadamente as evidências de auditoria, ao contrário do cenário nacional, onde o TCU enfrenta dificuldades para realizar ações de controle nas atividades finalísticas da Receita Federal do Brasil.

Quatorze dos quinze países também declararam que não publicam informações que identifiquem individualmente o contribuinte em seus relatórios. A única exceção é a França, onde a lei determina a publicação em alguns casos específicos.

Assim, constatou-se que a maioria dos países membros e não-membros da OCDE realiza auditorias na administração tributária local, com acesso irrestrito a informações e sistemas, estando o Brasil na contramão da prática internacional. Contraditoriamente, o Brasil figura na posição 73 de um total de 111 nações no ranking de sigilo financeiro[clvii] (*Financial Secrecy Index*), sendo que os primeiros colocados são considerados fechados em termos de transparência fiscal (Suíça, Estados Unidos e Ilhas Cayman).

Entretanto, a prática das auditorias levadas a cabo pelo TCU no fisco federal revela restrições em desacordo com as orientações internacionais. Um dos princípios previstos na ISSAI 10 (Declaração do México sobre Independência) é que a EFS tenha mandato suficientemente amplo e total discricionariedade no exercício de suas funções.

H.2 CRITÉRIOS

H.2.1 Normas da Intosai

A ISSAI 1[clviii] (Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria) dispõe que as Entidades Fiscalizadoras Superiores terão poderes para auditar a cobrança de impostos da forma mais extensa possível e de examinar arquivos fiscais individuais.

Segundo a citada norma internacional, as auditorias fiscais constituem, principalmente, auditorias de legalidade e regularidade; no entanto, ao auditarem a aplicação de leis fiscais, as EFS examinarão também o sistema e a eficiência da cobrança de impostos, a consecução de metas de receita e, se adequado, proporão melhorias ao legislativo.

De acordo com a ISSAI 10[clix] (Declaração do México sobre Independência), as EFS devem ter poderes para auditar:

i. o uso de dinheiro, recursos ou bens públicos por um beneficiário ou destinatário, independentemente da sua natureza jurídica;
ii. a arrecadação de receitas devidas ao Governo ou às entidades públicas;
iii. a legalidade e regularidade das contas do governo ou das entidades públicas;
iv. a qualidade da gestão financeira e elaboração de relatórios financeiros; e
v. a economicidade, a eficiência e a efetividade das operações do governo ou das entidades públicas.

As restrições até então impostas pela RFB contrariam outro princípio previsto na ISSAI 10, que é o acesso irrestrito a informações, declarando que a EFS deve ter poderes adequados para obter acesso tempestivo, irrestrito, direto e livre a todos os documentos e informações necessários para o bom desempenho de suas responsabilidades legais.

H.2.2 Adesão à OCDE

Outras normas internacionais importantes advêm da OCDE, organismo no qual o Brasil almeja fazer parte como membro, sendo considerado parceiro atualmente. A OCDE dispõe de 245 instrumentos legais[clx] aos quais os países podem aderir, sendo 172 recomendações, 26 declarações, 25 decisões, 10 acordos internacionais e 12 entendimentos, dos quais as decisões e os acordos internacionais são juridicamente vinculantes para os países membros[clxi].

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Para ser aceito como membro, é de vital importância a adesão a vários desses instrumentos, que tratam de assuntos variados, como finanças, tributação, crescimento econômico, transparência e combate à corrupção.

Com relação às melhores práticas de transparência orçamentária, a OCDE considera que o relatório anual é um documento chave de *accountability* governamental e deve ser auditado pela EFS.

A OCDE dispõe de guia para proteção da confidencialidade das informações trocadas para propósitos tributários, em âmbito interno e externo. Conforme visto, a Convenção de Modelo Tributário da OCDE prevê que qualquer informação recebida deve ser tratada como sigilosa da mesma maneira que no âmbito local e será fornecida somente para tribunais e órgãos administrativos. Destaca que a informação pode ser disponibilizada para autoridades que supervisionam a administração tributária.

Uma das recomendações para governança orçamentária é a orientação da EFS na sua tarefa de acerto confiável em todos os aspectos de *accountability* financeira, incluindo a publicação de seus relatórios de maneira que seja tempestiva e relevante para o ciclo orçamentário.

Muitos desses instrumentos legais da OCDE tratam de transparência e integridade em questões financeiras, orçamentárias e tributárias, devendo o Brasil demonstrar para a comunidade internacional que está alinhado às melhores práticas, devendo ter uma administração tributária totalmente aberta à *accountability*.

H.3 CAUSAS

O Brasil não está alinhado às práticas internacionais, devido à precariedade no acesso a dados e informações das administrações tributárias, com destaque para as restrições impostas pela Receita Federal, usando como anteparo o sigilo fiscal disposto no art. 198 do CTN. Esta causa já foi tratada no Apêndice E deste relatório.

H.4 EFEITOS

As restrições impostas pela RFB trazem prejuízo à transparência do sistema arrecadatório federal, com eventuais relatórios negativos do TCU por essa razão e reflexo negativo na comunidade internacional, como o ingresso na OCDE.

Vale destacar que o Brasil tem demonstrado empenho para se engajar em temas relevantes no contexto da OCDE. Dos 245 instrumentos normativos da OCDE aos quais um país pode aderir, o Brasil assinou 65 e pediu para aderir a outros 70 instrumentos, o que classifica o Brasil como o país não membro que participa do maior número de instâncias e projetos da organização[clxii].

No entanto, para que o pedido de acessão[clxiii] que o país realizou em 30 de maio de 2017 seja aceito, requisitos primordiais, relativos à solidez financeira e à liberdade econômica, de negócios e tributária devem ser cumpridos. Na questão tributária, aliada à complexidade do tema em âmbito nacional, a falta de *accountability* pode vir a prejudicar as aspirações nacionais.

Percebe-se que, para almejar inserção em entidades como a OCDE e ser considerado como um país transparente, o Brasil deve demonstrar que seu sistema arrecadador é justo, eficiente e controlado, permitindo à EFS realizar seus trabalhos sem impor empecilhos de qualquer natureza, resguardando, é claro, os direitos dos contribuintes.

APÊNDICE I – Acesso às informações não protegidas por sigilo fiscal pela sociedade

*Enquanto **as leis** e até as **Constituições consagram enfaticamente o princípio da publicidade** dos atos de governo, **e o mais irrestrito acesso aos interessados às ações administrativas**, salvo se elas forem qualificadas por ato expresso e motivado como "confidenciais", o*

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> *certo é que,* ***na prática, tais disposições jamais se cumprem facilmente. A tradição administrativa hispano-americana é do silêncio, do segredo, da reserva, da não publicidade****. Não se trata de o fato do funcionário público considerar que realiza com o silêncio uma atividade ilícita: ao contrário,* ***ele entende que o correto, o devido, o lícito e normal, é ser zeloso guardião de toda informação administrativa e, acima de tudo, não a divulgar aos administrados ou terceiros,*** *pois eles podem "comprometê-lo".*
> *Se lhe for informado da* ***lei que dispõe ao contrário, sua descrença será genuína****: ele realmente* ***percebe essa regra como ilegal****, não sabe como ou por que, mas* ***está ciente de que o comportamento esperado*** *pela sociedade em que se encontra* ***não é****, absolutamente,* ***o descrito na lei, mas aquele que****, sem qualquer dificuldade,* ***aprende com os superiores e colegas de trabalho****; que por outro lado, é exatamente o mesmo com o qual deve enfrentar enquanto administrado frente às outras repartições.*
> *Não podemos aqui senão* ***reiterar que tal tendência ao segredo e a reserva é profundamente censurável*** *e que deveria dar-se* ***o mais estrito cumprimento ao princípio da publicidade das atuações*** *que consagram as normas vigentes,* ***tanto constitucionais, como legais e regulamentares****.* (**grifo nosso**, livre tradução)
> (GORDILLO, 1982, pp. 54-56)

I.1 SITUAÇÃO ENCONTRADA

A disponibilização de dados e informações no âmbito da administração tributária carece de sistematização, apresentando os seguintes problemas:

i. ausência de uma política concreta de dados abertos, prejudicando o controle social e contrariando o princípio da publicidade;

ii. ocultação de dados e informações de interesse público, não protegidos pelo sigilo fiscal; e

iii. compartilhamento de dados geridos pela administração tributária com a administração pública como negócio para os prestadores de serviço.

I.1.1 Plano de dados abertos

Verificou-se dificuldades de acesso pelos cidadãos aos dados produzidos e custodiados pela administração tributária federal. Na página de dados abertos mantida no portal da Receita Federal[clxiv], não há menção às normas e às regras sobre publicação de dados abertos e nem a divulgação do plano de dados abertos da RFB, contrariando o art. 8º da LAI.

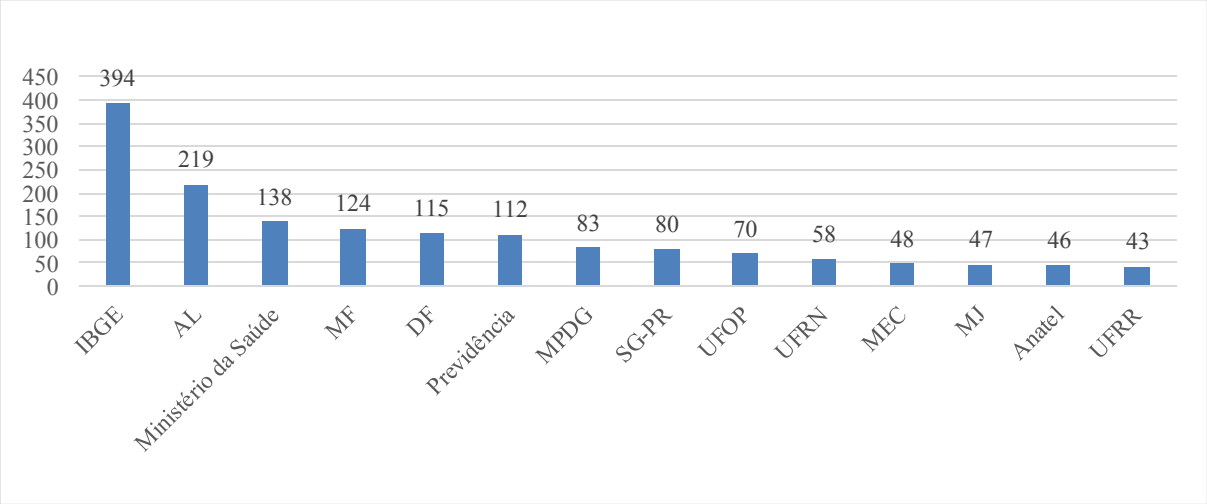
O portal do Ministério da Fazenda[clxv] apresenta um plano de dados abertos que inclui a RFB. Foram catalogadas 111 bases de dados, sendo apenas duas provenientes dos sistemas da Receita Federal, o quadro societário das pessoas jurídicas e o relatório de atendimento, que são de divulgação obrigatória, de acordo, respectivamente, com o anexo do Decreto nº 8.777/2016 e com o art. 30 da LAI.

Apesar de existir informações disponíveis na página dados abertos no portal da RFB, falta explicação sobre os critérios adotados e a legislação vigente no que diz respeito aos dados abertos, cabendo melhoria da política de governança digital, nos termos do Decreto nº 8.638/2016; art. 8º da LAI; art. 24, VI, da Lei nº 12.965/2014 e Decreto nº 8.777/2016. Desta forma, cabe à Receita Federal divulgar seu plano de dados abertos ou, pelo menos, inserir em seu portal um *link* para o plano de dados abertos do Ministério da Fazenda.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

No Portal Brasileiro de Dados Abertos[clxvi], há um total de 5.918 conjunto de dados disponíveis, grande parte proveniente da Secretaria do Tesouro Nacional. O gráfico a seguir mostra a quantidade de informação disponível pelos órgãos no portal de dados abertos, exceto dados do Banco Central por ser um *outlier* (valor atípico).

Figura 51 - Quantidade de base de dados disponíveis por órgão.



Fonte: Portal Brasileiro de Dados Abertos.

Cita-se, como exemplo de boa prática, o Banco Central[clxvii], que além de disponibilizar 3.101 bases no portal de dados, atende à legislação e publica as informações classificadas como de acesso público. A página contém o plano de dados abertos, as atividades que serão desenvolvidas e um catálogo de dados divididos em três grandes grupos (inclusão financeira, indicadores de crédito e finanças públicas).

A LAI assegura o direito fundamental de acesso à informação, tendo como diretrizes, grafadas em seu art. 3º: i) a observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção; ii) a divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações; iii) a utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação; iv) o desenvolvimento do controle social da administração pública; e v) o fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública.

Em contrapartida, o Manual do Sigilo Fiscal da Receita Federal, por exemplo, ao tratar das exceções ao sigilo fiscal previstas no § 3º do art. 198 do CTN, afirma que o referido dispositivo permite que as administrações tributárias prestem informações referentes a representações fiscais para fins penais, inscrições na dívida ativa da Fazenda Pública e parcelamento ou moratória. "Contudo, não as autoriza a adotarem, indiscriminadamente, iniciativas de divulgação".

Tal afirmação contraria as determinações de transparência ativa das informações públicas. Em claro passo em direção à publicidade dos atos administrativos, a RFB editou a Portaria RFB nº 1.750/2018[clxviii], prevendo a disponibilização das representações fiscais para fins penais na internet.

Entretanto, conforme visto, tal publicação apresenta orientações conflitantes com o próprio Manual do Sigilo Fiscal, o que demonstra a necessidade de classificação, organização e sistematização das informações que deverão ser disponibilizadas, além da revisão dos normativos internos da RFB, naquilo que contrariem a LAI.

O art. 2º do Decreto nº 8.777/2016, determina que qualquer dado gerado ou acumulado pelo governo, que não esteja sob sigilo ou restrição de acesso nos termos da LAI, deve ser acessível ao público e de forma aberta, processável por máquina, referenciado na internet e disponibilizado sob licença aberta que permita sua livre utilização, consumo ou cruzamento.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Entretanto, como exemplo de outro descumprimento da LAI, constatou-se que, no espaço de dados abertos de CNPJ no portal da Receita Federal, há apenas a possibilidade de emissão de comprovante de inscrição e de situação cadastral sem possibilidade de leitura por máquina (por inclusão de *captcha*[clxix]).

Para o Cadastro de Imóveis Rurais (Cafir) é possível a emissão de comprovante de inscrição e situação cadastral simplificado por meio do Número do Imóvel na Receita Federal (NIRF). Ou seja, o dado disponibilizado também não é processável por máquina.

Na busca de pedidos e respostas no sítio "acesso à informação", mantido pelo governo federal[clxx], verifica-se que a RFB nega acesso à base de dados sob o argumento de não ser possível utilizar os atuais sistemas corporativos da RFB para a extração imediata e automática das informações solicitadas, em virtude do alto volume de dados, remetendo o cidadão ou a entidade solicitante para o Serpro, **para comprar a informação pública não disponibilizada de forma automática e gratuita como manda a lei**.

Ora, se esses dados podem ser disponibilizados, pressupõe que são dados públicos e, dessa forma, cabe ao responsável disponibilizar de forma não onerosa aos interessados, conforme se depreende da política de dados abertos, para não se configurar cobrança pela transparência, impondo custos à sociedade que já financia o governo com os tributos.

A decisão negativa de acesso de pedido de abertura de base de dados governamentais fundamentada na demanda por custos adicionais desproporcionais e não previstos pelo órgão deverá apresentar análise sobre a quantificação de tais custos e sobre a viabilidade da inclusão das bases de dados em edição futura do plano de dados abertos, conforme o art. 6º, parágrafo único, do Decreto nº 8.777/2016.

Entretanto, em estudo realizado em relação à Lei de Acesso à Informação Pública e sua Aplicação na Administração Tributária Federal, constatou-se que **54% dos pedidos realizados no âmbito da pesquisa foram indeferidos** (ZUGMAN, 2013, pp. 139-168).

Destes, **33% tiveram esse destino sob o idêntico argumento** de que "esta Unidade se encontra impossibilitada de prestar as informações demandadas, uma vez que a apuração acarretaria trabalho excepcional e custos adicionais para o órgão, decorrentes de apuração especial, em razão de que os sistemas de cadastro e/ou base de dados não apresentam os dados solicitados de forma a obtê-los em apuração simples".

Mesmo diante de uma série de pedidos semelhantes, não foram constatadas atualizações do plano de dados baseadas em solicitações dos cidadãos. A disponibilização do maior número possível de bases brutas de dados abertos diminuiria a negativa de acesso por exigência de tratamento adicional de dados, permitindo que cada cidadão efetue os tratamentos necessários.

Diante disso, vê-se que há necessidade de melhor definição e publicação das bases de dados disponíveis, de clareza de informações classificadas no próprio portal e de esclarecimentos acerca dos custos envolvidos, devendo ser incluído no plano de dados abertos todas as informações não classificadas ou sem restrição de outra natureza, como sigilo legal e informações pessoais.

I.1.2 Publicação de dados e informações não protegidas pelo sigilo fiscal

A Receita Federal não divulga adequadamente dados de parcelamento concedidos e de representações fiscais para fins penais e moratória, contrariando os princípios da transparência e da publicidade previstos nos art. 5º, XXXIII, e 37 da CF/1988.

A divulgação dessas informações não é vedada, de acordo com o art. 198, § 3º, do CTN. Embora esse comando legal não determine obrigatoriamente a publicação das informações permitidas, o arcabouço legal deixa patente que informações não classificadas e sem restrições legais devem ser abertas.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

No portal da RFB, há uma consulta a parcelamentos deferidos[clxxi], contendo apenas planilha com parcelamentos previdenciários e não-previdenciários concedidos mês a mês, Número de Identificação (NI), que consiste no CNPJ ou CPF, região, quantidade de prestações e valor da dívida.

Diferentemente da RFB, a PGFN divulga dados detalhados dos parcelamentos concedidos de dívida ativa de forma aberta e estruturada, por meio do painel de parcelamentos[clxxii].

Assim, a Receita Federal deveria publicar de forma acessível e aberta todas as informações de parcelamentos convencionais e especiais, contendo CPF ou CNPJ e nome do contribuinte, situação do parcelamento, quantidade de parcelas e outras informações do débito parcelado, a exemplo da PGFN.

No que se refere à divulgação de moratória, representação penal para fins fiscais e débitos de entidades de direito público, igualmente há a necessidade de incluir esses dados no plano de dados abertos, tendo em vista o interesse público na equidade tributária, os princípios da transparência e da publicidade e as disposições do CTN.

Além das **exceções previstas expressamente no CTN**, existem **outros normativos da Receita Federal e pareceres da PGFN** que afirmam que várias das bases de dados e processos existentes no âmbito do sistema tributário nacional **não estão sujeitos ao sigilo fiscal**:

i. Parecer PGFN/CAT nº 2.869/2007, que trata das informações cadastrais, informações sobre débitos de pessoas jurídicas de direito público e informações sobre débitos não tributários inscritos em dívida ativa ou débitos tributários e não tributários já em fase de execução fiscal;

ii. Parecer PGFN/CDA nº 2.012/2012, que trata de informações cadastrais que permitam a identificação da composição societária e da regularidade fiscal do sujeito passivo, econômicas agregadas, relativas às representações fiscais para fins penais, inscrições em Dívida Ativa da Fazenda Pública e em parcelamento ou moratória;

iii. Parecer PGFN/CAT nº 669/2015, que trata dos processos administrativos fiscais;

iv. Parecer PGFN/CAT nº 1.479/2015, que trata das notas fiscais eletrônicas cujos destinatários são órgãos e entidades da Administração Pública; e

v. Parecer PGFN/CAT nº 1.636/2014 e Portaria RFB nº 1.384/2016, que trata do Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), do Cadastro de Imóveis Rurais (Cafir), da Consulta da Declaração de Operações Imobiliárias (DOI), do Sistemas de controle de débitos de pessoas jurídicas de direito público, dos Sistemas de controle de débitos parcelados, e do Sistema de emissão de Certidão de Regularidade Fiscal perante a Fazenda Nacional.

De forma geral, os pareceres apontados apresentam os fundamentos da necessidade de divulgação das informações à sociedade, entretanto, é preciso realizar um esclarecimento adicional em relação ao Processo Administrativo Fiscal (PAF).

Com efeito, as informações contidas nos autos administrativos não se confundem com as informações a que o servidor público tem acesso no momento de constituir o crédito tributário. Assim, os dados obtidos pela administração tributária, utilizados para analisar se houve ou não o fato gerador, dizem respeito à vida privada do contribuinte e merecem ser resguardadas. Entretanto, uma vez instaurado o PAF, as informações ali contidas devem ser públicas, a fim de que sejam instrumento de controle para a sociedade, bem como parâmetro para demais contribuintes que estejam em situação equivalente (MONREAL, 2015, p. 57).

Enquanto a Receita Federal não fornece acesso às informações constantes do PAF, em clara contradição com os argumentos apresentados pela RFB, o CARF divulga em site[clxxiii], a íntegra dos acórdãos, identificando os contribuintes autuados, os fundamentos da autuação e os valores envolvidos.

Desta forma, a **inconsistência entre as práticas apresentadas entre a 1ª instância (RFB) e a 2ª instância (CARF) do PAF causa insegurança jurídica** e, na prática, representa a punição do

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

contribuinte que recorre administrativamente ao CARF, tendo em vista que seus atos passam, inclusive a serem amplamente noticiados na imprensa[clxxiv].

A falta de publicação do PAF, desde a primeira instância, compromete os Princípio da Ampla Defesa e do Contraditório, da Isonomia Tributária e da Capacidade Contributiva, tendo em vista que não permite que o contribuinte verifique como a administração tributária aplicou a norma geral em caso concreto em relação aos seus pares.

O Princípio da Transparência também fica comprometido, tendo em vista que a sociedade não consegue exercer o controle da uniformidade do entendimento das autoridades administrativas acerca da aplicação das normas tributárias. Neste sentido, (CORRÊA & DE SANTI, 2017, pp. 67-69):

> É importante registrar que a ideia de **Transparência da legalidade concreta não se pretende que o acesso a informação indiscriminado alcance todos os documentos públicos**, como Gare, Dipj, Declaração de imposto sobre a renda etc. Tais documentos representam obrigações acessórias que devem se manter na relação estrita do entre servidor público e contribuinte: quer-se acesso aos dados de aplicação da legislação tributária que revelam tão somente as obrigações principais e os respectivos pagamentos. Por outro lado, **também não se pretende adentrar a esfera íntima das pessoas físicas**, resguardando e protegendo suas **informações de âmbito privado**, que não diz respeito **nem tem relevância pública**, como, por exemplo, a listagem pormenorizada de gastos com cartão de crédito dos contribuintes etc.
>
> Atacamos, aqui, o **uso abusado e fetichista da expressão "sigilo fiscal"**: se o alcance do sigilo no âmbito fiscal fosse realmente como sustentam alguns, **as informações fiscais das empresas, objeto de processo administrativo, não poderiam ser publicadas nem discutidas publicamente no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais** e no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, por exemplo, **sem que com isso se produzisse um incompatibilidade com o tratamento normalmente dado a elas na primeira instância**. Nada pode justificar juridicamente a transparência na 2ª instância administrativa e, ao mesmo tempo, o sigilo das mesmas informações na lavratura do auto de infração ou no julgamento de 1ª instância.
>
> A resolução dessa inconsistência não está, por tudo que até aqui foi dito, na extensão do sigilo às decisões de segunda instância, mas na compreensão de que não há esse alcance de sigilo no âmbito fiscal, em quaisquer instâncias. Encontre-se um fundamento jurídico para o sigilo fiscal no Sistema Tributário Nacional e aplique-se a regra do segredo e do sigilo a todas as esferas do contencioso administrativo, ou **admita-se que não existe fundamento jurídico para o sigilo fiscal e que seu uso só se justifica em casos extremos e justificados**, ou, sem fundamentação jurídica alguma, teremos de **admitir que tal sigilo serve de instrumento de conveniência que se presta a impedir o controle social dos atos da administração tributária, pseudo-legitimando a desigualdade e a arbitrariedade no ato de aplicação da legislação tributária pela Administração Pública**.
>
> Quando dizemos que a **transparência fiscal é a regra**, referimo-nos tão somente as informações que acompanham os atos de lançamento e o recebimento das receitas dos entes federativos, como diz o art. 2º, II, da LC n. 131. Aqui, **o interesse é sobre as informações de natureza pública que acompanham as atividades arrecadatórias do Estado**, isto é, interessa-nos saber **como ele se financia através da tributação**. Dentro dessa atividade, seguindo o princípio da legalidade, o Estado realiza, por meio de seus agentes, atos de concreção do direito, que no jargão jurídico são chamados de atos administrativos. Para o controle de tais atividades, **a dogmática jurídica exige que os tais atos administrativos respeitem pressupostos legais sem os quais a arrecadação do Estado poderia se dar de forma arbitrária**. É neste sentido que devemos ter a publicidade das informações da administração pública para saber informações juridicamente relevantes como, por exemplo, se autoridade era competente, se há provas do motivo do ato, se este encontra fundamento jurídico, dentre outros requisitos necessários para a validade dos atos administrativos.
>
> Chegou-se à constatação de que **os atos de concreção do direito**, sejam eles normais (administração tributária) ou patológicos (contencioso administrativo e judicial), **interessam, não só ao servidor que aplica o direito e ao contribuinte que paga ou discute o tributo, como também à sociedade como um todo**. Tal observação encontra claro fundamento na Lei de Acesso

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> à Informação, que se orienta pelos princípios básicos de "observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção (art. 3º, I); divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações (art. 3º, II); utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação (art. 3º, III) fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública (art. 3, IV); desenvolvimento do controle social da administração pública (art. 3, V)".
>
> **A transparência das ações do governo e a participação social ativa são importantes instrumentos de combate à corrupção e promoção da eficiência da gestão pública**.
>
> A abertura de informações, em todas as searas da vida moderna, inclusive nas questões fiscais, representa, enfim, **o empoderamento dos setores sociais historicamente enfraquecidos e oprimidos no Brasil**. É chegada, assim, a hora da mudança: que instituições queremos? A quem serve a proteção do sigilo fiscal? Quais são seus limites?
>
> **Se o sigilo serve apenas ao "poderoso", ou seja, àquele que detém a informação, a transparência, por seu turno, é benéfica sob todos os pontos de vista e perspectivas**. São numerosas as vantagens obtidas no "Culto à Transparência", o que engloba a Transparência Fiscal. (**grifo nosso**)

Portanto, é **juridicamente insustentável e moralmente comprometedor** que a Administração Tributária oculte seus atos de aplicação da legislação tributária (por exemplo, lançamento tributário, autos de infração, consultas fiscais, decisões de primeira instância administrativa etc.), **esquivando-se de tornar públicos seus próprios critérios de interpretação e concretização do direito** (CORRÊA & DE SANTI, 2017, p. 17).

Por fim, cabe citar a situação das **renúncias tributárias** usufruídas pelos contribuintes. A LRF, em seu art. 48, II determina que a transparência da gestão fiscal também será assegurada pela "liberação ao **pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade**, em **tempo real**, de **informações pormenorizadas** sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de **acesso público**".

O art. 48-A, inciso I, por sua vez, determina que, **quanto à execução da despesa**, os entes da Federação **disponibilizarão** a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a "**todos os atos praticados** pelas unidades gestoras **no decorrer da execução da despesa,** no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, **à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento** e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado".

Por fim, o Decreto nº 7.724/2012, em seu art. 7º, § 3º, incisos III e IV, determina que é dever dos órgãos e entidades promover, independente de requerimento, a divulgação em seus sítios na Internet de **informações de interesse coletivo ou geral** por eles produzidas ou custodiadas, **em especial, as informações referentes à repasses ou transferências de recursos financeiros e execução orçamentária e financeira detalhada**.

De fato, a sociedade tem amplo acesso às despesas públicas disponíveis no portal da transparência, **inclusive com a identificação de dados e valores individualizados por cidadão**, como no caso dos **beneficiários de programas sociais**, mas não tem nenhum acesso às renúncias de receitas, que são completamente sigilosas.

Nesse sentido, o Guia de Transparência Ativa para Órgãos e Entidades do Poder Executivo Federal[clxxv], elaborado pela CGU, orienta que:

> RENÚNCIA DE RECEITA
>
> Os órgãos e entidades que realizam programas que resultem em **renúncias de receitas** devem **divulgar informações** gerais sobre esses programas, tais como objetivo, condições de adesão, forma de execução, prazos, valores e legislação aplicável.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> Essa divulgação pode ser feita na seção "Ações e Programas" ou em item próprio, que pode ser criado no "Menu "Acesso à Informação", a ser chamado de "Renúncia de Receitas".
>
> Sugere-se, ainda, que **sejam divulgados os beneficiários, acompanhados do nome do projeto, valor do benefício, situação do projeto, prazo, patrocinadores e/ou doadores, discriminados por data da captação e valor captado**.
>
> Quando houver necessidade de **publicação do CPF**, tanto de beneficiários como de patrocinadores e/ou doadores, recomenda-se a sua **descaracterização pode meio da ocultação dos três primeiros dígitos e dos dois dígitos verificadores**.
>
> Indica-se que os contratos sejam disponibilizados **na íntegra em formato digital**. Quando isso não for possível, os órgãos ou entidades podem fazer referência aos respectivos atos de concessão dos benefícios publicados no Diário Oficial da União.
>
> As prestações de contas devem conter **relatórios de cumprimento dos objetos** dos contratos celebrados entre os beneficiários e o Poder Público para a execução de programas, projetos e atividades de interesse recíproco e devem demonstrar a **compatibilidade entre as metas estabelecidas e os resultados alcançados**. (**grifo nosso**)

No plano fático, a CGU concedeu, em 13/11/2018, em decisão inédita, acesso a informações sobre renúncia fiscal (isenção de impostos) de emissoras de rádio e televisão devido às propagandas do horário eleitoral gratuito[clxxvi]. O provimento favorável foi resultado de recurso interposto contra negativa da Receita Federal do Brasil (RFB).

Dado o caráter inédito da decisão, cabe reproduzir os pontos que fundamentaram a decisão do órgão de controle interno:

> 6. Tendo em vista o argumento apresentado pela RFB, resta-nos avaliar a natureza do objeto do pedido em comento (valor pormenorizado da renúncia fiscal concedida a emissoras em razão do horário eleitoral gratuito), de modo a determinar, no caso em comento, se deve **prevalecer o direito à informação pública** ou o alegado sigilo fiscal, que vela pelo direito à privacidade empresarial, garantindo a livre iniciativa econômica e a concorrência.
>
> 7. Destarte, é necessário esclarecer que os **benefícios fiscais concedidos pelo Estado são parte de uma política de incentivos fiscais**, mediante a qual o poder público oferece benefícios fiscais a empresas à custa de renúncia de receitas, o que equivale a transferências de recursos públicos para a iniciativa privada. **Tais benefícios só se justificam no âmbito de uma política pública que tem como objetivo a realização de objetivos públicos determinados**, haja vista que renúncias fiscais têm impacto substancial para a receita do governo.
>
> 8. Tem-se, assim, que a necessidade de se **garantir o exercício do controle social sobre recursos públicos transferidos ao setor privado** (gastos indiretos do Estado) e o **interesse maior de prevenção e combate à corrupção justificam que seja dada transparência em relação aos benefícios fiscais concedidos**. A publicidade dada aos valores que deixam de ser arrecadados por meio de incentivos ou benefícios tributários que implicam em renúncia fiscal, além de ser **necessária para coibir a gestão irresponsável do recurso público**, é **imprescindível para que haja controle social sobre a eficiência oriunda de tal prática**, o que se **coaduna com a necessidade de transparência dos valores discriminados por empresa**.
>
> 9. Entende-se, dessa forma, que a **ausência de divulgação de tais valores afronta os princípios da publicidade e da transparência**, haja vista que um benefício concedido pelo Estado é dotado, essencialmente, de **notório interesse público**. Nesses casos, **o valor que prevalece não é o da privacidade, mas o da transparência, a qual deve ser percebida como o ônus necessário para todos aqueles que contratam com o Poder Público**. O uso do recurso público **não deve ser feito às escuras**, protegido do devido controle social cujo objetivo é **o estímulo à gestão responsável e a realização do interesse público**, definido em programas de governo.
>
> (...)

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

12. Cabe ainda destacar o entendimento trazido por Ricardo Lobo Torres de que os "*Gastos tributários ou renúncias de receita são mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública (isenção fiscal, redução de base de cálculo ou de alíquota de imposto, depreciações para efeito de imposto de renda etc.) que produzem os mesmos resultados econômicos da despesa pública (subvenções, subsídios, restituições de impostos etc.)*". Percebe-se, assim, que **o incentivo tributário pode ser entendido como um gasto, uma despesa pública, pois por meio dele o Estado deixa de arrecadar o tributo, abrindo mão de uma receita que poderia vir a ser utilizada para o financiamento de políticas públicas**. Por essa razão, **a transparência das políticas de incentivos**, enquanto viabilizadora do controle social sobre esse gasto público indireto, **é o mínimo que se deve esperar como contrapartida do incentivo concedido**.

13. No que tange especificamente ao alegado sigilo fiscal como fundamento da negativa de acesso à informação, é importante pontuar que o art. 198 do Código Tributário Nacional está em consonância com o preceito constitucional da proteção à privacidade (que, no caso, é empresarial), garantindo a livre iniciativa e a concorrência. De fato, é indiscutível o respeito devido ao sigilo fiscal dos recursos privados de empresas e particulares; entretanto, benefícios fiscais envolvem recursos oriundos de renúncias fiscais, tratando-se, portanto, de gasto indireto do governo, que se configuram como recurso público sobre o qual deve recair, necessariamente, o ônus da transparência anteriormente referido. É justamente esse o sentido dos citados esforços legislativos (Projeto de Lei Complementar 280/2016 e Projeto de Lei do Senado 180/2014) que buscam explicitar definitivamente que valores referentes a benefícios fiscais não podem nem devem ser considerados sigilo fiscal.

14. Dessa forma, esta Controladoria entende que **não foi comprovado o nexo necessário para que se considere que a disponibilização da informação discriminada por emissoras de fato exprime situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros**. Isso porque **o argumento da RFB** de que as renúncias de receitas permanecem em posse dos sujeitos passivos beneficiados, assemelhando-se a rendimentos e receitas do contribuinte pelo fato de aumentarem a sua disponibilidade econômica, **não parece condizente com a constatação de que tais valores equivalem aos recursos devidos ao Poder Público, mas que deixaram de ser arrecadados pelo Erário tendo em vista a realização de um fim público**.

15. Cumpre-nos, por todo o exposto, esclarecer que a análise dos incentivos fiscais sob a perspectiva do gasto tributário, tendo em vista a transparência que lhe é devida, é a perspectiva desejável com vistas à prevenção e ao combate à corrupção, pois, dessa forma, é possível coibir atos de gestão irresponsável do recurso público. Dessa feita, cabe a esta Controladoria **decidir pelo não acolhimento dos argumentos da RFB em favor da negativa de acesso ao valor da renúncia fiscal discriminado por emissoras**, tendo em vista o entendimento de que **a utilização de recurso público deve ser sempre acompanhada da devida transparência**, imprescindível ao controle social e, por conseguinte, à prevenção e ao combate à corrução.

16. Ressalte-se, à título de conclusão, que **benefícios fiscais concedidos sob o guarda-chuva da Lei Rouanet já são divulgados de forma detalhada**, de forma a primar pela transparência no uso dos recursos públicos. Nas planilhas disponibilizadas aos cidadãos no sítio eletrônico do Ministério da Cultura constam valores discriminados por beneficiário, pessoas físicas e jurídicas, bem como listagens dos proponentes e incentivadores. Além do montante autorizado, há ainda a publicação do valor captado, do quantitativo de projetos por área e segmento cultural e dos valores referentes à autorização para a renúncia fiscal contida na legislação orçamentária de âmbito federal.

17. No tocante à alegação de trabalhos adicionais, esta Controladoria entende a necessidade de que seja concedido prazo mais extenso para o cumprimento desta determinação, de forma a viabilizar o atendimento da demanda.

Conclusão

18. Diante do exposto acima, opina-se pelo provimento do recurso interposto, haja vista o entendimento de que valores oriundos de benefícios fiscais **são recursos públicos na forma de gasto indireto do governo**, sobre os quais recai o ônus da transparência em prol da viabilização do devido exercício de controle social. (**grifo nosso**)

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Ora, as informações relativas **ao tratamento fiscal** dado a cada contribuinte é, por força da assunção da premissa de que todo e qualquer **tributo é expressão concreta da obrigação geral de dividir os ônus derivados do pertencimento a uma comunidade política**, não só de interesse particular de todo e qualquer contribuinte (por exemplo, direito de saber se pessoas com mesmo perfil de renda e gastos veem recebendo o mesmo tratamento que ele, isto é, se há tratamento isonômico), mas de **interesse coletivo ou geral** (por exemplo, direito de fiscalizar o agente público, isto é, "vigiar os vigilantes") (CORRÊA & DE SANTI, 2017, pp. 27-28).

A divulgação da carga tributária de todas as empresas pode **garantir o efetivo controle social da isonomia e assegurar a livre-concorrência**: sem isso **há desvio de finalidade da legalidade para beneficiar interesses escusos e estranhos à racionalidade e ao direito** (CORRÊA & DE SANTI, 2017, p. 45).

Desta forma, é preciso que o entendimento acerca da possibilidade de divulgação de diversas bases de dados e processos existentes no sistema tributário seja revisto, a fim de ser compatível com a **necessidade de controle social da atuação do Estado e para a concretização dos direitos fundamentais de transparência e isonomia**.

I.1.3 Necessidade de pagamento para acesso aos dados

Conforme informações do Serpro, existem 109 contratos firmados com Administração Pública Federal para acesso às bases de dados da Receita Federal, ao custo anual de R$ 48,8 milhões ao conjunto de órgãos, entidades e empresas públicas, sendo que RFB tem uma despesa de quase R$ 138 milhões por ano com manutenção dessas bases de dados.

O órgão ou a entidade solicitante deve arcar com todos os custos necessários à operacionalização do fornecimento das informações a serem disponibilizadas pela RFB, independentemente do meio ou solução que venha a ser adotada, sem ônus para a Receita Federal, nos termos do art. 7º da Portaria RFB nº 1.639[clxxvii], de 22 de novembro de 2016.

Os preços praticados pelo Serpro são tabelados conforme faixa de consumo variando de R$ 576,84 fixo para o limite de 1.999 acessos, até R$ 0,02 por acesso no consumo a partir de dez milhões de acessos. A Receita ainda não autorizou o Serpro a oferecer o DaaS (dados como serviço), no qual será cobrado um valor fixo por pacote de milheiros, sendo que a RFB e os órgãos de controle pagarão um valor um pouco menor dos demais órgãos.

Existe a possibilidade de disponibilização de acesso aos dados por meio de fornecimento de réplicas, parciais ou totais, porém, alegando fragilidades e riscos à confidencialidade e à rastreabilidade das informações, a Receita mediante a Portaria Cotec 54, de 8/6/2017, definiu que o acesso às réplicas de bases de dados do CPF e CNPJ poderá ser realizado até 31/12/2018, passando a ser fornecido, a partir de então, por meio de *webservices*[clxxviii] e de Interface de Programação de Aplicativos[clxxix] (API).

A título de exemplo, somente para o item do contrato junto ao Serpro relativo ao sistema CNPJ, a Receita Federal paga mensalmente R$ 5.433.701,57, o que representa mais de R$ 65 milhões por ano. Contabilizando os sistemas que mais são utilizados (CPF, CNPJ e NF-e), não incluindo integrações e outros sistemas, **o montante despendido chega a quase R$ 138 milhões por ano**.

Assim, o compartilhamento de dados sofre barreiras de natureza financeira. No caso de acesso às bases da RFB, é necessário celebração de convênio ou formalização de solicitação, nos termos do art. 3º da Portaria RFB 1.384/2016, e, posteriormente, a contratação do prestador de serviços (Serpro) para acesso ao Sistema de Informações para Convenentes, via Web Service (InfoConv-WS), por meio do qual os órgãos podem acessar as informações cadastrais custodiadas pela Receita Federal para os mais diversos fins.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Em que pese o art. 3°, § 2º, do Decreto 8.789/2016 dispor que a Receita Federal disponibilizará, na forma por ela disciplinada, aos órgãos interessados, os dados não protegidos por sigilo fiscal, isso não implica a transferência de sua responsabilidade para livre controle pelo prestador de serviço de tecnologia da informação.

Já no caso das bases mantidas pela PGFN, é oferecida a consulta gratuita, embora pontual, sobre à situação de devedores no E-CAC e publicada lista de devedores da dívida ativa em seu portal. Oferece, como alternativa, a contratação junto ao Serpro dos dados do Sistema Integrado da Dívida Ativa (SIDA), por meio de API, diagramados conforme as necessidades de cada órgão.

De acordo com o constatado pelo Acórdão 598/2018-TCU-Plenário, de relatoria do Ministro Vital do Rêgo, não há transparência na composição de preços dos serviços prestados pelo Serpro e pala Dataprev e, ainda que os preços praticados sejam maiores que a média do mercado, devido ao baixo índice de eficiência dos prestadores de serviço, ocorrem constantes prejuízos nas contas anuais das unidades.

Tomando como exemplo o Serpro, não há cobrança somente dos custos para extração das informações. A metodologia utilizada leva em consideração outros fatores mercadológicos para precificação dos serviços. Assim, o Ministério da Fazenda não está fomentando o compartilhamento de bases de dados da administração pública, tendo em vista que não há alternativa aos órgãos, senão pagar pelos valores exigidos pelo Serpro, sem ingerência da RFB, que é a administradora e responsável pelos dados.

Desta forma, há risco de que os órgãos e unidades da administração federal estejam pagando valores superiores ao custo efetivo e justo pelo acesso aos dados necessários à consecução de seus objetivos, tendo em vista a necessidade de financiar o funcionamento dos prestadores de serviço.

A Portaria STI/MP nº 58, de 23 de dezembro de 2016, dispõe, em seu art. 4º, que o acesso à base de dados pode ser solicitado com o intuito de disponibilizá-los a um conjunto de órgãos, vinculados ou não, que usarão os dados de forma compartilhada.

A Lei nº 13.473/2017 (LDO 2018) impõe, em seu art. 124, que será assegurado aos órgãos competentes da União o acesso irrestrito para consulta a uma lista de sistemas da RFB, bem como o recebimento de seus dados em meio digital, e destaca, em seu art. 125 que o acesso é irrestrito e gratuito.

Diante desse quadro, verifica-se a necessidade de alterações profundas nos mecanismos de compartilhamento de dados, obedecendo a legislação no que se refere a gratuidade no repasse dos dados nos casos previstos e a busca de alternativa para diminuição dos custos globais de acesso a dados, em observância aos princípios da transparência, da eficiência e da economicidade, conforme disposto nos arts. 5º, XXXIII, 37 e 70 da CF/1988.

No tocante ao acesso público às bases de dados da Receita Federal, em clara ofensa à LAI, a RFB determina que o cidadão deva contratar a API do Serpro no sítio que disponibiliza a biblioteca de bases disponíveis[clxxx], contendo tabela de preços por acesso.

Em certos casos[clxxxi], a estimativa do custo a ser arcado pelo cidadão chega a ser de R$ 500 mil por extração da base de dados do CNPJ, inviabilizando, por completo, o acesso à informação que deveria ser realizado de forma gratuita.

A Receita Federal apresenta como argumentos o alto volume de informações das bases de dados, bem como o alto custo para disponibilização da informação, chegando a R$ 1 milhão por mês, no caso do CNPJ, por exemplo. Informou, também, que está tentando um a solução viável de baixo custo junto ao Serpro para facilitação do acesso a dados, o que traria benefícios com a redução de demandas desse tipo.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Há desvirtuamento das regras sobre dados abertos, especialmente para acesso a dados referentes ao CNPJ, ao CPF e à NF-e, em desconformidade com o art. 6º, parágrafo único, do Decreto nº 8.777/2016, visto que a Receita Federal, por meio da Portaria RFB nº 2.189/2017, autorizou o Serpro a disponibilizar, mediante pagamento, o acesso a essas bases de dados.

Para tanto, a RFB usou como fundamento a Portaria MF nº 457/2016, que impõe remuneração ao Serpro diretamente pelos terceiros, usuários da solução de disponibilização de dados e informações, de modo a ressarcir os valores necessários à sustentabilidade dos sistemas informatizados envolvidos.

Segundo a Receita Federal, não há autorização para cobrança pela RFB, mas sim de ressarcimento dos custos envolvidos. No entanto, **o Serpro realizou 250 contratos com entidades privadas entre 2017 e 2018, com valor total de quase R$ 25 milhões por ano.**

De acordo com informações disponíveis no site do Serpro, as APIs oferecidas estão disponíveis para todo mercado (instituições financeiras, seguradoras, operadoras de planos de saúde, gateways de pagamento, empresas de venda online, holdings, empresas de venda e locação de imóveis, empresas de bens de consumo, dentre outras), desde o pequeno empresário até as grandes instituições financeiras.

Entretanto, a maior parte dos contratos foram celebrados com instituições financeiras, que provavelmente não possuem dificuldades financeiras para arcar com os custos, sendo que outras entidades privadas, com interesse no acesso a essas bases de dados, não têm poder aquisitivo suficiente para arcar com os custos impostos pelo Serpro, na forma de API.

Cita-se, por fim, as inovações trazidas pela LGPDP, que em seu art. 24 determina que as empresas públicas e as sociedades de economia mista **que atuam em regime de concorrência**, sujeitas ao disposto no art. 173 da Constituição Federal, **deverão ter o mesmo tratamento dispensado às pessoas jurídicas de direito privado particulares**.

O art. 26, por sua vez, determina que o uso compartilhado de dados pessoais pelo Poder Público deve atender a finalidades específicas de execução de políticas públicas e atribuição legal pelos órgãos e pelas entidades públicas, respeitados os princípios de proteção de dados pessoais, **sendo vedado ao Poder Público transferir a entidades privadas dados pessoais constantes de bases de dados a que tenha acesso**.

O § 4º do art. 173 da CF/88 determina que a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros, a fim de proteger a livre concorrência e a livre iniciativa.

Desta forma, constatou-se verdadeiro monopólio da venda de informações públicas, coletadas pelo poder de polícia da administração tributária, repassadas gratuitamente às prestadoras de serviço de tecnologia da informação, e depois revendidas às entidades privadas capazes de arcar com os custos, muita das vezes excluindo o próprio cidadão, para geração de lucros ao Serpro.

Além dos questionamentos legais, existem dúvidas acerca da moralidade administrativa da comercialização de dados pessoais[clxxxii]. A denúncia efetuada pela Comissão de Proteção de Dados Pessoais do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios encontra-se sob investigação do Ministério Público Federal, por meio do Procedimento Preparatório nº 1.16.000.001692/2018-25[clxxxiii].

I.2 CRITÉRIOS

I.2.1 Normas de acesso a dados

O mais recente ordenamento jurídico assegura o direito fundamental de acesso à informação, tendo como diretrizes, nos termos do art. 3º da Lei nº 12.527/2011:

i. observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção;
ii. divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações;
iii. utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação;

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

iv. fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública; e
v. desenvolvimento do controle social da administração pública.

Ao regulamentar o uso da Internet no Brasil, uma das diretrizes da atuação do Poder Público é a publicidade e a disseminação de dados e informações públicos, de forma aberta e estruturada, nos termos do art. 24, VI, da Lei nº 12.965/2014.

Outrossim, complementando o acesso à informação, o governo federal instituiu a política de dados abertos por meio do Decreto nº 8.777/2016, com os seguintes objetivos, dentre outros:

i. aprimorar a cultura de transparência pública;
ii. promover a publicação de dados contidos em bases de dados de órgãos e entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional sob a forma de dados abertos;
iii. franquear aos cidadãos o acesso, de forma aberta, aos dados produzidos ou acumulados pelo Poder Executivo federal, sobre os quais não recaia vedação expressa de acesso; e
iv. fomentar o controle social e o desenvolvimento de novas tecnologias destinadas à construção de ambiente de gestão pública participativa e democrática e à melhor oferta de serviços públicos para o cidadão.

Conforme disposto no art. 2º do Decreto nº 8.777/2016, qualquer dado gerado ou acumulado pelo Governo que não esteja sob sigilo ou restrição de acesso nos termos da LAI deve ser acessível ao público e de forma aberta, processável por máquina, referenciado na internet e disponibilizado sob licença aberta que permita sua livre utilização, consumo ou cruzamento.

No anexo ao Decreto nº 8.777/2016, há uma relação de dados de interesse público que deverão ter a abertura priorizada, a qual inclui dados sobre os quadros societários e de administradores das pessoas jurídicas, de responsabilidade da RFB. Isso não quer dizer que outros tipos de dados não devam ser divulgados, já que publicidade e transparência são regras para a Administração Pública.

A decisão negativa de acesso de pedido de abertura de base de dados governamentais fundamentada na demanda por custos adicionais desproporcionais e não previstos pelo órgão deverá apresentar análise sobre a quantificação de tais custos e sobre a viabilidade da inclusão das bases de dados em edição futura do plano de dados abertos, conforme o art. 6º, parágrafo único, do Decreto nº 8.777/2016.

Com o objetivo de fomentar o compartilhamento de bases de dados na administração pública federal, foi instituído o Decreto nº 8.789/2016, que apresenta em seu art. 2º, como finalidades do acesso aos dados:

i. a simplificação da oferta de serviços públicos;
ii. a formulação, a implementação, a avaliação e o monitoramento de políticas públicas;
iii. a análise da regularidade da concessão ou do pagamento de benefícios, ou da execução de políticas públicas; e
iv. a melhoria da qualidade e da fidedignidade dos dados constantes das bases dos órgãos e das entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional.

Por fim, o Decreto nº 8.638/2016, que instituiu a Política de Governança Digital no âmbito dos órgãos e das entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, apontou, em seu art. 1º, as finalidades da política:

i. gerar benefícios para a sociedade mediante o uso da informação e dos recursos de tecnologia da informação e comunicação na prestação de serviços públicos;
ii. estimular a participação da sociedade na formulação, na implementação, no monitoramento e na avaliação das políticas públicas e dos serviços públicos disponibilizados em meio digital; e
iii. assegurar a obtenção de informações pela sociedade, observadas as restrições

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

legalmente previstas.

I.2.2 Divulgação de dados com previsão legal

No tocante ao parcelamento, o art. 14-E da Lei 10.522/2002 determina que, mensalmente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional divulgarão, em seus sítios na internet, demonstrativos dos parcelamentos concedidos no âmbito de suas competências.

I.2.3 Compartilhamento de dados com órgãos públicos

Entre os objetivos da política de dados abertos, encontram-se o fomento à pesquisa científica de base empírica sobre a gestão pública; a facilitação do intercâmbio de dados entre órgãos e entidades da administração pública federal e as diferentes esferas da federação; e a promoção do compartilhamento de recursos de tecnologia da informação, de maneira a evitar a duplicidade de ações e o desperdício de recursos na disseminação de dados e informações (art. 1º, IV, VI e VIII, do Decreto 8.777/2016).

A Portaria RFB 1.384[clxxxiv], de 9 de setembro de 2016 prevê a disponibilização dos seguintes dados não protegidos por sigilo fiscal à Administração Pública Federal, operacionalizado pelo prestador de serviço: Cadastro de Pessoas Físicas (CPF); Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ); Cadastro de Imóveis Rurais (Cafir); Consulta e Gerencial da Declaração de Operações Imobiliárias (DOI); Nota Fiscal Eletrônica (NF-e); Sistemas de controle de débitos de pessoas jurídicas de direito público; Sistemas de controle de débitos parcelados; e Sistema de emissão de Certidão de Regularidade Fiscal perante a Fazenda Nacional.

A Portaria STI/MP nº 58[clxxxv], de 23 de dezembro de 2016, estabelece procedimentos complementares para compartilhamento de bases de dados oficiais entre os órgãos federais. Dispõe que os custos decorrentes do acesso ou da extração de informações de base de dados serão arcados pelo órgão interessado (art. 3º) e o acesso à base de dados pode ser solicitado com o intuito de disponibilizá-los a um conjunto de órgãos, vinculados ou não, que usarão os dados de forma compartilhada (art. 4º).

O art. 124 da Lei 13.473/2018 (LDO para 2018) determina que será assegurado aos membros e aos órgãos competentes dos Poderes da União, inclusive ao TCU, ao MPF e à CGU o acesso irrestrito, para consulta, aos seguintes sistemas ou informações, bem como o recebimento de seus dados, em meio digital: Sistema de Análise Gerencial da Arrecadação; CNPJ e Sistema Informatizado de Controle de Óbitos.

I.3 CAUSAS

Por lidar com dados econômicos e financeiros obtidos dos sujeitos passivos de obrigações tributárias (sigilo fiscal), há na Secretaria da Receita Federal uma cultura garantista dos direitos individuais no tocante à divulgação de dados das pessoas físicas e jurídicas inclusive, conforme pode-se concluir das orientações previstas no Manual do Sigilo Fiscal (Portaria RFB 3.541/2011).

A delegação da Receita Federal ao Serpro referente à disponibilização de dados mediante cobrança sob critérios do próprio prestador de serviço de tecnologia de informação não é razoável, levando a gastos extras pela administração pública e pela sociedade como um todo.

Nesse sentido destaca-se também o Acórdão 2512/2018-TCU-Plenário, relator ministro Augusto Sherman, que trata do Relatório Sistêmico sobre Transparência Pública, que recomendou à Casa Civil da Presidência da República, entre outros, que:

i. promova ações para disseminar, junto às organizações públicas federais, o modelo de dados abertos, como forma de aprimoramento da transparência ativa exigida pela Lei 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação), assim como a disponibilização, sempre que possível, de recursos flexíveis de pesquisa, análise e exportação dos dados, permitindo reduzir a assimetria entre agentes públicos e cidadãos, e fomentar o controle social e a participação da sociedade nas escolhas públicas; e

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

ii. promova ações, em conjunto com o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, para capacitar as organizações públicas federais e seus agentes para a classificação adequada das informações tratadas com relação ao sigilo, de modo a evitar que o sigilo das informações seja a regra, quando deveria ser uma exceção, em conformidade com o art. 3º, inciso I, da Lei 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação).

I.4 EFEITOS

A transparência ativa e o controle social da Receita Federal não são atingidos em sua plenitude pela precariedade no tratamento e disponibilização aos interessados de dados e informações produzidas e custodiadas pelo órgão, sendo que as regulamentações advindas da RFB geram custos adicionais para a APF e para o cidadão na obtenção de dados e informações não classificados, inviabilizando o acesso a dados.

Impor custos excessivos para o acesso a dados traz prejuízo à transparência e ao interesse público, visto que alguns cruzamentos de informações poderiam ser realizados de forma menos onerosa, principalmente quando envolvem a concessão benefícios sociais executados por meio de políticas públicas.

O Acórdão 2569/2014-TCU-Plenário, de relatoria do Ministro Benjamin Zymler, já destacava os benefícios para a Administração Pública da abertura de seus dados e da relação com o papel desta Corte de Contas:

> Em um cenário em que a abertura de dados públicos se populariza, aumentam as possibilidades de **criação de soluções pelo governo ou pela própria sociedade**, o que favorece o aparecimento de **novas oportunidades de mercado** para aqueles que desejem **elaborar alternativas inovadoras para melhoria da prestação de serviços públicos**. Portanto, a **disponibilização de dados públicos de interesse coletivo ou geral** tem grande potencial para **agregar valor ao negócio da administração pública e à própria sociedade**, com **incremento da participação social e empoderamento do cidadão**, que se coadunam com os **objetivos estratégicos constantes do plano estratégico do TCU**, quais sejam "contribuir para a melhoria do desempenho da Administração Pública" e "contribuir para a transparência da Administração Pública". (**grifo nosso**)

Como exemplo do impacto causado pela falta de acesso às bases governamentais, pode-se citar a adoção de medida cautelar contida no Acórdão 775/2016-TCU-Plenário, relator ministro Augusto Sherman, que determinou ao Incra:

i. a suspensão dos processos de seleção de novos beneficiários para a reforma agrária;
ii. a suspensão do assentamento de novos beneficiários já selecionados; e
iii. a suspensão de novos pagamentos de créditos da reforma agrária e de remissão dos créditos da reforma agrária a que se refere o art. 3° da Lei nº 13.001/2014 para os para os beneficiários com indícios de irregularidade apontados pelos cruzamentos efetuados pelo TCU.

Segundo o Incra, se tivesse acesso às bases governamentais, solicitadas em 2006, poderia ter mitigado tal impacto negativo à instituição e aos trabalhadores rurais.

Contudo, teve a suspensão de dezesseis meses de todo o programa de reforma agrária, de 4/5/2016 até 6/9/2017, até a suspensão da cautelar pelo Acórdão 1976/2017-TCU-Plenário, de relatoria do ministro Augusto Sherman, prejudicando assim, as famílias que não apresentaram irregularidades, bem como as identificadas com supostas irregularidades não tinham como conhecer seu conteúdo, a fim de corrigir junto aos órgãos detentores das informações.

O Acórdão 2587/2018-TCU-Plenário, de relatoria do Ministro Vital do Rêgo, que analisou o relatório de levantamento de auditoria para avaliar o **uso integrado de informações na gestão de políticas públicas,** especialmente aquelas ligadas à **concessão de benefícios e de recursos financeiros**, por meio da análise de dados de sistemas governamentais, de forma a identificar indícios

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

de irregularidades em tais bases informacionais, demonstrou que a **ausência de integração entre os sistemas do próprio governo federal possibilita a existência de inconsistências** que podem **prejudicar a gestão de políticas públicas** e a análise dos dados propriamente dita.

De acordo com o voto do ministro relator, os cruzamentos de dados que permitiram comparar informações similares armazenadas em diferentes bases de dados governamentais "**deveriam fazer parte da rotina de detecção de irregularidades realizada pelos órgãos responsáveis pela execução dos programas de governo**, contudo, não é o que se verifica na prática, devido, principalmente, a **dificuldades relatadas por gestores em compartilhar o uso de bases de dados entre os órgãos federais**".

Por fim, a falta de divulgação dos atos administrativos realizados pela RFB impede que o próprio contribuinte possa balizar suas condutas de acordo com padrões concretos de legalidade consolidados em tais documentos, mediante a comparação do tratamento dispensado aos outros contribuintes.

A abertura dos atos de aplicação do direito também contribui para que se democratize o acesso à informação (acesso à legalidade concreta), fazendo com que não apenas grandes escritórios de advocacia que trabalham em larga escala tenham visão privilegiada do entendimento das autuações e suas **assimetrias na aplicação dos critérios legais**, criando-se **ambiente de negócios**, reduzindo **custos de transação** e tornando **acessíveis informações** hoje concentradas nas mãos de poucos.

A restrição injustificada do acesso à informação pública implica direta ofensa ao direito do cidadão de deliberar sobre políticas públicas, sobre a eficiência da ação dos servidores públicos e sobre a aferição da igualdade perante a lei. As **consequências** são: **difusão de insegurança jurídica sistêmica**, fomento exponencial da **indústria do contencioso** e **não submissão** da administração pública ao **controle social de seus atos**, uma vez que participação efetiva no processo democrático exige a existência de participantes adequadamente informados (CORRÊA & DE SANTI, 2017, p. 72).

APÊNDICE J – Acesso às informações protegidas por sigilo fiscal para fins de formulação e avaliação de políticas públicas

> ***O único país latino-americano tratado nas análises de longo prazo do livro é a Argentina***. *Isso porque lá as estatísticas tributárias anônimas são públicas. A Colômbia recebe atenção, mas apenas para um período recente.* ***No Brasil não é possível replicar o estudo, pois a concentração de renda nos dados tributários é tratada como um segredo***. ***As poucas informações acessíveis datam da década de 90****, quando a Receita Federal decidiu publicar relatórios com informações gerais sobre a distribuição da renda declarada, do patrimônio e dos impostos no Brasil. Os dados mostraram o que já se suspeitava:* ***a renda era extremamente concentrada, o patrimônio ainda mais. O que não sabemos é como isso evoluiu desde então, pois a transparência durou pouco*****. (grifo nosso)**
> (MEDEIROS, 2014)

J.1 SITUAÇÃO ENCONTRADA

J.1.1 Confidencialidade e acesso às informações

Há mais de trinta anos os pesquisadores brasileiros já se debruçavam sobre os procedimentos e métodos empregados para a manutenção do sigilo nas diversas pesquisas e levantamentos realizados, segundo seus diversos aspectos relevantes, que compreendem um lado legal, um lado político, um lado ético e uma face técnico-operacional (NASCIMENTO SILVA, 1988, p. 3)

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

A tarefa de encontrar o balanço entre o que é solicitado e o que deve ser acessível ou permitido não é de fácil execução. Satisfazer o objetivo de fornecer informação relevante e adequada à sociedade implica em prover dados tão ricos e detalhados quanto os recursos permitam. Ao mesmo tempo, aumentar a riqueza e os detalhes implicam no risco de que dados produzidos e disseminados levem à revelação de dados sobre indivíduos, entidades e empresas identificados ou identificáveis (IBGE, 1999, p. 5).

Nesse contexto, os direitos da sociedade à informação e os direitos dos indivíduos, entidades e empresas à privacidade das informações individuais está em jogo. A integridade das estatísticas oficiais e a confiança pública nessas estatísticas são essenciais para o bom governo de uma nação. Para que exista essa confiança pública nas estatísticas oficiais, é essencial assegurar a integridade das instituições encarregadas de sua produção, que depende de maneira crítica da confiança pública para obter as informações de que necessita para prover o governo e a sociedade das estatísticas necessárias à informação, ao debate e à tomada de decisão (IBGE, 1999, p. 5).

Os avanços tecnológicos na área de computação oferecem oportunidades para processar, acessar e analisar grandes conjuntos de dados de forma mais eficiente, mas por outro lado facilitam o acesso a dados individualmente identificáveis e não autorizados a serem divulgados, além de reforçar a tendência dos usuários em solicitar dados cada vez mais detalhados (BIANCHINI, 1994, p. 10).

Existe farta bibliografia a respeito do tratamento da questão do sigilo por órgãos internacionais de pesquisa, que vão desde a definição da concentração de informação (o número mínimo de observações que podem ser divulgadas e a cobertura máxima que cada indivíduo pode representar no subconjunto, por exemplo); passando pelas restrições de divulgação e de cópia; restrições de acesso físicas e lógicas; procedimentos de mascaramento de dados; até a eliminação de registros de valores raros que poderiam identificar um indivíduo (BIANCHINI, 1994, pp. 6-9).

A identificação de fragilidades e oportunidades de melhoria nos processos de trabalho praticados na instituição, analisados sob diferentes perspectivas relacionadas ao tema da segurança da informação, entre as quais, tecnologia, infraestrutura, gestão da informação, procedimentos, pessoas, aspectos normativos e dimensão institucional, é preocupação constante em centros de pesquisas, devido à capacidade de afetar a credibilidade da instituição (IBGE, 2014, p. 3).

Ao contrário do que ocorre no país, a experiência internacional trata sempre da forma de proteção da informação, a fim de que não seja possível identificar um indivíduo por ocasião da divulgação dos resultados das pesquisas, mas o acesso aos microdados, mesmo identificados, para fins de formulação e avaliação das políticas públicas, normalmente é permitido.

J.1.2 Uso de registros administrativos para fins estatísticos

Multiplicam-se demandas por informação para tomada de decisão nas esferas pública e privada, em todos os níveis analíticos, com detalhamentos, escalas e tempestividade não antes imaginados. Ao mesmo tempo, novos atores, em especial minorias, desejam ver-se retratados pelas estatísticas oficiais, afirmando suas identidades e fortalecendo seu poder de reconhecimento e reivindicações dentro do contexto democrático.

Há também que se destacar o compromisso assumido pelos países quanto ao monitoramento dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) que, dada sua magnitude (17 objetivos e 169 metas), tem exigido e exigirá cada vez mais esforços de coordenação para a produção dos mais de 240 indicadores que compõem a referida agenda, no âmbito global, regional e nacional, até 2030 (IBGE, 2018, p. 4).

No plano internacional, ao mesmo tempo em que ocorre esse aumento da demanda por dados estatísticos, é crescente a preocupação com o sigilo dos dados e com a redução da burocracia e com a necessidade de se prestar informações redundantes ou excessivas ao Estado.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Um dos principais movimentos nesse sentido envolve o uso intensivo de registros administrativos na produção estatística, em substituição parcial ou integral à coleta direta de dados. Este uso não só representa um significativo ganho de economicidade ao processo estatístico, como também abre uma janela de oportunidades para novos tipos de análises e para o enriquecimento temático da produção de informações (IBGE, 2018, p. 5).

Estatísticas de qualidade são necessárias para que o poder público exerça uma administração eficiente a partir da gestão e da formulação de políticas públicas baseadas em evidências. Da mesma forma, essas estatísticas amplificam a transparência, permitindo que a mídia, as organizações não-governamentais e os cidadãos monitorem as atividades de governo.

Entretanto, rotineiramente os órgãos e unidades responsáveis pela formulação e avaliação das políticas públicas são impedidos de acessar informações constantes de base de dados administrativos, notadamente os que possuem alguma informação sensível ou protegida por sigilo.

J.1.2.1 Comércio exterior

Cita-se, com exemplo, as NOTAS nº 00208 e 00375/2016/CONJUR-MDIC/CGU/AGU que, a despeito das punições pelo não fornecimento dos microdados ao IBGE, previstas no art. 2° da Lei n° 5.534/1968, opinaram pela impossibilidade de fornecimento ao IBGE de dados individualizados por pessoa física ou jurídica relativos às operações de comércio exterior, tendo em conta que prevalece o entendimento de que os microdados de comércio exterior são resguardados por sigilo fiscal, e que a solicitação não se amolda a quaisquer das hipóteses do §1° do art. 198 e parágrafo único do art. 199 do CTN.

O IBGE não é o único a enfrentar tal limitação em suas atividades de pesquisa. Levando em consideração as possibilidades e as limitações inerentes à cessão e ao uso de microdados identificados, pesquisadores do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) discutiram a relevância do acesso do Ipea a algumas informações de uso restrito mantidas por órgão da administração pública, devido a seu alto valor como insumo para pesquisas aplicadas à política pública (ANDRADE & NASCIMENTO, 2015).

Com base em ampla literatura nacional e internacional, os pesquisadores enumeram três mecanismos facilitadores do acesso a microdados administrativos por instituições de pesquisa:

i. disponibilidade pública de arquivos com os microdados tratados (em geral, publica-se parte dos microdados coletados, mascarando ou excluindo os que pudessem permitir identificação de indivíduos, como nome, local de residência, registro civil, etc.);

ii. implementação de acordos ou contratos de licenciamentos para estabelecer as condições de acesso e uso dos dados (termos de confidencialidade); e

iii. implantação de *Research Data Center* (RDC) (salas de sigilo, com a supervisão de técnicos qualificados e com protocolos de segurança bem-definidos, permitem o acesso de pesquisadores a microdados de registros administrativos e estatísticos) (ANDRADE & NASCIMENTO, 2015, pp. 12-14).

Além do próprio Ipea[clxxxvi], ao menos o IBGE[clxxxvii] e o Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep)[clxxxviii] possuem salas de sigilo para a realização de pesquisas em bases de dados sensíveis ou protegidas por sigilo.

Como estudo de caso, o texto para discussão apresentou o problema de acesso aos dados referentes às importações, constantes da base de dados do Siscomex que, embora sejam publicados de maneira agregada, ou por faixas de valor[clxxxix], não se prestam para levantamentos estatísticos, por não permitir a realização de uma gama de análises apuradas acerca das tendências de comportamento de variáveis relevantes.

J.1.2.2 Políticas educacionais

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Por ocasião do Painel de Referência da Auditoria Operacional, realizado no TCU, o pesquisador do Ipea Paulo Nascimento apresentou a dificuldade de se realizar o novo desenho do Programa Fies como exemplo de como a pesquisa aplicada no país é prejudicada pela fala de acesso aos microdados mantidos pela Receita Federal.

Auditoria Operacional[cxc] do TCU no Fies identificou que:

i. o Fies passou por período de significativa ampliação sem que houvesse um planejamento adequado ou estudos que amparassem o crescimento da política pública, o que tem acarretado riscos à sustentabilidade do programa;

ii. a preços de dezembro de 2015, o custo para se manter os contratos de financiamentos já assinados é de R$ 55,4 bilhões até 2020, sendo R$ 13,8 bilhões apenas para os contratos firmados no primeiro semestre de 2014;

iii. apesar do aumento do número de matrículas, o Fies não contribuiu de forma significativa para o crescimento da taxa líquida de matrículas no ensino superior; e

iv. ausência de repasse de parte dos títulos públicos devidos às mantenedoras de Instituições de Ensino, no exercício de 2015, ocasionando uma dívida do Fies com essas mantenedoras na ordem de R$ 3,1 bilhões.

O Acórdão 3001/2016–TCU–Plenário, de relatoria da Ministra Ana Arraes determinou, dentre outros, que os gestores do programa apresentassem plano de trabalho com ações sobre a estratégia a ser adotada para que o Fies possa efetivamente contribuir para a política educacional, os aspectos relativos ao monitoramento, à avaliação e à mitigação dos impactos fiscais gerados pela expansão do programa e o monitoramento, a avaliação e as estratégias de atuação quanto aos índices de inadimplência do Fies.

Conforme explicitado pelo pesquisador do Ipea no Painel de Referência, a experiência internacional indica que a implementação de pagamentos contingentes à renda dos beneficiários é, provavelmente, a melhor alternativa possível e eficiente para proteger os beneficiários de choques de renda ao longo da vida, e minimizar perdas do governo com inadimplência e zerar o subsídio da taxa de juros arcados pela sociedade.

Entretanto, a despeitos dos graves problemas no desenho do programa constatados pela auditoria do TCU, por falta de acesso aos microdados de renda disponíveis, o desenho da política pública não pode ser otimizado com bases reais, comprometendo a capacidade do país de planejar, avaliar e fornecer políticas públicas de melhor qualidade e com custos mais baixos à sociedade.

As boas práticas internacionais indicam que o exemplo citado com políticas públicas educacionais pode ser expandido para diversas outras áreas carentes no país, como saúde, emprego, segurança e previdência, por exemplo.

J.1.2.3 Concentração de renda e riqueza

Cabe citar o caso da dificuldade de uso das estatísticas de imposto de renda como fonte de análises sobre a concentração da renda e da riqueza, que voltou à agenda de debates com as pesquisas lideradas pelo francês Thomas Piketty em torno de vários países.

Conforme apontado no texto para discussão do Instituto Brasileiro de Economia da FGV (IBRE), já se sabe que não foi possível aplicar a mesma investigação ao Brasil porque a RFB não divulga microdados das declarações de imposto de renda.

Se para a mídia e o grande público a ausência de informações sobre o Brasil soa como algo estranho e uma novidade, ela vem sendo reclamada há muito tempo por pesquisadores brasileiros que estudam questões de desigualdade e, mais especificamente, de equidade tributária ou fiscal. Em particular, a restrição do acesso às declarações individuais do IRPF tem sido justificada pela

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

possibilidade de a RFB vir a ser acusada de quebra de sigilo fiscal, sem falar na questão do custo de processamento das declarações.

Aliás, a necessidade de elaborar tabulações extras é usada como justificativa para negar pedidos de acesso à distribuição de renda por classes, requeridos com base na Lei de Acesso à Informação. O resultado é que o Brasil está, não apenas menos transparente do que outros países, inclusive vizinhos, com economias de menor porte e, sobretudo, com máquinas fazendárias nem tão modernizadas, como regrediu indiscutível e fortemente nessa questão (AFONSO, 2014, p. 3).

Conforme afirma o pesquisador, há pouco mais de duas décadas, quando não existiam microcomputadores, nem se sonhava com o que viria a ser a Internet e todas as declarações de imposto de renda eram entregues em papel e processadas quase mecanicamente, a Receita Federal publicava anuários com um grande detalhamento das informações extraídas do IRPF e também do IRPJ, fora o IPI (AFONSO, 2014, p. 4).

Era de se esperar que, com a informatização dos sistemas, a divulgação dos dados seria ainda mais fácil, entretanto, a RFB adotou caminho inverso e deixou de publicar as séries detalhadas. Se a RFB continuasse a publicar os dados que divulgava há quase meio século, seria possível continuar a realizar pesquisas com escopo muito próximo às de Piketty e equipe. Na linha em que eles trabalharam em outros países, é simplesmente impossível reproduzir a apuração de indicadores para o Brasil porque aqui se pública, ainda assim com alguma dificuldade e atraso, apenas uma consolidação bem agregada das declarações (AFONSO, 2014, p. 4).

É fato que, após uma série de pressões vindas dos pesquisadores, e por força da Portaria MF nº 165, de 9 de maio de 2016, do então Ministro da Fazenda Nelson Barbosa, a RFB passou a divulgar em sua página de Estudos e Estatísticas[cxci] algumas informações agregadas, como os "Grandes Números das Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas", por exemplo.

Entretanto, essa medida ainda é apontada como muito tímida por alguns especialistas. Ainda existem dificuldades em relação a diferenças de recortes, de estratificações, de desdobramentos por faixas, de formas de apresentação dos dados, e de descontinuidade de divulgação, além da falta de acesso aos dados.

Cita-se por exemplo, a questão da desigualdade de renda no país. Nelson Barbosa, que além de economista e professor, ocupou diversos cargos de destaque no governo (Ministro de Estado do Planejamento, Ministro de Estado da Fazenda do Brasil, Secretário de Política Econômica e Secretário de Acompanhamento Econômico do Ministério da Fazenda) e como tal, se supõe ter amplo conhecimento no tema, afirmou por mais de uma vez[cxcii], com base em dados declarados coletados pelo IBGE, que, "nos últimos anos, o Brasil foi uma das poucas grandes economias do mundo em que a desigualdade da distribuição de renda do trabalho caiu".

Por outro lado, os pesquisadores do Ipea Marcelo Medeiros e Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza, em conjunto com o Auditor Fiscal da Receita Federal Fábio Ávila de Castro que, como tal, possui acesso ao sistema *Data Warehouse* do IRPF, afirmaram que[cxciii], "com os dados do imposto de renda agora podemos saber que a desigualdade é maior do que nós vínhamos calculando", e que, de fato, "houve estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, entre 2006 e 2012".

A página de trabalhos acadêmicos[cxciv] ainda traz diversos outros exemplos de estudos produzidos por servidores da RFB que, igualmente ao último citado, dificilmente poderiam ser reproduzidos por pesquisadores que não detivessem acesso privilegiado por ser servidor da RFB, por falta de acesso aos dados protegidos por sigilo fiscal.

Além do problema de falta de equidade entre os pesquisadores, tal problema indica que muitas das políticas públicas de transferência de renda desenvolvidas foram ineficientes, mal desenhadas ou mal focalizadas, por exemplo.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Se a RFB voltasse a divulgar estatísticas do IRPF com a mesma abertura que usava em suas publicações há meio século, ou melhor ainda, se fizesse como suas congêneres latino-americanas ou mesmo das economias mais liberais do mundo, que franqueiam o acesso aos microdados das declarações, suprimida qualquer identificação do contribuinte, de suas fontes pagadoras e de seus pagamentos, seria possível revelar dados cruciais para um melhor conhecimento da economia e da sociedade brasileira. Há muito por revelar e por melhor se estudar, em especial sobre a distribuição da renda e da riqueza (AFONSO, 2014, pp. 37-38).

O melhor conhecimento da estrutura de geração de renda e de sua distribuição e a da riqueza são elementos cruciais para aperfeiçoar o desenho da tão reclamada reforma tributária para o país. Mais do que um deleite acadêmico de melhor calcular a desigualdade, é imperioso refazer contas, esquecer a retórica oficial e repensar as políticas públicas, das tributárias às sociais, caso se pretenda realmente tornar a nossa sociedade mais justa (AFONSO, 2014, p. 44).

J.1.2.4 Riscos fiscais à União

Por ocasião do Painel de Referência realizado pelo TCU, o Sr. Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva, Consultor da Câmara dos Deputados, apresentou as dificuldades de se avaliar a estimativa do impacto orçamentário-financeiro da concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária na análise dos projetos de lei, por parte das consultorias legislativas e de orçamento das casas do Congresso Nacional, conforme previsto no art. 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O Senado Federal, que possui ainda as competências de avaliar a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, de acordo com o disposto no inciso XV do art. 52 da Constituição Federal, e nos arts. 393-A a 393-F do Regimento Interno do Senado Federal, enfrenta maiores dificuldades, tendo em vista a necessidade de se confiar, quase que cegamente, nas informações produzidas e apresentadas pela Receita Federal, dada a impossibilidade de contestação dos números.

O Consultor citou vários exemplos de projetos de leis, contrários aos interesses da Receita Federal, onde foram apresentados dados completamente discrepantes da realidade dos fatos demonstrada pouco tempo depois.

De fato, existe a possibilidade de influenciar o debate da elaboração das políticas públicas no âmbito do Poder Legislativo, apresentando números, "**sem maiores detalhamentos sobre a memória do cálculo dos valores apresentados e tampouco qualquer descrição metodológica detalhada referente às estimativas apresentadas**", como admitido pela própria Receita Federal, por meio do Parecer nº 257/2017 da Assessoria Especial da RFB[cxcv].

Igualmente grave é a afirmação, realizada pela RFB, por meio da Nota SIC Cetad/Coest nº 192, de 29 de agosto de 2017, de que:

> Por fim, para aduzir as razões da utilização deste mesmo percentual **nas estimativas referentes ao Anexo de Riscos Fiscais**, **cumpre registrar que este documento** que acompanha a peça orçamentária no processo legislativo **não possui o condão de demonstrar com precisão a composição das bases de tributação** e **tampouco ser utilizado como referência para aferir precisamente o efeito de eventuais decisões** desfavoráveis ao Fisco. Tais estimativas objetivam sobretudo delimitar a **ordem de grandeza aproximada** dos valores referentes às demandas judiciais de natureza tributária e que podem impactar o exercício financeiro seguinte. **(grifo nosso)**

Tal afirmação parece ignorar o fato de que, nos termos do § 3º, art. 4º da LRF, o objetivo do Anexo de Riscos Fiscais é avaliar "os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem".

Desta forma, a reserva de contingência estabelecida nos orçamentos anuais pode estar subdimensionada, sendo insuficiente para enfrentar os riscos fiscais, caso se concretizem, ou superdimensionada, restringindo a utilização de recursos essenciais à execução de políticas públicas em benefício da sociedade. Assim, a fragilidade dos critérios apresentados pela RFB esvazia por

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

completo a credibilidade do Anexo de Riscos Fiscais, pondo em risco a estabilidade das finanças públicas e a execução das políticas públicas.

Cabe acrescentar que a Receita Federal se negou, por diversas vezes, a fornecer tais informações, por meio de fundamento manifestamente improcedente de que as informações solicitadas seriam sigilosas, por envolver dados pessoais dos contribuintes (VASCONCELOS, et al., 2017).

Não obstante a importância de tais informações para influenciar a opinião dos Poderes Executivo e Legislativo, é preciso observar também que o próprio Poder Judiciário pode ser levado a cometer equívocos, quando do julgamento de questões envolvendo direito tributário.

Como exemplo ilustrativo do prejuízo potencial causado pela imprecisão dos dados apresentados pela Receita Federal, cita-se o caso do recurso extraordinário nº 574.076/PR, com repercussão geral reconhecida, no qual os ministros do STF entenderam que "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins".

No caso, com base nos dados apresentados pela RFB e registrados no Anexo de Riscos Fiscais, a PGFN requereu a modulação de efeitos de eventual decisão contrária à União, sobre o argumento de que o provimento do recurso causaria impacto financeiro para a União de R$ 250 bilhões no período entre 2003 e 2014, o que, por sua vez, teria desdobramentos negativos nos orçamentos da saúde, da previdência e assistência social.

Desta forma, admitir como verdadeiro um prejuízo, cujo cálculo sequer a Receita Federal consegue explicar, equivale a ignorar as funções das leis orçamentárias e legitimar alegações desprovidas de qualquer senso de realidade (VASCONCELOS, et al., 2017).

J.2 CRITÉRIOS

J.2.1 Constitucionais, legais e normativos

De acordo com o art. 21, inciso XV, da CF/88, compete à União, dentre outros, organizar e manter o serviço oficial de estatística. A competência para legislar sobre o Sistema Estatístico Nacional é **competência privativa** da União, por força do art. 22, inciso XVIII da Carta da República.

No plano infraconstitucional, todos os principais instrumentos[cxcvi] que regulam a pesquisa estatística **são anteriores à promulgação da Carta Magna**.

O art. 1º do **Decreto-Lei nº 161**, de 13 de fevereiro de 1967, que autoriza o Poder Executivo a instituir a Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), estabelece que o **IBGE é o órgão central**, que "coordenará as atividades do Sistema Estatístico Nacional, bem como as de natureza geográfica e cartográfica, realizando levantamentos e estudos naqueles campos, na forma da lei".

A **Lei nº 5.534**, de 14 de novembro de 1968, que trata da obrigatoriedade de prestação de informações estatísticas, dispõe, em seu art. 1º, que "**toda pessoa natural ou jurídica** de **direito público ou** de direito **privado** que esteja sob a **jurisdição da lei brasileira** é **obrigada a prestar as informações** solicitadas pela Fundação IBGE para a execução do Plano Nacional de Estatística".

O parágrafo único do referido artigo afirma que "as informações prestadas terão **caráter sigiloso**, serão usadas **exclusivamente para fins estatísticos**, e **não poderão ser objeto de certidão**, nem, em hipótese alguma, servirão de prova em processo administrativo, fiscal ou judicial, excetuado, apenas, no que resultar de infração a dispositivos desta lei". O Decreto nº 73.177, de 20 de novembro de 1973, regulamentou tal dispositivo legal.

A **Lei nº 5.878**, de 11 de maio de 1973, que trata do IBGE, dispões, em seu art. 2º, que "constitui **objetivo básico** do IBGE **assegurar informações e estudos de natureza estatística**, geográfica, cartográfica e demográfica **necessários ao conhecimento da realidade física**, **econômica**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

e social do País, visando especificamente ao **planejamento econômico e social** e à segurança nacional".

A **Lei nº 6.183**, de 11 de dezembro de 1974, que dispõe sobre os Sistemas Estatístico e Cartográfico Nacionais, estabeleceu, em seu art. 2º, que "integram o Sistema Estatístico Nacional **todos os órgãos e entidades da Administração Pública** direta e indireta, de âmbito federal, estadual ou municipal, e **entidades de natureza privada, que exerçam atividades estatísticas**" com o objetivo de "possibilitar o conhecimento da **realidade física, econômica e social do país**, visando especialmente ao **planejamento econômico e social** e à segurança nacional" e que para isso "recebam **subvenção ou auxílio dos cofres públicos**".

Por fim, o **Decreto nº 77.624**, de 17 de maio de 1976, que trata da utilização, pelo IBGE, de dados informativos de origem governamental na produção de informações e estudos de interesse do planejamento econômico e social e da segurança nacional, dispõe, em seu art. 1º, que "ao IBGE será dado **acesso às informações estatísticas existentes nos órgãos e entidades da administração federal civil, direta e indireta, e nas fundações supervisionadas**, para a produção de informações e estudos de natureza estatística, geográfica, cartográfica e demográfica necessários ao conhecimento da realidade física, econômica e social do País, visando especialmente ao planejamento económico e social e à segurança nacional".

O § 1° prevê que "nos casos em que houver **sigilo a ser resguardado**, tal circunstância será prévia e expressamente comunicada ao IBGE pelo órgão, entidade ou fundação fornecedor dos dados", para fins de manutenção do caráter sigiloso da informação.

Já o § 2º determina que se "o IBGE dará **tratamento especial aos dados recebidos** sendo o responsável pela rigorosa observância", podendo utilizá-los somente para fins estatísticos.

Dessa forma, vê-se que **há mais de cinquenta anos** já existe previsão legal de que:

i. é obrigatória a prestação de informações para fins estatísticos, principalmente para órgãos da administração;
ii. é obrigatório o uso das informações prestadas apenas para conhecimento da realidade física, econômica e social do País, visando especificamente ao planejamento econômico e social e à segurança nacional;
iii. o Sistema Estatístico Nacional é composto por todos os órgãos e entidades da Administração Pública direta e indireta, de âmbito federal, estadual ou municipal, e entidades de natureza privada, que recebam subvenção ou auxílio dos cofres públicos para exercerem atividades estatísticas;
iv. será dado o acesso às informações estatísticas existentes nos órgãos e entidades da administração federal civil, direta e indireta, e nas fundações supervisionadas; e
v. nos casos em que houver sigilo a ser resguardado, tal circunstância será prévia e expressamente comunicada, para fins de adoção de tratamento especial para resguardar o sigilo das informações.

Recentemente, a Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais alterou parcialmente a compreensão do que seria caracterizado como órgão de pesquisa. De acordo com o art. 5º, XVIII, órgão de pesquisa é "órgão ou entidade da administração pública direta ou indireta ou pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos legalmente constituída sob as leis brasileiras, com sede e foro no País, **que inclua em sua missão institucional ou em seu objetivo social ou estatutário a pesquisa básica ou aplicada de caráter histórico, científico, tecnológico ou estatístico**".

Ou seja, independentemente de recebimento de recursos públicos, entidades de pesquisa de direito privado, desde que sem fins lucrativos, poderão exercer a atividade de pesquisa e acessar informações sensíveis.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

O art. 5º apresenta, ainda, uma série de definições importantes, que não estavam detalhadamente previstas em outras leis e servem como referencial para a melhor compreensão do tema, como por exemplo: i) a diferença entre dado pessoal, dado pessoal sensível e dado anonimizado; ii) operações de tratamento e anonimização de dados; e iii) transferência e compartilhamento de dados, entre outros.

De acordo com o art. 7, IV, c/c o art. 11, II, c da LGPDP, **todos os órgãos de pesquisa** também poderão efetuar o tratamento dos dados pessoais, **mesmo sem fornecimento de consentimento do titular**, nas hipóteses em que for indispensável para a realização de pesquisas, garantida, **sempre que possível**, a anonimização dos dados pessoais.

Embora não trate especificamente de dados protegidos por sigilo fiscal, a LGPDP apresenta cuidados adicionais para o tratamento de dados relativos à saúde pública que, pela natureza sensível dos dados envolvidos, devem receber maiores cuidados:

> Art. 13. Na realização de estudos em **saúde pública**, os órgãos de pesquisa **poderão ter acesso a bases de dados pessoais**, que serão **tratados exclusivamente dentro do órgão** e **estritamente para a finalidade de realização de estudos e pesquisas** e **mantidos em ambiente controlado e seguro**, conforme **práticas de segurança previstas em regulamento específico** e que incluam, sempre que possível, a **anonimização ou pseudonimização** dos dados, bem como considerem os **devidos padrões éticos relacionados a estudos e pesquisas**.
>
> § 1º A **divulgação dos resultados** ou de qualquer excerto do estudo ou da pesquisa de que trata o caput deste artigo **em nenhuma hipótese poderá revelar dados pessoais**.
>
> § 2º **O órgão de pesquisa será o responsável pela segurança da informação** prevista no caput deste artigo, **não permitida, em circunstância alguma, a transferência dos dados a terceiro**.
>
> § 3º O acesso aos dados de que trata este artigo será objeto de regulamentação por parte da autoridade nacional e das autoridades da área de saúde e sanitárias, no âmbito de suas competências.
>
> § 4º Para os efeitos deste artigo, **a pseudonimização é o tratamento por meio do qual um dado perde a possibilidade de associação, direta ou indireta, a um indivíduo**, senão pelo uso de informação adicional mantida separadamente pelo controlador em **ambiente controlado e seguro**. **(grifo nosso)**

Tais elementos podem fornecer um direcionamento do que seria razoável, como exemplo de boa prática em pesquisas que envolvam acesso aos dados protegidos por sigilo fiscal.

J.2.2 Boas Práticas Internacionais

Diversas iniciativas foram adotadas, por relevantes organismos multilaterais, a fim de promover a política estatística. Dentre elas, destacam-se as adotadas pela ONU, OCDE e União Europeia.

J.2.2.1 Organização das Nações Unidas (ONU)

Os **Princípios Fundamentais de Estatísticas Oficiais das Nações Unidas**[cxcvii], adotada pela Assembleia-Geral das Nações Unidas, em 29 de janeiro de 2014, já reconhecia o **papel fundamental da informação estatística oficial de alta qualidade na análise e na tomada de decisões informadas em políticas públicas**; no apoio ao **desenvolvimento sustentável, à paz e à segurança**; bem como no conhecimento mútuo e ao **comércio entre os Estados e povos** de um mundo cada vez mais conectado; exigindo **abertura e transparência** (UN, 2014A, pp. 1-2):

> ***Fundamental Principles of Official Statistics***
>
> *Principle 1. Official statistics provide an **indispensable element in the information system of a democratic society**, serving the Government, the economy and the public with data about the economic, demographic, social and environmental situation. To this end, official statistics that*

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

meet the test of practical utility are to be compiled and made available ***on an impartial basis by official statistical agencies*** *to honour citizens' entitlement to public information.*

Principle 2. To retain trust in official statistics, the statistical agencies need to decide according to strictly professional considerations, including scientific principles and professional ethics, on the methods and procedures for the collection, processing, storage and presentation of statistical data.

Principle 3. To facilitate a correct interpretation of the data, the statistical agencies are to present information according to scientific standards on the sources, methods and procedures of the statistics.

Principle 4. The statistical agencies are entitled to comment on erroneous interpretation and misuse of statistics.

Principle 5. Data for statistical purposes ***may be drawn from all types of sources, be they statistical surveys or administrative records****. Statistical agencies are to choose the source with* ***regard to quality, timeliness, costs and the burden on respondents****.*

Principle 6. ***Individual data collected by statistical agencies for statistical compilation, whether they refer to natural or legal persons, are to be strictly confidential and used exclusively for statistical purposes****.*

Principle 7. The laws, regulations and measures under which the statistical systems operate are to be made public.

Principle 8. Coordination among statistical agencies within countries is essential to achieve consistency and efficiency in the statistical system.

Principle 9. The use by statistical agencies in each country of international concepts, classifications and methods promotes the consistency and efficiency of statistical systems at all official levels.

Principle 10. Bilateral and multilateral cooperation in statistics contributes to the improvement of systems of official statistics in all countries. **(grifo nosso)**

Dessa forma, a ONU já reconhecia a importância da coleta de dados pessoais para fins estritamente estatísticos de qualquer fonte disponível, em especial de registros administrativos. Também reforçou a necessidade de preservar-se, em qualquer caso, a confidencialidade dos dados.

J.2.2.2 Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)

The Recommendation of the Council on OECD Legal Instruments Good Statistical Practice (OECD/LEGAL/0417[cxcviii]), adotada em 23 de novembro de 2015, considerando que as estatísticas de qualidade são um instrumento indispensável para uma boa análise, transparência, responsabilização e, em última instância, por tomadas de decisão informadas e pelo funcionamento das democracias, recomendou aos países membros e não-membros que (OECD, 2015C, pp. 5-6):

II. RECOMMENDS that Members and non-Members adhering to this Recommendation (hereafter the "Adherents"):

1. ***Put in place a clear legal and institutional framework*** *for official statistics which should in particular provide:*

i) details as to the organisation of the NSS, the legal status and role of the NSO, as well as the legal status, functions, relationship, rights and responsibilities of other institutions within the NSS;

ii) a ***clear mandate for institutions of the NSS to collect data for statistical purposes****.*

(...)

4. ***Protect the privacy of data providers*** *(including individuals, households, enterprises, administrations, and all levels of government)* ***and guarantee by law the confidentiality of the individual information provided and its use for statistical purposes only****.*

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

*5. **Ensure the right to access administrative sources to produce official statistics**. To this end, Adherents should ensure that:*

*i) National Statistical Authorities have the **right to access administrative data for the regular production of official statistics** and to use them in the interest of ensuring quality of official statistics, **raising the analytical value of official statistics, reducing burden on survey respondents and reducing the cost of statistical programmes**;*

*ii) National Statistical Authorities **co-operate with owners of administrative records as regards their statistical quality and have authority to influence their design to ensure they are fit for statistical purposes**.*

*6. **Ensure the impartiality, objectivity and transparency of official statistics**, through the development, production and dissemination by the National Statistical Authorities of statistics **respecting scientific independence put in place in an objective**, professional and transparent manner in which all users are treated equitably. **Equitable treatment implies in particular equal access to data by all users**.*

(...)

*9. **Ensure user-friendly data access and dissemination**, so that statistics are presented in a clear and understandable form, released in a suitable and convenient manner, including in **machinereadable form** ('open data'), can be **found easily**, and are available and accessible on an impartial basis with supporting metadata and guidance. This also entails a commitment to respond to major misinterpretations of data by users.* **(grifo nosso)**

Como visto, a OCDE reconhece a necessidade de se estabelecer um mandato claro para que todas as entidades componentes do sistema estatístico nacional possam coletar dados apenas para fins estatísticos, protegendo-se a privacidade e garantindo, por lei, a confidencialidade das informações individuais coletadas.

Recomenda também o acesso aos dados administrativos produzidos, sem quaisquer ressalvas, com a finalidade de aumentar a valor analítico das pesquisas, e reduzir o ônus sobre os respondentes e os custos de pesquisa sobre as instituições de pesquisa, podendo até mesmo, atuar em conjunto com as autoridades que mantém a guarda dos registros administrativos, a fim de influenciar a forma como os registros são armazenados e concedidos, a fim de garantir a utilidade e confiabilidade dos registros administrativos para fins estatísticos.

J.2.2.3 União Europeia (UE)

O Código de Conduta das Estatísticas Europeias[cxcix], adotado pelo Comitê do Sistema Estatístico Europeu, em 16 de novembro de 2017, baseia-se em quinze princípios que abrangem o enquadramento institucional, os processos de produção estatística e os resultados estatísticos. Um conjunto de indicadores de boas práticas para cada um dos princípios proporciona referências que permitem analisar a aplicação do Código.

Dentre os princípios apontado pelo código, destacam-se (EU, 2018, pp. 10-15):

Principio 2 - Mandato para coleta e acesso aos dados

As autoridades estatísticas devem ter **mandato claro e legal para coleta e acesso às informações destinadas à elaboração das estatísticas europeias**. Os **órgãos da administração pública**, as empresas e as famílias, assim como o público em geral, poderão ser obrigados por lei a **permitir o acesso a dados ou a disponibilizar dados para efeitos da elaboração de estatísticas** europeias, mediante solicitação das autoridades estatísticas.

INDICADORES

(...)

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

2.2 As autoridades estatísticas estão autorizadas por lei a **acessar pronta e gratuitamente a dados administrativos e a utilizá-los para fins estatísticos**. Estas autoridades participam desde o início na **concepção, no desenvolvimento e na eliminação de cadastros administrativos**, a fim de os tornar mais adequados para fins estatísticos.

(...)

2.4 O acesso para fins estatísticos a outros dados, como os dados de bases privadas, é facilitado, **garantindo-se simultaneamente a confidencialidade estatística e a proteção de dados**.

(...)

Principio 5 - Confidencialidade estatística e proteção de dados

A privacidade dos fornecedores de dados, a confidencialidade das informações que prestam e a sua utilização exclusivamente para fins estatísticos, bem como a segurança dos dados são absolutamente garantidas.

INDICADORES

5.1 A confidencialidade estatística está garantida por lei.

5.2 Quando da sua contratação, o pessoal das autoridades estatísticas assina um **termo de compromisso de confidencialidade**.

5.3 As **violações** intencionais **da confidencialidade** estatística **são punidas com sanções severas**.

5.4 Nos processos de produção estatística, são disponibilizadas ao **pessoal instruções e orientações sobre a proteção da confidencialidade** estatística. A política de confidencialidade estatística é divulgada ao público.

5.5 Para a proteção da segurança e da integridade dos dados estatísticos e da sua transmissão vigoram disposições regulamentares, administrativas, técnicas e organizacionais, em conformidade com as boas práticas, as normas internacionais, assim como a legislação europeia e nacional.

5.6 São aplicados **protocolos rigorosos a utilizadores externos que utilizam os microdados para efeitos de investigação**.

(...)

Principio 9 – Carga não excessiva sobre os respondentes

A carga de resposta é proporcional às necessidades dos utilizadores sem ser excessiva para os respondentes. As autoridades estatísticas acompanham a evolução da carga sobre os respondentes e definem metas para a sua redução ao longo do tempo.

INDICADORES

(...)

9.4 Sempre que possível, **são utilizadas fontes administrativas** e outras **para evitar a duplicação de pedidos de dados**.

9.5 Para minimizar a carga sobre os respondentes, promove-se o **compartilhamento de dados** e a sua integração, **dentro do respeito das regras da confidencialidade e da proteção de dados**.

(...)

Princípio 10 - Eficácia na utilização dos recursos

Os recursos são utilizados de forma eficaz.

INDICADORES

(...)

10.2 O potencial de **ganhos de produtividade das tecnologias da informação e comunicação** é otimizado nos processos estatísticos.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

> 10.3 São ativamente **desenvolvidos esforços para melhorar o potencial estatístico dos dados administrativos** e de outras fontes de dados e limitar a realização de inquéritos diretos. (livre tradução, **grifo nosso**)

Conforme visto, as normas da União Europeia também preveem o acesso aos dados administrativos, por meio do compartilhamento do sigilo, mantendo-se a confidencialidade dos dados, como forma de redução de custos e da sobrecarga dos respondentes.

J.3 CAUSAS

Embora já exista legislação nacional, há mais de cinquenta anos, regulando o acesso às fontes de dados administrativas para fins estatísticos, o acesso direto dos pesquisadores a informações existentes em órgãos da administração pública não ocorre de forma plena, notadamente quando se trata de informações protegidas por sigilo.

Verifica-se a necessidade permanente de negociação com os órgãos gestores dos registros administrativos, no sentido de quebrar resistências e demostrar a importância da cessão dessas informações para a produção de estatísticas (IBGE, 2018, p. 12).

A principal causa do problema é o desalinhamento do país às melhores práticas internacionais de pesquisa estatística, especialmente no que se refere à: igualdade de acesso; eficácia na utilização dos recursos; mandato para coleta dos dados; carga não excessiva sobre os respondentes; e acesso aso registros administrativos e confidencialidade das informações.

Segundo o IBGE, as possíveis soluções do problema passam por atuação nas dimensões de governança (necessidade de criar os arranjos institucionais necessários e pertinentes para garantir a eficiência do sistema, em função da relação entre o valor dos resultados da atividade estatística e o custo gerado para obtê-los, levando em conta o uso adequado dos recursos disponíveis), técnica (necessidade de estabelecer padrões e normas sobre os conceitos, definições, classificações e metodologias estatísticas, visando garantir a comparabilidade e a harmonização entre as estatísticas produzidas) e legal (necessidade de atualização do arcabouço normativo), a fim de assegurar que a produção estatística esteja amparada em recomendações internacionais e em conformidade com os princípios e as boas práticas preconizadas para as estatísticas oficiais (IBGE, 2018, pp. 12-15).

Entretanto, existem dúvidas razoáveis em relação à abordagem proposta pelo IBGE para solucionar a dimensão legal, qual seja, a edição de uma nova lei do Sistema Estatístico Nacional, tendo em vista que tal lei seria ordinária, sem alteração do texto do CTN, o que, mantida a atual compreensão da RFB acerca do tema, de nada adiantaria, pois, tal dispositivo legal seria ignorado na prática.

J.4 EFEITOS

A produção e a disseminação de estatísticas de qualidade são elementos crescentemente decisivos na tomada de decisão por parte dos atores públicos e privados, e especialmente relevantes para a boa governança do país em seu processo de fortalecimento democrático e de construção da cidadania. São os dados produzidos por instituições de reconhecido valor e reputação, sob critérios científicos e metodologias amplamente divulgadas, que possibilitam que governos, cidadãos, empresas e organizações da sociedade civil conheçam a realidade dos fenômenos sociais, econômicos e ambientais do país e tomem decisões informadas dentro de suas respectivas áreas de atuação (IBGE, 2018, p. 5).

Um dos grandes avanços do Brasil na última década foi a geração e o uso de dados e informações para o monitoramento e acompanhamento de políticas públicas. Em áreas como a educação, saúde pública, assistência social ou segurança pública a disponibilidade de informações tem feito com que governos possam tomar decisões de políticas utilizando dados. Mesmo que o Brasil

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

ainda esteja "engatinhando" no uso de avaliações de impacto para tomar essas decisões, governos federais, estaduais e municipais têm caminhado na direção certa (FERRAZ, 2018).

Entretanto, a utilização de registros administrativos na produção de estatísticas é incipiente, não ocorrendo de maneira sistemática, estruturada e permanente. Sua adoção verifica-se em áreas específicas do conhecimento, e em diversas ocasiões se dá por meio de acordos pouco institucionalizados, ou mesmo informais, que põem em risco a continuidade e a regularidade desejáveis a este tipo de atividade (IBGE, 2018, p. 6).

A situação atual, de dificuldades na utilização de cadastros administrativos e de falta de acesso aos dados protegidos por sigilo, aumenta a carga de informações que são solicitadas pelos órgãos de pesquisa aos respondentes, que muitas das vezes são prestadas de forma redundante ou simultânea.

A realização de pesquisas para se obter dados que já estavam disponíveis em arquivos públicos gera desperdício de recursos públicos para o Estado, e de tempo e de recursos para os respondentes dos questionários, diminuindo a produtividade dos atores envolvidos.

Ademais, estatísticas elaboradas com bases em cadastros administrativos teriam uma abrangência maior que permitiriam um detalhamento geográfico mais detalhado, na medida em que os dados se referem ao universo de indivíduos, e não a uma amostra utilizada normalmente em pesquisas, que resultam na utilização de dados menos precisos sobre a realidade social, econômica e ambiental do país.

No que se refere especificamente ao acesso aos microdados identificados, os benefícios associados ao acesso seriam variados (ANDRADE & NASCIMENTO, 2015, p. 9):

i. o benefício mais óbvio é que o acesso a microdados abre a possibilidade de colocar e buscar respostas para complexas questões concernentes ao desenho, ao acompanhamento e à avaliação de políticas públicas;

ii. o acesso a microdados permite o cálculo de efeitos marginais, geralmente mais relevantes, para o desenho e para a avaliação de políticas públicas, do que o cálculo de efeitos médios;

iii. a disseminação de microdados serve ainda como uma importante ferramenta de responsabilização (*accountability*) da produção científica, na medida em que possibilita que outros repliquem achados de pesquisas importantes;

iv. cria também um círculo virtuoso de conhecimento para a própria agência produtora dos dados, pois o seu uso inevitavelmente revela sua qualidade, bem como eventuais anomalias no processamento dos dados e potenciais necessidades adicionais de informação;

v. mediante o acesso a essas informações que o(a) pesquisador(a) tem condições de cruzar dados oriundos de diversas fontes e chegar a diferentes desenhos de pesquisa que viabilizem a identificação de comportamentos e trajetórias de grupos semelhantes de indivíduos, assim como de eventuais efeitos e impactos de políticas públicas em suas vidas;

vi. legitima o conhecimento sobre a realidade estudada, aperfeiçoando o apoio técnico e institucional aos responsáveis diretos pelas políticas públicas, e o conhecimento que estes disseminam pela sociedade em geral; e

vii. os formuladores de políticas públicas passam a dispor de uma gama de análises apuradas acerca das tendências de comportamento de variáveis relevantes, como desigualdade de rendimentos, pobreza e dinâmica de emprego, provenientes de diferentes fontes, para não ficarem à mercê das diferentes formas de agregação ao longo do tempo e de não incorrer em erro ao utilizar dados agregados que possam conter erros desconhecidos.

Ganhos metodológicos da junção de registros administrativos e estatísticos de diferentes origens para pesquisas apresentam vantagens ainda maiores quando é possível integrar os registros originais a questionários (*surveys*) e outros instrumentos adicionais de investigação. Tudo isto legitima o conhecimento sobre a realidade estudada, aperfeiçoando o apoio técnico e institucional aos

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

responsáveis diretos pelas políticas públicas, e o conhecimento que estes disseminam pela sociedade em geral.

Em suma, dispor de bases de dados de diferentes fontes, com informações apuradas ao nível do indivíduo, é, para uma instituição de pesquisa não é apenas um diferencial, mas um insumo indispensável para o cumprimento da missão que lhe é outorgada. Os benefícios, ademais, não ficam circunscritos ao instituto nem a seus pesquisadores.

Para o governo, o retorno vem na forma de recomendações de políticas mais acuradas, baseadas em robustas evidências empíricas, e significa um uso eficiente dos registros administrativos e estatísticos que ele próprio produz. Para a sociedade em geral, além dos conhecimentos gerados sobre a situação e os desafios do país nas mais diversas áreas, os benefícios vêm em termos de políticas públicas mais eficazes, efetivas e eficientes (ANDRADE & NASCIMENTO, 2015, p. 10).

APÊNDICE K – Plano de Ação com o objetivo de promover a Auditabilidade do Sistema Tributário Nacional

> *IRS* ***continues to face most of the pervasive systems and internal control weaknesses*** *that we have reported each year since we began auditing IRS' financial statements in fiscal year 1992. Despite these weaknesses, in fiscal year 2000, IRS was able to produce for the* ***first time*** *combined financial statements covering its tax custodial and administrative activities* ***that are fairly stated in all material respects****. This achievement was the culmination of 2 years of* ***extraordinary effort*** *on the part of IRS* ***to develop compensating processes to work around its serious systems and control weaknesses*** *to derive year-end balances for its financial statements and address several of the management issues we raised in previous reports.*
> *IRS laid the groundwork for sustainable improvements in several critical areas. However, IRS' approach to obtaining this unqualified opinion on its fiscal year 2000 financial statements* ***relied heavily on costly, time consuming processes; statistical projections; external contractors; substantial adjustments; and monumental human efforts*** *that extended well after the September 30, 2000, fiscal year-end.*
> *The* ***tremendous commitment*** *on the part of both IRS senior management and staff was the key to IRS' ability to achieve its goal of receiving an unqualified audit opinion on its financial statements for fiscal year 2000. At the same time,* ***these costly efforts would not be necessary if IRS' systems and controls operated effectively****. In addition,* ***the absence of effective systems and controls*** *means that IRS* ***lacks the timely, accurate, and useful information*** *to* ***make informed management decisions*** *and ensure* ***adequate accountability on an ongoing basis****.* **(grifo nosso)**
> [Financial Audit: IRS' Fiscal Year 2000 Financial Statements. GAO-01-394: Published: Mar 1, 2001. Publicly Released: Mar 1, 2001.]

K.1 PROTOCOLO DE AUDITABILIDADE

A Portaria nº 279 do Ministério da Fazenda, de 7 de junho de 2018, determinou a elaboração de plano de ação com a finalidade de aprimorar a auditabilidade dos dados e controles operacionais da administração tributária e aduaneira da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com o resguardo do sigilo fiscal e da segurança da informação, e constituiu Grupo de Trabalho para apreciação e acompanhamento do plano de ação.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

O objetivo do plano de ação é contemplar ações que contribuam, já ao longo do exercício de 2018, para o aprimoramento da atuação do TCU, também aplicáveis às demandas da CGU, no que coubesse, notadamente no que se refere à emissão de opinião sobre os controles internos e as demonstrações financeiras do Ministério da Fazenda, em relação às rubricas contábeis administradas pela RFB.

Foi constituído Grupo de Trabalho (GT), composto pela i) Secretária-Executiva do Ministério da Fazenda, que o coordenou; ii) pelo Secretário da Receita Federal do Brasil; e iii) pelo Chefe da Assessoria Especial de Controle Interno do Ministério da Fazenda.

No âmbito da RFB foram desenvolvidas três propostas, apresentadas ao Secretário da RFB mediante as Notas Audit nº 53, de 14 de junho de 2018, 71, de 18 de junho de 2018 e 77, de 1º de agosto de 2018.

A proposta final para o plano de ação foi aprovada pelo despacho nº 1/2018 do GT da Portaria MF nº 279/2018, e apresentada ao Sr. Ministro da Fazenda, e considerada adequada aos propósitos estabelecidos, sendo necessário, no entanto, a articulação do MF com os prestadores de serviço, Serpro e Dataprev, a fim de avaliar as condições técnicas e operacionais e solucionar o problema de suporte dos custos de eventuais apurações especiais necessárias aos trabalhos de auditoria.

Nesse sentido, a Portaria RFB nº 1.343, de 24 de agosto de 2018, aprovou o Protocolo de Auditabilidade da Administração Tributária e Aduaneira, com o objetivo de "viabilizar a auditoria da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e pelo Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), observado o disposto no art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996".

K.2 *CONTESTABILITY* E *ACCOUNTABILITY*

Inicialmente, cabe destacar que a iniciativa proposta pelo Protocolo de Auditabilidade representa uma verdadeira **quebra de paradigma** na prestação de contas à sociedade efetuada pela Receita Federal. É a primeira vez, nos cinquenta anos de existência do órgão, que a RFB se propõe a prestar, **efetivamente**, informações indispensáveis para a completa avaliação, pelo controle externo e interno, das políticas públicas relativas ao sistema tributário nacional.

A ênfase na prestação de contas efetiva se dá porque, embora a RFB sempre tenha prestado contas de sua atuação de maneira **formal**, nunca foi possível exercer a **contestabilidade** dos números apresentados, seja por parte dos órgãos de controle, seja por parte da sociedade.

Conforme o Relatório de Desenvolvimento Mundial de 2017: Governança e a Lei[cc], do Banco Mundial, o maior nível de inclusão da sociedade no desenho das políticas públicas está associado ao maior nível de legitimidade e cooperação (The World Bank, 2017, pp. 12-13):

> ***Contestability***. *Who is included and who is excluded from the policy arena are determined by the* ***relative power of the competing actors****, as well as by the barriers of entry to participation (that is, how contestable the process is). A* ***more contestable policy arena*** *is one in which the actors or groups who have reason to participate in the decision-making process have ways to express their interests and exert influence. Because* ***contestability determines who is included and who is excluded*** *from the bargain, it is closely linked to the notion of inclusion. However, it also emphasizes the barriers to participation. Although the inclusion of more actors in the decision-making process is not necessarily a guarantee of better decisions,* ***a more contestable policy arena tends to be associated with higher levels of legitimacy and cooperation. When procedures for selecting and implementing policies are more contestable, those policies tend to be perceived as "fair" and to induce cooperation more effectively.*** **(grifo nosso)**

Assim, no caso das políticas públicas tributárias, quanto maior a capacidade de participação da sociedade na análise do desempenho da administração tributária, e quanto maiores e melhores as informações disponíveis, maior será a percepção de justiça por parte da sociedade, induzindo a

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

cooperação dos contribuintes com a arrecadação dos tributos necessários ao financiamento das políticas públicas.

Nesses tempos em que constantes críticas são feitas ao sistema tributário[cci], principalmente quanto à falta de transparência, regressividade, complexidade, injustiça social, guerra fiscal, carga tributária elevada, fragilidade no combate à sonegação e à corrupção, e falta de incentivos à competitividade, e que a própria RFB, com base nas boas práticas internacionais apresentadas pela OCDE, repensa a sua metodologia de atuação em relação aos contribuintes, como disposto na consulta pública nº 4/2018, que apresentou a minuta da Portaria que Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Pró-Conformidade)[ccii], a plena auditabilidade da RFB se apresenta como uma das ferramentas necessárias à melhoria das políticas públicas associadas ao sistema tributário.

Entretanto, a experiência nacional e internacional demonstra que o Protocolo de Auditabilidade instituído pela RFB é apenas o primeiro passo em direção à plena *accountability* do sistema tributário, e que vários obstáculos deverão ser enfrentados e superados ao longo do caminho.

K.3 DIFICULDADES A SEREM ENFRENTADAS

K.3.1 Segurança jurídica

Conforme verificado no Apêndice E, não prospera a alegação, até então constante usada pela RFB, de que somente a alteração legislativa do CTN é solução possível para a resolução da auditabilidade da administração tributária. Conforme exposto, atualmente a RFB já compartilha o sigilo fiscal, em diferentes níveis de acesso, com diversos outros órgãos da APF, mesmo sem qualquer previsão no CTN.

É cediço, no entanto, que eventual alteração legal no CTN, com a finalidade de esclarecer que o compartilhamento de sigilo, para a realização de trabalhos de auditoria, não configura quebra ilegal de sigilo, seria bem-vinda.

De fato, a própria edição da Portaria RFB nº 1.343/2018 representa um reconhecimento tácito de que as alterações na forma de compartilhamento de sigilo prescindem de alterações legais estritas ao corpo do CTN, dado o arcabouço normativo existente.

Entretanto, é preciso destacar que a citada portaria não revogou o Manual do Sigilo Fiscal, estando ainda em vigor, portanto, o item 7.19 que proíbe, expressamente, o compartilhamento de informações sigilosas com o TCU, em clara contradição com o Protocolo de Auditabilidade proposto.

Por sua vez, a experiência internacional demonstra que, nem mesmo um rol exaustivo de exceções, previstas em lei, garante a segurança jurídica do processo de compartilhamento de informações protegidas por sigilo fiscal.

O *Internal Revenue Code* (IRC)[cciii], que é o código tributário americano, apresenta, além das regras gerais, equivalentes ao CTN, um compêndio de todas as regulamentações tributárias federais em vigor. A versão atual, em formato "pdf", apresenta 6.499 páginas[cciv].

No que se refere especificamente às regras de confidencialidade das informações, as sessões *6103: Confidentiality and disclosure of returns and return information, 6104: Publicity of information required from certain exempt organizations and certain trusts, 6105: Confidentiality of information arising under treaty obligations* e *6110: Public inspection of written determinations*, possuem 54, dez, duas e nove páginas, respectivamente.

Além das regras gerais, as sessões *7213: Unauthorized disclosure of information* e USC *7431: Civil damages for unauthorized inspection or disclosure of returns and return information*, possuem cinco e três páginas, respectivamente, a respeito das punições civis e administrativas, por divulgação de informações fora das hipóteses legais permitidas. Ou seja, no IRC existem 75 páginas dedicadas às

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

regras de sigilo e compartilhamento de dados sigilosos e 8 páginas dedicadas apenas às possíveis punições por vazamento de dados.

Conforme visto, da mesma forma que o CTN, o IRC apresenta o sigilo como regra geral (§ 6103, a). Dentre as diversas exceções previstas, destacam-se a autorização de compartilhamento de informação para uso em processos administrativos ou judiciais para fins tributários (§ 6103, h, 4) e não tributários (§ 6103, i, 1 a 7), para fins de auditoria interna (§ 6103, h, 1 e 6) e externa (§ 6103, i, 8) e para fins estatísticos (§ 6103, j), por exemplo.

Não obstante a existência de extensa e detalhada determinação legal, o IRS editou o *Disclosure & Privacy Law Reference Guide*[ccv], um documento de 340 páginas que busca conciliar as regras e exceções previstas no IRC, com as leis de acesso às informações e de proteção da intimidade e da privacidade americanas (*Freedom of Information Act (FOIA), and the Privacy Act of 1974*).

Percebe-se, que ao contrário do Manual do Sigilo Fiscal da RFB, o manual americano busca conciliar as determinações legais e vigor, a fim de balancear a necessidade de informação para atendimento dos fins sociais, com a preservação dos direitos individuais.

Entretanto, mesmo diante de tantas regulamentações, ainda pairam dúvidas práticas a respeito das possibilidades de compartilhamento da informação protegida por sigilo fiscal, causadas pela constante necessidade de se promover maior transparência à sociedade e cooperação entre as agências governamentais. Para dirimir esse problema, o Poder Legislativo americano solicitou um estudo ao GAO, a fim de sistematizar o processo de compartilhamento de dados protegidos.

Assim, por meio do relatório *TAXPAYER PRIVACY: A Guide for Screening and Assessing Proposals to Disclose Confidential Tax Information to Specific Parties for Specific Purposes*[ccvi], de dezembro de 2011, o GAO elaborou um guia para identificar quais critérios ou outros fatores que podem ser considerados pelos formuladores das políticas públicas ao decidir se devem conceder exceções à regra geral de confidencialidade das informações fiscais.

De fato, o Guia elaborado pelo GAO pode ser usado como boa prática de sistematização, operacionalização e padronização do compartilhamento de informações fiscais de forma estruturada, para os órgãos de fiscalização, controle, investigação e persecução penal, preservadas as restrições de sigilo vigentes e a integridade das informações.

Desta forma, dada a complexidade que a realidade impõe, apenas a simples alteração normativa não é capaz, por si só, de dirimir as dificuldades e dúvidas do problema a ser enfrentado.

K.3.2 Dificuldades Operacionais

A RFB constantemente alega que administra um volume muito elevado de dados, que são gerenciados por mais de quinhentos sistemas operacionais. De fato, o anexo 11 do Relatório de Gestão da RFB de 2014[ccvii], apresenta uma lista de 46 páginas contendo os sistemas computacionais utilizados pela RFB e suas funções, e é possível que a lista tenha aumentado desde então.

Ressalta-se que a RFB, embora seja proprietária dos sistemas que gerenciam essas informações, é dependente da Dataprev e, principalmente, do Serpro, para a realização de quaisquer alterações necessárias à integração dos sistemas, além da necessidade de direcionar recursos para efetuar pagamento para o desenvolvimento das soluções propostas.

Entretanto, apesar dessa quantidade imensa de sistemas disponíveis, nenhum dos sistemas existentes são direcionados para efetuar o registro e o controle de dados para fins de elaboração das demonstrações contábeis da RFB. De fato, os sistemas são desenhados para atender as necessidades específicas da RFB, e não existe qualquer sistema que efetue o registro, em tempo real, dos atos e fatos tributários, com reflexos contábeis, no SIAFI.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Como exemplo da fragilidade de integração e de controles, para fins de elaboração das demonstrações contábeis, os quase R$ 2 trilhões em créditos tributários registrados no SIAFI são extraídos dos mais variados sistemas da RFB e consolidados em planilhas de Excel[ccviii], para então serem manualmente registrados no SIAFI. Os riscos de tais registros no SIAFI não corresponderem à realidade dos fatos são grandes.

No plano nacional, o compartilhamento de dados com a PGFN pode ser usado como uma boa referência na dificuldade de operacionalizar a integração das informações protegidas por sigilo fiscal.

Por mais que o MSF determine, desde 2011, com base em parecer da PGFN de 2004, que "a troca de informações entre a RFB e a PGFN deva ser ampla e irrestrita, não se justificando nenhuma forma de restrição ao compartilhamento de dados cadastrais e de informações econômico-fiscais", na prática, ainda existem diversas dificuldades operacionais de compartilhamento de sigilo entre os órgãos, o que obrigou o Ministério da Fazenda a editar a Portaria n° 421, de 4 de outubro de 2018, com o objetivo de instituir Grupo de Trabalho objetivando estabelecer padrão de integração e compartilhamento de dados entre os órgãos do MF.

Ora, se passados mais de quatorze anos da edição do Parecer PGFN nº 980/2004 e sete da edição do MSF, constata-se que ainda persistem dificuldades de integração entre órgãos no âmbito do próprio MF, que deveriam compartilhar informações de maneira ampla e irrestrita, é razoável supor que maiores serão as dificuldades existentes no compartilhamento pontual e limitado proposto, para fins de auditoria, com os órgãos de controle externo e interno.

K.3.3 Boas práticas internacionais

No plano internacional, três exemplos podem ser usados como referencial dos desafios existentes. O primeiro trata do depoimento do GAO ao Comitê de Assuntos Governamentais do Senado americano acerca do relatório da auditoria financeira realizada no IRS, determinada pelo *Chief Financial Officers (CFO) Act of 1990*[ccix].

O *CFO Act* é uma lei que tinha como objetivos: i) trazer práticas de gestão geral e financeira mais eficazes para o Governo Federal; ii) proporcionar a melhoria dos sistemas de contabilidade, gestão financeira e de controles internos, para garantir a emissão de informações financeiras confiáveis e impedir fraudes, desperdícios e abuso de recursos e proporcionar a produção de informações financeiras completas, confiáveis, oportunas e consistentes para uso pelos Poderes Executivo e Legislativo no financiamento, gerenciamento e avaliação de programas federais.

O Relatório *T-AIMD-93-3: Financial Management: First Financial Audits of IRS and Customs Revealed Serious Problems*[ccx], de 4 de agosto de 1993, que foi o relatório-piloto do projeto de auditoria financeira do GAO, revelou uma série de fragilidades nos controles internos mantidos pela receita federal americana, e concluiu que os números apresentados pelo fisco não eram confiáveis:

> *(1)* ***IRS and Customs audits have revealed serious financial management problems****, such as* ***inaccurate accounts receivable estimates****,* ***unreliable property records****, and* ***inadequate controls, documentation, and security****; (2) the pilot financial statement audit program has pinpointed specific problems in financial management throughout the government and provides guidance for establishing financial accountability and control; (3) IRS and Customs are working to improve fundamental financial management problems; (4)* ***the existing IRS and Customs financial systems are not designed to provide meaningful and reliable financial information****, but both agencies are modernizing their accounting systems and procedures; (5) full implementation of the CFO act* ***requires sustained oversight by the President, Congress, and agency heads*** *and the appointment of fully qualified CFO; and (6) the financial statement audit program should be expanded governmentwide*. **(grifo nosso)**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

A partir deste primeiro relatório de auditoria financeira, e pelos seguintes, referentes aos exercícios fiscais de 1992 até 1999, totalizando oito relatórios consecutivos, o GAO apresentou abstenção de opinião nas demonstrações financeiras do IRS.

O relatório do ano fiscal de 2000 (*GAO-01-394: Financial Audit: IRS' Fiscal Year 2000 Financial Statements*[ccxi]) foi o primeiro realizado pelo GAO sem abstenção de opinião sobre as demonstrações financeiras, embora o relatório tenha apontado que, devido às deficiências materiais nos controles internos, o IRS não manteve controles internos eficazes sobre relatórios financeiros e de conformidade com leis e regulamentos e, portanto, não forneceu segurança razoável de que perdas, distorções e não conformidade com o material das leis em relação às demonstrações financeiras, seriam prevenidas ou detectadas de maneira contínua e em tempo hábil.

Embora seja possível, pelas normas de auditoria, a emissão de parecer com ressalvas, em vez de abstenção de opinião, diante de tamanha ineficácia dos controles internos mantidos pelo gestor, tal fragilidades nos controles administrativos impõe, de acordo com o item A2 da NBC TA 330 (R1) – Resposta do auditor aos riscos avaliados[ccxii]: i) a execução de mais procedimentos de auditoria no final do período ao invés de em data intermediária; ii) a obtenção de evidência de auditoria mais extensiva dos procedimentos substantivos; e iii) o aumento do número de locais a serem incluídos no alcance da auditoria.

Ou seja, quanto mais ineficientes forem os controles internos, maior acesso às informações é necessário para a emissão do parecer sem abstenção de opinião, além de maiores custos e tempos necessários para realização de procedimentos adicionais de auditoria, o que também demonstra o amplo acesso pelo GAO às informações protegidas por sigilo fiscal mantidas pelo IRS.

Ressalta-se que, mesmo após as melhorias nos controles internos mantidos pelo IRS, o relatório referente ao exercício financeiro de 2017/2018 (GAO-19-150: *Financial Audit: IRS's Fiscal Years 2018 and 2017 Financial Statements*[ccxiii]) foi o primeiro a apontar, após 17 anos, que não foram encontradas fraquezas materiais nos controles internos, embora novos riscos referentes às falhas de segurança, com possíveis impactos futuros nas demonstrações financeiras, tenham sido identificados:

> *During fiscal year 2018, IRS* ***continued to make important progress*** *in addressing a* ***long-standing material weakness in internal control*** *over unpaid assessments. These efforts included* ***enhancing data quality*** *and* ***improving controls*** *over the complex statistical process that IRS uses to estimate the amounts of taxes receivable, compliance assessments, and write-offs for financial reporting purposes. Based on the c****umulative effects of these and other efforts****, GAO* ***no longer considers the remaining deficiencies to represent a material weakness****. However, the remaining control deficiencies collectively are significant enough to merit attention by those charged with governance, and* ***therefore represent a significant deficiency*** *in internal control over unpaid assessments. Further enhancements to IRS's* ***financial systems are needed to address continuing issues with the accuracy of tax records****, enable IRS to rely on its systems to record reliable taxes receivable transaction detail, improve IRS's ability to effectively manage taxpayers' accounts, and reduce taxpayer burden.*
>
> *During fiscal year 2018, IRS also continued to make progress in addressing deficiencies in internal control over its financial reporting systems. However,* ***continuing and newly identified control deficiencies*** *in IRS's information security placed* ***IRS systems and data at risk****. Collectively, these deficiencies represent a* ***significant deficiency*** *in IRS's internal control over financial reporting systems. Until IRS takes the necessary steps to address these deficiencies in controls, its* ***financial reporting and taxpayer data will remain at increased risk of inappropriate and undetected use, modification, or disclosure****.* **(grifo nosso)**

Desta forma, é evidente o esforço que é necessário empreender, principalmente em relação à melhoria dos controles internos, para que as demonstrações financeiras de uma entidade tão complexa possam ser julgadas pela Entidade Fiscalizadora Superior.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Outro exemplo, no âmbito do *Department of Defense (DoD)*, equivalente ao Ministério da Defesa no país, é o *Financial Improvement and Audit Readiness Plan (FIAR)*[ccxiv], que é um plano, elaborado em dezembro de 2005, que define marcos para resolver problemas que afetam a precisão, a confiabilidade e a pontualidade das informações financeiras.

O Plano descreve os principais impedimentos identificados pelos auditores e pela administração, os impedimentos que geralmente resultam de controles internos fracos ou inexistentes, informações incompletas e imprecisas ou sistemas que não podem processar dados e informações adequadamente e projeta ações e datas para resolver os problemas identificados.

Os números demonstram a complexidade do Departamento de Defesa: em 2005 o DoD representava 86% dos ativos do governo. Empregava 1,4 milhão de homens ativos e mulheres, 740 mil civis, 820 militares, e pagava benefícios para 2 milhões de aposentados e pensionistas. Além disso, o DoD operava em mais de 146 países e utilizavam mais de 600 mil edifícios e estruturas.

De fato, a abstenção de opinião no DoD e a materialidade do ministério da defesa americano impedem a emissão de opinião nas contas consolidadas do governo federal, o que seria equivalente ao BGU no Brasil. Na realidade, desde a primeira auditoria financeira consolidada, realizada em 1997, nunca foi possível emitir opinião acerca das demonstrações financeiras do governo americano.

Assim, de acordo com o relatório *GAO-18-316R: Financial Audit: Fiscal Years 2017 and 2016 Consolidated Financial Statements of the U.S. Government*[ccxv], de 15 de fevereiro de 2018, temos que:

> ***Three major impediments continued to prevent GAO from rendering an opinion*** *on the federal government's accrual-based consolidated financial statements: (1)* ***serious financial management problems at the Department of Defense*** *(DOD) that prevented its financial statements from being auditable, (2) the federal government's* ***inability to adequately account for and reconcile intragovernmental activity*** *and balances between federal entities, and (3) the federal government's* ***ineffective process for preparing the consolidated financial statements****. Efforts are under way to resolve these issues, but strong and sustained commitment by DOD and other federal entities, as well as continued leadership by the Department of the Treasury (Treasury) and the Office of Management and Budget (OMB), are necessary to implement needed improvements.* **(grifo nosso)**

Em novembro de 2017 foi realizada a última revisão do plano de auditabilidade do DoD e espera-se que no ano fiscal de 2018/2019 as contas no ministério da defesa americano possam receber a certificação do GAO. De acordo com a notícia publicada pelo DoD[ccxvi], o programa de auditoria contou com a participação de mais de 1.200 auditores, que efetuaram mais de novecentos trabalhos de campo em mais de seiscentas localidades distintas, sendo considerada a maior auditoria na história da humanidade.

Desta forma, a experiência internacional demonstra que, para ser viável, um plano de auditabilidade deve ser completo e realista, prevendo um tempo relativamente longo para a adequação de todos os principais sistemas de controles internos, notadamente da necessidade de alterações dos sistemas de informações, além da mudança da cultura dos órgãos, que devem estar preparados para alterar diversos procedimentos e processos, a fim de possibilitarem a emissão de opinião por parte dos órgãos de controle externo.

K.3.4 Limitações de acesso

O Protocolo de Auditabilidade da Administração Tributária e Aduaneira estabeleceu, como estratégia para o compartilhamento dos dados, a disponibilização de uma sala de sigilo, ou um ambiente seguro e controlado, conforme detalhado no próprio documento.

Por ocasião da realização do Painel de Especialistas, representantes da CGU apresentaram as primeiras impressões a respeito dos procedimentos adotados. A equipe de auditoria do TCU, designada

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

para a realização do trabalho de auditoria financeira nas contas do Ministério da Fazenda também apresentaram as limitações impostas aos trabalhos.

De acordo com os fatos narrados pelas equipes de auditoria da CGU e do TCU, embora o estabelecimento da sala de sigilo demonstre uma disposição inicial para o compartilhamento de informações, as dificuldades impostas aos trabalhos de auditoria, na prática, inviabilizam a realização de vários procedimentos obrigatórios previstos nas normas de auditoria, como o controle de qualidade, o *peer review*, os procedimentos de coordenação e de supervisão da auditoria e de documentação dos papéis de trabalho, por exemplo.

Além disso, simples atividades práticas ficam inviabilizadas em decorrência da proibição de entrada e saída com quaisquer tipos de anotações no ambiente, além da impossibilidade de acesso à rede de computadores.

Testes de auditoria, para serem realizados, teriam que ser estudados e decorados, juntamente com toda a legislação acerca do assunto, antes da entrada no ambiente controlado. Além disso, quaisquer necessidades de cruzamento de informações com fontes externas ou de pesquisas em outras fontes não disponíveis no ambiente não seriam possíveis, o que demonstra a inviabilidade prática de tal medida para fins de auditoria.

As muitas barreiras físicas, lógicas e de retirada das informações dos sistemas impostas aos trabalhos dos auditores do TCU, além de serem incompatíveis com as normas nacionais e internacionais de auditoria, contrapõe-se às quase que inexistentes barreiras impostas aos servidores em exercício na RFB.

Aos auditores do TCU são vedados o acesso à internet (fundamental a realização de pesquisas e acesso aos sistemas do TCU ao longo trabalho e à fontes de informações externas para a circularização das informações prestadas pelo gestor), a conexão de dispositivos de gravação ou armazenamento aos computadores e a posse de telefones celulares, câmeras, gravadores ou de qualquer outro dispositivo ou mídia, eletrônica ou não, que possa ser utilizada para registro e transmissão de dados e informações.

Em contrapartida, os mais de 25.000 servidores em exercício na RFB podem acessar livremente as informações protegidas por sigilo fiscal em seus computadores, sem quaisquer bloqueios para o uso de *pen drives*, telefones celulares e acesso à internet, por exemplo.

De fato, a Portaria SRF Nº 450, de 28 de abril de 2004, que dispõe sobre a Política de Segurança da Informação no âmbito da Secretaria da Receita Federal, apresenta apenas dois artigos acerca das responsabilidades funcionais de seus servidores:

> Art. 20. É responsabilidade de todos os servidores **cuidar da integridade, confidencialidade e disponibilidade** dos ativos de informação da SRF.
>
> (...)
>
> Art. 21. É **proibida a exploração de falhas ou vulnerabilidades** porventura existentes nos ativos de informação da SRF. **(grifo nosso)**

Assim, com exceção dos limites realizados pelos perfis de acesso dos sistemas, nenhuma barreira física significativa é imposta aos servidores da Receita Federal.

Cita-se, também, a questão das **informações classificadas como "sigilo estratégico" por parte da RFB** que, de acordo com o órgão, **não seriam disponibilizadas às equipes de auditoria do TCU, nem no ambiente seguro e controlado**.

Tendo em vista que sequer existem documentos que definam o que viria a ser classificado com sigilo estratégico no âmbito da RFB, não há como avaliar o impacto de tais restrições de acesso às auditorias realizadas no órgão.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

De qualquer forma, a lei de Acesso à Informação é clara ao definir que, toda a informação que não se encontra protegida por lei específica de sigilo, como é o caso do sigilo estratégico alegado pela RFB, para ter o acesso restringido, obrigatoriamente deve ser classificado e deve ser compartilhado, mantendo-se a confidencialidade atribuída na origem.

Por fim, cabe destacar que o Protocolo de Auditabilidade atualmente em vigor proíbe a retirada de qualquer informação sigilosa de dentro do ambiente da sala de sigilo, inviabilizando a constituição de evidência de auditoria nos processos de fiscalização do TCU.

É preciso destacar que, conforme o art. 371 da Lei nº 13.105/2015, conhecido como novo Código do Processo Civil, aplicado analógica e subsidiariamente aos processos do Tribunal, por força da Súmula TCU 103 e do art. 298 do RITCU, "**o juiz apreciará a prova constante dos autos**, independentemente do sujeito que a tiver promovido, e indicará na decisão as razões da formação de seu convencimento".

A existência de evidências de auditoria que não estão devidamente documentadas nos autos do processo **afronta o Princípio da Persuasão Racional** dos ministros do TCU, tendo em vista que o juiz não é desvinculado da prova e dos elementos existentes nos autos (*quod non est in actis non est in mundo*), devendo embasar suas decisões com base nas provas existentes nos autos, levando em conta sua livre convicção pessoal motivada.

Desta forma, a sala de sigilo proposta pela Receita Federal, além de ser contrária às normas de auditoria, apresenta afronta às normas fundamentais do processo civil.

K.3.5 Monitoramento constante

Para ser efetivo, o plano de ação deve ser constantemente monitorado, a fim de que eventuais dificuldades técnicas, operacionais e culturais sejam conciliadas ao longo do programa, a fim de que eventuais discordâncias não comprometam a relação de confiança que deve ser desenvolvida.

Tento em vista que, conforme demonstrado no Apêndice A, diversas unidades técnicas do Tribunal realizam trabalhos que necessitam de informações prestadas pela receita Federal, e pelos demais órgãos e unidades pertencentes ao sistema tributário, e por sugestão do Secretário da Receita Federal, Sr. Jorge Antonio Deher Rachid, em reunião com a equipe de auditoria do TCU, é recomendável que se mantenha, ao menos durante o desenvolvimento do programa, um canal de comunicação com interlocutores estáveis e definidos, a fim de fomentar o desenvolvimento da confiança mútua e de conhecimento dos sistemas e dos processos.

K.3.6 Envolvimento de vários atores

A definição das regras gerais de sigilo fiscal e das formas de compartilhamento, ou de negativa de acesso às informações, historicamente, sempre foram conduzidas pela Receita Federal.

Entretanto, vários fatores convergem para que o Plano de Ação com o objetivo de promover a Audibilidade do Sistema Tributário Nacional seja liderado pelo Ministério da Fazenda, e não pela Receita Federal.

Inicialmente, cabe destacar que, considerando a necessidade da apresentação das informações sobre a gestão de forma mais agregada e da consolidação das prestações de contas em nível mais estratégico da APF, o TCU promoveu a centralização da prestação de contas no nível de ministério, sendo que o próprio MF foi a primeira unidade a realizar a prestação de contas no modelo de Relato Integrado[ccxvii].

Tendo em vista que eventuais negativas de acesso às informações realizadas por órgãos e unidades subordinados e vinculados ao MF poderiam influenciar na opinião das contas do ministério como um todo, é desejável que o próprio ministério assuma a responsabilidade pela condução do processo.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Nesse mesmo sentido, de acordo com o previsto no inciso II do art. 41 da Lei nº 13.502, de 1º de novembro de 2017, cabe ao Ministério da Fazenda a condução da política, administração, fiscalização e arrecadação tributária e aduaneira.

Outro ponto de destaque é a existência de opiniões conflitantes entre órgãos do próprio ministério, conforme demonstrado no Apêndice F, o que reforça a necessidade de unificação dos conceitos e da condução da política pública.

Além da necessidade de coordenação da política pública internamente, também é necessário realizar a coordenação externa ao ministério, com outros ministérios, como a AGU e CGU, com órgãos subordinados aos outros ministérios, como o CADE, com órgãos autônomos, como o MPF, com órgãos de outros poderes, como o TCU e as consultorias legislativas e de orçamento, e até mesmo com outros países, no âmbito dos protocolos internacionais de cooperação e troca de informações protegidas por sigilo fiscal.

Por fim, destaca-se a necessidade de coordenação das ações com os prestadores de serviço, notadamente Serpro e Dataprev, a fim de avaliar as condições técnicas e operacionais e solucionar o problema de suporte e dos custos de eventuais alterações necessárias às melhorias dos sistemas de informação.

K.4 CONCLUSÃO

Desta forma, por mais que exista um primeiro passo, por parte da RFB, em colaborar com as auditorias promovidas pelo TCU, as experiências nacionais e internacionais demonstram que não é viável que órgão e unidades componentes de sistemas complexos, como é o caso do Sistema Tributário Nacional, passem a receber opinião sem abstenção, com a simples implementação de uma sala de sigilo, sem a realização de um plano de auditabilidade de médio ou longo prazo, à altura dos desafios enfrentados.

APÊNDICE L - Análise dos comentários do gestor

Inicialmente, cabe destacar que, embora a Secretaria da Receita Federal seja o órgão central das análises do presente trabalho de auditoria, as recomendações que devem ser implementadas extrapolam as competências do órgão, principalmente pela necessidade de articulação com os prestadores de serviço de tecnologia da informação (Serpro e Dataprev) e com outros órgãos integrantes do ciclo tributário (PGFN e CARF), motivo pelo qual o relatório preliminar foi encaminhado[ccxviii] ao Chefe da Assessoria Especial de Controle Interno do Ministério da Fazenda, para coordenação das ações julgadas necessárias.

Entretanto, apesar de ter recebido a oportunidade de tomar conhecimento dos achados, conclusões e propostas em seu contexto completo e por escrito, o Ministério da Fazenda se eximiu de apresentar comentários ao relatório preliminar.

Em contrapartida, a Secretaria da Receita Federal, que não foi a destinatária primária do relatório, apresentou suas considerações sobre o trabalho[ccxix], que por sua vez serão analisados em homenagem ao princípio da ampla defesa e do contraditório.

L1 SIGILO FISCAL FRENTE AO TCU

Em relação ao tema sigilo fiscal em relação ao TCU, a RFB argumentou (item 4), que observa estritamente o arcabouço jurídico vigente que rege a matéria, em especial à proibição insculpida no art. 198, da Lei nº 5.172, de 1966, (CTN).

Anotou (item 5), que seu posicionamento está em conformidade, no âmbito do Poder Executivo, com as orientações e a conclusão do Parecer nº AGU/PRO-04-96, de 2 de setembro de

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

1996. Citou (itens 6 a 9), decisões liminares do STF que apoiariam o seu posicionamento (MS nº 22.617/DF, MS nº 27.091/DF, e MS nº 28.219/DF).

Alegou (item 10), que a publicação da Portaria RFB nº 1.343, de 24 de agosto de 2018, que dispõe sobre o Protocolo de Auditabilidade da Administração Tributária e Aduaneira que estabelece o Ambiente Seguro e Controlado, segundo seu entendimento, busca conciliar a ordem jurídica vigente com a atuação fiscalizadora do TCU.

No âmbito do Poder Legislativo, relembrou (itens 11 e 12), a existência de propostas no sentido de alterar o ordenamento jurídico vigente (PLP 457/2017, PLP 383/2006, PLP 308/2002 e PEC nº 29/2009, dentre outros).

Por fim, assinalou (item 13), as consequências que advêm da violação do dever de guardar sigilo fiscal para os servidores da Receita Federal.

Tendo em vista que o gestor não apresentou novos argumentos, além dos já analisados ao longo dos trabalhos de auditoria, e que todos estes pontos já haviam sido tratados no relatório preliminar, não há necessidade de rever pontos do relatório ou apresentar novos argumentos para manter posições discordantes dos gestores.

L2 OUTROS ESCLARECIMENTOS

A RFB apresentou uma série de argumentos (itens 16 a 18) a respeito da publicidade dos seus atos normativos. De fato, houve equívoco por parte do gestor, tendo em vista que a constatação trata da falta de publicidade dos atos administrativos adotados ao longo do processo administrativo fiscal. A redação foi ajustada para tornar o ponto mais claro.

Em seguida, (itens 19 a 24, 28 e 29), a RFB declarou que as permissões de acesso aos dados sigilosos na RFB devem ser compatíveis com o mapeamento de processos e a análise de atribuições descritas em processos de trabalho. De fato, houve equívoco na interpretação do gestor, tendo em vista que a constatação do relatório trata das barreiras físicas de acesso aos sistemas, dados e informações protegidas por sigilo.

É notório que não existem barreiras físicas, como a série de restrições existentes na sala de sigilo atualmente disponibilizada pela RFB aos servidores do TCU, como a necessidade de adentrar no recinto sem qualquer mídia física ou digital, além da limitação de acesso à internet para consultas aos sistemas externos da RFB. Em contrapartida, todos os servidores da Receita Federal, e até mesmo estagiários e terceirizados, operam os sistemas em computadores com acesso à internet, podem usar celulares, e drives externos livremente, por exemplo.

No ponto seguinte, em relação à fragilidade dos controles internos preventivos, a RFB argumentou que a opinião apresentada pelo ex-Secretário da Receita Federal, desacompanhada de matéria fática que a comprove, não constitui elemento de prova contra a conduta da RFB.

Na realidade, além das declarações do ex-Secretário da Receita, o relatório apresentou como elementos, constatações de outros trabalhos de auditoria, como por exemplo o Relatório de Auditoria da CGU OS/201800642 e o Acórdão 977/2018-TCU-Plenário, ambos pela abstenção das contas da RFB, que demonstraram que a RFB não é transparente em suas ações; não é auditável; possui uma estrutura de governança e de controles internos que não é confiável e possui uma auditoria interna própria que não é eficiente e nem efetiva.

Em relação ao fato da Receita Federal ser o segundo órgão da administração pública que mais demite servidores por fraude e corrupção, a RFB afirmou (itens 34 a 41) que a alegação do TCU não está embasada em fatos concretos que demonstrem esses constantes vazamentos de informações sigilosas, inviabilizando os devidos esclarecimentos por parte da RFB.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

Na realidade, conforme descrito no relatório preliminar, a afirmação está embasada no Cadastro de Expulsões da Administração Federal. Segundo dados do cadastro, do total de 456 servidores em exercício na RFB expulsos no período, 95,39% foram demitidos por crimes contra a administração pública, improbidade administrativa, valimento do cargo, recebimento de propina, comissão, presente ou vantagem de qualquer espécie, lesão aos cofres públicos, dilapidação do patrimônio nacional, e revelação de segredos.

Casos como o revelado pela Operação Baixo Augusta, na qual o Auditor da RFB é acusado de receber propina há mais de 13 anos, por operar um esquema de corrupção que só foi descoberta por força de delação premiada, e o elevado número de servidores demitidos por fraude e corrupção demonstram, de forma inequívoca, que os controles instituídos pela RFB não são efetivos.

Por mais que a RFB tenha argumentado, sem elementos de prova, que possui um sistema de corregedoria eficiente (itens 36 a 41), o fato é que ano após ano, dezena de servidores são demitidos, sem que sejam observadas melhorias efetivas nos controles internos.

Em relação ao não fornecimento de dados e informações aos cidadãos, e à venda de informações públicas pelo Serpro, a RFB afirmou (itens 42 a 55 e 72 a 77) que, de fato, os pouco dados disponibilizados são controlados por ferramenta *captcha*, em desacordo com o previsto na Lei de Acesso à Informação.

No que se refere à divulgação de renúncias fiscais, a RFB alegou (itens 56 e 57), dentre outros, que os dados são estimativos, mas a recomendação é no sentido de divulgar as renúncias em bases efetivas. As demais alegações já foram abordadas no relatório preliminar.

Quanto à adoção do DaaS como meio de compartilhamento de dados a RFB listou algumas ações em curso, mas ainda pendente de solução (itens 58 a 64), o que corrobora o achado da auditoria.

Em relação à prestação de serviços de tecnologia da informação (itens 65 a 71), o relatório preliminar apresentou uma série de riscos acerca da falta de transparência na composição de preços dos serviços prestados pelo Serpro e pala Dataprev, com base em outro trabalho de auditoria do TCU, e não propriamente um achado, não havendo, portanto, qualquer incorreção no relato.

Acerca da divulgação de dados individualizados que permitam realizar estudos sobre a concentração de renda e riqueza, a RFB alegou (itens 78 a 86) que um dos elementos de evidência utilizados não é atual (4 anos) e que já adotou medidas para aumentar a divulgação.

De fato, o relatório preliminar já apontava que a RFB havia adotado algumas medidas, não entanto, conforme relatado no trabalho, em recente artigo do IBGE, publicado em 2018, e conforme depoimento de pesquisadores do Ipea durante os trabalhos de auditoria e, conforme admitido pela própria RFB (item 86), ainda resta muito o que ser feito a fim de prestação de informações à sociedade.

No que se refere aos riscos fiscais, a RFB reconheceu (itens 87 e 88), que utiliza estimativas e metodologias variadas, corroborando a necessidade de se dar transparência ao processo, conforme relatado no relatório preliminar.

A informação sobre a propriedade dos softwares, apresentada pela RFB (itens 89 a 94), foi retificada no relatório final.

Por fim, em relação à constatação de falta de integração dos sistemas contábeis, a Receita Federal reconheceu (itens 95 e 96) que alguns projetos, inclusive prioritários, têm sido impactados em razão das frequentes indisponibilidades orçamentárias, corroborando o achado apontado.

Desta forma, tendo em vista que a RFB não apresentou novos argumentos, e que todos estes pontos já haviam sido tratados no relatório preliminar, com exceção das alterações pontuais citadas,

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

não há necessidade de rever pontos do relatório ou apresentar novos argumentos para manter posições discordantes dos gestores.

L3 PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

Em relação à proposta de encaminhamento, a RFB apresentou algumas considerações (itens 97 a 142). Tendo em vista que todas as recomendações foram emanadas ao Ministério da Fazenda, que não se pronunciou a respeito do relatório preliminar, não são necessários comentários adicionais.

REFERÊNCIAS

AFONSO, J. R. R., 2014. IRPF e Desiguladade em Debate no Brasil: o já revelado e o por revelar. *FGV IBRE (Texto de Discussão).*

ALEXY, R., 1985. Rechtsregeln und Rechtsprinzipien. *Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie,* Issue Beiheft NF 25 , p. 20.

ALEXY, R., 1999. Colisão de direitos fundamentais e realização de direitos fundamentais no estado de direito democrático. *Revista de Direito Administrativo,* jul-set, Volume 217, p. 68.

ANDRADE, I. d. O. & NASCIMENTO, P. A. M. M., 2015. O Sigilo em Base de Dados sob a Tutela da Administração Pública: o Caso Ipea. *Ipea (Textos para Discussão),* Issue 2100.

APPY, B. & MESSIAS, L., 2014. *O elevado grau de litigiosidade tributária no Brasil: diagnóstico e medidas de encaminhamento.* [Online] Available at: http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,litigiosidade-tributaria-no-brasil-imp-,1141652 [Acesso em 20 setembro 2018].

ATALIBA, G., 2011. *República e Constituição.* 3ª ed. São Paulo: Malheiros.

ÁVILA, H. B., 1999. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo,* janeiro, Volume 215, pp. 151-179.

ÁVILA, H. B., 2004. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.* 4ª ed. São Paulo: Malheiros.

BALTAZAR JÚNIOR, J. P., 2005. *Sigilo bancário e privacidade.* 1ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado.

BARRETO, W. d. S., 2016. Tribunais de contas: conceito, funções, competências, histórico, natureza jurídica e acórdão do TCU em anexo. *Revista Âmbito Jurídico,* jun, Issue 149, pp. 38-43.

BARROSO, L. R., 1998. *Interpretação e Aplicação da Constituição.* 2ª ed. São Paulo: Saraiva.

BIANCHINI, Z. M., 1994. O Tratamento da Questão do Sigilo das Informações. *IBGE (Textos para discussão),* p. 18.

BOAVENTURA, B. J. R., 2005. O fenômeno da antinomia jurídica. *Revista Jus Navigandi*, 14 maio.

BOBBIO, N., 1999. *Teoria do Ordenamento Jurídico.* Brasília: Editora UNB.

BRAGA, M., 2014. Tomada de contas especial: o longo caminho da volta. *Revista Jus Navigandi*, 22 setembro.

BRASIL. Tribunal de Contas da União, 2016. *Conhecendo o Tribunal.* 6ª ed. Brasília: Sesap/Segedam.

BRITTO, C. A., 2015. *O Decreto 8.243 e a sociedade civil.* [Online] Available at: https://opiniao.estadao.com.br/noticias/geral,o-decreto-8243-e-a-sociedade-civil-imp-

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

,1637776
[Acesso em 11 outubro 2018].

BUSCAGLIA, E. & VAN DIJK, J., 2003. Controlling Organized Crime and Corruption in the Public Sector. *Forum on Crime and Society*, december, 3(1 & 2), pp. 3-34.

CASTLE, S. & SALTMARSH, M., 2010. *E.U. Presses for Clearer Accounting From Greece.* [Online] Available at: https://archive.nytimes.com/query.nytimes.com/gst/fullpage-9D07E0DD133AF935A25751C0A9669D8B63.html
[Acesso em 21 outubro 2018].

CASTRO, A. A., 2003. *Sigilo Fiscal: Delimitação.* [Online] Available at: http://www.aldemario.adv.br/artsigfis.pdf
[Acesso em 2018 setembro 6].

COELHO, F. U., 1992. *Lógica jurídica, uma introdução: um ensaio sobre a logicidade do direito.* 1ª ed. São Paulo: Educ.

CORRÊA, A. R. & DE SANTI, E. M. D., 2017. *Transparência e Legalidade como estratégias de valorização da atividade da administração tributária.* 1ª ed. São Paulo: Max Limonad.

DIDIER JUNIOR, F., 2015. *Curso de Direito Processual Civil.* 17ª ed. Salvador: Jus PODIVM.

DINIZ, M. H., 2002. *Curso de Direito Civil Brasileiro: teoria geral do direito civil.* 18ª ed. São Paulo: Saraiva.

DUTRA, T. A. d. G. L. & CAVALCANTE, R. L., 2011. Auditoria Financeira na Apreciação das Contas de Governo da República. *Revista do Tribunal de Contas da União,* Maio/Agosto, 43(121), pp. 62-75.

DWORKIN, R. M., 1967. The Model of Rules. *University of Chicago Law Review*, Autumn, Issue 35.1.

ESTIGARA, A., 2005. Das antinomias jurídicas. *Revista Jus Navigandi*, 2 setembro.

EU, 2018. *European Statistics Code of Practice.* Luxembourg: Publications Office of the European Union.

FAFT, 2012A. *Best Practices Paper: Managing the Anti-Money Laundering and Counter-Terrorist Financing Policy Implications of Voluntary Tax Compliance Programmes.* Paris: FATF Secretariat.

FATF, 2012B. *Corruption: A Reference Guide and Information Note on the use of the FATF Recommendations to support the fight against Corruption.* Paris: FATF Secretariat.

FATF, 2013. *Best Practices Paper: The use of The FATF Recommendations to Combat Corruption.* Paris: FATF Secretariat.

FATF, 2017. *Consolidated FATF Standards on Information Sharing.* Paris: FATF Secretariat.

FATF, 2018. *The FATF Recommendations: International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation.* Paris: FATF Secretariat.

FERNANDES, D., 2018. *Por que o Brasil ainda não conseguiu entrar na OCDE, o clube dos países ricos.* [Online] Available at: https://www.bbc.com/portuguese/brasil-44361623
[Acesso em 22 outubro 2018].

FERRAZ JR., T. S., 1988. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação.* 1ª ed. São Paulo: Atlas.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

FERRAZ, C., 2018. *O perigo do obscurantismo nas políticas públicas.* [Online] Available at: https://www.nexojornal.com.br/colunistas/2018/O-perigo-do-obscurantismo-nas-políticas-públicas
[Acesso em 5 novembro 2018].

FREIRE, M. N. d. M., 2016. Auditoria independente em instituições financeiras e sigilo bancário: considerações à luz da Lei Complementar n° 105/2001 e normas contábeis. *Revista Jurídica do Banco do Nordeste*, julho-dezembro, pp. 73-105.

GIFT, 2018. *The High-Level Principles on Fiscal Transparency, Participation & Accountability: Expanded Version.* Washington: Global Initiative for Fiscal Transparency Secretariat.

GORDILLO, A. A., 1982. *La Administración Paralela.* 1ª ed. Madrid: Cuadernos Cívitas.

HAGSTRÖM, C. A., 2009. *Comentários à Lei de Sigilo Bancário.* 1ª ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris.

IBGE, 1999. *Grupo de Sigilo: Atividades Realizadas, Desafios e Perspectivas para o Futuro,* Rio de Janeiro: IBGE.

IBGE, 2014. *Relatório do Grupo de Segurança das Informações Estatísticas: Pesquisas conjunturais - elaboração e disseminação,* 2014: IBGE.

IBGE, 2018. *Uso de Registros Administrativos para fins Estatísticos,* Rio de Janeiro: IBGE.

IMF, 2018. *Fiscal Transparency Handbook*. Washington: International Monetary Fund Publication Services.

INTOSAI, 2016. *ISSAI 30 - Code of Ethics.* Vienna: INTOSAI.

JANNUCCI, A., 2014. Critérios clássicos de resolução de antinomias jurídicas. *Revista Conteúdo Jurídico*, 23 dezembro.

KELSEN, H., 1999. *Teoria pura do direito.* 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes.

KOHN, E., 2011. A Solução da colisão de princípios e conflito de regras. *Boletim Jurídico*, 11 fevereiro, 12(752).

MACIEL, E. d. A., 2010. *Instituto Millenium*. [Online] Available at: https://www.institutomillenium.org.br/artigos/sobre-violacao-de-sigilo-e-democracia/ [Acesso em 24 agosto 2018].

MAIA, L. D. L., 2012. Colisão de direitos fundamentais: visão do Supremo Tribunal Federal. *Revista Âmbito Jurídico*, 1º março, XV(98).

MATOS, A. N. S. d., 2008. As despesas sigilosas do governo e o orçamento. *Revista do Tribunal de Contas da União,* Maio/Agosto, 40(112), pp. 19-30.

MAXIMILIANO, C., 1996. *Hermenêutica e aplicação do direito.* 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense.

MEDEIROS, M., 2014. *Piketty e nós.* [Online] Available at: https://piaui.folha.uol.com.br/materia/piketty-e-nos/ [Acesso em 4 outubro 2018].

MESQUITA, P. B., 2016. Contas Públicas Sigilosas: um oximoro inconstitucional em face dos Tribunais e Ministérios Públicos de Contas. *Revista da Procuradoria-Geral do Banco Central,* 10(1), pp. 45-73.

MIOLA, C., 2018. *E a receita?*. [Online] Available at: http://www.atricon.org.br/artigos/e-a-receita/ [Acesso em 22 outubro 2018].

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

MIRANDA, R. F. d. A. & SILVA, C. A. T., 2015. *Limites da auditoria financeira no setor público: a questão do sigilo fiscal versus a competência da auditoria governamental.* São Paulo, USP/FIPECAFI.

MONREAL, T. F. D., 2015. Transparência e isonomia: o desafio do processo administrativo tributário em face do sigilo fiscal. *Revista Contas Abertas,* 1(1), pp. 49-58.

MONTORO, A. F., 2000. *Introdução à ciência do direito.* 25ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais.

MORAES, A. d., 2003. *Curso de Direito Constitucional.* 14 ed. São Paulo: Atlas.

MORAIS DA ROSA, A., 2016. Não se faça de Bobbio: a importância do ordenamento jurídico. *Revista Conteúdo Jurídico*, 26 novembro.

NADER, P., 1999. *Introdução ao estudo do direito.* 17ª ed. Rio de janeiro: Forense.

NASCIMENTO SILVA, P. L. d., 1988. O Sigilo das informações estatisticas: idéias para reflexão. *IBGE (Textos para discussão),* 1(4), p. 49.

NISHIYAMA, A. M., 2013. Os métodos de interpretação constitucional. *Revista Jurídica da Universidade do Sul de Santa Catarina,* julho/dezembro, 4(7), pp. 77-95.

OECD, 1996. *The Audit of Secret and Politically Sensitive Subjects: Comparative Audit Practices.* Paris: OECD Publishing.

OECD, 1998. *Central Bank Audit Practices.* Paris: OECD Publishing.

OECD, 2001. *Managing Public Expenditure: A Reference Book for Transition Countries.* Paris: OECD Publishing.

OECD, 2002. *Best Practices for Budget Transparency.* Paris: OECD Publishing.

OECD, 2011. *Good Practice on Support to Supreme Audit Institutions*. Paris: OECD Publishing.

OECD, 2012. *Keeping It Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes.* Paris: OECD Publishing.

OECD, 2015A. *Improving Co-operation between Tax and Anti-Money Laundering Authorities: access by Tax Administrations to information held by Financial Intelligence Units for criminal and civil purposes.* Paris: OECD Publishing.

OECD, 2015B. *Recommendation of the Council on Budgetary Governance.* Paris: OECD Publishing.

OECD, 2015C. *Recommendation of the Council on Good Statistical Practice.* Paris: OECD Publishing.

OECD, 2017A. *Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes.* Paris: OECD Publishing.

OECD, 2017B. *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles.* Paris: OECD Publishing.

OECD, 2017C. *Recommendation of the Council on Public Integrity.* Paris: OECD Publishing.

OSÓRIO, F. M., 2012. O problema não está na Lei Seca, mas em sua interpretação. *Revista Consultor Jurídico*, 10 junho.

PEFA, 2016. *Framework for assessing public financial management*. Washington: PEFA Secretariat.

POMBO, R., 2011. *Dicionário de sinônimos da língua portuguesa.* 2ª ed. Rio de Janeiro: Academia Brasileira de Letras.

PONTES DE MIRANDA, F. C., 1970. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda nº 1 de 1969.* 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

ROCHA, A. P., 2010. O problema das antinomias na aplicação do Direito. *Revista Jus Navigandi*, 30 abril.

ROCHA, C. L. A., 2003. Direito à privacidade e os sigilos fiscal e bancário. *Interesse Público,* Julho / Agosto, 5(20), pp. 13-43.

ROSADO, K. C., 1999. Método gramatical ou linguítico: um problema de hermenêutica jurídica. *Revista Consultor Jurídico*, 25 maio.

SILVA, C. M. R. M. d., 2014. Noções introdutórias de hermenêutica jurídica clássica. *Revista Conteúdo Jurídico*, 7 junho.

SLAIBI FILHO, N., 2004. *Direito Constitucional.* 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense.

SOARES, F. d. M., 2012. Simplificação e elaboração da legislação tributária infralegal: notas sobre o acesso ao direito vigente e a gestão da elaboração legislativa pelo Executivo. *Cadernos de Finanças Públicas,* Issue 12, pp. 219-254.

STORY, L., THOMAS Jr., L. & SCHWARTZ, N., 2010. *Wall St. Helped to Mask Debt Fueling Europe's Crisis.* [Online] Available at: https://www.nytimes.com/2010/02/14/business/global/14debt.html [Acesso em 21 outubro 2018].

TADAT, 2015. *Field Guide.* Washington: TADAT Secretariat.

TARTUCE, F., 2005. Breve estudo das antinomias ou lacunas de conflito. *Revista Jus Navigandi*, 29 novembro, Issue 879.

THAYER, J. B., 1893. The Origin and Scope of the American Doctrine of Constitutional Law. *Harvard Law Review,* 7(3), pp. 129-156.

The World Bank, 2017. *Governance and the Law.* Washington: World Bank Publications.

UN, 2003. *United Nations Convention against Corruption.* New York: United Nations.

UN, 2005. *OECD's work on improving exchange of information.* Geneva: United Nations.

UN, 2012. *Promoting transparency, participation and accountability in fiscal policies.* New York: United Nations.

UN, 2014A. *Fundamental Principles of Official Statistics.* New York: United Nations.

UN, 2014B. *Promoting and fostering the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions.* New York: United Nations.

VARELLA, S. B., 2012. As antinomias aparentes no direito. *Revista Jus Navigandi*, 6 outubro, Issue 3384.

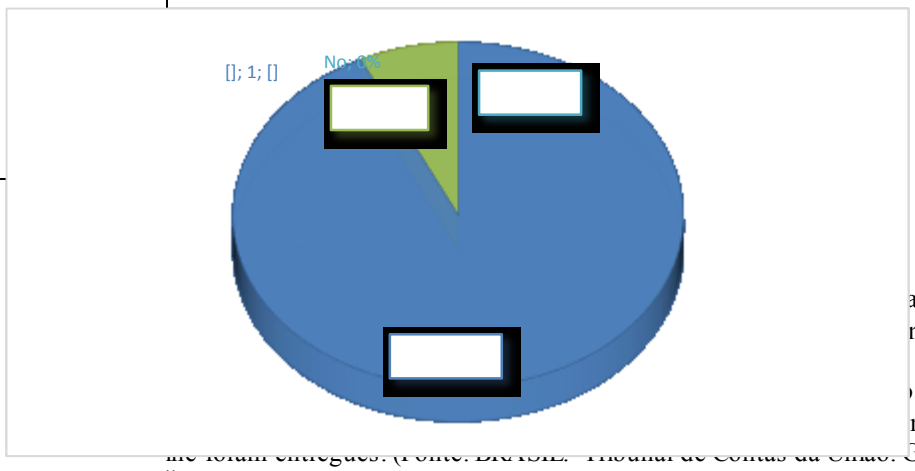
VASCONCELOS, B. F. M., PISCITELLI, T. & MATTHIESEN, M. R. D., 2017. *Por que o STF não deve confiar no impacto de R$ 250 bi?.* [Online] Available at: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/porque-o-stf-nao-deve-confiar-no-impacto-de-r-250-bi-04092017

VASQUES, L. J. d. O. M., 2016. Princípios da Interpretação Constitucional. *Revista Âmbito Jurídico*, 1º março, XIX(146).

WARAT, L. A., 1994. *Introdução geral ao direito.* 1ª ed. Porto Alegre: CPGD-UFSC.

ZUGMAN, D. L., 2013. Lei de Acesso à Informação Pública e sua Aplicação na Administração Tributária Federal. Em: *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaías Coelho.* São Paulo: Fiscosoft.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.



adas, às quais se tenha confiado recursos públicos, de
mática que lhes foram conferidas, e de informar a
cumprimento de objetivos e metas e o desempenho
osta a uma pessoa ou entidade auditada de demonstrar
m conformidade com os termos segundo os quais eles
lhe foram entregues. (Fonte: BRASIL. Tribunal de Contas da União. Glossário de Controle Externo. Revisão set.2017).

[ii] Opinião modificada expressa quando o auditor não consegue obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar sua opinião e ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações financeiras, se houver, poderiam ser relevantes, mas não generalizadas; ou, quando em circunstâncias extremamente raras envolvendo diversas incertezas, ele conclui que, independentemente de ter obtido evidência de auditoria suficiente e apropriada sobre cada uma das incertezas, não é possível expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras devido à possível interação das incertezas e seu possível efeito cumulativo sobre essas demonstrações. (Fonte: BRASIL. Tribunal de Contas da União. Glossário de termos do controle externo. Brasília: TCU, 2016).

[iii] Ver: https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-vai-investigar-receita-por-recusa-em-fornecer-informacoes-a-auditoria.htm.

[iv] Para maiores informações, ver: https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/.

[v] Utilizando o termo "sigil$ prox5 fisca$" para retornar os acórdãos que citam os termos "sigilo", "fiscal" e seus semelhantes, em um mesmo campo da base, separados por até cinco palavras de distância, considerando a data de 14/08/2018.

[vi] Técnica de análise sistemática de informação textual, organizada de forma padronizada, que permite realizar inferência sobre seu conteúdo. Pode ser usada para analisar transcrições de entrevistas, grupos focais e documentos, como relatórios. (Fonte: BRASIL. Tribunal de Contas da União. Glossário de Termos do Controle Externo. 2013).

[vii] TC 021.258/2018-0, peça 19.

[viii] Além da própria SecexFazenda, diversas Secretarias (Semag, Desenvolvimento, Saúde, Administração, Sefti, Secretarias Regionais e várias Seinfras, por exemplo) tiveram os mais variados tipos de trabalho (acompanhamento, BGU, representação, contas, denúncia, relatórios de auditoria de todos os tipos, TCE e até Solicitações do Congresso Nacional) impactados pela alegação de sigilo fiscal.

[ix] As funções básicas do Tribunal de Contas da União podem ser agrupadas da seguinte forma: fiscalizadora, consultiva, informativa, judicante, sancionadora, corretiva, normativa e de ouvidoria. Algumas de suas atuações assumem ainda o caráter pedagógico. Para maiores aprofundamentos, consultar (BARRETO, 2016) e as informações disponíveis no site do TCU: https://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/funcionamento/.

[x] MS 24.379, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, j. 7/4/2015, DJe 8.6.2015.

[xi] MS 24379, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, j. 7/4/2015, DJe 8.6.2015.

[xii] MS 24510, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, j.19/11/2003, DJ 19/3/2004.

[xiii] MS 34.292 MC, Rel. Min. Edson Fachin, DJe de 14.11.2016; MS 34.291 MC, Rel. Min. Edson Fachin, DJe de 14.11.2016; MS 30.924, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 25.10.2011; e MS 26.547 MC, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 29.5.2007.

[xiv] MS 34.446, Rel. Min. Rosa Weber, Dje 25/11/2016.

[xv] A presunção de constitucionalidade das leis encerra, naturalmente, uma presunção *iuris tantum*, que pode ser infirmada pela declaração em sentido contrário do órgão jurisdicional competente (...). Em sua dimensão prática, o princípio se traduz em duas regras de observância necessária pelo intérprete e aplicador do direito: (a) não sendo evidente a inconstitucionalidade, havendo dúvida ou a possibilidade de razoavelmente se considerar a norma como válida, deve o órgão competente abster-se da declaração de inconstitucionalidade; (b) havendo alguma interpretação possível que permita afirmar-se a compatibilidade da norma com a Constituição, em meio a outras que carreavam para ela um juízo de invalidade, deve o intérprete optar pela interpretação legitimadora, mantendo o preceito em vigor.

[xvi] O devido processo legal formal ou processual exige o respeito a um conjunto de garantias processuais mínimas, como o contraditório, o juiz natural, a duração razoável do processo e outras. O devido processo legal substancial ou material, por outro lado, é uma forma de controle de conteúdo das decisões. Se o processo tem seu trâmite garantido por impulso oficial até o provimento final com uma sentença ou acórdão, daí é de se concluir que há devido processo legal se esta decisão é devida / adequada, leia-se: proporcional e razoável. Ver (DIDIER JUNIOR, 2015).

[xvii] Relatório de avaliação do desempenho do Sistema tributário Nacional, de setembro de 2017. Disponível em: http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/44dea109-ba3d-4b13-8b43-7892d5342d1c.

[xviii] Disponível em: http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339068849&ext=.pdf.

[xix] TC 021.258/2018-0, peça 20.

[xx] As despesas de caráter sigiloso são executas pela ação 2866 - Ações de Caráter Sigiloso, que tem como objetivo repassar à organização responsável os recursos para a obtenção de bens e serviços necessários ao cumprimento das ações, bem como para conferências nacionais e internacionais de inteligência militar; para exercícios e treinamentos de inteligência militar e para a realização de operações de inteligência e contra-inteligência.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

[xxi] Número obtido utilizando o termo "sigiloso" no campo órgão/entidade, na página de pesquisa de jurisprudência do TCU na internet: https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/.
[xxii] http://www.portaltransparencia.gov.br/programas-e-acoes/acao/2866-acoes-de-carater-sigiloso?ano=2018
[xxiii] https://pt.wikipedia.org/wiki/Lista_de_opera%C3%A7%C3%B5es_da_Pol%C3%ADcia_Federal_do_Brasil.
[xxiv] Disponível em: https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/transparencia.
[xxv] Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/imprensa/uniao/parceria-trabalho-do-tcu-leva-bndes-a-aumentar-transparencia-8A81881F65443A220165815401A60B58.htm.
[xxvi] A Petronect foi criada em 18 de outubro de 2002 por iniciativa da Petrobras para prover serviços de comércio eletrônico relacionados à aquisição de bens e serviços. É uma sociedade com participação da Petrobras, através de sua subsidiária e-Petro, SAP e Accenture. Desde a sua criação a Petronect tem atuado exclusivamente para as empresas do Grupo Petrobras e seus fornecedores. Disponível em: https://www.petronect.com.br.
[xxvii] As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) são emitidas pela INTOSAI, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. Para mais informações visite www.issai.org.
[xxviii] A INTOSAI é uma organização não-governamental, autônoma, independente e apolítica, fundada em 1953, a qual se filiam instituições superiores de auditoria externa de governos, EFS de diversos países, e atua com status de consultor especial do Conselho Econômico e Social (ECOSOC) das Nações Unidas. Seus objetivos são promover o desenvolvimento e a transferência de conhecimentos, melhorar a fiscalização de governos em todo o mundo e fortalecer as capacidades profissionais.
[xxix] Este código é baseado em cinco valores fundamentais. Estes valores e os respectivos enunciados dos princípios orientadores são: (a) Integridade – agir honestamente, confiavelmente, de boa fé e no interesse público; (b) Independência e objetividade – ser livre de circunstâncias ou influências que afetem ou possam ser vistas como capazes de afetar o julgamento profissional e de agir de maneira imparcial e sem viés; (c) Competência – adquirir e manter conhecimentos e habilidades adequados ao papel, agir de acordo com as normas aplicáveis e com o devido zelo; (d) Comportamento profissional – cumprir as leis, os regulamentos e as convenções aplicáveis, e evitar qualquer conduta que possa desacreditar a EFS; e (e) Confidencialidade e transparência – proteger adequadamente a informação, equilibrando isso com a necessidade de transparência e *accountability*.
[xxx] A iniciativa conta com uma rede de administradores públicos experientes para fornecer serviços de aconselhamento e análise comparativa entre diferentes sistemas de gestão. O SIGMA também trabalha em estreita colaboração com outros doadores internacionais, promovendo a reforma administrativa e o desenvolvimento democrático. Disponível em: http://www.sigmaweb.org/.
[xxxi] Atualmente os seguintes países fazem parte da iniciativa: Albânia, Argélia, Armênia, Azerbaijão, Bósnia e Herzegovina, Egito, Macedônia, Geórgia, Jordânia, Kosovo, Líbano, Moldávia, Montenegro, Marrocos, Sérvia, Tunísia, Turquia e Ucrânia. Disponível em: http://www.sigmaweb.org/countries/.
[xxxii] Segundo a definição usada no relatório, embora seja difícil separar exatamente o que seja um tema politicamente sensível, foi adotado como padrão aquelas despesas não classificadas como sigilosas por lei [na Europa], como as despesas do Chefe de Estado, por exemplo.
[xxxiii] No original em inglês "*tempest-proof*". Ver mais em: https://linhadefensiva.org/2008/10/21/suicos-capturam-digitacao-a-20-metros-de-distancia/.
[xxxiv] Disponível em: http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/servidores/quantitativo-de-cargos.
[xxxv] Disponível em: http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/servidor/publicacoes/boletim_estatistico_pessoal/2017/bep-dezembro-2017.
[xxxvi] Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/governance/managing-public-expenditure_9789264192607-en.
[xxxvii] https://www.gao.gov/restricted/restricted_reports.
[xxxviii] https://www.gao.gov/restricted/request-form.
[xxxix] *Whistleblower Program: IRS Needs to Improve Data Controls for Some Award Determinations*, GAO-18-516SU: Published: August 14, 2018; *Information Security: IRS Needs to Rectify Control Deficiencies That Limit Its Effectiveness in Protecting Sensitive Financial and Taxpayer Data*, GAO-18-390SU: Published: July 31, 2018; *Information Security: Control Deficiencies Continue to Limit IRS's Effectiveness in Protecting Sensitive Financial and Taxpayer* Data, GAO-17-394SU: Published: July 26, 2017; *Identity Theft and Tax Fraud: IRS Needs to Improve its Ability to Locate Fraudsters and Monitor Identity Theft Controls*, GAO-17-46SU: Published: November 15, 2016; *Low-Income Housing Tax Credit: Some Agency Practices Raise Concerns and IRS Could Improve Noncompliance Monitoring*, GAO-16-421SU: Published: May 11, 2016; *Information Security: IRS Needs to Further Improve Controls over Financial and Taxpayer Data*, GAO-16-397SU: Published: March 28, 2016; e *Information Security: IRS Needs to Continue Improving Controls over Financial and Taxpayer Data*, GAO-15-336SU: Published: March 19, 2015.
[xl] Disponível em: http://www.tiwb.org/about/.
[xli] Disponível em: http://www.tiwb.org/get-involved/experts/confidentiality-of-tax-information/.
[xlii] Disponível em: http://www.portaltransparencia.gov.br/sancoes/ceaf?ordenarPor=nome&direcao=asc.
[xliii] TC 021.258/2018-0, peça 21.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

[xliv] Disponível em: https://www.gazetadopovo.com.br/vida-publica/mp-pede-sigilo-sobre-vazamento-na-receita-federal-27cgdfv655kumb7te3syilk5q/.
[xlv] Disponível em: http://naosouumnumero.blogspot.com/2012/09/as-pesadas-punicoes-da-receita-federal.html.
[xlvi] Disponível em: http://www.agu.gov.br/page/atos/detalhe/idato/8289.
[xlvii] Antinomia jurídica é uma contradição real ou aparente entre normas dentro de um sistema jurídico, dificultando-se, assim, sua interpretação e reduzindo a segurança jurídica no território e tempo de vigência daquele sistema.
[xlviii] Disponível em: http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/legislacao-por-assunto/Sigilo-fiscal.
[xlix] Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action.
[l] Disponível em: https://www.conjur.com.br/2013-mai-16/receita-trata-sigilo-regra-transparencia-excecao-pesquisadora.
[li] O PERC é o pedido de revisão para emissão adicional de incentivos fiscais (FINOR, FINAM e FUNRES), quando não atendida a opção efetuada pelo contribuinte na Declaração de IRPJ (Lucro Real) e/ou em Darf específico.
[lii] Disponível em: http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5086501.
[liii] Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=70371.
[liv] Disponível em: http://www.cnj.jus.br/images/programas/infojud/infojud_manual.pdf.
[lv] [RE 377.457, rel. min. Gilmar Mendes, j. 17-9-2008, P, DJE de 19-12-2008, Tema 71]. Vide ADI 4.071 AgR, rel. min. Menezes Direito, j. 22-4-2009, P, DJE de 16-10-2009. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%20773.
[lvi] Disponível em: http://www.camara.leg.br/internet/ordemdodia/ordemDetalheReuniaoPle.asp?codReuniao=10249.
[lvii] Disponível em: https://rl.senado.gov.br/reports/rwservlet?legis&report=/forms/parlam/vono_r01.RDF&paramform=no&p_cod_materia_i=43190&p_cod_materia_f=43190&p_cod_sessao_votacao_i=769&p_cod_sessao_votacao_f=769&p_order_by=nom_parlamentar.
[lviii] Disponível em: http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-5172-25-outubro-1966-358971-exposicaodemotivos-148797-pl.html.
[lix] Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=94774238378C7CD062386718F6C3F018.proposicoesWebExterno1?codteor=1233038&filename=Dossie+-PLP+77/1999.
[lx] Disponível em: http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD02SET1999.pdf#page=299.
[lxi] Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/Exm/EMI152-MF-MP-CGU-Mpv-507-10.htm.
[lxii] Disponível em: https://www.conjur.com.br/2010-set-14/ministro-fazenda-anuncia-medidas-aperfeicoar-sigilo-fiscal.
[lxiii] Disponível em: http://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1998/emendaconstitucional-19-4-junho-1998-372816-exposicaodemotivos-148914-pl.html.
[lxiv] (ALEXY, 1985, p. 20).
[lxv] (DWORKIN, 1967, p. 22).
[lxvi] Os direitos de primeira dimensão, tem como princípios cardeais os consagrados na Revolução Francesa – liberdade, igualdade e fraternidade. Tais direitos se identificam com os primeiros – a liberdade. Já os direitos de segunda dimensão privilegiam os direitos sociais, culturais e econômicos, correspondendo aos direitos da igualdade. Os direitos fundamentais de terceira dimensão, são aqueles ligados a fraternidade, a solidariedade, e surgiram para tentar atenuar as diferenças entre as nações desenvolvidas e as subdesenvolvidas, por meio da colaboração dos países ricos com os países pobres. Os direitos fundamentais de quarta geração foram introduzidos no âmbito jurídico pela globalização política, compreendem o direito a democracia, informação e pluralismo. Os direitos fundamentais de quarta dimensão compendiam o futuro da cidadania e correspondem a derradeira fase da institucionalização do Estado social imprescindíveis para a realização e legitimidade da globalização política.
[lxvii] Pet 4656, rel. min. Cármen Lúcia, P, j. 19-12-2016, DJE 278 de 4-12-2017. Disponível em: http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=313416815&ext=.pdf.
[lxviii] De acordo com a Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LEI Nº 13.709, DE 14 DE AGOSTO DE 2018), temos: Art. 5º Para os fins desta Lei, considera-se: I - dado pessoal: informação relacionada a pessoa natural identificada ou identificável; II - dado pessoal sensível: dado pessoal sobre origem racial ou étnica, convicção religiosa, opinião política, filiação a sindicato ou a organização de caráter religioso, filosófico ou político, dado referente à saúde ou à vida sexual, dado genético ou biométrico, quando vinculado a uma pessoa natural; III - dado anonimizado: dado relativo a titular que não possa ser identificado, considerando a utilização de meios técnicos razoáveis e disponíveis na ocasião de seu tratamento; (...) XI - anonimização: utilização de meios técnicos razoáveis e disponíveis no momento do tratamento, por meio dos quais um dado perde a possibilidade de associação, direta ou indireta, a um indivíduo.
[lxix] Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=330861.
[lxx] Disponível em: http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/Legislacao/legislacaotribut.nsf/5edf9c5193c5808803256758003891 6b/2c7829fffdd825398425831 6006ccfa2?OpenDocument.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

[lxxi] Disponível em: https://www.conjur.com.br/2001-fev-06/agu_favoravel_quebra_sigilo_receita_federal, https://www.conjur.com.br/2001-fev-06/continuacao_agu_favoravel_2, https://www.conjur.com.br/2001-fev-06/continuacao_agu_favoravel_3, https://www.conjur.com.br/2001-fev-06/continuacao_agu_favoravel_1, e https://www.conjur.com.br/2001-fev-06/continuacao_agu_favoravel.
[lxxii] Disponível em: https://www.youtube.com/user/STF/search?query=601314.
[lxxiii] Disponível em: https://static.poder360.com.br/2017/04/A-situa__o-fiscal-dos-estados_FIRJAN-2017.pdf.
[lxxiv] De acordo com resposta ao pedido de acesso à informação nº 00700.000821/2018-96.
[lxxv] Disponível em: https://www.valor.com.br/veconomico/?show=index&mat=2615788&news=1 e https://www.aprocon.com.br/jornal/outubro2004/p6.htm.
[lxxvi] Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/atos-da-pgfn.
[lxxvii] Disponível em: https://www.conjur.com.br/2014-fev-27/pgfn-receita-federal-dao-passo-seguranca-juridica-contribuintes.
[lxxviii] Disponível em: https://www.conjur.com.br/2010-nov-11/receita-federal-muda-portaria-punicoes-sigilo-fiscal.
[lxxix] Disponível em: https://www.conjur.com.br/2010-set-14/ministro-fazenda-anuncia-medidas-aperfeicoar-sigilo-fiscal.
[lxxx] Disponível em: http://blogs.correiobraziliense.com.br/servidor/funcionarios-do-serpro-ganham-r-263-milhoes-em-processo-contra-desvio-de-funcao/.
[lxxxi] Disponível em: http://intra.serpro.gov.br/sobre/lei-de-acesso-a-informacao-1/copy_of_servidores/custo-pessoal-mensal.
[lxxxii] Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi1001200823.htm.
[lxxxiii] Disponível em: http://enccla.camara.leg.br/resultados/principais-resultados.
[lxxxiv] Disponível em: https://undocs.org/en/A/RES/58/4.
[lxxxv] Disponível em: https://undocs.org/en/A/RES/67/218.
[lxxxvi] Disponível em: https://undocs.org/en/A/RES/69/228.
[lxxxvii] Disponível em: https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0410.
[lxxxviii] Disponível em: https://www.slideshare.net/OECD-GOV/oecd-best-practices-for-budget-transparency.
[lxxxix] Disponível em: https://www.oecd.org/dac/effectiveness/Final%20SAI%20Good%20Practice%20Note.pdf.
[xc] Disponível em: http://www.fiscaltransparency.net/GIFT-High-Level-Principles-2012-08-POR.pdf.
[xci] Disponível em: https://www.imf.org/external/np/fad/trans/index.htm.
[xcii] Disponível em: https://www.elibrary.imf.org/view/IMF069/24788-9781484331859/24788-9781484331859/24788-9781484331859.xml.
[xciii] Disponível em: https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2017/05/03/Brazil-Fiscal-Transparency-Evaluation-44874.
[xciv] Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/tesouro-publica-relatorio-do-fmi-sobre-transparencia-fiscal-do-brasil.
[xcv] Disponível em: https://pefa.org/content/history.
[xcvi] Disponível em: https://pefa.org/sites/default/files/PEFA%20Framework_English.pdf.
[xcvii] Disponível em: http://www.tadat.org/index.html.
[xcviii] Disponível em: https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0435.
[xcix] Disponível em: http://www.oecd.org/ctp/crime/improving-cooperation-between-tax-and-anti-money-laundering-authorities.htm.
[c] Disponível em: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe.htm.
[ci] Disponível em: http://www.oecd.org/ctp/crime/effective-inter-agency-co-operation-in-fighting-tax-crimes-and-other-financial-crimes.htm.
[cii] Disponível em: http://www.oecd.org/ctp/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.htm.
[ciii] Disponível em: http://www.fatf-gafi.org/home/.
[civ] Disponível em: http://www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations/documents/fatf-recommendations.html.
[cv] Disponível em: http://www.fatf-gafi.org/publications/corruption/documents/bpp-fatfrecs-corruption.html.
[cvi] Disponível em: http://www.fatf-gafi.org/publications/corruption/documents/useofthefatfrecommendationstosupportthefightagainstcorruption.html.
[cvii] Disponível em: http://www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations/documents/bestpracticesmanagingtheanti-moneylaunderingandcounter-terrorirstfinancingpolicyimplicationsofvoluntarytaxcomplianceprogrammes.html.
[cviii] Disponível em: http://www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations/documents/consolidated-fatf-standard-information-sharing.html.
[cix] Disponível em: http://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm.
[cx] Disponível em: www.un.org/esa/ffd/tax/firstsession/ffdtaxation-OECD's%20work.doc.
[cxi] Disponível em: http://enccla.camara.leg.br/noticias/enccla-discute-efeitos-do-sigilo-fiscal-na-apuracao-de-crimes-de-corrupcao.
[cxii] Disponível em: https://www3.bcb.gov.br/mcr/completo.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

[cxiii] Disponível em: https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/47651/Res_3694_v4_L.pdf.

[cxiv] Disponível em: https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/49450/Res_3954_v9_L.pdf.

[cxv] Disponível em: https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/50177/Res_4474_v1_O.pdf.

[cxvi] Disponível em: https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/50581/Res_4658_v1_O.pdf.

[cxvii] Disponível em: https://home.kpmg.com/br/pt/home/contacts/s/claudio-sertorio.html.

[cxviii] Disponível em: https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/47518/Circ_3467_v2_L.pdf.

[cxix] COBIT (*Control Objectives for Information and Related Technologies*) é framework de boas práticas criado pela ISACA (*Information Systems Audit and Control Association*) para a governança de tecnologia de informação (TI). Disponível em: http://www.isaca.org/COBIT/Pages/COBIT-5-Portuguese.aspx.

[cxx] Disponível em: http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=1626.

[cxxi] Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA210(R1).pdf.

[cxxii] Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA580(R1).pdf.

[cxxiii] Cita-se, por exemplo: NBC TA 200 (R1) – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria, itens 13(j) e A4(c); NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis trata dos aspectos de aceitação do trabalho de auditoria pelo auditor, item A1; NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis, item 39; NBC TA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis, item 16; NBC TA 450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria, item 14; NBC TA 501 – Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados, item 12; NBC TA 540 – Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas, item 22; NBC TA 550 – Partes Relacionadas, item 26; NBC TA 560 – Eventos Subsequentes, item 9; NBC TA 570 – Continuidade Operacional, item 16(e); NBC TA 710 – Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas, item 9; e NBC TA 720 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações – item 13(c).

[cxxiv] Disponível em: http://fazenda.gov.br/orgaos/colegiados/crsfn/institucional/historico-e-competencia.

[cxxv] Disponível em: http://sei.fazenda.gov.br/sei/publicacoes/controlador_publicacoes.php?acao=publicacao_visualizar&id_documento=47346&id_orgao_publicacao=0.

[cxxvi] Disponível em: http://sei.fazenda.gov.br/sei/publicacoes/controlador_publicacoes.php?acao=publicacao_visualizar&id_documento=248199&id_orgao_publicacao=0.

[cxxvii] Disponível em: http://sei.fazenda.gov.br/sei/publicacoes/controlador_publicacoes.php?acao=publicacao_visualizar&id_documento=1280749&id_orgao_publicacao=0.

[cxxviii] Disponível em: http://sei.fazenda.gov.br/sei/publicacoes/controlador_publicacoes.php?acao=publicacao_visualizar&id_documento=850748&id_orgao_publicacao=0.

[cxxix] Disponível em: http://sei.fazenda.gov.br/sei/publicacoes/controlador_publicacoes.php?acao=publicacao_visualizar&id_documento=628349&id_orgao_publicacao=0.

[cxxx] Disponível em: http://sei.fazenda.gov.br/sei/publicacoes/controlador_publicacoes.php?acao=publicacao_visualizar&id_documento=215532&id_orgao_publicacao=0.

[cxxxi] Disponível em: http://sei.fazenda.gov.br/sei/publicacoes/controlador_publicacoes.php?acao=publicacao_visualizar&id_documento=142452&id_orgao_publicacao=0.

[cxxxii] Disponível em: http://sei.fazenda.gov.br/sei/publicacoes/controlador_publicacoes.php?acao=publicacao_visualizar&id_documento=196315&id_orgao_publicacao=0.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

[cxxxiii] Disponível em: http://sei.fazenda.gov.br/sei/publicacoes/controlador_publicacoes.php?acao=publicacao_visualizar&id_documento=98074&id_orgao_publicacao=0.
[cxxxiv] Disponível em: http://sei.fazenda.gov.br/sei/publicacoes/controlador_publicacoes.php?acao=publicacao_visualizar&id_documento=766537&id_orgao_publicacao=0.
[cxxxv] Disponível em: http://www.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst308.html.
[cxxxvi] Disponível em: https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/normativo.asp?numero=3198&tipo=Resolu%C3%A7%C3%A3o&data=27/5/2004.
[cxxxvii] Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200(R1).
[cxxxviii] Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1232818&filename=Dossie+-PLP+220/1998.
[cxxxix] Foram citados expressamente os entendimentos adotados anteriormente no Parecer PGBC-235, de 2002, no Parecer PGBC-222, de 2009, na Cota PGBC-8281, de 2003, na Nota Jurídica PGBC-2337, de 2010, na Nota Jurídica PGBC-3230, de 2010, na Nota Jurídica PGBC-1755, de 2011, e na Nota Jurídica PGBC-4801, de 2011.
[cxl] Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/governance/central-bank-audit-practices_5kml611wf826-en.
[cxli] Disponível em: https://www.bcb.gov.br/pt-br/#!/c/noticias/249.
[cxlii] O open banking é a prática de compartilhar informações financeiras eletronicamente em uma plataforma unificada, com segurança e somente sob condições que os clientes previamente aprovaram. Este compartilhamento ocorre através de novas Interfaces de Programação de Aplicativos (APIs), permitindo que terceiros acessem as informações financeiras do consumidor com maior eficiência, promovendo o desenvolvimento de novos aplicativos e serviços, com o fim de maximizar a capacidade de economizar, pagar, emprestar e receber de bancos.
[cxliii] Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/regulacao-e-novas-tecnologias/open-banking-entre-inovacao-e-protecao-de-dados-10112018.
[cxliv] Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Crise_do_subprime.
[cxlv] TC 021.258/2018-0, peça 22.
[cxlvi] Disponível em: http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2017/03/Carta-de-Cuiab%C3%A1-2016.pdf.
[cxlvii] Disponível em: http://www.atricon.org.br/normas/resolucao-atricon-no-062016-receita-e-renuncia-de-receita/.
[cxlviii] Disponível em: http://qatc.atricon.org.br/.
[cxlix] Disponível em: https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/665291/CPU_BSPN_2017-v2_Diagramado/0c811fe9-d684-4c8e-8b03-fc8834ff9043.
[cl] Disponível em: http://www.gefin.net.br/upload/arquivos/cc16dc55ee89adcd858fff1f6b03e818.pdf.
[cli] Disponível em: http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2007/Estudo052007.pdf.
[clii] Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/tesouro-nacional-divulga-o-boletim-dos-entes-subnacionais-de-2018.
[cliii] Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/rrf.
[cliv] Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/tesouro-divulga-o-texto-exposicao-da-uniao-a-insolvencia-dos-entes-subnacionais.
[clv] Disponível em: https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,governadores-eleitos-negociam-mudanca-na-lrf,70002608670.
[clvi] Disponível em: https://freedomhouse.org/report/freedom-world/2018/turkey.
[clvii] Disponível em: https://financialsecrecyindex.com/.
[clviii] Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A2561DF3F5015623293FD0781C.
[clix] Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A2561DF3F5015623294032784D.
[clx] Disponível em: https://legalinstruments.oecd.org/en/.
[clxi] Disponível em: http://www.casacivil.gov.br/brasil-ocde/sobre-a-ocde/instrumentos-legais-ocde.
[clxii] Disponível em: http://www.casacivil.gov.br/brasil-ocde/brasil-na-ocde/relacionamento-brasil-ocde/relacionamento-brasil-ocde.
[clxiii] Disponível em: http://www.casacivil.gov.br/brasil-ocde/brasil-na-ocde/pedido-de-acessao.
[clxiv] Disponível em: https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados.
[clxv] Disponível em: http://fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/dados-abertos.
[clxvi] Disponível em: http://dados.gov.br/.
[clxvii] Disponível em: https://dadosabertos.bcb.gov.br/.
[clxviii] Disponível em: http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2018/novembro/receita-federal-publica-norma-sobre-representacao-fiscal-para-fins-penais.
[clxix] Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/CAPTCHA.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

[clxx] Disponível em: http://www.acessoainformacao.gov.br/assuntos/busca-de-pedidos-e-respostas/busca-de-pedidos-e-respostas.
[clxxi] Disponível em: https://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/parcelamentos/consulta-parcelamentos-deferidos-no-ambito-da-rfb-1.
[clxxii] Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/bem-vindo-ao-painel-dos-parcelamentos.
[clxxiii] Disponível em: https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf.
[clxxiv] Como por exemplo: https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-julgamento-multa-ambev-bilionaria-04102018, e https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-mantem-multa-de-mais-de-10-bi-contra-santander-07032018.
[clxxv] Disponível em: http://www.acessoainformacao.gov.br/lai-para-sic/sic-apoio-orientacoes/guias-e-orientacoes/gta-5a-versao.pdf.
[clxxvi] Disponível em: http://www.cgu.gov.br/noticias/2018/11/cgu-concede-acesso-a-informacoes-sobre-renuncia-fiscal-devido-ao-horario-eleitoral.
[clxxvii] Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=78818&visao=anotado.
[clxxviii] Web Service é uma solução utilizada na integração de sistemas e na comunicação entre aplicações diferentes. Com esta tecnologia é possível que novas aplicações possam interagir com aquelas que já existem e que sistemas desenvolvidos em plataformas diferentes sejam compatíveis. Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Web_service.
[clxxix] API é um conjunto de rotinas e padrões de programação para acesso a um aplicativo de software ou plataforma baseado na Web. A sigla API refere-se ao termo em inglês "*Application Programming Interface*" que significa em tradução para o português "Interface de Programação de Aplicativos". Disponível em: https://canaltech.com.br/software/o-que-e-api/.
[clxxx] Disponível em: https://servicos.serpro.gov.br/api-serpro/biblioteca/index.html.
[clxxxi] Disponível em: https://medium.com/serenata/o-dia-que-a-receita-nos-mandou-pagar-r-500-mil-para-ter-dados-públicos-8e18438f3076.
[clxxxii] Disponível em: https://www.conjur.com.br/2018-mai-31/mp-df-acusa-empresa-publica-vender-dados-brasileiros.
[clxxxiii] Disponível em: http://apps.mpf.mp.br/aptusmpf/index2#/detalhe/10000000000086403118?modulo=0&sistema=portal.
[clxxxiv] Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=77326&visao=anotado.
[clxxxv] Disponível em: https://www.governodigital.gov.br/transformacao/orientacoes/interoperabilidade/roteiro-de-acesso-a-dados.
[clxxxvi] Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=25278&catid=9&Itemid=8.
[clxxxvii] Disponível em: https://acessoainformacao.ibge.gov.br/acesso-a-informacao/sala-de-acesso-a-dados-restritos.html.
[clxxxviii] Disponível em: http://portal.inep.gov.br/dados/sedap/solicitacao-de-acesso.
[clxxxix] Disponível em: http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior/.
[cxc] Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/auditoria-operacional-no-fundo-de-financiamento-estudantil-fies.htm.
[cxci] Disponível em: http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas.
[cxcii] Disponível em: http://brasildebate.com.br/para-conhecer-me-lhor-a-distribuicao-de-renda-e-riqueza-no-pais/.
[cxciii] Disponível em: https://brasil.elpais.com/brasil/2015/11/04/politica/1446611627_268265.html.
[cxciv] Disponível em: http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/trabalhos-academicos.
[cxcv] TC 021.258/2018-0, peça 24.
[cxcvi] Disponível em: https://memoria.ibge.gov.br/images/pdf/memoria/coletanea_legislacao_ibge.pdf.
[cxcvii] Disponível em: https://undocs.org/en/A/RES/68/261.
[cxcviii] Disponível em: https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0417.
[cxcix] Disponível em: https://ec.europa.eu/eurostat/documents/4031688/8971242/KS-02-18-142-EN-N.pdf/e7f85f07-91db-4312-8118-f729c75878c7.
[cc] Disponível em: http://www.worldbank.org/en/publication/wdr2017.
[cci] Inúmeras propostas foram debatidas e apresentadas pela sociedade e estão na agenda do governo há bastante tempo. Como meros exemplos de estudos mais recentes, sem quaisquer ponderações de mérito a respeito do conteúdo apresentado: http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf; http://ccif.com.br/wp-content/uploads/2017/08/NT-IBS-v1.1.pdf, https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/cadernos_tributacao-final.pdf, e http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180508_reforma_tributaria.pdf.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.

[cclii] Disponível em: https://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais/consulta-publica/arquivos-e-imagens/consulta-publica-rfb-no-04-2018.pdf.
[ccliii] Disponível em: http://uscode.house.gov/browse/prelim@title26&edition=prelim.
[cclv] Disponível em: http://uscode.house.gov/download/download.shtml.
[cclv] Disponível em: https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p4639.pdf.
[cclvi] Disponível em: https://www.gao.gov/assets/590/586955.pdf.
[cclvii] Disponível em: http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/prestacoes-de-contas/processo-anual-de-contas-exercicio-2014.
[cclviii] TC 026.079/2017-8, peça 11, página 7.
[cclix] Disponível em: https://ignet.gov/sites/default/files/files/cigiecforpt0711.pdf.
[cclx] Disponível em: https://www.gao.gov/products/T-AIMD-93-3.
[cclxi] Disponível em: https://www.gao.gov/products/GAO-01-394.
[cclxii] Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA330(R1).
[cclxiii] Disponível em: https://www.gao.gov/products/GAO-19-150.
[cclxiv] Disponível em: https://comptroller.defense.gov/odcfo/FIARPlanStatusReport.aspx.
[cclxv] Disponível em: https://www.gao.gov/products/GAO-18-316R.
[cclxvi] Disponível em: https://dod.defense.gov/News/Article/Article/1692189/the-biggest-audit-in-human-history-really/.
[cclxvii] Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/.
[cclxviii] TC 021.258/2018-0, peças 26 e 29.
[cclxix] TC 021.258/2018-0, peça 28.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 61488929.