

**Universidade de Brasília**  
**Faculdade de Direito**  
**Pós-graduação *lato sensu* em Direito Público e Controle Externo**  
**Orientador: Prof. Mamede Said**

**O SIGILO FISCAL COMO OBSTÁCULO À EFETIVIDADE DO  
CONTROLE EXTERNO – UMA PROPOSTA DE FLEXIBILIZAÇÃO**

**Henrique César de Assunção Veras**

**BRASÍLIA**  
**2006**

## SUMÁRIO

Introdução .....	3
1. O Controle Externo na ordem Constitucional .....	4
2. O sigilo de dados (fiscal e bancário) no ordenamento jurídico brasileiro .....	5
3. Os sigilos fiscal e bancário e os limites da ação fiscalizadora do Estado tributante .....	8
4. O sigilo fiscal e os limites da ação controladora do Estado .....	9
5. Sigilo fiscal e ponderação de interesses .....	15
6. Considerações Finais .....	19
Referências Bibliográficas.....	21

## **Introdução**

Este artigo tem por objeto o sigilo de dados, destacadamente a espécie sigilo fiscal, ressaltando o obstáculo que ele representa à efetividade do controle externo da Administração Pública.

Conforme ficará demonstrado à frente, a Receita Federal, como responsável pela guarda de dados ou informações dos contribuintes, impõe à legislação regente do sigilo fiscal interpretação excessivamente rígida, impedindo que os dados protegidos sejam objetos de trabalhos de fiscalização a cargo do Tribunal de Contas da União.

Em razão disso, o objetivo é sustentar um raciocínio tendente a refutar essa interpretação absoluta com base numa avaliação ponderada de interesses, na qual deva prevalecer o interesse público sobre o particular.

O texto está estruturado em seis partes: na primeira será destacada a função controle externo na ordem constitucional, evidenciando-se aspectos relacionados à origem, evolução e amplitude da ação controladora do Estado; na segunda será apresentada análise sobre o enquadramento jurídico do sigilo de dados (fiscal e bancário) como direito fundamental, destacando o regramento infraconstitucional correlato; na terceira e quarta serão analisados os limites da ação fiscalizadora e controladora do Estado frente às dificuldades impostas pelo sigilo fiscal; na quinta será abordada a avaliação ponderada dos fins como técnica de superação do conflito entre o interesse privado (sigilo fiscal) e o interesse público (efetividade do controle externo); na última serão estabelecidas considerações finais acerca de uma proposta de flexibilização do sigilo fiscal, destacando como alternativa a alteração legislativa no âmbito constitucional.

## 1. O Controle Externo na ordem Constitucional

A localização constitucional da função controle externo tem origem na Constituição de 1891, que atribuiu ao Tribunal de Contas da União a incipiente tarefa de “liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso”.

Após um período de relativa fragilidade, o controle externo adquiriu nova moldagem na Carta de 1934, com as atribuições do TCU já sistematizadas em seção própria, destacando-se o acompanhamento da execução orçamentária e o julgamento das contas dos responsáveis por dinheiros públicos, além da apreciação dos atos e contratos da administração pública.

Passado o retrocesso proporcionado pela Constituição do Estado Novo (1937), a Carta de 1946 restaurou as competências deferidas ao TCU em 1934 com ampliações, fazendo alcançar o julgamento das contas de entidades autárquicas, bem como da legalidade dos atos de aposentadorias, reformas e pensões.

Embora a Constituição de 1967 tenha mencionado pela primeira vez a expressão **controle externo**, sua abrangência era limitada mais ao âmbito da despesa, haja vista a natureza das auditorias que avaliavam o desempenho orçamentário e financeiro da União.

Com a promulgação da Constituição de 1988, uma nova realidade foi estabelecida ao controle externo, o qual, conforme demonstrado em linhas à frente, adquiriu características jurídicas típicas de verdadeiro princípio constitucional. Exemplo disso é a **generalidade** da sua atuação, alcançando todas as entidades da administração pública.

Outro traço que remete à idéia de princípio é o aspecto **vinculativo** do controle externo, do qual a administração pública, na expressão de ESPÍNDOLA, não pode escapar.<sup>1</sup>

Ademais, cabe destacar o entrelaçamento do controle externo com o princípio republicano em vista da **prestação de contas da administração pública, direta e indireta** estar alçada à categoria de princípio sensível, nos termos do art. 34, VII, d, da Constituição de 1988.

Apesar de a titularidade do controle externo pertencer ao Congresso Nacional, na prática, a sua efetividade se materializa na atuação do Tribunal de Contas da União, ao qual foi deferido rol taxativo, porém muito amplo, de competências, constantes do art. 71 da Constituição Federal.

---

<sup>1</sup> ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. Conceito de princípios constitucionais. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. “(...) nenhum comportamento estatal ou particular poderá refugir, de forma exceptiva, ao quanto foi constitucionalmente positivado nas normas principais.”

A nova definição das competências do TCU fez com que o controle externo avançasse de meros enfoques orçamentários, estreitamente ligados à despesa pública, para alcançar novas vertentes de atuação, como a avaliação do **desempenho operacional e patrimonial**, destacando não apenas o aspecto da legalidade, como também da economicidade e da eficiência.

Nesse contexto ampliativo merece realce a preocupação do Poder Público com as finanças públicas, razão pela qual o controle externo direcionou-se também para o lado da receita. A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº. 101/00) definiu as normas de finanças públicas relacionadas à responsabilidade na gestão fiscal, exigindo do TCU as ações relativas ao controle da estimativa, da arrecadação, do acompanhamento e da renúncia das receitas federais.

## **2. O sigilo de dados (fiscal e bancário) no ordenamento jurídico brasileiro**

O sigilo de dados tem sido objeto de ampla polêmica jurídica relativamente a sua classificação quanto aos direitos fundamentais. Muitos sustentam a tese mais restritiva, qual seja a de que a inviolabilidade do sigilo de dados insere-se no direito à intimidade, e não no direito fundamental à privacidade, gerando, com isso, interpretação excessivamente absoluta quanto às possibilidades de publicidade ou comunicação das informações protegidas.

Diversos teóricos sustentam não haver diferenças entre intimidade e privacidade, embora tais direitos tenham realces como categorias distintas no art. 5º, X da Constituição Federal. Dissentindo, FERRAZ JÚNIOR sustenta: “Não há um conceito absoluto de intimidade. Mas é possível exemplificá-lo: o diário íntimo, o segredo sob juramento, (...), as situações indevassáveis de pudor pessoal”<sup>2</sup>, ou seja, trata-se de situações absolutamente imunes ao constrangimento. Já a privacidade tem mais a ver com os modos de convivência (rol de amigos, atividades profissionais, comerciais, dentre outros), os quais se subentendem formados de elementos ou informações cuja publicidade ou divulgação, em tese, não redundam em constrangimento.

Assim, o cerne da inviolabilidade, agora relacionada à privacidade, não são os próprios dados, e sim, na teoria preconizada por PONTES DE MIRANDA, uma liberdade de negação, assim sintetizada: “assim como aos homens se reconheceu a liberdade ativa de emissão do

---

<sup>2</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado**. Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política, São Paulo, nº 1, p. 77-90, out./dez. 1992.

pensamento, reconheceu-se a liberdade negativa: pensar, porém não emitir; saber, porém não dizer. Quem sabe e não quer dizer é livre, como quem ignorasse”.<sup>3</sup>

Nessa mesma linha, BALEEIRO afirmou que “a essência do sigilo bancário, como princípio constitucional, já vimos, revela-se no direito à negação da divulgação de informações, dados e registros pessoais do contribuinte”.<sup>4</sup>

Dentro do gênero sigilo de dados, a opinião majoritária é no sentido de que se enquadram o sigilo fiscal e o bancário, os quais são alvos de constantes discussões teóricas e jurisprudenciais no tocante a considerá-los como sendo ou não de estatura constitucional, visto estarem correlacionados ao direito à privacidade. Numa dessas discussões, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, o Ministro FRANCISCO REZEK assinalou:

Não sei a que espécie de interesse serviria a mística do sigilo bancário, a menos que se presumam falsos os dados em registro numa dessas duas órbitas (tributária e bancária), ou em ambas, e por isso não coincidentes o cadastro fiscal e o bancário das pessoas e empresas. (...) Tenho dificuldade extrema em construir, sobre o artigo 5º, sobre o rol constitucional de direitos, a mística do sigilo bancário (...).<sup>5</sup>

Em que pese essa opinião e outras que não convêm relacionar por questão didática, tanto no referido julgado como em diversos outros de natureza semelhante, tem prevalecido a tese de que a proteção aos dados (fiscal e bancário) é inerente ao direito à privacidade, porém, de igual modo, evidenciou-se não se revestir de caráter absoluto, estando sujeita às limitações legais, constitucionais, bem como à observância de princípios jurídicos. E não poderia ser diferente, visto que é pacífico o entendimento de não haver direitos absolutos na ordem jurídico-constitucional, nem mesmo aqueles da maior nobreza como o direito à vida, relativizado expressamente na Constituição nos casos de guerra declarada.

A propósito de destacar a relativização do sigilo de dados no direito pátrio, no que tange ao sigilo bancário não há uma certeza quanto à sua origem, mas é possível vislumbrar que seu

---

<sup>3</sup> MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967 – com a Emenda nº 1 de 1969**. Tomo V, 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1987.

<sup>4</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 995.

<sup>5</sup> Mandado de Segurança nº 21.729-4 – DF. Relator para o acórdão: Ministro Francisco Rezek, Julgamento: 05.10.1995 – Tribunal Pleno, publicação: DJ 19.10.01.

caráter rígido teve inspiração no Código Comercial Brasileiro (Lei nº 556/1850, art. 17) <sup>6</sup> **que impedia qualquer autoridade, juízo ou tribunal, em qualquer hipótese, de examinar a escrituração dos comerciantes, nem mesmo para investigação de algum vício ou ilícito.**

Mais tarde, a Lei nº 1.579/52 deu o primeiro passo rumo ao rompimento da rigidez, excepcionando o acesso aos dados bancários para as Comissões Parlamentares de Inquérito exercerem as investigações deferidas pela ordem constitucional vigente à época.

Mas o sigilo bancário na estrutura atual foi configurado na Lei nº 4.595/64, quando o art. 38 e seus sete parágrafos delinearão as regras de manutenção do sigilo das operações bancárias, destacando expressamente as possibilidades excepcionais de acesso aos dados às Comissões Parlamentares de Inquérito e aos agentes fiscais e prevendo a aplicação de penalidade a quem desse causa à violação do sigilo das informações recebidas. Tal dispositivo foi revogado ante a inteira regulação do assunto pela Lei Complementar nº 105/01.

Já o sigilo fiscal se estruturou com a Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), estando disciplinado nos artigos 197 a 199, com as redações dadas pela Lei Complementar nº 104/01, embora antes já previsto de modo esparso como no Decreto nº 47.373/59 (antigo regulamento do Imposto de Renda).

Essas duas leis complementares, além de atenderem a imperativo de ordem constitucional, trouxeram valiosos aprimoramentos de técnicas legislativas, mormente quanto ao afastamento de contradições que prejudicavam a coexistência dos sigilos fiscal e bancário. Exemplo disso foi a flexibilização deste último em relação ao primeiro, facilitando a troca de informações entre as entidades financeiras e a Receita Federal quanto aos dados relativos à Contribuição sobre Movimentação Financeira – CPMF.

É de se perceber que no âmbito do próprio sigilo fiscal, como reflexo da rigidez do sigilo bancário, havia também um núcleo rígido, visto que a Lei nº 9.311/96, que instituiu a CPMF, em sua redação original impunha a vedação absurda à Receita Federal de cruzar informações dessa contribuição, já em seu poder, para fins de instauração de procedimentos fiscalizatórios sobre outros impostos ou contribuições, o que terminou sendo permitido pela Lei nº 10.174/01.

---

<sup>6</sup> Lei nº 556/1850, art. 17: “Nenhuma autoridade, juízo ou tribunal, debaixo de pretexto algum, por mais especioso

Outra mudança na esfera do sigilo fiscal veio com a Lei Complementar nº 104/01 que, dentre outras alterações, trouxe nova redação ao art. 198 do CTN com a supressão das expressões “qualquer informação” e “para qualquer fim” relativamente à vedação de divulgação de informações econômico-financeiras do sujeito passivo ou de terceiros, por parte da Fazenda Pública e de seus servidores, representando mais um abrandamento da regra de inviolabilidade de dados.

### 3. Os sigilos fiscal e bancário e os limites da ação fiscalizadora do Estado tributante

Com o objetivo de estabelecer um paralelo entre o alcance dos sigilos fiscal e bancário e os limites da ação fiscalizadora do Estado, verifica-se que o órgão fazendário dispõe de ampla autorização constitucional para atuar, especialmente aquela contida no art. 145, § 1º que, respeitados os direitos individuais, faculta a identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas dos contribuintes. Essa faculdade visa, conforme disposição literal do próprio texto constitucional, **tornar efetivos os princípios da personalidade e da capacidade econômica**, a que se revestem os impostos.

Trata-se, portanto, de atividade ínsita à competência da administração tributária, a qual manipula continuamente tais bases contributivas no exercício do poder-dever de fiscalização e vigilância, sempre resguardando o dever de sigilo, se a natureza das informações o exigir. Em razão disso, a título exemplificativo, infere-se que o agente fiscal, ao receber dados informados em declaração de imposto de renda por determinado contribuinte indicando suas rendas, saldos bancários, transações imobiliárias e variações patrimoniais, terá ampla margem de atuação no exercício de fiscalização, consistente em compulsar informações, fazer circularizações, emitir notificação, enfim, exercer a exação fiscal. Evidentemente, esse agente não poderá propalar de modo irresponsável qualquer desses dados, sob o risco de haver infringência ao dever de manutenção do sigilo.

Percebe-se, portanto, que o legislador constituinte, ao deferir ao Estado a competência tributária, o fez de modo mais abrangente possível, procurando afastar ou minimizar eventuais obstáculos ao seu pleno exercício. Nesse contexto acha-se explícita a preocupação com a busca da efetividade, consubstanciada na vasta liberdade de ação da autoridade tributária delineada na

---

que seja, pode praticar ou ordenar alguma diligência para examinar se o comerciante arruma ou não devidamente

própria Constituição e agora, conforme exposto, na ampliação de seu poder de fiscalização mediante abrandamento do instituto do sigilo bancário.

À luz do exposto, pergunta-se: a essa amplitude de atuação poderiam ser opostas em caráter absoluto as restrições previstas no art. 5º, X e XII, relativamente aos direitos à privacidade e à inviolabilidade do sigilo de dados bancários? Não há uma resposta elaborada do ponto de vista jurídico, dada a diversidade de opiniões a respeito, porém o mais lógico seria uma negativa, pois a contrário senso, haveria a situação extrema de admitir-se o desmantelamento da atividade fiscalizadora da autoridade tributária. Com isso, não há dúvida de que o ordenamento constitucional traçou esse aparato fiscalizatório visando alcançar os objetivos do Estado como ente tributante, sendo que e a efetividade de tais objetivos, conforme demonstrado em linhas atrás, não pode ou não poderia enfrentar obstáculos de ordem absoluta.

Acrescente-se que a relativização do sigilo bancário, além de seguir uma tendência global, haja vista a grande preocupação com o combate aos crimes relacionados à movimentação financeira que geram sérios prejuízos à economia mundial, representa muito mais o resultado do sopesamento, da ponderação de interesses, em que a prevalência do interesse público sobre o privado foi determinante.

#### **4. O sigilo fiscal e os limites da ação controladora do Estado**

Desde já, cabe direcionar o foco da análise dos limites da ação fiscalizadora do Estado à atuação do Tribunal de Contas da União no exercício controle externo da administração pública, estabelecendo maior ênfase nas questões atinentes ao sigilo fiscal.

Muitos teóricos se ocupam, com frequência, em debates acerca da natureza jurídica dos Tribunais de Contas e em um ponto parecem convergirem, qual seja, não há exercício de função jurisdicional do Estado por partes desses órgãos. Essa convergência é bem sintetizada pelas palavras de CARLOS AYRES BRITTO “(...) a jurisdição é atividade-fim do Poder Judiciário, porque, no âmbito desse Poder, julgar é tudo. (...) Não assim com os Tribunais de Contas, que

fazem do julgamento um dos muitos meios ou das muitas competências para servir à atividade-fim do controle externo.”<sup>7</sup>

Contudo, a natureza jurídica desses órgãos não pode ser eminentemente administrativa, haja vista a quase inteira estruturação no âmbito constitucional, expressa na definição de suas funções e competências, bem como do regime jurídico dos seus membros. Nenhum outro órgão recebeu do constituinte tratamento jurídico tão abrangente e minucioso quanto os Tribunais de Contas, notadamente no que se refere à União, não deixando de lado, também, o disciplinamento simétrico dado aos Estados e Distrito Federal, bem como aos Municípios onde houver Tribunal ou Conselho de Contas.

Basta a leitura dos artigos da Constituição que tratam da fiscalização contábil, financeira e orçamentária para perceber a vastidão das competências deferidas ao Tribunal de Contas da União. Suas particularidades, especialmente quanto à amplitude da sua atuação que atinge estruturas de qualquer dos Poderes, bem como a existência de um Ministério Público especial, enfim, todos esses delineamentos constitucionais apontados conduzem, sem dúvida, à conclusão de que se trata de órgão de natureza não somente administrativa, mas político-administrativa.

Tal qual há a função legislativa, a cargo do Congresso Nacional, a judiciária, com o Poder Judiciário, a administrativa, classicamente com o Poder Executivo, todas contempladas no texto constitucional, não com menos realce aparece o controle externo da Administração Pública, **também uma função**, haja vista sua estatura igualmente constitucional.

Quando a Constituição estabelece que o controle externo (a função) cabe ao Congresso Nacional e será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, aparentemente houve deferimento de cunho subalterno ao TCU, mas ao contrário do que muitos pensam a expressão “auxílio” não denota subordinação. O que ela significa, na verdade, é que o titular da função controle externo, sendo detentor de função eminentemente legislativa, exerce aquela função sob o prisma político, apenas. Exemplos disso estão estampados nos incisos IX e X do art. 49 da Constituição Federal, julgamento das contas prestadas pelo Presidente da República e fiscalização e controle direto dos atos do Poder Executivo, respectivamente. Mesmo nessas duas situações, o Congresso Nacional ainda recorre aos pareceres técnicos do TCU, razão pela qual o

---

<sup>7</sup> BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos tribunais de contas. Revista do Tribunal de Contas do Estado

constituente dotou este órgão do encargo do **exercício de fato da função controle externo**, conforme descrição de competências alinhadas no art. 71.

Desse rol de competências, identifica-se talvez a mais relevante vertente da atuação do controle externo, a **prestação de contas da Administração Pública**, alçada à condição de princípio constitucional sensível, expresso no art. 34, VII, d. Estando o cerne desse princípio situado na preocupação com a *res publica*, infere-se que a função controle externo estabelece vínculo direto com o princípio republicano.<sup>8</sup>

Toda a explanação aqui apresentada acerca da estatura constitucional do controle externo remete à reflexão quanto ao cabimento de oposição do sigilo fiscal à função fiscalizadora a cargo do TCU.

É defensável que a montagem de tamanho aparato fiscalizador ao exercício da função controle externo não poderia ser de outro modo, senão pleno e efetivo, sem obstáculos de ordem administrativa, operacional ou legal. No entanto, a realidade prática não revela isso. Constantemente, os trabalhos de auditorias solicitados pelo Congresso Nacional ou iniciados pelo próprio TCU, cujos escopos requerem exame de dados ou informações confiados à guarda da Secretaria da Receita Federal, geram resultados pífios ou são encerradas sem nenhum resultado. Aquela secretaria recusa-se, em caráter absoluto, atender às requisições a ela dirigidas, sempre sob a mesma alegação, **o escudo intransponível do sigilo fiscal**.

Esclareça-se que os focos da maioria das fiscalizações a cargo do TCU não recaem diretamente em pessoas físicas ou jurídicas quaisquer do âmbito privado, cujos dados econômico-financeiros são albergados pelo sigilo fiscal. Vale dizer, o exercício das competências insculpidas no art. 71 c/c o art. 70, parágrafo único da Constituição Federal, em regra, **requer que recursos públicos federais, inclusive bens, estejam sob utilização, arrecadação, guarda, gerenciamento ou administração de qualquer pessoa física ou jurídica, quer seja pública ou privada**.

---

de Minas Gerais, v. 44, n. 3, p. 13-31, jul/set 2002.

<sup>8</sup>BRITTO, Carlos Ayres. Ob. Cit., p. 30. “Tão elevado prestígio conferido ao controle externo e a quem dele mais de ocupa, funcionalmente, é reflexo direto do princípio republicano. Pois, numa República, impõe-se responsabilidade jurídica pessoal a todo aquele que tenha por competência ( e conseqüente dever) cuidar de tudo que é de todos, assim do prisma da decisão como do prisma da gestão.”

Além disso, o art. 70 destaca as diversas modalidades de fiscalização a que estão sujeitas a própria União e suas entidades da administração direta e indireta, dentre elas inserem-se as auditorias de natureza operacional, que buscam apurar o desempenho operacional de determinado órgão ou entidade integrante desse ente federativo.

Em outras palavras, os escopos das fiscalizações não alcançam, em tese, os particulares e as pessoas jurídicas privadas que sejam despidos desses vínculos de caráter público.

Como exemplo ilustrativo clássico de obstrução às fiscalizações do TCU cabe trazer à baila o caso em que a Receita Federal, sendo alvo de auditoria de natureza operacional acerca de trâmite de Processo Administrativo Fiscal, nos termos da Decisão nº 577/96 – TCU – Plenário, recusou-se a fornecer os respectivos processos fiscais, amparada por liminar em Mandado de Segurança impetrado pelo então titular daquele órgão, Sr. Everardo de Almeida Maciel, junto ao Supremo Tribunal Federal (MS nº 22.617-0 – DF).

Em síntese, as razões alegadas pelo impetrante foram: as informações econômico-financeiras, bem como a natureza e o estado dos negócios dos contribuintes estão resguardados pelo sigilo fiscal; o Tribunal de Contas da União não está incluído entre as instituições a quem as informações sigilosas podem ser prestadas e, mesmo quando admitida em lei, a divulgação de informação sigilosa somente tem sentido quando a pessoa esteja submetida a investigação ou litígio judicial, tudo de acordo com as disposições do art. 198 do Código Tributário Nacional.

Convém esclarecer que o escopo da referida auditoria não visava alcançar informações econômico-financeiras, nem o estado de negócios, visto que sequer a auditoria se dirigia a contribuinte qualquer ou específico. Sendo de natureza operacional, **a auditoria tinha por finalidade avaliar o desempenho administrativo do órgão auditado sob os aspectos da legalidade, da eficiência, da eficácia e da economicidade.**

Lamentavelmente, em fins de 2005 o Supremo Tribunal Federal manifestou-se em caráter definitivo sobre o referido mandado, extinguindo-o por perda de objeto, uma vez que o titular da Receita Federal já não era o impetrante, deixando com isso de surgir naquela Corte um precedente elucidativo acerca da oposição do sigilo fiscal à ação fiscalizadora do TCU.

Outro caso de negativa de informações requisitadas ocorreu no âmbito de auditoria solicitada pelo Congresso Nacional, a qual tinha por escopo verificar os procedimentos adotados pela Receita Federal quanto à apuração de suposta sonegação da Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira – CPMF, decorrente de provável conluio entre contribuintes e determinado banco privado, mediante utilização de conta de compensação específica “imune” à incidência dessa contribuição.

A equipe de auditoria, ciente da natural resistência a enfrentar quanto à obtenção de dados e informações necessários ao desenvolvimento da fiscalização, procurou restringir ao máximo o objetivo a alcançar, ou seja, a verificação deveria recair apenas em meros procedimentos fiscalizatórios a cargo da Receita Federal. O que se queria era saber quais as ações daquele órgão tendentes a coibir a prática da suposta sonegação, se pelo menos já havia a constatação da materialização desse ilícito tributário e qual o montante de crédito tributário porventura apurado em autuação fiscal, ou seja, nada mais que pudesse identificar contribuintes ou seus respectivos patrimônios, rendas ou movimentações financeiras. Conforme esperado, a Receita Federal veementemente negou-se a fornecer os dados requeridos sob a alegação de sempre, o dever do sigilo fiscal.

Para não ficar adstrito a esses dois casos, cabe destacar a ampliação do alcance do controle externo, notadamente na área das finanças públicas com a edição da Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Nela está materializada a preocupação do Poder Público com a gestão fiscal, vertente de controle voltada para a responsabilidade daqueles que lidam com as contas públicas, estando inseridas nesse contexto as metas fiscais que levam em consideração a **receita pública, nos aspectos das estimativas, da arrecadação e da renúncia**. Mais uma vez o papel do TCU aparece como elemento fundamental na aplicação, acompanhamento e controle das determinações constantes dessa lei, mas as limitações do sigilo fiscal ora destacadas são sempre opostas a quase todas as iniciativas de atuação do controle externo.

A veemência com que são negadas as informações requisitadas pelo controle externo revela que há, no seio da Receita Federal, um apego exagerado à interpretação literal da lei, bem assim um excessivo zelo no cumprimento do dever funcional de sigilo que leva a crer que a

conduta a prevalecer é a do segredo, da reserva, da não publicidade. GORDILLO demonstra opinião crítica nesse sentido:

(...) 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 atualizações administrativas, salvo se elas forem qualificadas por ato expresso e motivado como confidenciais, o 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 do 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 divulgá-la aos administrados ou terceiros, pois eles podem comprometê-lo.** (...) **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 no âmbito constitucional como no âmbito legal.**<sup>9</sup>  
[sem grifos no original]

Ao lado desse apego à literalidade, há também uma imprecisão conceitual do que seja violar o sigilo, o que gera a necessidade de reflexão sobre o tema. O uso constante e corrente de certas expressões, especialmente pela mídia, incute na maioria das pessoas uma idéia errônea do campo de significação. É o caso da expressão “quebrar o sigilo”, muito imprópria, que leva a se pensar em devassa, exploração, transgressão, exposição desastrosa de informação.

Veja-se, por exemplo, os casos dos acessos aos dados bancários das pessoas envolvidas em irregularidades, permitidos por ordem judicial. Quando a imprensa dá a notícia: “o Supremo autoriza a CPI a quebrar o sigilo bancário”, a rigor o que se autoriza nesse caso é o mero acesso a informações para fins investigativos, preservando-se o caráter da inviolabilidade relativamente ao **terceiro desinteressado**. Ou seja, havendo divulgação ilegal das informações ou dados obtidos, restará configurado o crime de violação de sigilo, com as conseqüências relativas à aplicação das penalidades aos infratores.

Sobre o que caracteriza ou não a violação de sigilo, convém reproduzir a ilação elaborada por FERRAZ JÚNIOR:

Se alguém elabora para si um cadastro sobre certas pessoas, com informações marcadas por avaliações negativas, e o torna público, poderá estar cometendo difamação, mas não quebra de sigilo de dados. Se estes dados, armazenados

<sup>9</sup> Apud CAVALCANTE, Denise Lucena. Íntegra do Parecer PGFN/CDA/nº 980/2004 – Sigilo Fiscal – DOU de 27.09.2004.

eletronicamente, são transmitidos, privadamente, a um parceiro, em relações mercadológicas, para defesa do mercado, também não estará havendo quebra de sigilo. **Mas se alguém entra nessa transmissão, como um terceiro que nada tem a ver com a relação comunicativa, ou por ato próprio ou por que uma das partes lhe cede o acesso indevidamente, estará violado o sigilo de dados.**<sup>10</sup>[sem grifo no original]

Registre-se que o dever de observância do sigilo é imperativo à Administração Pública como um todo, não sendo defensável que qualquer fiscalização a cargo do TCU com a máscara do caráter sigiloso, seja objeto de divulgação inescrupulosa por parte de quem quer que seja. Havendo transgressão à regra do sigilo, a punição há que ocorrer. Assim, há um risco potencial com o qual a Administração deve conviver, em qualquer âmbito, no TCU e até mesmo na Receita Federal, que detém a posse primária das informações porventura albergadas pelo sigilo fiscal.

## 5. Sigilo fiscal e ponderação de interesses

Diante do exposto e considerando que o simples acesso aos dados não constitui violação de sigilo, uma vez que a essência desse instituto não está nos dados em si, mas na divulgação irresponsável de informações protegidas por quem ou a quem **não seja interessado**, já seria possível superar a problemática do rigor excessivo dado à interpretação do alcance do sigilo fiscal mediante compreensão do **funcionamento sistêmico do Estado**, donde se infere que os órgãos que o compõem funcionam de modo integrado e de tal forma que todas as ações ocorrem visando o interesse público. Assim, não seria violação de sigilo o compartilhamento de informações já existentes no âmbito de algum desses órgãos, desde que isso ocorresse em defesa ou em nome do interesse público.

Conforme demonstrado anteriormente, o sigilo fiscal adquiriu novos contornos jurídicos com a recente normatização da Lei Complementar nº 104/01, bem como em razão da flexibilização do sigilo bancário advinda da Lei Complementar nº 105/01, o que proporcionou maior liberdade à ação fiscalizadora do Estado. Assim, do mesmo modo que, para o poder fiscalizador da autoridade fiscal, por ser de origem constitucional, não se cogitaria haver obstáculos absolutos para sua efetividade, para a fiscalização no exercício do controle externo, também de índole constitucional, seria salutar que a liberdade também fosse ampla, visto que em ambos os casos a atuação estatal baliza-se pelas razões do interesse público.

---

<sup>10</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Ob. Cit., p. 82.

Pelo visto, há uma aparente tensão entre os interesses particular e o público que precisa ser senão superada, ao menos amenizada. De um lado há o sigilo fiscal, enquadrado no conceito do direito à privacidade e de outro, o exercício da função do controle externo como imperativo do interesse público. A propósito de se perseguir essa superação, o exame normativo exige recorrer aos métodos hermenêuticos disponíveis, tendo como parâmetro a **avaliação ponderada dos fins**.

De antemão, a interpretação puramente literal deve ser afastada, pois representa o método menos contributivo para a superação de conflitos. Prova disso está numa das alegações apontadas pela Receita Federal, dando conta que o TCU não figura na relação dos órgãos contemplados pela exceção ao sigilo fiscal, inscrita no art. 198 do CTN. Tal argumento carece de base jurídica, pois não seria sustentável admitir-se a prevalência de preceito infraconstitucional frente ao conjunto sistêmico estruturado na Constituição.

Daí ser forçoso concluir-se por trilhar uma diretriz interpretativa mais sistemática possível, levando-se em conta a harmonização de princípios e normas para evitar que haja opção normativa excludente de aplicação de outra.

As palavras de GOMES CANOTILHO bem sintetizam a essência dessa última opção:

O facto de a constituição constituir um sistema aberto de princípios insinua já que podem existir fenómenos de tensão entre os vários princípios estruturantes ou entre os vários princípios constitucionais gerais ou especiais (...)

O princípio da harmonização ou da concordância prática implica ponderações. O campo de eleição do princípio da concordância prática tem sido até agora o dos direitos fundamentais (colisão entre direitos fundamentais ou entre bens jurídicos constitucionalmente protegidos).<sup>11</sup>

A propósito de buscar a ponderação de interesses, convém destacar algumas considerações acerca de interesse público. JUSTEN FILHO aponta não haver uma definição clara do que vem a ser interesse público e esse caráter indefinido na verdade, não é um defeito, **“mas um atributo destinado a permitir sua aplicação mais adequada caso a caso. A**

---

<sup>11</sup> GOMES CANOTILHO, José Joaquim. **Direito constitucional**, 6ª ed., Coimbra: Almedina, 1993.

**indeterminação dos limites do conceito propicia a aproximação do sistema normativo à riqueza do mundo real”.**<sup>12</sup>[sem grifo no original]

Em que pese essa indefinição, pelo menos o alcance do interesse público pode ser dimensionável, vale afirmar, seria ele da maior amplitude possível, aquele que representa o **contexto do todo, do conjunto social**, no qual as modificações das identidades individuais não afetam necessariamente o caráter integral daquilo que é público. Essa não afetação denota o caráter transcendental e íntegro do conjunto social frente às situações individuais. Daí deriva a noção da **supremacia do interesse público sobre o interesse particular**, conforme destacado por BANDEIRA DE MELLO:

O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado é princípio geral de Direito inerente a qualquer sociedade. É a própria condição de sua existência. Assim, não se radica em dispositivo específico algum da Constituição, ainda que inúmeros aludam ou impliquem manifestações concretas dele, como, por exemplo, os princípios da função social da propriedade, da defesa do consumidor (...) Afinal, o princípio em causa é um pressuposto lógico do convívio social. (...) Para não deixar sem referência constitucional (...), basta referir os institutos da desapropriação e da requisição (art. 5º, XXIV e XXV), nos quais é evidente a supremacia do interesse público sobre o interesse privado.<sup>13</sup>

Cabe realçar que a idéia de supremacia não remete ao entendimento de absoluta submissão do interesse privado ao público, pois sendo aquele parte integrante deste, não seria razoável supor solução de qualquer conflito que não passasse pela minimização de sacrifícios ou restrições a qualquer dos interesses envolvidos.

Feitas essas considerações, convém enfatizar que a jurisprudência exaustivamente vem apontando que o direito ao sigilo, mesmo de estatura constitucional porque correlacionado ao direito à privacidade, não tem caráter absoluto, **devendo ceder aos imperativos do interesse público**. Nesse sentido foi a manifestação do Supremo Tribunal Federal:

CONSTITUCIONAL. SIGILO BANCÁRIO: QUEBRA. ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO. CF, art. 5º, X. I. - Se é certo que o sigilo bancário, que é espécie de direito à privacidade, que a Constituição protege art. 5º, X **não é um direito absoluto, que deve ceder**

<sup>12</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Conceito de interesse público e a “personalização” do direito administrativo**. Revista Trimestral de Direito Público, n. 26, p. 115-136, 1999.

<sup>13</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 19ª ed. ver. e atual. até a Emenda Constitucional 47, de 5.7.2005. São Paulo: Malheiros, 2005.

**diante do interesse público, do interesse social e do interesse da Justiça, certo é, também, que ele há de ceder na forma e com observância de procedimento estabelecido em lei e com respeito ao princípio da razoabilidade.** <sup>14</sup> [sem grifo no original]

Traçar um raciocínio sobre ponderação entre os interesses público e privado visando aplicação prática ao caso do sigilo fiscal frente à ação controladora do Estado constitui, na verdade, tarefa das mais espinhosas, visto que a própria jurisprudência, a pretexto de destacar a necessidade de prevalência do interesse público, ao mesmo tempo remete a questão ao seio do ordenamento infraconstitucional, na medida em que o sopesamento sugerido deve, necessariamente, observar os procedimentos previstos em lei. Tal observância de procedimentos legais tem contorno reducionista, pois carrega em si a idéia de justiça, de aplicação a caso concreto, o que é diametralmente oposto à **generalidade dos princípios**.

É notável que, ao mesmo tempo em que a jurisprudência sugere uma abertura para a tese da preponderância do interesse público sobre o particular, ela estabelece também uma série de condicionantes de ordem legal que dificultam sobremaneira o alcance da generalidade dos princípios.

Assim, sustentar que a supremacia do interesse público deva ser levada em conta nessa tarefa parece um árduo exercício de convencimento, visto não ser razoável, à vista do que vem sedimentando a jurisprudência, reduzir-se ao caso concreto, a todo instante, aquilo que está situado na estatura constitucional. **A função controle externo, por exemplo, não é exercida de modo cíclico, ocasional; pelo contrário, opera-se permanentemente e exige efetividade.**

Com alguma semelhança ao que se aduz neste ponto, agora com relação ao sigilo bancário, o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário nº 215.301-CE e decidiu por unanimidade que o disposto no art. 129, VIII da Constituição Federal não permite ao Ministério Público o acesso direto aos dados protegidos pelo sigilo bancário, sem a interferência da autoridade judiciária. Tal dispositivo trata do poder geral de requisição de informações conferido ao Ministério Público para o exercício da sua função institucional.

Como se depreende, a interpretação dada ao caso foi restritiva face o direito à privacidade que agasalha o sigilo bancário. Cabe agora a pergunta: diante desse julgado, a que se

---

<sup>14</sup> STF, RE 219780/PE, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 10.09.1999.

destina toda a estruturação conferida ao Ministério Público situada no âmbito constitucional, mormente em relação a sua função essencial à Justiça?

Esse precedente, à primeira vista, poderia significar sério obstáculo à tese que se procura sustentar no momento, entretanto, o que se pretende não é seguir na contramão do que a jurisprudência entende, mas sim, montar argumento válido para um ordenamento jurídico coeso e estruturado de forma harmônica, de tal sorte que as eventuais tensões verificadas na aplicação de princípios ou normas sejam ao menos atenuadas, afastando-se, de preferência, as opções interpretativas de cunho absoluto.

Desse modo, não é porque o poder de requisição do Ministério Público sofreu restrição frente ao direito à privacidade em caso concreto, que todo o aparato fiscalizatório e controlador do Estado deva se curvar a essa limitação.

Nessa linha de compreensão é defensável que não pode prosperar o tratamento absoluto que se dá à questão do acesso aos dados protegidos pelo sigilo fiscal. Tolerar a tese de proibição desse acesso ao TCU seria admitir o desmonte de toda a estrutura de competências constitucionais atinentes ao exercício do controle externo. Resta clarear que a pretensão aqui manifestada não é no sentido de vasculhar, explorar a situação da pessoa ou entidade sob fiscalização, não é penetrar na seara da investigação criminal, até porque o TCU não possui esse tipo de competência, nem está estruturado tecnicamente para tal.

Uma solução há que ser perseguida, nem que seja a mais oportunista, a exemplo de seguir o rumo da cultura fortemente positivista que permeia nosso sistema jurídico: se não há previsão legal específica ao TCU para o acesso aos dados protegidos pelo sigilo fiscal, que se viabilize a elaboração normativa cabível.

## **6. Considerações Finais**

Conforme largamente demonstrado nesse artigo, a função controle externo adquiriu com a Constituição de 1988 novos contornos jurídicos, especialmente no tocante a sua estatura constitucional. Como reflexo disso aponta-se a ampliação das competências atribuídas ao Tribunal de Contas da União, visando fazer face à nova dimensão adquirida pelo controle externo.

No entanto restou esclarecido que tão elevado prestígio conferido ao controle externo acha-se revestido de baixa efetividade, frente à problemática das limitações impostas pelo sigilo fiscal.

Em que pese os breves ensaios argumentativos apresentados em defesa da flexibilização do instituto do sigilo fiscal, cabe esclarecer que em nenhum momento cogitou-se defender uma proposta radical no sentido de rompimento da clausura desse sigilo, a exemplo do que muitas vezes ventulam o patrocínio.

A pretensão de se buscar a completa liberação das amarras do sigilo pode, na verdade, gerar um perigoso precedente capaz de desnaturar por completo as feições do controle externo. Imagine-se a hipótese de equipe de fiscalização deparar-se com fortes indícios de ilícitos penais e embrenhar-se em investigação criminal, fazendo as vezes da polícia judiciária. Seguramente, o papel institucional do TCU não é esse, nem seus quadros técnicos estão revestidos de tal qualificação.

Feitas essas considerações, ficou consignado que uma forma de relativização do conceito e alcance do sigilo fiscal teria por base a simples compreensão do funcionamento integrado da Administração Pública, considerada como um todo sistêmico, no qual se poderia operar o **compartilhamento**, sem o rompimento do sigilo, de dados e informações já de posse de qualquer órgão, desde que presente uma avaliação ponderada dos fins, na qual deveria preponderar o interesse público sobre o particular sem, contudo, isso representar a completa submissão deste àquele.

Entretanto, considerando a cultura jurídica brasileira tradicionalmente positivista, mesmo com a vasta demonstração da estatura constitucional do controle externo, essa proposta de flexibilização somente se efetivaria mediante expressa previsão legislativa, de preferência no âmbito constitucional.

### Referências Bibliográficas

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 995.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 19ª ed. ver. e atual. até a Emenda Constitucional 47, de 5.7.2005. São Paulo: Malheiros, 2005.

BRITTO, Carlos Ayres. **O regime constitucional dos tribunais de contas**. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, v. 44, n. 3, p. 13-31, jul/set 2002.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Íntegra do Parecer PGFN/CDA/nº 980/2004 – Sigilo Fiscal** – DOU de 27.09.2004.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de princípios constitucionais**. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado**. Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política, São Paulo, nº 1, p. 77-90, out./dez. 1992.

GOMES CANOTILHO, José Joaquim. **Direito constitucional**, 6ª ed., Coimbra. Almedina, 1993.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Conceito de interesse público e a “personalização” do direito administrativo**. Revista Trimestral de Direito Público, n. 26, p. 115-136, 1999.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à constituição de 1967 – com a Emenda nº 1 de 1969**. Tomo V, 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1987.