



**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO  
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO DE BRASÍLIA  
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**LUIZ CARLOS AZEVEDO COSTA PEREIRA**

**SIGILO FISCAL COMO ÓBICE À FISCALIZAÇÃO DOS TRIBUNAIS  
DE CONTAS NO CONTROLE DAS RECEITAS PÚBLICAS: O  
EXEMPLO DE MATO GROSSO**

**Brasília/DF – 2018**

**LUIZ CARLOS AZEVEDO COSTA PEREIRA**

**SIGILO FISCAL COMO ÓBICE À FISCALIZAÇÃO DOS TRIBUNAIS  
DE CONTAS NO CONTROLE DAS RECEITAS PÚBLICAS: O  
EXEMPLO DE MATO GROSSO**

Trabalho de Dissertação apresentado ao Programa de Pós-Graduação no Curso de Mestrado Profissional em Administração Pública como requisito parcial para obtenção título de Mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof. Ms. Weder de Oliveira

**Brasília/DF- 2018**

**LUIZ CARLOS AZEVEDO COSTA PEREIRA**

**A IMPORTÂNCIA DOS TRIBUNAIS DE CONTAS NO CONTROLE DAS  
RECEITAS PÚBLICAS: O EXEMPLO DE MATO GROSSO**

Trabalho de Dissertação apresentado ao Curso de  
Mestrado Profissional em Administração Pública  
como requisito parcial para obtenção título de Mestre  
em Administração Pública.

Orientador: Prof. Ms. Weder de Oliveira

Aprovado em: \_\_\_ de dezembro de 2018

Banca examinadora:

---

Weder de Oliveira (Professor Orientador)

---

Marcos Antônio Rios da Nóbrega

---

Celso de Barros Correia Neto

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus seja meu reconhecimento e gratidão primeira, pelo dom da vida, pela graça, pelo sustento e pela sabedoria a mim por Ele concedidos.

Seguidamente, também reconheço que a presente dissertação não poderia chegar a bom termo sem o apoio de várias pessoas.

Em primeiro lugar, não posso deixar de agradecer ao meu orientador, Professor Weder de Oliveira, por todo empenho, paciência e inestimáveis contribuições ao tema que escolhi. Muito obrigado por me corrigir sem nunca me desmotivar.

Desejo igualmente agradecer à amiga, Professora Rosana Laura de Castro Farias Ramires, pelas revisões incansáveis e pelas muitas discussões acadêmicas a respeito do tema.

Por último, mas não menos importante, gostaria de agradecer à minha família pelo apoio incondicional a mim concedido, especialmente à minha esposa, Cristiane Coutinho, e ao meu filho, Luiz Carlos Filho, pela compreensão e amor demonstrados nesse período de elaboração desta pesquisa.

One of the great debates of our time is about how much of your money should be spent by the State and how much you should keep to spend on your family. Let us never forget this fundamental truth: The State has no source of money other than money which people earn themselves. If the State wishes to spend more it can do so only by borrowing your savings or by taxing you more. It is no good thinking that someone else will pay – that “someone else” is you. There is no such thing as public money, there is only “taxpayers money”. Prosperity will not come by inventing more and more lavish public expenditure programmes. You do not grow richer by ordering another cheque-book from the Bank. No nation ever grew more prosperous by taxing its citizens beyond their capacity to pay. We have a duty to make sure that every penny piece we raise in taxation is spent wisely and well.

Margareth Thatcher (1983)

## RESUMO

É estabelecida em lei a competência constitucional dos Tribunais de Contas para fiscalizar as receitas públicas. Essa prática, entretanto, nem sempre é levada a cabo, tampouco alcança resultados satisfatórios, em vista da dificuldade de acesso a dados sobre a receita relativos a informações dos contribuintes acobertadas pela cláusula constitucional do sigilo, prevista no inciso XXII do artigo 5º da CRFB (BRASIL, 1988), interpretada pelos Fiscos Federal e Estadual e analisada a partir de uma leitura literal do artigo 198 do CTN (BRASIL, 1966). Esse óbice que os Tribunais de Contas enfrentam junto às Administrações Fazendárias provoca, via de regra, a inefetividade da própria Constituição quanto ao controle externo sobre as receitas públicas. Em virtude dessa situação, nesta pesquisa, discutem-se os fundamentos e a evolução da atuação dos Tribunais de Contas sobre as receitas públicas e a delimitação do objeto e do sujeito passivo dessa atuação, centrada na fiscalização da gestão fazendária e não no contribuinte em si. Nessa perspectiva, o presente trabalho dedica-se a analisar a relevância do exercício da competência dos Tribunais de Contas em fiscalizar as receitas públicas sob o enfoque da boa governança pública fiscal e tributária e da concretização de direitos fundamentais, além de avaliar o impacto nessas fiscalizações em virtude da invocação de sigilo fiscal, com ênfase aos dados referentes à gestão fazendária do Estado de Mato Grosso sobre o controle da efetiva exportação de bens alcançados pela Lei Kandir. A pesquisa, de cunho documental, fundamenta-se em estudos teóricos que enfocam diferentes aspectos da questão em pauta. Com base nas análises realizadas, pode-se concluir pela inafastabilidade da competência constitucional do tribunal de contas na fiscalização das receitas públicas, mesmo diante do sigilo fiscal, bem como pelo dever constitucional de colaboração da Administração tributária para a efetividade dessa competência. Para superar o óbice do sigilo fiscal, apresenta-se como solução a transferência do sigilo aos órgãos de controle externo, que terão o dever funcional de mantê-lo.

Palavras-chave: Tribunal de Contas. Receita pública. Mato Grosso. Sigilo Fiscal. Transparência.

## ABSTRACT

The authority given by the Brazilian Constitution to Courts of Auditors (in Portuguese, *Tribunal de Contas* or TC) to oversee public revenues is regulated by law. Nonetheless, such oversight by the TCs is not always carried out and does not produce satisfactory results due to the restricted access to information on taxpayers' revenues, which are protected by the confidentiality obligation under article 5, XXII of the Brazilian Constitution (BRAZIL, 1988). Such constitutional provision has been construed by federal and state tax authorities and analyzed based on the language of section 198 of the National Tax Code (BRAZIL, 1966.) This is an obstacle faced by TCs which involves administrative tax authorities, and which generally result in the inefficient application of the Constitution with respect to the external control over public revenues. This study discusses the basis for and the evolution of TCs' action regarding public revenues as well as the definition of the scope of such action and of the party against whom TCs are to act, focused on the oversight of public revenue administration itself, and not on the taxpayer. Within this scenario, the purpose of this study is to analyze whether the exercise of TCs' authority to oversee public revenues is relevant from the perspective of good fiscal and tax governance and taking into account the enforcement of fundamental rights. This study also seeks to define to what extent the confidentiality of tax information has an impact on TCs' oversight activities, especially with respect to the data pertaining to public revenue administration within the State of Mato Grosso concerning the control of the actual exportation of goods covered by the Kandir Act. The research made was based on documents and theoretical studies involving different aspects of the subject matter of this study. From the analyzes conducted, one can reach the conclusion that TCs' authority to oversee public revenues as conferred by Constitution cannot be waived, even considering the confidentiality of tax information. Another conclusion is that administrative tax authorities have a constitutional duty to cooperate with the exercise of such constitutional authority to oversee public revenues. As a solution to overcome the confidentiality obstacle, this study suggests that the confidentiality obligation be extended to the Courts of Auditors who will be required to comply with such obligation.

Keywords: Court of Auditors. Public revenues. State of Mato Grosso. Tax Confidentiality. Transparency.

**LISTA DE TABELAS**

Tabela 1 – Gastos Tributários.....	57
Tabela 2: Evolução Gastos Tributários.....	57



## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
<b>1. OS TRIBUNAIS DE CONTAS ENQUANTO SUJEITO CONTROLADOR DA BOA GOVERNANÇA DAS RECEITAS PÚBLICAS .....</b>	<b>14</b>
1.1. A fiscalização das receitas públicas pelos Tribunais de Contas do ponto de vista histórico..	14
1.2. Contribuição da Atricon na construção de uma matriz de auditoria sobre receita e renúncias de receita: diretrizes da resolução Atricon nº 6/2016.....	24
1.3. Dimensões do controle externo sobre a gestão das receitas públicas .....	28
1.4. Gestão fazendária da receita pública e boa governança.....	31
<b>2. RECEITAS PÚBLICAS E SUAS REPERCUSSÕES .....</b>	<b>37</b>
2.1. Definições necessárias.....	37
2.2. Receitas públicas como instrumento de concretização de direitos .....	39
2.3. Receitas públicas e o princípio do equilíbrio fiscal das contas públicas.....	46
2.4. Receitas públicas e o princípio da transparência fiscal: enfoque na ideia de governo aberto de dados.....	49
2.5. Renúncia de receitas públicas como mecanismo de cumprimento das funções econômico-tributárias do estado .....	53
<b>3. A AUDITORIA DE RECEITAS PÚBLICAS NO TRIBUNAL DE CONTAS DE MATO GROSSO .....</b>	<b>61</b>
3.1. A reestruturação normativa e organizacional do Tribunal de Contas de Mato Grosso voltada à implementação de processos de fiscalização e das auditorias de receitas públicas.....	61
3.2. A auditoria operacional do Tribunal de Contas de Mato Grosso no controle de exportações pela Sefaz-MT .....	67
3.3 A controvérsia em torno do sentido e alcance do artigo 198 do CTN em relação à atuação fiscalizadora dos tribunais de contas.....	74
3.3.1 A visão e prática do Tribunal de Contas da União acerca dos tratamentos dos dados fiscais sigilosos nos processos de fiscalização da receita.....	77
3.4 Perspectivas legislativas e judiciais sobre o sigilo fiscal e a fiscalização das receitas públicas pelos tribunais de contas.....	85
3.4.1 A intermitência jurisprudencial em torno dos efeito e alcance do sigilo fiscal do contribuinte nas auditorias de receitas públicas pelos Tribunais de Contas.....	85
3.4.2 Das proposições legislativas sobre o fornecimento de informações protegidas por sigilo fiscal aos Tribunais de Contas .....	90
3.4.3 Do impacto da negativa de acesso aos dados e informações fiscais nos processos de fiscalização das receitas públicas pelos Tribunais de Contas .....	95
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>99</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>101</b>

## INTRODUÇÃO

Embora a fiscalização das receitas públicas pelos Tribunais de Contas tenha assento constitucional e esteja entre as preocupações da Lei de Responsabilidade Fiscal, os próprios membros dos Tribunais de Contas<sup>1</sup> afirmam que esse tipo de fiscalização não é uma prática corrente dos Tribunais de Contas. Esse cenário, contudo, vem mudando e ganhando novos contornos diante da evolução de estudos acerca das políticas públicas, que são, por excelência, financiadas pelas receitas públicas, bem como pelo aprofundamento dos estudos acerca da justiciabilidade financeira, da *accountability*, do equilíbrio fiscal e, ainda, da divulgação de escândalos envolvendo renúncias de receitas, mediante incentivos fiscais<sup>2</sup>.

Além dos aspectos de conformidade à lei, a atuação dos Tribunais de Contas sobre as receitas públicas deve ser inserida em um contexto mais amplo de análise da gestão fazendária, o da boa governança. Ademais, a discussão acerca da boa gestão da arrecadação de receitas públicas e da fiscalização dessa gestão insere-se na macrodiscussão acerca da boa gestão das fontes financeiras da atuação estatal e encontra relevância no fato de que os direitos custam e, porque custam, a sua tutela não se exaure em reconhecimentos solenes, normativos ou não, nem na previsão de garantias processuais para o seu reclamo às instâncias competentes.

É necessário o desenvolvimento de instrumentos de concretização material desses direitos, dentre os quais se destacam as receitas públicas, pois, como bem concluíram Cass R. Sustein e Stephen Holmes, “os direitos não podem ser protegidos ou exercidos sem o financiamento e o sustento público (HOLMES; SUSTEIN, 1999, p. 15, tradução nossa)<sup>3</sup>”. Daí a relevância da atividade financeira do Estado e da fiscalização dessa atividade pelos tribunais de contas. Trata-se de verdadeiro processo de concretização de direitos fundamentais.

---

<sup>1</sup> Essa conclusão é extraída do teor da justificativa externalizada pela Atricon no bojo da Resolução nº 6/2016, “Receita e renúncia de receita” (Atricon. Resolução nº 6/2016. Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon nº. 3210/2016, relacionadas à temática “Receita e renúncia de receita”. Disponível em: <http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/12/Diretrizes-receita-e-ren%C3%BAncia-de-receita.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2018). De igual modo, o Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro reconheceu esse déficit de atuação. (RIO DE JANEIRO. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. Gestão da Receita Municipal. Contribuições das auditorias da receita do TCE-RJ /Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, 2012, p. 7).

<sup>2</sup> A própria auditoria financeira (ISSAI 200), cujo foco é determinar tanto se a informação financeira de uma entidade é apresentada de acordo com um framework de divulgação financeira, como se essa informação está livre de distorções materiais, decorrentes de erros ou fraudes, conduz os Tribunais de Contas ao universo das receitas públicas, tomando os dados relativos a elas como necessário objeto a ser aferido e controlado.

<sup>3</sup> Cf. “(...) rights cannot be protected or enforced without public funding and support”. (HOLMES; SUSTEIN, 1999, p. 15). No mesmo sentido: “Tudo isso custa dinheiro. E é a aquisição de dinheiro que constitui, precipuamente, a atividade financeira do Estado, que é, em síntese, um ente que arrecada e que paga. É o maior criador e consumidor de riquezas” (DEODATO, 1965. p. 9).

Esses conceitos fortalecem a ideia da necessidade de transparência da gestão pública em diversas nuances, dentre elas aquela relacionada ao Princípio da Transparência Fiscal e à concepção de Governo Aberto de Dados.

Embora não haja questionamentos acerca da competência constitucional dos Tribunais de Contas para fiscalizar as receitas públicas, observa-se que alguns de seus procedimentos de fiscalização, algumas auditorias em especial, têm tido resultados insatisfatórios à medida que dificuldades se apresentam, mitigando o efetivo exercício de suas atividades. Essa inefetividade da auditoria sobre receitas públicas decorre, em parte, dos óbices que os Tribunais de Contas enfrentam junto às Administrações Fazendárias de acesso a dados sobre a receita que envolviam informações dos contribuintes acobertadas pela cláusula constitucional do sigilo, prevista no inciso XXII do artigo 5º da CRFB<sup>4</sup>. Ilustra essa situação a tentativa de auditoria das receitas tributárias no Estado de Mato Grosso pelo tribunal de contas estadual que esbarrou nas reiteradas negativas da Secretaria de Fazenda estadual em fornecer dados sujeitos, segundo sua interpretação, ao sigilo fiscal.

À luz desse contexto, o presente trabalho dedica-se a enfrentar as seguintes indagações: Qual a relevância do exercício da competência dos Tribunais de Contas em fiscalizar as receitas públicas sob o enfoque da boa governança pública e da concretização de direitos fundamentais? Qual o impacto nessas fiscalizações em virtude da invocação de sigilo fiscal?

A hipótese do trabalho divide-se em duas assertivas. A primeira diz respeito à relevância da fiscalização da receita pública por intermédio dos órgãos de controle externo e decorre de vários fatores, a saber: do papel das receitas públicas na gestão fiscal equilibrada e na concretização dos direitos, da incidência da teoria da boa governança e do princípio da sustentabilidade financeira na gestão das receitas públicas. A segunda refere-se aos obstáculos administrativos ao amplo acesso dos dados e informações necessários a essa atuação, que induzem à desproporcional judicialização das auditorias sobre receitas públicas, expõem a administração fazendária aos inerentes riscos do obscurantismo, contrários ao ideal de Boa Governança Tributária, e não contribuem para o fortalecimento da capacidade financeira dos entes. Desse modo, impedem um exame externo acerca da transparência, integridade, eficácia e eficiência da atividade estatal arrecadatória, para melhorar o aporte aos direitos que demandam custeio mediante realização de despesas públicas e para materializar o princípio da sustentabilidade financeira estatal.

---

<sup>4</sup> Nesse sentido, Luiz Henrique Lima (2018) elenca os sigilos bancário e fiscal como barreiras exógenas à maximização de efetividade dos Tribunais de Contas. Igual posição confira-se em Veras (2006), Campello (2010), Distrito Federal (2016), Miranda e Silva (2015).

Propõe-se discorrer acerca dos pressupostos de legitimidade da atuação fiscalizatória dos Tribunais de Contas sobre os órgãos responsáveis pela administração tributária, incluídos os dados relativos à estrutura operacional das receitas públicas, que envolvam a proteção ao sigilo fiscal do contribuinte. Propõe-se, ainda, alcançar a análise de que o fornecimento de informações e dados dos contribuintes pela Administração Tributária aos Tribunais de Contas não constitui violação do direito do contribuinte ao sigilo fiscal.

O tema proposto é atual não apenas dadas as controvérsias empíricas apontadas, bem como porque a atuação clássica dos Tribunais de Contas sempre foi voltada à fiscalização dos gastos públicos, à gestão das despesas públicas. Nesse sentido, a pesquisa demonstrará que são recentes as edições de instrumentos normativos e de cartilhas orientativas a respeito da atuação mais direta e pontual dos Tribunais de Contas sobre as receitas públicas.

O tema é, ainda, de evidente relevância política, à medida que se discute a racionalização do poder de fiscalizar a atividade tributária do Estado e os pressupostos mínimos de garantia do direito fundamental à privacidade, por meio do resguardo do sigilo fiscal, que asseguram a legitimidade dessa atuação fiscalizadora.

A relevância social do tema encontra-se consubstanciada na repercussão que eventual conclusão pela imunidade fiscalizatória das Administrações Tributárias, acerca da sua eficiência arrecadatória e, por conseguinte, sobre o equilíbrio fiscal, tem o condão de trazer para a efetivação de direitos sociais lastreados em políticas públicas.

Sob esse foco e contexto, o presente trabalho encontra-se organizado em cinco partes, iniciadas pela presente introdução.

A segunda parte dedica-se à análise do papel dos Tribunais de Contas como controlador da boa governança das receitas públicas. Nela discorre-se acerca da base normativa que insere os Tribunais de Contas como natural *locus* de fiscalização e de controle da gestão das receitas públicas. Busca-se esclarecer que essa fiscalização e controle não se confundem com aqueles exercidos pela Administração Tributária sobre a instituição e a execução da receita pública, mas o complementam e o fortalecem. Trata-se, ainda, das diferentes dimensões de controle que os Tribunais de Contas exercem sobre a gestão das receitas públicas, do princípio da transparência fiscal e da contribuição da Atricon para a indução e uniformização das matrizes de auditoria sobre receitas públicas.

Na terceira parte, discutem-se as receitas públicas enquanto instrumento de concretização de direitos. Aborda-se o princípio do Equilíbrio Fiscal das Contas Públicas, bem como o da renúncia de receitas públicas como mecanismo de cumprimento das funções econômicas do Estado.

Na quarta parte, analisa-se a evolução da auditoria das receitas públicas pelo Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, dando especial ênfase à Auditoria sobre Receitas Públicas em que houve a recusa do fornecimento de informações pela SEFAZ-MT, sob a alegação de estrito cumprimento do dever legal de guarda do sigilo fiscal dos contribuintes, no caso, exportadores. Serão discutidos os prejuízos à fiscalização, bem como evidenciados alguns encaminhamentos para superar esses entraves, dentre eles a transferência do sigilo fiscal. Serão abordadas a experiência do Tribunal de Contas da União e a anonimização de dados, bem como, ao tratar do artigo 198 do Código Tributário Nacional, serão feitas considerações sobre o sujeito de fato controlado no processo: a administração fazendária e não o eventual contribuinte de tributo.

Na quinta parte expõem-se as conclusões a que se chega sobre a matéria, com a certeza de que o tema ainda percorrerá amplo debate nacional com vista a sua pacificação.

## **1. OS TRIBUNAIS DE CONTAS ENQUANTO SUJEITO CONTROLADOR DA BOA GOVERNANÇA DAS RECEITAS PÚBLICAS**

---

### **1.1. A fiscalização das receitas públicas pelos Tribunais de Contas do ponto de vista histórico**

O ingresso dos Tribunais de Contas no ordenamento jurídico brasileiro não ocorreu pela via constitucional. Juridicamente, foi por meio do Decreto 966-A, de 7 de novembro de 1890 que o Tribunal de Contas da União foi criado, por iniciativa do então ministro da Fazenda, Rui Barbosa, signatário da exposição de motivos desse Decreto. No entanto, sua efetiva instalação se deu em 17 de janeiro de 1893, por empenho de Serzedello Correa, ministro da Fazenda do governo Floriano Peixoto.

Desde essa embrionária origem, os Tribunais de Contas receberam a incumbência de fiscalizar não apenas os gastos públicos, mas também as receitas, conforme se colhe do artigo 89 da primeira Constituição da República (CRFB de 1891):

Artigo 89 - É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem submetidas ao Congresso. Os membros desse Tribunal serão nomeados pelo Presidente da República, com aprovação do Senado, e somente perderão os seus lugares por sentença<sup>5</sup>.

Essa competência manteve-se estatuída no rol constitucional dos Tribunais de Contas ao longo do constitucionalismo brasileiro, encontrando-se, atualmente, positivada nos artigos 31 e 75 da CRFB, que estabeleceram a competência dos Tribunais de Contas para exercer a fiscalização dos atos que envolvem a gestão de receitas públicas.

Os Tribunais de Contas foram, pois, constitucionalmente erigidos ao *status* de guardiães constitucionais das contas públicas. A eles compete, dentre outras indelévels atribuições, atuar de modo a inculir em seus jurisdicionados a promoção de uma justiça financeira material e não apenas formal.

No campo da fixação de competências dos órgãos de controle para a fiscalização das receitas públicas, um importante dispositivo constitucional a ser destacado, em razão dos fins do presente trabalho, é o disposto no parágrafo único do artigo 161 da CRFB, que prevê a

---

<sup>5</sup> BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm). Acesso em: 22 abr. 2018.

competência do TCU para realizar o cálculo das quotas referentes ao Fundo de Participação dos Municípios a que alude o artigo 159 da mesma CRFB<sup>6</sup>, ambos *in verbis*:

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:

[...]

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

[...]

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;

Art. 161. Cabe à lei complementar:

[...]

II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios;

III - dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos arts. 157, 158 e 159.

Parágrafo único. O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude o inciso II.

Essa competência também é regulamentada pelo artigo 1º, inciso VI, da Lei 8.443/1992 (BRASIL, 1992a), *in verbis*:

Art. 1º Ao Tribunal de Contas da União, órgão de controle externo, compete, nos termos da Constituição Federal e na forma estabelecida nesta lei:

[...]

VI - 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;

Essa atribuição é ressaltada também pela Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria, da INTOSAI, de 1977, sob a seguinte prescrição:

Seção 20. Auditorias fiscais

1. As Entidades Fiscalizadoras Superiores terão poderes para auditar a cobrança de impostos na maior medida possível e, nesse processo, de examinar arquivos fiscais individuais.

2. As auditorias fiscais constituem, principalmente, auditorias de legalidade e regularidade; no entanto, ao auditarem a aplicação de leis fiscais, as Entidades Fiscalizadoras Superiores examinarão também o sistema e eficiência da

<sup>6</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Ob. cit.

cobrança de impostos, a consecução de metas de receita e, se adequado, propor melhorias ao órgão legislativo (ISSAI 1: Seção 20).

O prudente e eficiente exercício desse mister constitucional traduz função indeclinável, que contribui para a boa governança pública por parte de seus jurisdicionados, apta a solapar anomalias na gestão não apenas das despesas públicas, mas também, e especialmente, em tempos de crises, das receitas públicas.

Como bem destaca a Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), a contribuição dos Tribunais de Contas, enquanto Entidades Superiores de Fiscalização (ESF), para a boa governança pode ser considerada de duas maneiras, a saber:

Por um lado, as EFS são parte do sistema de *accountability* de um Estado, ao reforçar a efetividade dos órgãos responsáveis pela fiscalização do governo e pela gestão financeira pública. Quando são profissionais e independentes, as EFS fortalecem a cadeia de *accountability*, o que é necessário para garantir que o interesse público prevaleça sobre o interesse pessoal na formulação de políticas. Por outro lado, as EFS estão evoluindo de um trabalho de avaliação tradicional de auditoria de conformidade para uma maior condução de avaliações úteis do desempenho de programas e políticas. Assim, por intermédio do seu trabalho as EFS (i) fornecem garantia e avaliação razoáveis da forma como as políticas são formuladas e implementadas e do grau de conformidade dos formuladores de políticas; e (ii) fornecem evidências do desempenho da máquina do governo e de programas e, em alguns casos, de resultados de políticas.

As informações objetivas e confiáveis geradas pelas EFS podem contribuir para o ciclo de políticas e ajudar os governos a tomar decisões informadas e bem fundamentadas, baseadas em evidências, sobre *trade-offs* envolvendo políticas, tendo em mente o custo-benefício e princípios mais amplos de boa governança. Isso acontece, principalmente, quando os resultados de auditoria são claramente comunicados e emitidos de forma oportuna. Legislaturas podem também utilizar os resultados de auditoria na análise da atividade governamental.

[...]

A crescente base de conhecimentos acumulados por meio do trabalho de auditoria permite às EFS propiciar diferentes níveis de análise. Além de fiscalização (*oversight*), as EFS estão cada vez mais garantindo percepção (*insight*) e visão de futuro (*foresight*) às entidades fiscalizadas no que diz respeito ao seu funcionamento, e ao Executivo e Legislativo no que diz respeito a questões atinentes à abordagem integrada de governo (*whole-of-government*) (OECD, 2014).

Pertinente, nesse sentido, rememorar as lições de Gomes Canotilho, para quem os Tribunais de Contas são “fiscais da responsabilidade garantística do Estado”. A partir dessa visão, o autor sustenta que:



[...] a lógica do Estado garantidor aponta para a imputação da responsabilidade dos resultados ao mesmo sujeito. O Tribunal de Contas não poderá deixar de estar envolvido no julgamento desta responsabilidade pelos resultados na sua dimensão econômico-financeira pública. [...] A atractividade do Estado garantidor reside na combinação de duas racionalidades (muitas vezes consideradas incompatíveis): racionalidade do sector privado da economia e racionalidade do sector público. [...] justifica-se também que a ‘responsabilidade garantidora’ do Estado robusteça a capacidade de direcção do Estado quer quanto aos resultados da prestação de serviços quer quanto à mobilização de valores públicos económico-financeiros. No plano da organização da administração do Estado-garantidor isto implica, desde logo, que se trate de uma boa administração (Cfr. Art. 41 da Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia) quanto às formas de actuação, ao procedimento de escolha e qualificação dos parceiros privados, quanto à observância dos preceitos protectores de terceiros (concorrentes privados, utentes), quanto à disponibilidade de instrumentos de informação e de controlo (tutela, fiscalização, publicidade, informação), quanto aos mecanismos de avaliação de capacidade dos operadores privados, quanto à consideração de alternativas e de opções efectivas por parte do Estado [...] A ‘boa administração’ do Estado garantidor aponta também para o melhor cumprimento das tarefas públicas em termos de rentabilidade, efectividade e eficiência dos serviços (CANOTILHO, 2008, p. 23-25).

Embora se trate de um doutrinador português, em cujo ordenamento os Tribunais de Contas foram elencados como órgão de soberania<sup>7</sup>, seu pressuposto teórico acerca da função constitucional garantística dos Tribunais de Contas e do princípio da conformidade funcional se coadunam com o desenho institucional e funcional que a Constituição de 1988 traçou para os Tribunais de Contas brasileiros, uma vez que, como bem já delineou o Supremo Tribunal Federal, esses Tribunais são órgãos de extração constitucional com competências próprias exclusivas.

Segundo Celso de Mello quando da análise da natureza jurídica do Tribunal de Contas,

[...] como o Texto Maior desdenhou designá-lo Poder, é inútil ou improfícuo perguntarmo-nos se seria ou não um Poder. Basta-nos uma conclusão ao meu ver irrefutável: o Tribunal de Contas, em nosso sistema, é um conjunto orgânico perfeitamente autônomo (MELO apud FERNANDES, 2004, p. 26).

De acordo com o princípio da conformidade funcional ou princípio da justeza, afirma Canotilho (2002, p. 541), deve-se impedir, em sede de concretização da constituição, a alteração da repartição de funções constitucionalmente estabelecidas. Importa dizer que é vedado ao

---

<sup>7</sup> Artigos 110º e 209º nº1, alínea c, da Constituição da República Portuguesa. PORTUGAL. Constituição de 1976. Constituição da República Portuguesa. Disponível em: <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. Acesso em: 14 mar. 2018.

órgão encarregado da interpretação da Constituição chegar a um resultado que subverta ou perturbe o esquema organizatório-funcional constitucionalmente estabelecido.

A incidência desse princípio para a tutela das competências constitucionais dos Tribunais de Contas já foi reconhecida pela 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, quando da apreciação do Mandado de Segurança n. 33340, oportunidade em que essa Corte Suprema, em tempo, revisou seu anterior posicionamento acerca da impossibilidade de acesso a dados bancários pelos Tribunais de Contas. Confira-se a ementa do acórdão:

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 verbas públicas é essencial e privativo do Parlamento como consectário do Estado de Direito (IPSEN, Jörn. Staatsorganisationsrecht. 9. Auflage. Berlin: Luchterhand, 1997, p. 221). [...]

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 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. [...]**

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 lhes entregou em termos de competências. [...]**

**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.**

[...]

**15. A limitação ao direito fundamental à privacidade que, por se revelar proporcional, é compatível com a teoria das restrições das restrições (Schranken-Schranken).** [...] – ‘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**’.

[...]

18. Denegação da segurança por ausência de direito material de recusa da remessa dos documentos (BRASIL, 2015a, grifo nosso).

Os Tribunais de Contas não detêm autonomia para abrir mão daquilo que o constituinte lhe entregou em termos de competências, em cujo rol se encontra a de auditar a gestão das receitas públicas, teleologicamente para assegurar o cumprimento do princípio da justiça fiscal, pelo qual se preconizam a justa repartição da carga tributária, a concretização dos direitos fundamentais, o equilíbrio fiscal e a boa governança tributária.

Diante da necessidade de se conciliar a tensão entre necessidades orçamentárias e justiça fiscal, o fortalecimento de mecanismos fiscalizadores da política e gestão tributária ganha relevo, pois a otimização da arrecadação tributária legitimamente devida, mediante o cumprimento das normativas tributárias afetas e a adoção de medidas proativas, incrementa as finanças públicas sem onerar o contribuinte por meio de políticas de arroxó fiscal.

A concretização do princípio da justiça fiscal pressupõe, pois, a efetividade do princípio da boa governança por parte do gestor das receitas públicas, a qual dota a administração tributária de legitimidade. Nesse sentido, Juarez Freitas adverte que uma administração legítima proporciona a:

[...] geração de ambiente institucional seguro para os parceiros produtivos, com aguda redução dos entraves oriundos do burocratismo, da corrupção e da quebra reiterada de confiança. Pressupõe, sem tardar, a contínua sinergia entre as políticas sociais e o estabelecimento pactuado de metas e resultados monitoráveis em horizonte ampliado. Pressupõe, enfim, o enraizamento, em alta escala, dos princípios da boa governança, com inovação de escopo, acompanhada de transparência, controle participativo e, apesar de riscos tecnocráticos, do rigoroso escrutínio retrospectivo e prospectivo das políticas públicas (FREITAS, 2012, p.19).

Com vista, pois, a evitar uma atuação estatal deficiente, geradora de injustiça fiscal, comprometedora da repartição federativa das receitas públicas e da efetividade dos direitos

sociais por meio das políticas públicas, ganha relevo ainda maior a função de fiscalização e de controle, em especial o dos Tribunais de Contas sobre a gestão das receitas públicas.

Assim, pois, a legitimidade da atuação dos Tribunais de Contas sobre a gestão das receitas tributárias decorre tanto dos preceitos constitucionais, internacionais e legais, os quais preveem tal competência de atuação, dogmaticamente falando, quanto da finalidade deste controle, que é a garantia de mecanismos preventivos de contenção do poder, como de mecanismos preventivos ou reparatórios de otimização das receitas para o melhor aporte público aos direitos fundamentais que demandam dispêndio público.

Não obstante essa legitimidade formal e material de atuação, a fiscalização das receitas públicas por parte dos órgãos de controle externo não se desenvolveu com a mesma envergadura que as fiscalizações sobre as despesas públicas. Trata-se de um déficit de atuação expressamente reconhecido na justificativa externalizada pela Atricon no bojo da Resolução nº 6/2016, que aprovou as Diretrizes de Controle Externo Atricon nº. 3210/2016, relacionadas à temática receita e renúncia de receita. Confira-se:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da receita e da renúncia de receita no âmbito do setor público, prevista na Constituição Federal e na Lei de Responsabilidade Fiscal, é de suma importância para a eficiência da gestão fiscal, para a preservação da equidade, para a transparência das contas públicas e para a garantia de acesso a informações de melhor qualidade à sociedade. [...] 6. Apesar da relevância da referida atividade para o Controle Externo Brasileiro, verificou-se que essa não é prática consolidada no âmbito dos Tribunais de Contas. Esse fato motivou a Atricon a estabelecer como prioridade estratégica a definição de diretrizes relativas à temática, tendo em vista a definição de parâmetros nacionais uniformes e suficientes à sua implementação pelos Tribunais de Contas (ATRICON, 2016).

De igual modo, o Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro afirmou que: “Historicamente, o controle externo a cargo dos Tribunais de Contas vinha dando mais ênfase à fiscalização da despesa, com foco nos gastos públicos” (RIO DE JANEIRO, 2012).

Esse déficit de fiscalização das receitas públicas não é uma realidade exclusivamente brasileira. Elio Canario Zelada, também discorrendo acerca do tema, apontou que no Peru, “o controle e a fiscalização dos ingressos públicos têm sido historicamente relegados a um segundo plano”. Registrou que a prova desse déficit de atuação se encontrava lastreada nas “[...] estatísticas de informes de fiscalização específicos referidos à gestão tributária”, as quais

apresentavam um “[...] número não significativo de informes sobre auditoria de ingresos públicos” (ZELADA, 2003, p.37, tradução nossa)<sup>8</sup>.

Semelhantemente, em estudo acerca da fiscalização externa das receitas públicas nas províncias espanholas, Isabel Brusca Alijarde, professora titular de Economia Financeira e Contabilidade da Universidade de Zaragoza, revela que esse déficit de atuação também é marca da entidade de controle externo da Espanha, ao afirmar o seguinte, em livre tradução:

Como instituições responsáveis de fiscalização, os Órgãos de Controle Externo têm encomendado o controle e fiscalização da atividade econômico-financeira do setor público, ficando, portanto, incluso em sua competência o que se refere tanto aos gastos como aos ingresos públicos. Enquanto o controle e fiscalização dos gastos públicos têm recebido atenção contínua no trabalho dessas Entidades, os ingresos públicos têm sido tradicionalmente objeto de menor ênfase (ALIJARDE, 1999, p. 35-36, tradução nossa)<sup>9</sup>.

Acerca do tema, não destoia a visão de Nicolás Sánchez García, auditor e professor de Direito Financeiro e Tributário da Espanha, para quem:

[...] as referências ao controle dos ingresos públicos são bem limitadas, ao contrário do que se sucede em outras áreas da atividade econômico-financeira do setor público, relacionadas ao gasto público, que são citadas de forma expressa nas leis reguladoras das instituições de controle de contas, como as que se referem à situação e às variações de seu patrimônio, os contratos formalizados, a utilização de garantias e seus efeitos públicos, a concessão e aplicação de subvenções, créditos e avais ou a contabilidade eleitoral (GARCIA, 2007, p. 40, tradução nossa)<sup>10</sup>.

Elio Canario Zelada (2003, p. 37, tradução nossa) adverte que esse déficit de controle externo deve ser superado, pois “o controle de legalidade sobre os ingresos públicos se mostra central como meio de evitar atuações fraudulentas<sup>11</sup>”. Da mesma forma, o autor observa esse fenômeno de atuação menos contundente dos órgãos de controle na fiscalização dos benefícios

<sup>8</sup> “[...] el control y la fiscalización de los ingresos públicos han sido históricamente relegados a una segunda fila”.

<sup>9</sup> “Como instituciones responsables de la fiscalización, los Órganos de Control Externo tienen encomendado el control y fiscalización de la actividad económico-financiera del sector público, quedando, por tanto, bajo su competencia tanto lo que se refiere a los gastos como a los ingresos públicos. Mientras el control y fiscalización de los gastos públicos ha recibido atención continua en la labor de estas Entidades, los ingresos públicos han sido tradicionalmente objeto de menor énfasis”.

<sup>10</sup> “[...] las referencias al control de los ingresos son muy limitadas, al contrario de lo que sucede con otras áreas de la actividad económico-financiera del sector público relacionadas con el gasto público, que son citadas de forma expresa en las leyes reguladoras de las instituciones de control de cuentas, como las que se refieren a la situación y las variaciones de su patrimonio, los contratos formalizados, la utilización de caudales y efectos públicos, la concesión y aplicación de subvenciones, créditos y avales o la contabilidad electoral.

<sup>11</sup> “[...] “el control de legalidad sobre los ingresos públicos resulta básico como medio de evitar actuaciones fraudulentas”.

fiscais concedidos em relação a, por exemplo, uma subvenção positiva em transferência de recursos. Nesse sentido, exemplifica a importância dessa fiscalização traçando o seguinte comparativo entre formas de subvenção:

É curioso que se preste tanta atenção aos riscos derivados de atuações materializadas em pagamentos e não se preste a mesma atenção a outras atuações substancialmente idênticas, ainda que formalmente adotem outro procedimento de gestão. Assim, por exemplo, uma subvenção materializada em um pagamento atrairá o máximo interesse dos estudiosos e dos órgãos de controle, enquanto que essa mesma subvenção, materializada em uma desgravação ou isenção tributária, passará quase despercebida (ZELADA, 2003, p. 37, tradução nossa)<sup>12</sup>.

De igual modo, o citado autor destaca que “o controle de legalidade sobre os ingressos públicos pode minimizar os prejuízos derivados de falhas na dita gestão, prejuízos de gravidade perfeitamente comparáveis aos derivados da gestão dos gastos”<sup>13</sup>, pois:

Pense-se nas anulações de direitos por prescrição ou por defeitos procedimentais graves (como, por exemplo, a omissão da aplicação de medidas coercitivas, notificações defeituosas etc.); na cobrança de dívidas por venda de bens, prestação de serviços, publicações, aluguéis, taxas, multas etc.; a injustificada exoneração de juros que pode observar-se em algumas cobranças diferidas ou em empréstimos concedidos; nas fórmulas muitas vezes incompreensíveis que se seguem à fixação e revisão de alguns preços e taxas, etc. (ZELADA, p. 37, tradução nossa)<sup>14</sup>.

No Brasil, a despeito desse cenário, não se pode ignorar que em sede de processos de Consultas (cf. RONDONIA, 2014) e no bojo das Contas Anuais de Governo se colhe considerável atuação dos Tribunais de Contas em matéria de receitas públicas.

Ademais, diante de crescentes casos de corrupção envolvendo renúncias de receitas e da necessidade de ajustes fiscais demandados pela macroeconomia nacional, esse quadro deficitário de fiscalização e controle externo das receitas públicas começou a ganhar novos

---

<sup>12</sup> “Es curioso que se preste tanta atención a los riesgos derivados de las actuaciones materializadas en pagos y no se preste la misma atención a otras actuaciones sustancialmente idénticas, aunque formalmente adopten otro procedimiento de gestión. Así, por ejemplo, una subvención materializada en un pago atraerá el máximo interés de los estudiosos y de los órganos de control, en tanto que esa misma subvención, materializada en una desgravación o exención tributaria, pasará casi despercebida”.

<sup>13</sup> “Piénsese en las anulaciones de derechos por prescripción o por defectos procedimentales graves (como por ejemplo la omisión de la providencia de apremio, notificaciones defectuosas, etc.); en el cobro de las deudas por venta de bienes, prestación de servicios, publicaciones, alquileres, cánones, tasas, préstamos, multas, etc.; en la injustificada exonación de intereses que puede apreciarse en algunos cobros aplazados o préstamos concedidos; en las fórmulas muchas veces incomprensibles que se siguen para la fijación y revisión de algunos precios y tasas, etc.”

<sup>14</sup> Ibidem.

contornos sinalizadores de mudança dessa postura, tanto com a edição da citada Resolução Atricon nº 6/2016, quanto em razão da progressiva especialização das Secretarias de Controle Externo dos Tribunais de Contas Estaduais sobre a matéria.

Assim, por exemplo, o Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCERJ) foi a primeira instituição de controle externo no País a criar um setor especializado na sua estrutura para fiscalizar e acompanhar a arrecadação de receitas pela Administração Pública. A criação da Coordenadoria de Controle da Receita – CCR – se deu por força do Ato Normativo 143/2014<sup>15</sup>, em consonância com a recomendação da CPI do Propinoduto, instalada pela Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro ao TCERJ, para que esse promovesse a “criação no âmbito do TCERJ de estrutura especializada com a função de auditar e fiscalizar as receitas públicas, tanto dos municípios jurisdicionados como do próprio governo do estado” (RIO DE JANEIRO, 2003b).

Em 2012, o TCERJ editou a cartilha Gestão da Receita Municipal: Contribuições das auditorias da receita do TCERJ, com vista a compartilhar a experiência acumulada no controle externo da receita municipal executada pela Coordenadoria de Controle da Receita que criou (RIO DE JANEIRO, 2012).

O Tribunal de Contas do Estado do Amazonas criou a DICREA – Diretoria de Controle Externo de Arrecadação, Subvenção e Renúncias de Receitas, normatizada pela Resolução 10/2013/TCEAM (AMAZONAS, 2013).

O Tribunal de Contas de Santa Catarina criou a Diretoria da Administração Estadual que possui uma divisão de receita estadual, conforme Resolução Normativa n. 84/2014<sup>16</sup> e Portaria n. 252/2014<sup>17</sup>. Por sua vez, o Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCECE) criou a Gerência de Contas de Governo e Acompanhamento da Execução Orçamentária e Financeira e das Receitas, por meio da Resolução Normativa n. 02/2016 (CEARÁ, 2016).

Mesmo os Tribunais de Contas que não especializaram suas Secretarias de Controle Externo para atuação mais específica sobre a gestão das receitas públicas despontaram e intensificaram suas auditorias sobre receitas públicas e sobre a gestão fazendária dos seus respectivos jurisdicionados ou editaram normativas exigindo mais transparência e racionalidade

---

<sup>15</sup> Por meio da Lei 4230/2003, foram criados cargos para a realização de auditorias nas receitas estaduais: “Art. 1º - Ficam criados, na estrutura orgânica e operacional do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, os cargos em comissão constantes do anexo, para realizar auditoria da receita do Estado e dos Municípios jurisdicionados” (RIO DE JANEIRO, 2003a).

<sup>16</sup> SANTA CATARINA.

<sup>17</sup> SANTA CATARINA. Tribunal de Contas de Santa Catarina. Portaria n. TC-0252/2014. Dispõe sobre a consolidação da Organização, Administrativa do Tribunal de Contas do Estado, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/content/portaria-n-tc-02522014>. Acesso em: 19 mar. 2018.

na prestação de contas das receitas públicas. Quanto a essa última tendência, destaca-se a Instrução Normativa nº. 57/2017/TCE-RO, que dispõe sobre o sistema de dados e informações que devem integrar o processo de planejamento das receitas públicas nas propostas orçamentárias do Estado de Rondônia e dos Municípios (RONDÔNIA, 2017).

Quanto às iniciativas de intensificar auditorias sobre gestão das receitas públicas, colhem-se trabalhos divulgados pelo Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (MATO GROSSO, 2017), do Tribunal de Contas do Estado da Bahia (BAHIA, 2017), do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (RIO GRANDE DO SUL, 2006) e do próprio TCU (BRASIL, 2015).

O desafio encontra-se em consolidar essa prática e em se enfrentarem as inerentes resistências à novidade pragmática, tais como a invocação do sigilo do contribuinte a cujos dados e informações das receitas de natureza tributária fazem referência, a delimitação do campo de atuação dos Tribunais de Contas frente à atuação das Administrações Tributárias, a consolidação de matrizes de auditoria minimamente coesas e coerentes ente os Tribunais de Contas, a efetividade das ações de fiscalização e de controle para a melhoria da arrecadação e boa governança fazendária.

## **1.2. Contribuição da Atricon na construção de uma matriz de auditoria sobre receita e renúncias de receita: diretrizes da resolução Atricon nº 6/2016**

Criada em 16 de agosto de 1992, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – Atricon – tem como um dos seus objetivos aprimorar o Sistema de Controle Externo do Brasil em benefício da sociedade<sup>18</sup>.

O modelo constitucional vigente de controle externo não impõe hierarquia entre os Tribunais de Contas. Não há uma lei nacional que disponha de maneira uniforme sobre questões processuais, nem sobre a estrutura e a forma de desenvolvimento de suas competências. Não se observa sequer a existência de um conselho nacional, nos moldes do Conselho Nacional de Justiça, que crie condições visando à uniformização de procedimentos nos tribunais de contas. Em razão disso, embora seja uma entidade privada, a Atricon tem apresentado ações orientativas, por meio de seus associados, buscando a adesão dos dirigentes das Cortes de Contas.

---

18 BRASIL. Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. Disponível em: <http://www.atricon.org.br/institucional/apresentacao/>. Acesso em: 20 mar. 2018.



Conforme mencionado no tópico anterior, a Atricon iniciou um processo de conscientização e de fomento de atividades fiscalizatórias e de controle das receitas públicas pelos Tribunais de Contas, que culminou na edição da Resolução Atricon nº 6/2016, fixando diretrizes de atuação dos Tribunais de Contas com o objetivo de aprimorar seus regulamentos, procedimentos e práticas de controle externo afetos à matéria por meio de processos de auditorias operacionais, financeiras e de conformidade, entre outros instrumentos de fiscalização.

Em seus considerandos, essa Resolução invocou a importância do princípio da máxima eficiência na arrecadação como instrumento paralelo de controle dos gastos públicos e do essencial equilíbrio das contas e da qualidade da gestão, bem como destacou a necessidade de redução dos “déficits financeiro e fiscal” como fonte material da necessidade de fomentar e priorizar a fiscalização da receita pública e da renúncia de receita no âmbito dos Tribunais de Contas, com vista a “estimular a obtenção dos recursos imprescindíveis ao financiamento das políticas públicas”.

Estatuiu, assim, 5 (cinco) diretrizes básicas aos Tribunais de Contas sobre a matéria. A diretriz do compromisso institucional (item 12), a diretriz da oficialidade, relevância e materialidade da atuação (item 13), a diretriz da otimização das receitas públicas (item 14), diretrizes técnico-operacionais (item 15) e as diretrizes de conformidade e de efetividade das receitas públicas.

Entre as diretrizes técnico-operacionais se encontra a de “criar unidade organizacional especializada e/ou promover a formação de um corpo de especialistas sobre o tema” (subitem g do item 15), o que, conforme visto, foi cumprido pioneiramente pelo TCERJ, TCEAM, TCESC e TCECE, antes mesmo da edição dessa Resolução da Atricon. Após a sua edição, contudo, não se tem notícias de que os demais 29 (vinte e nove) Tribunais de Contas Estaduais tenham cumprido essa diretriz.

As diretrizes estatuídas nos subitens “l” e “n” desse item 15 contribuem para a efetividade do governo aberto de dados e transparência fiscal exigidos contemporaneamente, e já estudados nos capítulos anteriores, pois preconizam que os Tribunais de Contas promovam a difusão de informações sobre as receitas públicas “[...] em linguagem acessível ao público em geral pelos meios apropriados (sumários executivos, resumos, gráficos, apresentações em vídeo, comunicados de imprensa, por exemplo)” e estimulem “a sociedade para que exerça o controle social da Administração Pública”.

A diretriz técnico-operacional de que seja apoiado “o desenvolvimento de um padrão nacional de auditorias de receita e de renúncia de receita, sob a coordenação das entidades

representativas dos Tribunais de Contas e seus membros” (subitem “c” do item 15) encontra nas diretrizes de conformidade e de efetividade das receitas públicas seu espaço inicial de efetivação, pois essas diretrizes estabelecem um verdadeiro e básico *check list* de fiscalização e controle da gestão das receitas públicas.

A diretriz estatui um rol de 64 (sessenta e quatro) pontos de controle para a fiscalização e controle externo da gestão das receitas públicas, pelo que, à luz da NAG 4315<sup>19</sup>, pode-se afirmar que a Atricon elaborou uma matriz de planejamento das atividades de fiscalização e controle da gestão das receitas públicas, a ser seguida pelos Tribunais de Contas brasileiros como um *standard* mínimo de qualidade de controle da administração pública tributária. Confirmam-se alguns pontos de controle detalhados na aludida diretriz:

16.3. Se são observados os requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal: instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação (art. 11, LRF).

[...]

16.6. Se as previsões de receita observam as normas técnicas e legais, consideram os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e são acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas (art. 12, LRF).

16.7. Se os órgãos de contabilidade ou de arrecadação organizam demonstrações mensais da receita arrecadada, segundo as rubricas, para servirem de base à estimativa da receita na proposta orçamentária, e as remetem ao órgão central de orçamento (art. 29, Lei 4.320/64).

[...]

16.10. Se, até trinta dias após a publicação da lei orçamentária anual, as receitas previstas são 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 (art. 13, LRF).

[...]

16.15. Se são adotadas providências efetivas para a arrecadação da receita pública, assegurando, no recolhimento, a observância ao princípio da unidade de tesouraria, exceto no caso de fundos especiais (art. 56 e 71, Lei 4.320/64).

16.16. Se a Administração mantém o cadastro tributário atualizado e confiável, inclusive o de inadimplentes.

16.17. Se não há vinculação indevida de receita a despesas específicas de qualquer natureza.

[...]

---

<sup>19</sup> NAG 4315 – O profissional de auditoria governamental deve documentar o planejamento geral e preparar por escrito programas de trabalho específicos para cada área a ser auditada, detalhando o que for necessário ao entendimento dos pontos de controle e procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão, de forma a servir como guia e meio de controle de sua execução (BAHIA, 2007).

16.20. Se existem normas e procedimentos de controle interno relativamente à receita e à renúncia de receita.

[...]

16.23. Se são adotadas as providências para o combate às sonegações, no âmbito da fiscalização das receitas, se são desenvolvidas ações com o objetivo de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial e, ainda, se houve a adoção de medidas para o incremento das receitas tributárias e de contribuições (art. 58 da LC 101/2000).

[...]

16.32. Se os créditos tributários a receber são adequadamente reconhecidos, mensurados e evidenciados com base no princípio da competência.

[...]

16.34. Se a cobrança administrativa dos créditos tributários se encontra implementada e adota procedimentos que maximizem a eficiência da recuperação dos créditos, tais como o controle de prazos, a notificação aos devedores, a atualização do cadastro, bem como a utilização do protesto extrajudicial e a inscrição no cadastro de inadimplentes.

[...]

16.45. Se a gestão da informação na Administração Fazendária atende aos critérios de eficiência, efetividade, confidencialidade, integridade, disponibilidade, conformidade e confiabilidade.

16.46. Se há política de segurança da informação que assegure o gerenciamento e a mitigação dos riscos inerentes à administração tributária.

16.47. Se os sistemas informatizados das áreas finalísticas contemplam os padrões mínimos exigidos pelos protocolos internacionais - Cobit 5.

16.48. Se os sistemas fazendários, contábeis e financeiros são integrados e possuem o padrão mínimo de qualidade preconizado pela LRF, de forma a, no mínimo: (i) garantir a integridade e a confiabilidade dos registros e (ii) dispor de relatórios gerenciais que proporcionem efetivo auxílio à administração tributária e fazendária e necessária transparência para o controle interno, externo e social.

16.49. Se são observadas as formalidades legais ou regulamentares exigidas para a concessão de incentivos ou benefícios de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita.

[...]

16.52. Se os incentivos fiscais concedidos com o objetivo de atrair investimentos e proporcionar o desenvolvimento econômico e social são permanentemente avaliados quanto à eficiência e ao alcance do retorno e resultados esperados.

16.53. Se a Administração Tributária controla e mensura a fruição dos benefícios fiscais pelos contribuintes, de forma a subsidiar os demonstrativos publicados no Anexo de Metas Fiscais e na Lei Orçamentária Anual, bem como o acompanhamento e avaliação da política de incentivo pelos órgãos competentes.

16.54. Se há normatização da política de incentivos e benefícios fiscais que discipline as etapas de instituição, acompanhamento, controle e avaliação dos resultados, estabelecendo, no mínimo: a) o órgão responsável pela quantificação e avaliação; b) a periodicidade da avaliação e c) as informações necessárias para a avaliação.

[...]

16.58. Se não há concessão ilegal de isenção de tributos sob a forma de diferimento.

Da análise desses pontos de controle elegidos como de prioritária atuação pelos Tribunais de Contas, verifica-se que há alguns relacionados à auditoria de conformidade, outros relacionados à auditoria de desempenho (operacional), outros relacionados às auditorias financeiras, tanto em relação à gestão das receitas públicas como em relação à gestão da renúncia dessas receitas.

Contrastando esse material com as matrizes de auditoria de contas de governo do TCU e de alguns outros Tribunais de Contas (anexo I), ainda se verifica que os pontos de controle afetos à gestão fiscal, quanto à perspectiva do planejamento, estavam assentados na prática dos Tribunais de Contas e não encontravam grande resistência institucional por parte dos jurisdicionados.

O caráter pragmaticamente inovativo encontra-se nos pontos de controle afetos à gestão tributária da arrecadação das receitas públicas e da racionalidade e efetividade das políticas fiscais de renúncia das receitas públicas, o que demanda uma clara distinção entre os âmbitos de atuação das Administrações Tributárias e dos Tribunais de Contas que sobre elas têm jurisdição constitucional fiscalizadora e julgadora.

### **1.3. Dimensões do controle externo sobre a gestão das receitas públicas**

Como bem destacam Adircélio Ferreira Júnior e Luis Carlos Olivo (2015, p. 27),

é importante não confundir o controle da receita pública pelos Tribunais de Contas com o controle e a fiscalização de tributos a cargo dos órgãos de arrecadação da administração tributária (secretarias estaduais ou municipais da fazenda ou de finanças).

De fato, assim como há planejamento da despesa pública e essa, por sua vez possui estágios (empenho, liquidação e pagamento), os quais são objeto de tradicional e corrente fiscalização pelos Tribunais de Contas, também há planejamento da receita pública e essa, por sua vez, tem seus estágios que demandam semelhante fiscalização pelos Tribunais de Contas, quanto a sua legalidade, legitimidade e economicidade.

É comum e constitucionalmente albergada, nesse sentido, a expedição de determinações e recomendações pelos Tribunais de Contas para que o Gestor faça ou que se abstenha de praticar determinada conduta lesiva à boa gestão das despesas públicas, conforme se colhe de alguns julgados exemplificativos abaixo colacionados:

1-À Agência Nacional de Águas que:

[...]

1.2 - abstenha-se de realizar ‘reconhecimento de dívidas’, uma vez que tal prática configura despesa sem prévio empenho, bem assim descumprimento à ordem das etapas de realização da despesa pública, com violação aos arts. 60 a 64 da Lei nº 4.320/64, mantendo-se devidamente formalizadas todas as suas relações contratuais;

1.3 - efetue o lançamento das despesas no exercício de ocorrência de seu fato gerador, em respeito ao regime de competência adotado pela Contabilidade Pública para o registro das despesas, expresso no art. 35 da Lei nº 4.320/64;

1.4 - realize a correta classificação contábil da despesa realizada sob a forma de ‘reconhecimento de dívida’, de modo a identificar sua natureza, em observância ao princípio da evidência contábil, consignado nos arts. 14 e 15 da Lei nº 10.180/2001;

1.5 - somente conceda suprimento de fundos com observância aos artigos 68 da Lei nº 4.320/64, 45 a 48 do Decreto nº 93.872/86, e na Portaria/MF nº 95, de 19/04/2002, respeitando o caráter de excepcionalidade do instituto e os limites para concessão serviços;

[...]

1.7 - formalize, doravante, os acordos celebrados entre a Agência e outras entidades, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa/STN nº 01/97, e em observância ao §2º e caput do art. 63 da Lei nº 4.320/64, que estipulam que o contrato, ajuste ou acordo celebrado é o instrumento que comprova o débito e, assim, deverá ser utilizado como base para a liquidação da despesa;

1.8 - doravante, planeje, com a devida antecedência, suas ações de publicidade, conforme dispõe o Decreto nº 4.799/2003, de modo, inclusive, a possibilitar a realização de procedimento licitatório, em observância ao que dispõe o art. 2º da Lei nº 8.666/93, e o prévio empenho, conforme estipulado pelo art. 60 da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 2007a).

Quando se procede ao controle das despesas públicas, seja em termos de aferição do respeito aos limites constitucionais e legais, seja em termos de exame do respeito às regras, não se argumenta, em oposição a essa atuação fiscalizadora, que os Tribunais de Contas estejam substituindo o Gestor ou se sobrepondo a ele, em usurpação de competência, para realizar o planejamento ou a execução da despesa em lugar desse, liquidando as despesas, por exemplo. Trata-se de desempenho de mister constitucional, como típico mecanismo do sistema de freios e contrapesos (artigo 2º, CRFB).

Do mesmo modo, a fiscalização dos estágios das receitas públicas, consubstanciados na sua previsão, arrecadação, lançamento e recolhimento, não deve causar estranheza, não se afigurando razoável questionar essa fiscalização sob alegada inobservância ao princípio da reserva da administração ou outro fundamento qualquer.

Ademais, rememore-se que, conforme bem expõe o item 14 da Resolução Atricon, “a fiscalização, sempre que possível, deverá resultar em contribuições para o aperfeiçoamento da gestão pública, por meio de recomendações que otimizem a capacidade de gestão, o cumprimento de metas e/ou resultados das políticas públicas”. Desse modo, vislumbra-se a

complementariedade das fiscalizações e controles exercidos pelos Tribunais de Contas sobre as Administrações tributárias com foco na boa governança das receitas públicas.

É preciso, pois, divisar a atuação também fiscalizadora e controladora exercida pela própria Administração tributária sobre as receitas que arrecada e gere e a atuação fiscalizadora dos Tribunais de Contas sobre essas Administrações Tributárias.

Com efeito, constitui responsabilidade da Administração Tributária garantir que os ativos do respectivo ente estejam adequadamente protegidos e refletidos nos registros, que as dívidas (ou passivos) desses também estejam adequadamente refletidas, que a gestão esteja operando de maneira eficiente e eficaz e que os resultados das operações sejam devidamente demonstrados. Assim, aos diferentes níveis de gestores da Administração Tributária compete executar a supervisão de conformidade e revisões de progresso em objetivos em todas as funções dentro de suas próprias responsabilidades de gestão.

O controle externo, por outro lado, realiza uma revisão e uma avaliação independente das operações fazendárias, programas, desenvolvimento de sistemas e atividades financeiras, por meio de técnicas de amostragem estatística, para avaliar, em termos gerais, a propriedade dos objetivos dos programas governamentais em matéria tributária e fiscal, a relevância dos objetivos dos programas para a missão da administração tributária; a eficácia das fiscalizações da gestão realizadas por seu respectivo controle interno e a própria adequação do sistema de gestão para medir a eficácia das suas ações, bem como fatores que inibem seu desempenho satisfatório, além da economicidade dos meios adotados entre as alternativas disponíveis para produzir os resultados desejados/planejados de forma mais eficaz.

Nesse sentido, Lino Martins da Silva, em trabalho premiado, defende que, sob o aspecto do controle, as receitas devem ser objeto de investigação e análise pelos órgãos de controle externo em três momentos distintos:

Na etapa do controle antecedente ou preventivo é necessário que os auditores atuem avaliando se o cálculo das estimativas de receita é adequado para dar cobertura aos gastos públicos. Nesta fase tudo se reduz à avaliação dos prováveis ingressos do período, bem como à sua classificação e inscrição na proposta orçamentária, cabendo aos auditores proceder à validação dessas estimativas.

A etapa do controle concomitante ou executivo envolve o estudo da execução dos ingressos previstos no orçamento, cuja cobrança deve ser efetuada por força das leis tributárias vigentes, atendido o princípio da anterioridade quando for o caso. Nesta etapa os auditores devem avaliar e analisar o processo de realização das receitas, estudando sua repercussão financeira (balanço financeiro), patrimonial (balanço patrimonial) e de resultados (demonstração das variações patrimoniais). Devem, além disso, examinar

todos os créditos efetivos e potenciais que constituam valores a receber na data do encerramento de cada mês e ao final do exercício.

A etapa do controle subsequente ou crítico responde pelo controle da execução da receita com o objetivo de delimitar a responsabilidade dos agentes públicos, que estão obrigados a apresentar periodicamente a prestação de contas dos atos que praticaram. Esta etapa, por sua vez, compreende três fases ou estágios: Lançamento, Arrecadação, Recolhimento. A fase do lançamento constitui uma operação, praticada por agente público competente em obediência às normas e procedimentos financeiros, com o objetivo de atender aos seguintes requisitos processuais: individualização do devedor; verificação do crédito a favor do Estado; e liquidação do valor por meio do qual o contribuinte paga o que é devido.

Arrecadação é o estágio em que o agente público ou privado, na condição de representante do Tesouro, exige do contribuinte o pagamento do valor lançado conforme estágio anterior. Como consequência das regras de arrecadação, o contribuinte paga o valor devido, que tanto pode ser efetuado nos agentes arrecadadores (bancos) como na própria tesouraria ou, ainda, diretamente na conta bancária do Tesouro. O recolhimento, por sua vez, é o estágio que decorre do efetivo ingresso dos recursos na conta do Tesouro ficando, a partir daí disponíveis para pagamentos de despesas. Finalmente, o controle subsequente ou crítico, também denominado de controle externo, corresponde à ação do Poder Legislativo na qualidade de órgão volitivo da entidade pública. Mas como o Legislativo só atua nas etapas iniciais com a aprovação da Lei de Orçamento (controle antecedente), na etapa final, que traduz o exame e a aprovação ou a rejeição das contas (controle subsequente), surge a necessidade de atuação dos órgãos de controle, principalmente dos Tribunais de Contas ou Controladorias, como órgãos autônomos e independentes, com atribuições de atuar no exercício das funções operacionais de controle externo permanente da entidade pública (SILVA, 2005, p. 12-13).

As dimensões do controle externo sobre a conformidade, a efetividade e a economicidade da gestão das receitas públicas não se confundem com as dimensões da própria gestão tributária em matéria de autoavaliação e auto monitoramento das suas ações.

#### **1.4. Gestão fazendária da receita pública e boa governança**

O *locus* natural de macrogestão financeira das receitas públicas são as Administrações Fazendárias ou Administrações Tributárias, assim entendidas como órgãos estatais vocacionados à atividade de fiscalização e arrecadação dos tributos.

No caso brasileiro<sup>20</sup>, a Administração Tributária é exercida pelos órgãos que recebem por força de lei o poder de aplicar as leis tributárias e de fiscalizar e arrecadar os tributos,

---

<sup>20</sup> Adriana da Costa Ricardo Schier e João Marcos de Souza (2018, p. 27) discorrem sobre a evolução constitucional da Administração Fazendária no Brasil, registrando que: “Com a Independência do Brasil, a promulgação da Constituição de 1824 marcou o reconhecimento de excepcional importância à Administração Tributária, tratando do tema num Capítulo específico da Carta, denominado ‘Da Fazenda Nacional’. Criou-se, nos termos do Art. 170, o ‘Tesouro Nacional’, com a natureza de Tribunal, cujas competências abrangiam a receita e a despesa da chamada Fazenda Nacional, já apontando certa natureza institucional à Administração Tributária, com a função

consoante se depreende do teor do artigo 194 do Código Tributário Nacional<sup>21</sup>. Por conseguinte, trata-se de parcela especializada da Administração Pública.

Reconhecendo a importância dessa atuação estatal, desde a sua redação original, a CRFB estatuiu que “a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei” (BRASIL, 1988, art. 37, XVIII).

Reforçou esse tratamento constitucional privilegiado à Administração tributária a Emenda Constitucional nº 42/2003, na parte em que acresceu o inciso XXII ao artigo 37 da CRFB não apenas para elevar as Administrações Fazendárias ao status de atividade essencial ao funcionamento do Estado, como também para excepcionar seu financiamento do princípio constitucional financeiro da não afetação da receita. Confira-se:

Artigo 37 [...]

[...]

XXII - 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 (BRASIL, 1988).

Art. 167. São vedados: [...]

[...]

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, **ressalvadas** a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e **para realização de atividades da administração tributária**, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo (BRASIL, 1988, grifo nosso).

---

de arrecadação de receitas. Entretanto, se na Carta Constitucional de 1824 havia tal determinação, a expressão Administração Tributária foi suprimida na Constituição de 1891 e na Constituição de 1934, que, no entanto, fazia referência expressa aos funcionários do fisco (Art. 112, 3, c). As Constituições de 1937 e 1946 também não trouxeram qualquer referência à Administração Tributária, sendo que tal denominação aparece novamente apenas nos Arts. 193 e 274 da Constituição de 1967. Tais dispositivos, no entanto, foram revogados na Emenda Constitucional nº 01, de 1969. A Constituição de 1988, ao consagrar os interesses dos mais distintos grupos sociais, em sua redação original apenas referiu a Administração Tributária em seu Art. 145, § 1º, nos seguintes termos: ‘§ 1º – Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte’. Diante de tal previsão, parece ser possível afirmar que o constituinte originário já imputava à Administração Tributária uma dimensão orgânica, à qual seria atribuído um plexo de funções”.

<sup>21</sup> Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação. Os artigos 194 a 208 do o Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172/66) regulamentam a Administração Tributária (BRASIL, 1966).



De fato, como visto, as receitas públicas constituem elemento decorrente da atuação do Estado, de relevante interesse para a consecução dos seus próprios fins socioeconômicos desenvolvimentistas, em especial. Assim, sua gestão, também como visto, conta com um considerável arcabouço normativo voltado a disciplinar, otimizar e racionalizar a geração e execução dessas receitas e revela-se uma atividade de fundamental importância, pois gerir, no sentido técnico de administrar bem elucidado por Marcello Caetano (1991, p. 1-2), compreende “[...] o conjunto de decisões e operações mediante as quais alguém procure prover à satisfação regular de necessidades humanas, obtendo e empregando racionalmente para esse efeito os recursos adequados”.

Esclarece o referido autor, quanto à administração, que:

Esta pressupõe um conjunto de aplicações possíveis, correspondentes a outras tantas necessidades, e a obtenção e distribuição dos recursos adequados segundo um cálculo no qual intervêm considerações de urgência, de oportunidade, de prazer, de previsão [...]. Havendo necessidades permanentes, a administração tem de atender em primeiro lugar à regularidade da sua satisfação. Se outras há que surjam periodicamente, é preciso preparar coisas para nos momentos próprios a elas ocorrer. Quando os recursos imediatos excedem as necessidades actuais, importa reservar o excesso presente para fazer face a insuficiências futuras (CAETANO, 1991, p. 1-2).

Como bem anotou Juarez de Freitas (2007, p. 34), essa relevante função estatal há de ser exercida “nem *pro fisco*, tampouco *contra fiscum*. Antes, a atuação da ‘Administração Tributária do Estado’ (‘amministrazione tributaria dello Stato’) há de ser, de forma isenta, *pro lege*, constitucionalmente justificável no primado dos direitos fundamentais”.

Uma postura eficiente, íntegra e consistente das Administrações Tributárias também foi defendida e realçada por Nicholas Kaldor (1964, p. 253), como sendo imprescindível para a efetividade de um sistema tributário, uma vez que, segundo esse autor, “[...] não se pode enfatizar demasiadamente que a eficácia do sistema tributário seja apenas uma questão de leis tributárias apropriadas, mas da eficiência e integridade da administração tributária”.

Eficiência, integridade e consistência tanto constituem princípios preconizados não apenas por instrumentos internacionais voltados à administração tributária<sup>22</sup>, como são princípios elementares à noção de governança pública, sendo, portanto, elementos indispensáveis para o fortalecimento de políticas de administração tributária voltadas à indução do cumprimento voluntário das obrigações tributárias pela simplificação do sistema (consentimento ao tributo), o que, em tese, otimiza as receitas públicas e, conseqüentemente,

---

<sup>22</sup>OECD (2016).

afeta o equilíbrio fiscal e propicia a boa consecução de políticas públicas voltadas à concretização dos direitos fundamentais.

Sacha Calmon Coelho e Misabel Abreu Machado Derzi (2008), em parecer consultivo formulado em resposta às indagações da FENAFISCO e de sindicatos correlatos, acerca do alcance das alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº. 42, de 19 de dezembro de 2003, destacaram que, para reforçar o consentimento ao tributo<sup>23</sup>, as Administrações estão adotando as seguintes estratégias:

1. Aumentando o grau de informação e de conhecimento do contribuinte sobre as normas tributárias que deverá cumprir, sobre seus direitos e deveres, sobre os procedimentos mais adequados, a forma e a agilidade na obtenção das soluções adequadas para o seu caso. Essa melhoria envolve a qualidade do serviço prestado ao usuário, quer por meio de informações eletrônicas e manuais, quer por meio de contatos diretos, com o objetivo de se testar: a) a forma de recepção dos contribuintes nos encontros pessoais; b) as chamadas telefônicas que não podem ficar sem resposta, aliás, nenhuma delas; c) o envio de formulários a domicílio; d) a identificação necessária do servidor interlocutor; e) a designação de agente-interlocutor único, para resolver as dúvidas de determinada empresa ou grupo de empresas, de modo a se evitarem as entrevistas renovadas com servidores diferentes, que nada conhecem daquele problema específico; e) a sistematização das respostas de espera quando uma ‘expertise’ for necessária, etc.
2. Aumentando o grau de segurança da informação: as legislações, em regra, preveem o direito de ‘consulta’ por escrito, com respostas oponíveis à Fazenda, em especial se publicadas. Assim se dá nos EEUU, Alemanha, Suécia, França, Itália, Brasil e outros. Em regra, a consulta ocorre, em casos concretos, em que o contribuinte tem dúvidas sobre a aplicação da lei em situações determinadas, e antes de efetuado um negócio, contrato ou convenção, nos planejamentos tributários. Também em regra, a resposta da Administração Tributária é oponível à própria Administração, pelo consulente. Mas nos EEUU, o chamado ‘rescrit’ ou ‘ruling’ pode assumir duas modalidades. Na primeira, a consulta refere-se especificamente a determinada operação que o contribuinte queira realizar, sendo a resposta oponível ao Fisco; mas na segunda, o contribuinte pede à Administração uma interpretação da lei em tese, aparentando-se a resposta a uma instrução administrativa que, se publicada, será oponível à Fazenda Pública. Explica o Conselho de Impostos da França que, mesmo não publicadas, tais ‘rulings’ nos EEUU são sistematicamente utilizados em juízo pelos contribuintes.
3. Melhorando a qualidade da norma tributária, com vista ao aperfeiçoamento do princípio da acessibilidade e inteligibilidade da lei. Vários países criaram regras, que visam à melhoria da redação e da técnica legislativa do Direito

<sup>23</sup> Semelhantemente, confira-se uma pesquisa empírica que demonstra que a percepção da qualidade de governança e a qualidade das instituições do governo afeta a vontade/disposição dos contribuintes em cumprir com suas obrigações pode ser encontrada em: CUMMINGS, Ronald; MARTINEZ-VASQUEZ, Jorge; MCKEE, Michael; TORGLER, Benno. Tax Morale affects Tax Compliance: Evidence from surveys and artefactual field experimente. *Journal of Economic Behavior & Organization*, n. 70, 2009. Disponível em: [https://eprints.qut.edu.au/32387/1/Tax\\_morale\\_affects\\_tax\\_compliance.pdf](https://eprints.qut.edu.au/32387/1/Tax_morale_affects_tax_compliance.pdf). Acesso em: 18 abr. 2018. No mesmo sentido: ALM, James; MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge. Tax morale and tax Evasion in Latin America. *Working Paper*, 07-04. Georgia State University, 2007. Disponível em: <http://econpapers.repec.org/RAS/pal49.htm>. Acesso em: 18 abr. 2018

Tributário, entre eles a Itália, a Holanda e a Inglaterra, o último tendente a reescrever as suas leis. Não obstante, o aperfeiçoamento da norma tributária não se restringe à clareza e à simplificação. Constantes avaliações são necessárias para introduzir mais adequação à realidade e à carga tributária, mais justiça, mais modernização. Em busca desse aperfeiçoamento, dentro de um ambiente econômico e político em mutação contínua, cada vez mais célere, as reformas tributárias têm sido frequentes em todos os países. Em regra, não se fazem mais grandes e definitivas reformas do sistema tributário, porém contínuas e pequenas mudanças (COELHO; DERZI, 2008, p. 121).

De fato, em relação à instituição e execução das receitas públicas para o atendimento dos fins do Estado, as decisões e as operações adotadas requerem racionalidade tal que não apenas demonstre a conformidade jurídica, mas também a sua efetividade e a sua legitimidade de modo a atrair a contribuição e justificar moralmente a instituição e cobrança do tributo.

Em matéria de legitimidade, destaque-se que a forma da condução da Administração Tributária pode conduzir à pacificidade ou a revoltas sociais, como bem destaca Paula Botelho, que, discorrendo historicamente acerca da origem da ideia de cidadania fiscal e do problema do imposto como fonte ordinária de financiamento do Estado, assevera que:

[...] manifestações coletivas violentas, aparentemente desencadeadas pela cobrança do imposto, rapidamente [foram] transformadas em formas de contestação de legitimidade do poder. É o caso da revolta dos maillotins, sob o reinado de Charles V, dos croquants no fim do séc. XV, dos va-nu-pieds na Normandia em 1639, dos bonnets rouges na Bretanha em 1675. Outras revoltas históricas são mais conhecidas, mas normalmente sua origem fiscal é esquecida: à frente, a Revolução Francesa e a independência dos Estados Unidos. É também o caso da nossa Inconfidência Mineira. Com o passar do tempo, foram assumindo formas menos radicais e sangrentas, sendo afinal substituídas por movimentos políticos autônomos. Nesse contexto, o imposto encontra sua legitimação no financiamento da ação do Estado enquanto condição de existência da sociedade. Os soberanos começam a buscar a adesão dos contribuintes à instituição ou ao aumento dos tributos através das assembleias [...] (BOTELHO, 2005, p. 26).

No que tange, pois, à boa governança das Administrações Tributárias, importante assumir a governança como um processo de concepção do Estado, pelo que pensar na gestão fazendária das receitas públicas à luz da noção de boa governança demanda pensar em novo modelo na relação entre fisco e contribuinte que gere neste a confiança necessária para que a sua contribuição não dependa apenas da força estatal, mas seja consentida, de modo a elevar a arrecadação, inclusive mediante a redução do custo da própria arrecadação.

Boa gestão fazendária, pois, envolve não apenas aplicação da legislação tributária e fiscal, colocar em prática as condições necessárias para a boa governança e assumir a responsabilidade da governança.

## 2. RECEITAS PÚBLICAS E SUAS REPERCUSSÕES

---

### 2.1. Definições necessárias

As receitas públicas consubstanciam elemento integrante da noção de atividade financeira do Estado, a qual é objeto de estudos deônticos pelo Direito Financeiro (ciência normativo-prescritiva<sup>24</sup>) e pelo Direito Tributário<sup>25</sup>), bem como de estudo ôntico, típico das Finanças Públicas (ciência pré-normativa e atinente ao campo da economia).

Aliomar Baleeiro (2015) define receita pública como a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.

De início, faz-se necessário estabelecer a distinção entre ingressos públicos e receitas públicas, pois, como bem elucida Regis Fernandes de Oliveira (2011, p. 126-127):

Nem todo ingresso, todavia, constitui receita. Há entradas que ingressam provisoriamente nos cofres públicos, podendo neles permanecer ou não. Destinam-se a ser devolvidas. Daí as entradas provisórias. Por exemplo, em dada licitação, o Estado exige um depósito, como garantia da proposta ou do contrato. O depósito ingressa nos cofres públicos, mas, uma vez mantida a proposta ou adimplido o contrato, é ele devolvido ao proponente-adjudicatário. [...] Ao lado das entradas provisórias, há as definitivas, ou seja, as que advêm do poder constrictivo do Estado sobre o particular, sejam independentes de qualquer atuação (imposto), sejam dela dependentes (taxa) ou em decorrência da realização de obras públicas (contribuição de melhoria). [...] Tais entradas são definitivas. Daí tomarem o nome de receita.

Dentro do conceito legal de receitas tributárias, encontram-se incluídos os recursos provenientes da cobrança de tributos, compreendendo os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, que figuram como subfontes. A esse respeito, é relevante se ressaltar o destaque que a Lei 4.320/64 (BRASIL, 1964) confere às receitas tributárias ao dispor topograficamente

---

<sup>24</sup>Segundo Geraldo Ataliba (1969, p. 50), o direito financeiro, por sua vez, é “ciência exegética, que habilita – mediante critérios puramente jurídicos – os juristas a compreenderem e bem aplicarem as normas jurídicas, substancialmente financeiras, postas em vigor”. De acordo com doutrinadores mais contemporâneos, Direito Financeiro “significa o estudo das necessidades públicas, tais como definidas em lei, a forma de despesa, igualmente nela estabelecida, e o atingimento das finalidades encampadas no ordenamento. O Direito Financeiro é, por fim, o estudo da atividade financeira do Estado quando encampada pela norma jurídica” (OLIVEIRA; HORVATH, 2002, p. 24).

<sup>25</sup>De acordo com Ruy Barbosa Nogueira, há uma estreita relação entre o direito tributário e o direito financeiro porque este “[...] abrange todas as relações jurídicas entre a Fazenda Pública e o contribuinte (NOGUEIRA, 1995, p. 20).

acerca delas no artigo 9º<sup>26</sup>, antes mesmo de conceituar receitas públicas e de indicá-las de modo classificatório.

Importante, ainda, para os fins do presente trabalho, que busca diferenciar a atuação dos Tribunais de Contas na fiscalização da boa governança das receitas públicas, discorrer acerca das etapas da receita orçamentária. A Lei nº 4.320/1964 (BRASIL, 1964) estabelece a previsão ou planejamento, o lançamento, a arrecadação e o recolhimento, como etapas da execução da receita orçamentária. Todavia, por força constitucional, podem-se incluir as etapas de controle e avaliação também como sendo integrantes desse processo, as quais compreendem a fiscalização realizada pela própria administração, pelos órgãos de controle e pela sociedade, objeto de capítulo próprio deste trabalho.

Em atenção ao princípio orçamentário da universalidade, o artigo 3º da citada Lei determina a inclusão de todas as receitas na Lei Orçamentária. A ausência dessa inclusão, no entanto, em razão de alguma deficiência técnica de estimativa, não obsta a arrecadação dessa receita, pois, nos termos do artigo 57<sup>27</sup>, da mesma lei, mesmo as receitas não previstas no orçamento devem ser arrecadadas e lançadas como receitas orçamentárias, inclusive operações de crédito.

A previsão das receitas públicas deve ser estabelecida à luz da mais fidedigna capacidade de arrecadação, sob pena de fundado risco de comprometimento do equilíbrio das contas públicas. Nessa toada, o artigo 12 da LRF prescreve o dever de tecnicidade metodológica da projeção das receitas públicas, ao dispor que:

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas (BRASIL, 1998).

Todo esse conjunto de normas que disciplinam as receitas públicas são de suma importância para a consecução de outros valores constitucionais, entre os quais se destacam aqueles objeto do presente estudo, relacionados à concretização dos direitos fundamentais, sem se descurar das regras do jogo do equilíbrio fiscal, e à utilização da renúncia das receitas

---

<sup>26</sup>Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

<sup>27</sup>Art. 57. Ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 3º desta lei, serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, todas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento.

também como instrumento para o exercício pelo Estado de suas três funções econômicas clássicas, alocativa, distributiva, estabilizadora, igualmente para esses fins sem se descurar do mencionado equilíbrio fiscal.

No mesmo norte, essa complexa regulação das receitas públicas culmina, como já apontado, na íntima relação entre receitas públicas e Tribunais de Contas, à medida que a existência daquelas constitui um dos motivos ensejadores da criação destes, bem como porque a atuação desses Tribunais constitui uma das vertentes da fase de fiscalização e controle das receitas públicas.

## **2.2. Receitas públicas como instrumento de concretização de direitos**

Lafayet Petter (2008, p. 25) assevera que “a finalidade do Estado é a realização do bem comum” e que “o Estado encontra sua legitimidade e razão de ser no atendimento das necessidades sociais”.

As necessidades públicas positivadas, como bem observa Harrison Leite (2015, p. 4-5),

[...] são as que o Estado deve satisfazer em virtude da existência de uma norma jurídica. Decorrem, portanto, de um dever legal [...] de modo que a Administração Pública não desfruta de liberdade para satisfazê-las ou não<sup>28</sup>.

Essas necessidades públicas positivadas expressam o que constitucionalmente integra a ideia de bem comum.

Kiyoshi Harada conceitua o bem comum como sendo “um ideal que promove o bem-estar e conduz a um modelo de sociedade, que permite o pleno desenvolvimento das potencialidades humanas [...]”; esclarece o autor que, para o atingimento desse bem comum, “o Estado desenvolve inúmeras atividades, cada qual objetivando tutelar determinada necessidade pública” (HARADA, 2010, p. 31).

Com efeito, mais do que se elevar as necessidades públicas reconhecidas como integrantes da ideia de bem público à condição de direito fundamental assim declarado, como de há muito já vinha advertindo Noberto Bobbio,

---

<sup>28</sup> Na mesma senda, Regis Fernandes de Oliveira define necessidades públicas como “sendo tudo aquilo que incumbe ao Estado prover em decorrência de uma decisão política inserida em norma jurídica” (OLIVEIRA, 2015, p. 179).

[...] o problema que temos diante de nós não é filosófico, mas jurídico e, num sentido mais amplo, político. Não se trata de saber quais e quantos são esses direitos, qual é a sua natureza e seu fundamento, se são direitos naturais ou históricos, absolutos ou relativos, mas sim qual é o modo mais seguro para garanti-los, para impedir que, apesar das solenes declarações, eles sejam continuamente violados (BOBBIO, 1992, p. 25-26).

As receitas públicas, orçamentariamente estimadas, têm sido apontadas como o meio fundamental de consecução dessa garantia de efetividade dos direitos, pelo que se estabelece uma íntima relação entre a concretização dos direitos da pessoa humana e a existência de recursos aptos para tanto. Sob esse mesmo pensar, Ricardo Torres afirma que:

Os direitos fundamentais têm uma relação profunda e essencial com as finanças públicas. Dependem, para a sua integridade e defesa, da saúde e do equilíbrio da atividade financeira do Estado, ao mesmo tempo em que lhe fornecem o fundamento da legalidade e da legitimidade. Os direitos fundamentais se relacionam com os diversos aspectos das finanças públicas. Assim é que o tributo, categoria básica da receita do Estado de Direito, é o preço da liberdade, preço que o cidadão paga para ver garantidos os seus direitos e para se distanciar do Leviatã (TORRES, 2008, p. 499).

Ao que se colhe das normas vigentes sobre a atividade financeira do Estado, percebe-se claramente que essa atividade se encontra cunhada não apenas com o tradicionalmente sentido liberal, mas também social, à medida que por vezes é legalmente instituída de forma vinculada à consecução de algum dos direitos fundamentais<sup>29</sup>.

A título de exemplo, observe-se a vinculação das contribuições sociais à atuação da União, ou dos demais entes políticos, na específica situação prevista no § 1º do art. 149 da CRFB, na ordem social<sup>30</sup>.

<sup>29</sup> Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres faz alusão a um Estado Social Fiscal e explana que o Estado deixa de ser “o mero garantidor das liberdades individuais e passa à intervenção moderada na ordem econômica e social” (TORRES, 2008, p. 42). Também na visão de José Nabais, “embora o Estado fiscal tenha no dever fundamental (constitucional) de pagar tributos a fonte financeira necessária à sua manutenção, o tem sem poder perder de vista que esse mesmo Estado é um instrumento da realização da dignidade humana e que esse dever constitucional de pagar tributos assenta-se num primado de solidariedade, ou seja, de compartilhamento do custo da manutenção do Estado e, em última instância, da manutenção da dignidade da pessoa humana (ou de condições para essa conservação)” (NABAIS, 2007, p. 179).

<sup>30</sup>EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Lei nº 7.689, de 15.12.88. I. - Contribuições para-fiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais. [...]. IV. - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que eia se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1º). [...]. VI. - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8º da Lei 7.689, de 1988. (STF. Recurso Extraordinário nº 138284-8 CEARÁ. Relator Ministro Carlos Veloso, julg. 01 de julho de 1992).



Sob essa perspectiva de busca da efetiva proteção dessas necessidades sociais, fim último do Estado e elevadas às mais variadas espécies de direitos fundamentais, não se pode ignorar que elas custam e, porque custam, a sua tutela não se exaure em reconhecimentos solenes normativos ou não, nem na previsão de garantias processuais para o reclamo dos mesmos às instâncias competentes. São necessários, pois, o estabelecimento e busca de instrumentos de concretização material desses direitos, entre os quais se destacam as receitas públicas, pois, como bem concluíram Cass R. Sustein e Stephen Holmes (1999, p. 15), “direitos não podem ser protegidos ou aplicados sem financiamento público e apoio”<sup>31</sup>.

Importante anotar que esses autores não fazem distinção entre os direitos conforme suas dimensões doutrinariamente concebidas. Ao contrário, a tese por eles sustentada afirma que tanto os direitos individuais (liberais, de prestação negativa), quanto os direitos sociais (de prestação positiva) demandam aporte de recursos que os viabilizem materialmente.

Ressaltam esses autores que as liberdades públicas de nada valem se o interessado não tiver recursos para torná-las efetivas, de modo que tanto a liberdade de expressão pressupõe ruas limpas e parques abertos que demandam custos de manutenção. Semelhantemente, o direito à segurança pública individual demanda a disponibilização de um aparato policial que também custa. Não menos custoso é o próprio sistema judicial de resolução de conflitos, inclusive individuais (HOLMES, 1999).

Igualmente, Nicholas Kaldor (1964, p. 170-171) também reconhece que:

Independentemente da ideologia prevalecente ou da cor política de determinados governos, o desenvolvimento econômico e cultural de um país requer a provisão eficiente e em constante expansão de toda uma série de serviços que não geram receita - educação, saúde, sistemas de comunicação, etc. comumente conhecida como 'infraestrutura' - que precisa ser financiada com receita do governo. Além disso, a tributação (ou outras taxas obrigatórias) fornece o instrumento mais apropriado para aumentar a poupança para a formação de capital a partir de fontes domésticas.

O grande desafio, pois, tem sido a equalização entre o custo financeiro-orçamentário dos direitos fundamentais e os limites de disponibilidade financeira do Estado, enquanto curador desses direitos, ou seja, a tentativa de conjugar a força normativa de direitos fundamentais e o equilíbrio do orçamento público (AMARAL, 2001).

Luiz Roberto Barroso, sob esse prisma, tece severas críticas ao excesso de intervencionismo judicial para assecuração de direitos em detrimento de análises financeiro-

---

<sup>31</sup> “rights cannot be protected or enforced without public funding and support”.

orçamentárias, sob o argumento de que “as normas constitucionais deixaram de ser percebidas como integrantes de um documento estritamente político, [...], e passaram a desfrutar de aplicabilidade direta e imediata por juízes e tribunais”. Completa o jurista<sup>32</sup>:

O sistema [...] começa a apresentar sintomas graves de que pode morrer da cura, vítima do excesso de ambição, da falta de critérios e de voluntarismos diversos. Por um lado, proliferam decisões extravagantes ou emocionais, que condenam a Administração ao custeio de tratamentos irrazoáveis – seja porque inacessíveis, seja porque destituídos de essencialidade –, bem como de medicamentos experimentais ou de eficácia duvidosa, associados a terapias alternativas. Por outro lado, não há um critério firme para a aferição de qual entidade estatal – União, Estados e Municípios – deve ser responsabilizada pela entrega de cada tipo de medicamento. Diante disso, os processos terminam por acarretar superposição de esforços e de defesas, envolvendo diferentes entidades federativas e mobilizando grande quantidade de agentes públicos, aí incluídos procuradores e servidores administrativos. Desnecessário enfatizar que tudo isso representa gastos, imprevisibilidade e desfuncionalidade da prestação jurisdicional.

Ao preço de atender uma necessidade particular de alguém que buscou a tutela judicial, coloca-se em cheque todo o planejamento orçamentário efetuado para execução de determinada política pública. Diante disso, observa-se que o emprego das receitas públicas pode contribuir em graus variados de efetividade para a concretização de direitos fundamentais. Com esse entendimento também, Hector Cury Soares (2015), em estudo crítico acerca da displicência judicial com o elemento custos dos direitos em demandas que reclamam a garantia do direito à saúde, identificou duas posições judiciais: uma que denominou de maximalista sem ponderação de custos e outra que denominou de posição maximalista com ponderação de custos.

Segundo o autor, as posições judiciais maximalistas sem ponderação de custos consubstanciam a “posição tradicional na relação entre justiciabilidade do direito prestacional à saúde e a questão do custo” (2015, p. 36) e se caracterizam por “considerar qualquer referência ao custo como sendo repugnante ou até mesmo imoral” (2015, p. 36).

A título de exemplo de posição judicial dessa natureza, cita a decisão do STF proferida nos autos da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 45, de relatoria do ministro Celso de Mello, que fixou a aplicabilidade/exigibilidade de direitos sociais prestacionais; a Suspensão de Segurança nº. 4304, em que o ministro Cezar Peluso manteve o fornecimento do medicamento Solaris sob o argumento de que o custo por si só não era

---

<sup>32</sup> BARROSO, Luis Roberto. Da falta de efetividade à judicialização excessiva: direito à saúde, fornecimento gratuito de medicamentos e parâmetros para a atuação judicial. Disponível em: [http://pfdc.pgr.mpf.mp.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/publicacoes/saude/Saude\\_-\\_judicializacao\\_-\\_Luis\\_Roberto\\_Barroso.pdf/view](http://pfdc.pgr.mpf.mp.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/publicacoes/saude/Saude_-_judicializacao_-_Luis_Roberto_Barroso.pdf/view). Acesso em: 24 abr. 2018.

suficiente para o indeferimento do medicamento em questão (SOARES, 2015, p. 36); o Recurso Extraordinário n. 71324127, sob a relatoria da ministra Carmem Lúcia, em que se garantiu o fornecimento de alimento especial à criança carente, sob a alegação de existir uma primazia do direito à vida e à dignidade da pessoa humana, independentemente do custo (SOARES, 2015, p. 38); o Recurso Extraordinário n. 665764, também sob a relatoria da ministra Carmem Lúcia, por meio do qual se garantia a demanda pela realização de exames cujo repasse de recursos não fora realizado em virtude do atingimento do teto orçamentário (SOARES, 2015, p. 38).

Ainda segundo o autor, as posições judiciais maximalistas com ponderação de custos consubstanciam aquelas que salientam “a importância das limitações orçamentárias como um elemento a ser considerado; entretanto, o custo do direito, nessas decisões, é um argumento fraco, sobrepondo-se à dicção irrestrita dos artigos 6º, 31 e 196 da CF/88” (SOARES, 2015, p. 39).

Exemplificando um caso de posição judicial dessa natureza, Soares (2015, p. 40) cita a decisão do STF proferida nos autos da Suspensão de Tutela Antecipada nº. 316, pelo então presidente, ministro Gilmar Mendes, oportunidade em que esse ponderou que o Estado está desobrigado a fornecer medicamentos/tratamentos: a) cujos efeitos, senão idênticos, mas parecidos, possam ser obtidos com os remédios oferecidos gratuitamente; b) que não geram efeitos benéficos comprovados pela ciência, vale dizer, medicamentos ainda não aprovados pela Anvisa, ou que são inadequados para o caso do paciente postulante; c) cujos custos possam ser reduzidos mediante o fornecimento de medicamentos mais baratos, com os mesmos efeitos; d) experimentais; e) cujos custos sejam desproporcionais aos benefícios que promove; f) para fins puramente estéticos; g) a pacientes que não tenham se submetido aos tratamentos previstos pelo SUS e que têm indicação médica para o caso.

Se, por um lado as intervenções judiciais têm sido apontadas por parte da doutrina como responsável pelo agravamento de desequilíbrios orçamentários em decorrência de assecuração de direitos fundamentais em desconsideração dos impactos dos custos desses, por outro lado, há doutrina que aponte o descontrole e surrealismo orçamentário como causa desse desequilíbrio e frustração dos direitos. Sob essa perspectiva, há muito já, na obra “Tragic Choices”, Guido Calabresi e Philip Bobbitt (1978) exploram como as sociedades alocam recursos tragicamente escassos - como as sociedades fazem "escolhas trágicas". Os autores consideram a eficácia e a moralidade dos diferentes dispositivos usados para alocar recursos escassos e apontam que a alocação de recursos confronta uma sociedade com duas questões distintas, mas relacionadas: quantos recursos a sociedade deve disponibilizar e a quem devem ser concedidos.

Para esses autores, embora seja útil fornecer uma contabilidade dos custos e benefícios de várias medidas de alocação, a análise em abstrato desses não pode determinar o melhor método para fazer escolhas trágicas (CALABRESI; BOBBIT, 1978). Pelo contrário, a melhor abordagem para a situação trágica depende do bem específico a ser distribuído, assim como dos valores e atitudes que prevalecem no momento em que a escolha deve ser feita. A decisão certa, então, depende do que é apropriado em um dado momento em uma sociedade particular. O que é apropriado, por sua vez, depende das normas sociais existentes.

Nesse norte, há estudos apregoando a falácia da teoria da reserva do possível (TEIXEIRA; SCHWARTZ, 2010), sob os argumentos de que não há qualquer comprovação da ausência de recursos financeiros pelo Poder Público; de que “a Teoria da reserva do possível” não está fundada na limitação orçamentária (MÂNICA, 2007); de que “a grande maioria das normas para o exercício dos direitos sociais já existe”, razão pela qual o problema certamente está na formulação, implementação e manutenção das respectivas *políticas públicas* e na composição dos gastos nos orçamentos da União, dos estados e dos municípios (KREEL, 2002)”.

Essa celeuma acerca da causa originária da alegada ausência de recursos para a concretização de direito social e da extensão e aplicabilidade do princípio da reserva do possível foi enfrentada pelo STJ em acórdão paradigmático que merece destaque. Confira-se:

ADMINISTRATIVO E CONSTITUCIONAL – ACESSO À CRECHE AOS MENORES DE ZERO A SEIS ANOS – DIREITO SUBJETIVO – RESERVA DO POSSÍVEL – TEORIZAÇÃO E CABIMENTO – IMPOSSIBILIDADE DE ARGUIÇÃO COMO TESE ABSTRATA DE DEFESA – ESCASSEZ DE RECURSOS COMO O RESULTADO DE UMA DECISÃO POLÍTICA – PRIORIDADE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS – CONTEÚDO DO MÍNIMO EXISTENCIAL – ESSENCIALIDADE DO DIREITO À EDUCAÇÃO – PRECEDENTES DO STF E STJ.

1. A tese da reserva do possível assenta-se em ideia que, desde os romanos, está incorporada na tradição ocidental, no sentido de que a obrigação impossível não pode ser exigida (*Impossibilium nulla obligatio est*<sup>33</sup> -Celso, D. 50, 17, 185). Por tal motivo, a insuficiência de recursos orçamentários não pode ser considerada uma mera falácia.

2. Todavia, observa-se que a dimensão fática da reserva do possível é questão intrinsecamente vinculada ao problema da escassez. Esta pode ser compreendida como ‘sinônimo’ de desigualdade. Bens escassos são bens que não podem ser usufruídos por todos e, justamente por isso, devem ser distribuídos segundo regras que pressupõem o direito igual ao bem e a impossibilidade do uso igual e simultâneo.

3. Esse estado de escassez, muitas vezes, é resultado de um processo de escolha, de uma decisão. Quando não há recursos suficientes para prover todas

<sup>33</sup> “A obrigação de coisa impossível é nula, ou seja, é nula a obrigação se for prestar coisa impossível”.

as necessidades, a decisão do administrador de investir em determinada área implica escassez de recursos para outra que não foi contemplada. A título de exemplo, o gasto com festividades ou propagandas governamentais pode ser traduzido na ausência de dinheiro para a prestação de uma educação de qualidade.

4. É por esse motivo que, em um primeiro momento, a reserva do possível não pode ser oposta à efetivação dos Direitos Fundamentais, já que, quanto a estes, não cabe ao administrador público preteri-los em suas escolhas. Nem mesmo a vontade da maioria pode tratar tais direitos como secundários. Isso, porque a democracia não se restringe na vontade da maioria. O princípio do majoritário é apenas um instrumento no processo democrático, mas este não se resume àquele. Democracia é, além da vontade da maioria, a realização dos direitos fundamentais. Só haverá democracia real onde houver liberdade de expressão, pluralismo político, acesso à informação, à educação, inviolabilidade da intimidade, o respeito às minorias e às ideias minoritárias etc. Tais valores não podem ser malferidos, ainda que seja a vontade da maioria. Caso contrário, se estará usando da ‘democracia’ para extinguir a Democracia.

5. Com isso, observa-se que a realização dos Direitos Fundamentais não é opção do governante, não é resultado de um juízo discricionário nem pode ser encarada como tema que depende unicamente da vontade política. Aqueles direitos que estão intimamente ligados à dignidade humana não podem ser limitados em razão da escassez quando esta é fruto das escolhas do administrador. Não é por outra razão que se afirma que a reserva do possível não é oponível à realização do mínimo existencial.

6. O mínimo existencial não se resume ao mínimo vital, ou seja, o mínimo para se viver. O conteúdo daquilo que seja o mínimo existencial abrange também as condições socioculturais, que, para além da questão da mera sobrevivência, asseguram ao indivíduo um mínimo de inserção na ‘vida’ social.

[...]

9. Eis a razão pela qual o art. 227 da CF e o art. 4º da Lei n. 8.069/90 dispõem que a educação deve ser tratada pelo Estado como absoluta prioridade. No mesmo sentido, o art. 54 do Estatuto da Criança e do Adolescente prescreve que é dever do Estado assegurar às crianças de zero a seis anos de idade o atendimento em creche e pré-escola. Portanto, o pleito do Ministério Público encontra respaldo legal e jurisprudencial.

10. Porém é preciso fazer uma ressalva no sentido de que mesmo com a alocação dos recursos no atendimento do mínimo existencial persista a carência orçamentária para atender a todas as demandas. Nesse caso, a escassez não seria fruto da escolha de atividades não prioritárias, mas sim da real insuficiência orçamentária. Em situações limítrofes como essa, não há como o Poder Judiciário imiscuir-se nos planos governamentais, pois estes, dentro do que é possível, estão de acordo com a Constituição, não havendo omissão injustificável.

11. Todavia, a real insuficiência de recursos deve ser demonstrada pelo Poder Público, não sendo admitido que a tese seja utilizada como uma desculpa genérica para a omissão estatal no campo da efetivação dos direitos fundamentais, principalmente os de cunho social. No caso dos autos, não houve essa demonstração.

Recurso especial improvido.

Embora esse acórdão tenha proficuamente perquirido acerca da ocorrência de real impossibilidade financeira do Estado para prestação do direito social demandado, fato é que o Judiciário, em tese, não afigura o *locus* mais especializado para analisar com acuidade a conformidade do planejamento, da alocação e execução das receitas públicas. Ao contrário, os Tribunais de Contas são constitucionalmente vocacionados à realização de auditorias dessa natureza e poderiam muito contribuir para um deslinde da controvérsia mais pautado em critérios reais da administração financeira, de modo a contribuir para a concretização de direitos com máximo respeito ao equilíbrio orçamentário.

### **2.3. Receitas públicas e o princípio do equilíbrio fiscal das contas públicas**

“Prepara fora a tua obra, e apronta-a no campo, e então edifica a tua casa” (Provérbios 24:27<sup>34</sup>). Este provérbio salomônico traduz a advertência de que a previsão e a efetiva arrecadação de receita devem ser, de longe, precedentes à consumação da receita.

De fato, a garantia de fonte de receita antes da assunção de compromissos traduz uma ideia tão antiga quanto sábia e prudente, bem como integra o conteúdo jurídico do princípio do equilíbrio fiscal, elevado ao status de norma constitucional no Brasil, conforme se depreende do teor do § 17 do artigo 166, introduzido pela Emenda Constitucional nº 86/2015 (Emenda do Orçamento Impositivo) à CRFB, que impõe o contingenciamento nos pagamentos das emendas parlamentares, caso seja verificado que a reestimativa da receita e da despesa possa resultar no não cumprimento da meta de resultado fiscal estabelecida na lei de diretrizes orçamentárias. Ademais, como visto acima, a efetiva garantia da concretização de direitos, que demandam gastos, pressupõe a existência de recursos para suportá-los.

Antes mesmo dessa explícita (re)constitucionalização desse princípio<sup>35</sup>, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) já o positivara, conforme se colhe da análise detida e conjugada do § 1º de seu artigo 1º; do seu artigo 4º, inciso I, alínea a; do seu artigo 9º; do seu artigo 11 e do seu artigo 14 (BRASIL, 2000).

---

<sup>34</sup> Em termos de planejamento de receita, semelhantemente: Provérbios 21:5 – “Os pensamentos do diligente tendem à abundância, mas os de todo apressado, tão-somente à pobreza”. Lucas 14:28-30 - “Se um de vocês quer construir uma torre, primeiro senta e calcula quanto vai custar, para ver se o dinheiro dá. Se não fizer isso, ele consegue colocar os alicerces, mas não pode terminar a construção. Aí todos os que virem o que aconteceu vão caçar dele, dizendo: ‘Este homem começou a construir, mas não pôde terminar’ (BÍBLIA, 2006).

<sup>35</sup> Na Carta de 1966, o princípio do equilíbrio fiscal estava positivado no seu artigo art. 66, § 3º, com o seguinte teor: Artigo 66 - o montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao total das receitas estimadas para o mesmo período. [...] § 1º - O disposto neste artigo não se aplica: a) nos limites e pelo prazo fixados em resolução do Senado Federal, por proposta do Presidente da República, em execução de política corretiva de recessão econômica; b) às despesas que, nos termos desta Constituição, podem correr à conta de créditos extraordinários (BRASIL, 1967).

Nos termos do citado § 1º de seu artigo 1º da LRF, é exigida uma ação planejada e transparente para a prevenção de riscos e a correção de 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 à 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.

Semelhantemente, o artigo 4º, inciso I, alínea a da mesma Lei (BRASIL, 2000), determina que a lei de diretrizes orçamentárias disponha sobre o equilíbrio entre receitas e despesas, a qual, consoante prescreve o § 1º desse mesmo artigo, deve ser acompanhada de um “Anexo de Metas Fiscais”, no qual serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes. Nesse “Anexo de Metas Fiscais”, deverão estar contidos, dentre outros aspectos, a avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior; demonstrativo das metas anuais (instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos), comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional.

Sob o mesmo enfoque de equilíbrio fiscal, o artigo 9º da denominada lei estabelece a limitação de empenho, como mecanismo de contenção nos gastos públicos, em despesas consideradas discricionárias, quando a receita correspondente não se realizar como originalmente previsto na proposta orçamentária.

Especificamente no que se refere à gestão das receitas públicas próprias, a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 11 (BRASIL, 2000), reforça o dever de instituição, de previsão e de efetiva arrecadação dos tributos, criando um mecanismo sancionador à ineficiência arrecadatória, consubstanciado na vedação de recebimento de transferências voluntárias de outros entes da Federação.

Esse reforço legislativo acerca do dever fundamental de boa governança sobre a arrecadação das receitas públicas justifica-se diante do reflexo negativo que a gestão ineficiente dessas receitas por parte da Administração Fazendária causa não apenas ao equilíbrio das contas, mas também, como já analisado, à efetivação das políticas públicas, vocacionadas à efetivação dos direitos constitucionais sociais, uma vez que é ela a responsável pela captação de recursos que viabilizam o cumprimento dos programas de governo.

Acerca desses reflexos negativos, Nicholas Kaldor destacou o impacto nas áreas sociais, asseverando que a inadequação da receita pública tem duas consequências importantes:

Isso força economias indevidas precisamente nos campos de gastos públicos (como saúde e educação) que são mais facilmente sacrificados no curto prazo, mas são os mais importantes do ponto de vista do desenvolvimento de longo prazo. Também gera déficits orçamentários persistentes que obrigam as autoridades monetárias a seguir políticas de crédito altamente restritivas (para proteger o balanço de pagamentos e limitar o ritmo da inflação) que, por sua vez, têm efeitos altamente indesejáveis no ritmo de crescimento econômico, sem compensar totalmente os efeitos da debilidade do estado das finanças públicas na estabilidade da moeda (KALDOR, 1964, p. 171).

Da leitura e reflexão atentas desses documentos e autores, é lícito afirmar que tais anomalias também podem desencadear agravamento da assimetria constitucional tributária entre os entes da federação.

Por fim, o artigo 14 da LRF (BRASIL, 2000) impõe taxativos e incisivos limites, prazos e condições para a concessão de incentivos e renúncias fiscais, consubstanciados na elaboração de estimativa de impacto orçamentário, da demonstração de que não afetará as metas de resultados e do acompanhamento de medidas de compensação.

Esse princípio apresenta um viés rígido ao estabelecer que o montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao total de receitas estimadas para o mesmo período. Todavia, apresenta também um viés dinâmico ao prever que, havendo reestimativa de receitas com base no excesso de arrecadação e na observação da tendência do exercício, pode haver solicitação de crédito adicional.

Sob a égide dessas normativas, é relevante destacar o papel conferido pela Lei de Responsabilidade Fiscal à receita pública enquanto elemento integrante e inseparável da concepção de equilíbrio fiscal das contas públicas, pelo que tanto a sua renúncia indiscriminada, ou deficitariamente acompanhada, como fragilidades no seu processo de arrecadação e recolhimento podem ensejar o comprometimento do necessário equilíbrio das contas públicas. Despesas e receitas públicas são, pois, duas faces de uma mesma moeda, razão pela qual a fiscalização do equilíbrio fiscal é competência dos Tribunais de Contas.

Diante da imbricação entre receitas públicas e equilíbrio fiscal, pode-se concluir que os Tribunais de Contas não podem se limitar a uma análise jurídico-formal apenas da legalidade (conformidade) da instituição e das etapas das receitas públicas, mas devem focar na análise operacional da efetividade desses aspectos, com especial ênfase aos fatos e atos econômicos



relacionados à incidência tributária, à medição da evasão tributária, e à regressividade judicial para recuperação de créditos.

#### **2.4. Receitas públicas e o princípio da transparência fiscal: enfoque na ideia de governo aberto de dados**

[...] do desejo de transparência à transparência possuída, a passagem não é instantânea, o acesso não é imediato (STAROBINSKI<sup>36</sup>).

Ainda em matéria de boa governança fazendária das receitas públicas, é importante destacar que as Administrações Tributárias brasileiras encontram-se inseridas em um contexto internacional de implementação cada vez mais efetiva de transparência dos governos, de acesso à informação pública e de participação social. Preconiza-se, desse modo, o fortalecimento da transparência das informações e atos governamentais, o combate à corrupção, o fomento à participação cidadã e a integridade, público e privada, da gestão dos recursos públicos.

Nesse contexto internacional de transparência, acessibilidade e participação do cidadão, encontra-se a iniciativa internacional de difusão e incentivo global de práticas governamentais denominada Parceria para Governo Aberto (*Open Government Partnership – OGP*) (ONU, 2011).

O Brasil endossou a Declaração de Governo Aberto (BRASIL, 2011), assumindo o compromisso de, em suma: (I) aumentar a disponibilidade de informações sobre as atividades governamentais; (II) apoiar a participação cívica; (III) implementar os mais altos padrões de integridade profissional por todas as administrações; (IV) ampliar o acesso a novas tecnologias para fins de abertura e prestação de contas.

Por meio do Decreto 15/2011, o Brasil, com vista a dar executoriedade interna à essa política internacional da qual fez originalmente parte, instituiu o Plano de Ação Nacional sobre Governo Aberto, “destinado a promover ações e medidas que visem ao incremento da transparência e do acesso à informação pública, à melhoria na prestação de serviços públicos e

---

<sup>36</sup> “No apelo apaixonado que Rousseau dirige a seus contemporâneos, pode não haver nada mais que um convite a cultivar a moral da boa vontade e da boa consciência, e aí pode-se ler também um convite a transformar a sociedade pela ação política efetiva. Essa ambiguidade é embaraçosa. Mas de uma maneira não ambígua, Rousseau em primeiro lugar nos convoca a querer o retorno da transparência, para nós e em nossas vidas. Não há como equivocar-se sobre esse desejo, tão poderoso quanto simples. O mal-entendido começará no momento em que esse desejo se vir confrontado com tarefas concretas, com situações problemáticas. Pois do desejo de transparência à transparência possuída, a passagem não é instantânea, o acesso não é imediato. Se se empreende libertar-se da mentira, cedo ou tarde não se pode impedir colocar a questão dos meios (que são diversos e contraditórios) e da ação, que tanto pode fracassar como ter êxito, e que corre o risco de nos fazer recair no mundo da mentira e da opacidade” (STAROBINSKI, 2011, p. 25).

ao fortalecimento da integridade pública”, bem como criou o Comitê Interministerial Governo Aberto – CIGA, como órgão responsável por orientar a implementação e elaboração dos Planos de Ação do Brasil (BRASIL, 2011). Como bem afirma a aludida Declaração, “os governos reúnem e armazenam informações em nome do povo, e os cidadãos têm o direito de acesso a informações sobre as atividades governamentais”.

Com efeito, os órgãos públicos, nisso se incluindo as Administrações Tributárias, produzem e coletam uma significativa e diversa gama de dados para executarem suas tarefas, os quais, abertos e confrontados com outras fontes de informações, têm o condão de permitir ao público entender melhor o que o governo faz e quão bem ou mal ele executa suas competências. Podem permitir, ainda, fortalecimento dos mecanismos de responsabilização pública por erros ou resultados não alcançados.

Com práticas voltadas a esses ideais, viabilizam-se, pois, o aumento da conscientização pública dos programas e atividades do governo, o desenvolvimento de *insights* acerca de como melhorar o desempenho do governo, a interatividade social como forma de colaboração na criação de serviços inovadores e de valor agregado (colaboração e maior engajamento público), bem como possibilita-se a melhoria do ambiente de tomada de decisão de governos e indivíduos.

A ideia de governos abertos transcende em muito o mero direito de acesso individual à informação<sup>37</sup> (artigo 5º XXXIII<sup>38</sup>, artigo 37, §3º, II<sup>39</sup>, ambos da CRFB), pois o movimento de

---

<sup>37</sup> O acesso à informação como direito fundamental também é reconhecido por importantes tratados internacionais dos quais o Brasil é parte. Entre eles, para os fins do presente trabalho, destaca-se o artigo 19 da Declaração Universal dos Direitos Humanos, que prescreve: “Todo ser humano tem direito à liberdade de opinião e expressão; este direito inclui a liberdade de, sem interferência, ter opiniões e de procurar, receber e transmitir informações e ideias por quaisquer meios e independentemente de fronteiras” (ONU. Declaração Universal dos Direitos Humanos, de 10 de dezembro de 1948. Disponível em: [https://www.ohchr.org/EN/UDHR/Documents/UDHR\\_Translations/por.pdf](https://www.ohchr.org/EN/UDHR/Documents/UDHR_Translations/por.pdf). Acesso em: 04 abr. 2018.). Destacam-se, também, os artigos 10 e 13 da Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, segundo os quais, respectivamente: “Cada Estado-parte deverá [...] tomar as medidas necessárias para aumentar a transparência em sua administração pública [...] procedimentos ou regulamentos que permitam aos membros do público em geral obter [...] informações sobre a organização, funcionamento e processos decisórios de sua administração pública [...]” (BRASIL, 2006). De igual modo, o item 4 da Declaração Interamericana de Princípios de Liberdade de Expressão, segundo o qual: “O acesso à informação mantida pelo Estado constitui um direito fundamental de todo indivíduo. Os Estados têm obrigações de garantir o pleno exercício desse direito”. (OEA, 2000). Por fim, destaque-se o artigo 19 do Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos, que estabelece: “Toda pessoa terá direito à liberdade de expressão; esse direito incluirá a liberdade de procurar, receber e difundir informações e ideias de qualquer natureza [...]” (BRASIL, 1992).

<sup>38</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]. XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado (BRASIL, 1988).

<sup>39</sup> Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e

dados do governo aberto enfatiza a liberação proativa de grandes volumes de informações em formatos e condições que permitam a sua reutilização, sob a exigência de que os usuários atribuam os dados e disponibilizem seus trabalhos para serem compartilhados também. Essas informações e dados abertos são denominados Informações do Setor Público, que, para os propósitos da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE (2014), congregam “informação, incluindo produtos e serviços de informação, gerados, criados, coletados, processados, preservados, mantidos, disseminados ou financiados por ou para uma instituição pública ou governamental.

Essa relação entre governos abertos e boa governança é reiterada pela OCDE (2014), quando afirma que a boa governança é operacionalizada por meio de um Estado estratégico e aberto, proativo e que implementa políticas públicas efetivas e sensíveis às demandas da sociedade, gerenciando, ao mesmo tempo, pressões fiscais acirradas.

Acerca do tema, o TCU prolatou o Acórdão n. 2569/201-TCU-Plenário, nos autos do Processo de Levantamento TC 005.003/2014-8, relativo a levantamento realizado pela Secretaria de Fiscalização de Tecnologia da Informação – Sefti – com objetivo de conhecer as iniciativas de publicação de dados abertos na Administração Pública Federal, considerando o uso atual de soluções de coleta, armazenamento e processamento de grandes volumes de dados (Big Data) pelo governo e sociedade como estratégias de transparência e modernização da gestão pública.

Do trecho do voto que deu ensejo a esse acórdão, extrai-se importante menção acerca dos benefícios da abertura dos dados governamentais para a Administração Pública, bem como acerca da relação dessa abertura e dos seus benefícios com o papel desempenhado pelo controle externo, *in litteris*:

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

---

eficiência e, também, ao seguinte: [...] § 3º A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente: [...]; II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII (BRASIL, 1988).

‘contribuir para a melhoria do desempenho da Administração Pública’ e ‘contribuir para a transparência da Administração Pública’<sup>40</sup>.

Essa lógica de boa governança por meio de abertura dos governos aplicada às Administrações Tributárias, enquanto geradoras e detentoras das informações primárias da receita pública, é de grande relevância, pois toda transparência fiscal depende da integridade e da ampla acessibilidade a essas informações tributárias primárias, conforme bem se viu do desenho orçamentário e financeiro brasileiro alusivo às receitas públicas.

O princípio da transparência fiscal, como bem adverte Ricardo Torres Lobo, “é um princípio de legitimação do ordenamento tributário internacional e constitucional” (2015, p. 128), de modo que o dever de transparência “incumbe ao Estado e à sociedade”, pois, como complementa:

A sociedade deve agir de tal forma transparente, que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva.

O Estado, por seu turno, deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas, contribuições e empréstimos, como na feitura de orçamento e no controle da sua execução.

A transparência é o melhor princípio para a superação das ambivalências da Sociedade de Risco. Só quando se desvenda o mecanismo do risco, pelo conhecimento de sua causa e de seus efeitos, é que se supera a insegurança.

O mesmo raciocínio vale para os riscos fiscais. Só a transparência na atividade financeira e na conduta do cidadão pode superá-los (TORRES, 2015, p.18).

O Núcleo de Estudos Fiscais -NEF - da Fundação Getúlio Vargas - NEF/FGV, baseado nessas premissas de Governos Abertos e de Transparência Fiscal, desenvolveu um Índice de Transparência e Cidadania Fiscal – ITCF, com vista a mensurar e difundir boas práticas entre as Administrações tributárias, em cinco perspectivas:

- (i) transparência e exposição didática (para que os cidadãos possam compreender sem dificuldade) de informações nos sites sobre arrecadação e, especialmente, gasto público;
- (ii) transparência de informações fiscais relevantes como legislação disponibilizada, números das receitas transferidas ao ente e pelo ente, licitações realizadas e em andamento e boas práticas;
- (iii) transparência e inteligibilidade dos critérios de aplicação/interpretação da legalidade na orientação preventiva do contribuinte;
- (iv) transparência e clareza de informações (publicidade dos julgados) e grau de contenciosidade fiscal; e

<sup>40</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 2569/201-TCU-Plenário, Levantamento TC 005.003/2014-8. Relator: Ministro Benjamin Zymler. Disponível em: [http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20141006/AC\\_2569\\_38\\_14\\_P.doc](http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20141006/AC_2569_38_14_P.doc). Acesso em: 16 fev. 2018.

(v) qualidade e simplicidade da legislação tributária, em que busca valorar sistematizações, reprimir o exponencial número de benefícios fiscais, inibir reiterada prática do expediente da anistia e motivar a participação cooperativa dos contribuintes e de outros Fiscos na atualização e produção legislativa.

Não se ignora que críticas possam ser feitas ao modelo, em especial quanto à delimitação objetiva do conteúdo bruto disponibilizado para informação pública, quanto à segurança jurídica dos dados individuais que porventura possam estar embutidos nas informações geradas pelos órgãos públicos (esse último aspecto será tratado com mais acuidade no capítulo 3 deste trabalho). No entanto, quando se pensa em governos abertos na perspectiva do próprio governo, não se pode negar que ele próprio figura como beneficiário primário, pois governos abertos, dotados de integridade de dados e de informações, com uniformização razoável de metodologia de avaliação e monitoramento, permitem um espaço mais seguro e assertivo de tomada decisões (planejamento) e de alocação de recursos, a fim de melhorar a eficiência geral das políticas públicas e dos esforços governamentais para reduzir fraudes, erros. Ademais, o aumento na transparência pode fortalecer a responsabilidade do Estado e dos seus servidores, sem olvidar que governos mais abertos e, assim, Administrações Tributárias mais transparentes, ganham em termos de legitimidade.

## **2.5. Renúncia de receitas públicas como mecanismo de cumprimento das funções econômico-tributárias do estado**

Se, por um lado, as receitas públicas constituem premissas básicas de concretização de direitos e de equilíbrio fiscal-orçamentário, por outro, no campo da extrafiscalidade, mediante a política de incentivos fiscais, decorrente da prerrogativa intrínseca ao poder de tributar, definido na Constituição Federal, a renúncia a elas e, conseqüentemente, a redução propositada da arrecadação fiscal do Estado também podem servir a esses desideratos, pois se voltam à intervenção no domínio econômico e ao atingimento de finalidades típicas das políticas sociais e econômicas relacionadas à concreção do interesse público e de direitos fundamentais.

Essa força interventiva do Estado no domínio econômico por meio de renúncia fiscal refere-se ao mútuo relacionamento existente entre Direito e Economia, que, segundo esclarece Alexandre Aragão (2004, p. 21):

[...] é dialética, dinâmica e mutável, sempre variando segundo as contingências políticas, ideológicas e econômicas. Inegável, assim, uma relação de mútua ingerência e limitação: o Direito tem possibilidades, ainda

que não infinitas, de limitar e de direcionar as atividades econômicas; e estas influenciam as normas jurídicas não apenas na sua edição como na sua aplicação, moldando-as, também limitadamente, às necessidades do sistema econômico.

Nos termos do artigo 174 da CRFB (BRASIL, 1988), o Estado, na qualidade de agente econômico (exercício das funções alocativa<sup>41</sup>, distributiva<sup>42</sup> e estabilizadora<sup>43</sup>) ou na de agente normativo (exercício da função reguladora<sup>44</sup>), pode induzir comportamentos dos demais agentes econômicos.

Com efeito, o propósito dessa indução é o cumprimento do princípio constitucional da ordem econômica da redução das desigualdades regionais e sociais (artigo 170, VII, da CRFB), o qual se coaduna sistemática e teleologicamente com os objetivos da República Federativa do Brasil, mormente com relação à construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I, da CRFB), à erradicação da pobreza e da marginalização, bem como à redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, da CRFB) (BRASIL, 1988).

Uma das formas de promover essa indução é por meio da renúncia de arrecadação fiscal, a qual possui a natureza de um gasto tributário<sup>45</sup>.

Consoante o § 1º do artigo 14 da LRF (BRASIL, 2000), a renúncia de receitas

compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondem a tratamento diferenciado.

---

<sup>41</sup>Assim entendida, conforme Peggy Brewer e Richard Abel Musgrave, como a ação de “fornecimento de bens públicos, ou do processo pelo qual a totalidade dos recursos é dividida para utilização no setor público e no setor privado, e pelo qual se estabelece a composição do conjunto dos bens públicos” (MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1980, p. 6).

<sup>42</sup>Os mesmos autores retro mencionados definem a função distributiva como sendo os “ajustes na distribuição de renda e riqueza para assegurar uma adequação àquilo que a sociedade considera como um estado ‘justo’ ou adequado de distribuição” (MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1980, p. 6).

<sup>43</sup>“Relaciona-se com o uso da política orçamentária com o objetivo de manter o pleno emprego. Essa política pode se manifestar diretamente, através da variação dos gastos públicos em consumo e investimento, ou indiretamente, pela redução das alíquotas de impostos, que eleva a renda disponível do setor privado” (MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1980, p. 6).

<sup>44</sup>Conforme explana Alexandre Santos de Aragão (2004, p. 37), “[...] a regulação estatal da economia é o conjunto de medidas legislativas, administrativas e convencionais, abstratas ou concretas, pelas quais o Estado, de maneira restritiva da liberdade privada ou meramente indutiva, determina, controla, ou influencia o comportamento dos agentes econômicos, evitando que lesem os interesses sociais definidos no marco da Constituição e orientando-os em direções socialmente desejáveis”.

<sup>45</sup>Segundo a RFB (BRASIL, 2003, p. 7 e 12), essa última mudança, que também resultou na substituição da expressão “benefício tributário” por “gasto tributário”, se deveu à necessidade de enfatizar a ótica “econômico-orçamentária” e não a ótica “jurídico-tributária”.

De acordo com o § 6º do artigo 150 da Constituição da República<sup>46</sup>, a renúncia fiscal só pode ser instituída por lei específica. Acerca da origem dessa atuação estatal indutiva, Juan Pablo Jiménez e Andrea Podestá esclarecem que:

El término ‘gasto tributario’ es atribuido a Stanley Surrey quien como Secretario Asistente para Política Fiscal del Departamento del Tesoro de Estados Unidos en 1967, compiló una lista de preferencias y concesiones en el impuesto a la renta dándole la forma de un programa de gasto (ver Burman 2003)<sup>11</sup>. La idea que está detrás de esta formulación es que lo que se deja de recaudar por exención, podría ser recaudado y gastado en esa u otra opción. Entonces, para poder evaluar el costo de oportunidad de esa exención, debe calcularse lo que se deja de recaudar. Por supuesto que para que este ejercicio sea completo debería compararse el costo de esta renuncia en términos de su impacto con el efecto de medidas alternativas.

En los últimos años se ha usado el término gasto tributario como sinónimo de incentivos por el lado de las exenciones impositivas y se ha ampliado su utilización a un mayor número de impuestos. Así, los gastos tributarios pueden adoptar diversas modalidades como exclusiones, exenciones, deducciones, tasas preferenciales, créditos fiscales o postergación de las obligaciones tributarias<sup>47</sup>.

Com a disseminação da prática de gastos tributários, no final dos anos noventa, surgiram os códigos de boas práticas fiscais do Fundo Monetário Internacional (FMI) e da OCDE acerca dos riscos dessa prática, nos seguintes termos:

Riscos fiscais, passivos contingentes, atividades parafiscais e renúncias fiscais  
3.1.3 A documentação orçamentária deve incluir demonstrativos contendo uma descrição da natureza e significação fiscal das renúncias fiscais, dos passivos contingentes e das atividades parafiscais do governo central, além de apresentar uma avaliação de todos os outros riscos fiscais significativos.

Renúncias fiscais

187. Consistem em receita que se deixa de arrecadar como resultado de dispositivos específicos do código tributário. Entre os possíveis tipos destacam-se as isenções da base tributária, deduções da renda bruta, créditos

<sup>46</sup>Artigo 150 [...]. § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (BRASIL, 1988).

<sup>47</sup>“O termo 'gasto tributário' é atribuído a Stanley Surrey que, como Secretário Adjunto da Política Fiscal do Departamento do Tesouro dos Estados Unidos em 1967, compilou uma lista de preferências e concessões no imposto de renda, dando-lhe a forma de um programa de despesas (veja Burman 2003). A ideia por trás dessa formulação é que o que resta a ser recolhido por isenção pode ser coletado e gasto com essa ou outra opção. Assim, para avaliar o custo de oportunidade dessa isenção, o que resta a ser coletado deve ser calculado. É claro que, para que este exercício seja completo, o custo dessa renúncia deve ser comparado em termos de seu impacto com o efeito de medidas alternativas. Nos últimos anos, o termo gasto tributário tem sido utilizado como sinônimo de incentivos ao lado de isenções fiscais e seu uso tem sido estendido a um maior número de impostos. Assim, os gastos tributários podem adotar várias modalidades, como exclusões, isenções, deduções, taxas preferenciais, créditos fiscais ou adiamento de obrigações fiscais”.



contra o imposto a pagar, reduções de alíquotas e o diferimento do imposto a pagar (por ex., por meio de depreciação acelerada). Não raro são usadas em substituição a programas explícitos de gastos orçamentários. Podem também ser direcionadas para tipos específicos de gastos ou categorias específicas de indivíduos, famílias ou empresas de acordo com o seu patrimônio, nível de renda, padrão de gastos ou outras características. Em muitos sistemas tributários, as renúncias fiscais podem ser significativas em comparação com o total da receita tributária. Uma diferença importante em relação aos programas de gastos é que as renúncias fiscais não requerem aprovação anual formal pelo legislativo (embora possam estar sujeitas a cláusulas de caducidade). Além disso, são válidas enquanto a lei tributária não for alterada e, por conseguinte, raramente são submetidas ao mesmo grau de escrutínio que as despesas efetivas. Portanto, uma proliferação de renúncias fiscais pode resultar numa grave perda de transparência.

188. Um demonstrativo das principais renúncias fiscais do governo central deve constar obrigatoriamente do orçamento ou da respectiva documentação fiscal, indicando a finalidade de cada provisão sob a ótica da política pública, sua duração e os beneficiários a que se destina. Salvo casos excepcionalmente complexos, deve-se quantificar as principais renúncias fiscais. O ideal é que se apresente uma comparação dos resultados estimados das renúncias fiscais de exercícios anteriores com as suas finalidades em termos de políticas, para que se possa avaliar sua eficácia em relação às provisões de despesa.

189. A inclusão de uma estimativa do custo esperado de cada renúncia fiscal na documentação orçamentária faz parte das diretrizes da OCDE sobre as melhores práticas. Tais diretrizes também aconselham, na medida do possível, a discussão conjunta das renúncias fiscais e das despesas em geral. A despeito de sérias dificuldades porventura encontradas na estimação de custos, a divulgação dos custos estimados das renúncias fiscais e a descrição das bases de estimação podem aumentar significativamente a transparência (FMI, 2008).

De acordo com dados divulgados pela Receita Federal do Brasil, a atuação do Estado brasileiro de intervenção no domínio econômico e social por meio de gastos públicos tem crescido exponencialmente, conforme bem demonstram os gráficos por ela publicados, elaborados a partir dos “Demonstrativos dos Gastos Tributários Bases Efetivas que apresentam a estimativa de renúncia, calculada com base em dados efetivos, para períodos anteriores (série de 5 anos)”<sup>48</sup>, abaixo colacionados:

---

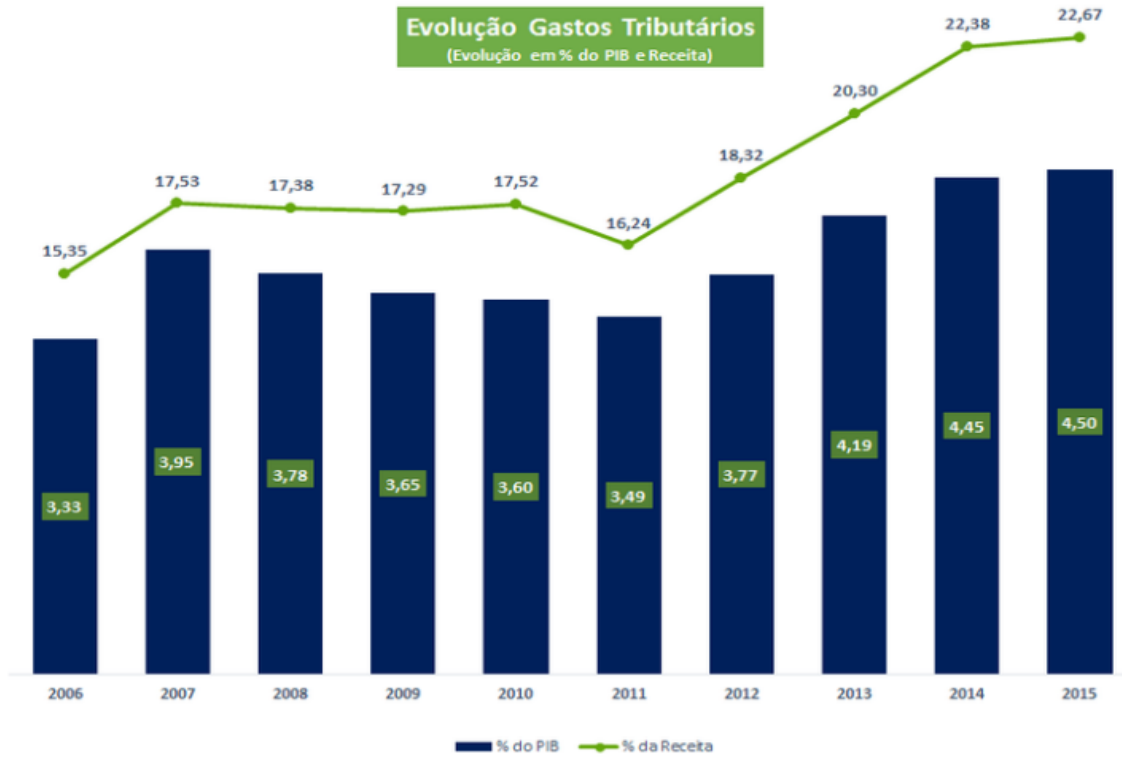
<sup>48</sup> BRASIL. Receita Federal. Ministério da Fazenda. Gastos Tributários – Bases Efetivas. <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios>. Acesso em: 21 abr. 2018.



Tabela 1: Gastos Tributários



Tabela 2: Evolução Gastos Tributários



Há, no mínimo, três dimensões básicas, pois, a partir das quais a renúncia de receita pública (gasto tributário) deve ser analisada. A primeira refere-se à dimensão normativa, consubstanciada na rede de normas legais e constitucionais que disciplinam essa ação estatal. A segunda refere-se à dimensão teleológica, pertinente à análise do alcance do retorno econômico, social e financeiro almejado com a política de renúncia fiscal. Por fim, a terceira atém-se à dimensão de avaliação, monitoramento e fiscalização, pertinente ao delineamento de critérios para uma medição objetiva e acurada do alcance dessas finalidades, objeto de capítulo próprio deste trabalho, quando será abordado o controle externo sobre as receitas e renúncias de receitas públicas.

Quanto à dimensão normativa, depreende-se que o ordenamento jurídico brasileiro dispensa relevante importância ao tema renúncia de receita ou renúncia fiscal. A começar pela CRFB (BRASIL, 1988) que, em seu artigo 165, § 6<sup>o</sup><sup>49</sup>, estabelece a elaboração de demonstrativo do efeito desse dispositivo sobre as receitas e despesas orçamentárias, a ser encaminhado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional, juntamente com o projeto de lei orçamentária. Não apenas preocupada com o impacto dessa ação estatal sobre o equilíbrio das contas públicas e, portanto, sobre o planejamento fiscal, a CRFB, em seu artigo 70, dispõe sobre a necessidade de se fiscalizarem as aplicações dessas renúncias, por meio dos controles externo, ou seja, Congresso Nacional, e interno de cada Poder.

No plano infraconstitucional, o § 1º do artigo 14 da citada Lei estabelece os requisitos e condições para que leis concessivas de benefícios ou incentivos fiscais sejam consideradas legais sob o ponto de vista da responsabilidade fiscal dos gestores públicos.

O *caput* desse citado artigo prescreve o dever do proponente de promover a estimativa do impacto orçamentário-financeiro que a aplicação da lei vai causar no ente público naquele exercício e também nos dois exercícios seguintes. Prescreve, ainda, que tais benefícios estejam previstos como diretrizes orçamentárias do respectivo ente federado.

Simultaneamente, os incisos I e II do *caput* desse artigo 14 da LRF prescrevem que seja comprovado, pelo menos, um dos dois requisitos abaixo para que se implemente a política de benefício fiscal, a saber:

Art. 14. [...]

I - demonstração pelo proponente de que a **renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária**, na forma do art. 12, e de que **não**

---

<sup>49</sup>Artigo 165 [...] § 6º O projeto de lei orçamentária seja acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

**afetará as metas de resultados fiscais** previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de **medidas de compensação**, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição (BRASIL, 2000, grifo nosso).

Na hipótese de o gestor optar por adotar medidas de compensação, o §2º do citado artigo exige que a lei concessiva do benefício somente entre em vigor quando efetivamente implementadas as medidas de compensação aos cofres públicos anunciadas naquele inciso.

Observe-se que o inciso V do artigo 4º da Lei Complementar nº 101/00<sup>50</sup> reforça a ordem de consideração do gasto tributário no planejamento orçamentário quando determina que o Anexo de Metas Fiscais, integrante da Lei de Diretrizes Orçamentárias, contenha:

Art. 4º [...]

V - **demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita** e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

[...] (BRASIL, 2000, grifo nosso).

De igual modo, o inciso II do artigo 5º estabelece simetricamente a consideração das medidas de compensação às renúncias no projeto da Lei Orçamentária Anual<sup>51</sup>.

Acerca da finalidade desse demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita, Weder de Oliveira explica que:

A LRF não especifica as linhas gerais do conteúdo e da abrangência desse demonstrativo. Pela interpretação sistemática da LRF, esse demonstrativo teria dupla finalidade: transparência e coerência. A primeira seria evidenciar e estimar a renúncia da receita que decorrerá da concessão de benefícios tributários que o governo (ou os parlamentares) pretende realizar (se for esse o caso), mediante aprovação de projetos de lei ou edição de medida provisória com efeitos sobre a arrecadação potencial no exercício a que se refere a lei de diretrizes orçamentárias e nos dois seguintes. A segunda, a identificação das medidas de compensação, e das respectivas estimativas vinculadas à renúncia associada a cada espécie de benefício, demonstrando a coerência pretendida pelo artigo 14 da LRF.

Na LDO, esse demonstrativo permitiria verificar o cumprimento dessas finalidades tanto no que se refere ao que se pretende fazer quanto ao que

<sup>50</sup>§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado (BRASIL, 1988).

<sup>51</sup>Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar: [...] II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado; [...].

efetivamente foi levado a efeito (quando a opção tiver sido pela condição do inciso II do art. 14). Para isso, o demonstrativo deveria constituir-se de duas partes. A primeira, em visão prospectiva, como evidenciado anteriormente; a segunda, com visão retrospectiva sobre o que foi concedido nos anos anteriores (OLIVEIRA, 2013, p. 617).

Trata-se, pois, de relevantes medidas normativas vocacionadas a prevenir gastos tributários indiscriminados e descontrolados, bem como a evitar maiores prejuízos aos cofres públicos, para além da natural diminuição da arrecadação.

Por fim, destaque-se o disposto nos incisos VII e X do artigo 10 da Lei 8.429/92 (LIA), que prescrevem como sendo atos de improbidade, respectivamente, o ato de “conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie, bem como o ato de “agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda...” (BRASIL, 1992b).

Em relação à dimensão teleológica, a Nota Técnica nº 4/2013/CCONF/SUCON/STN/MF-DF da Secretaria do Tesouro Nacional registra que os gastos públicos decorrentes dessas renúncias de receitas públicas “têm como objetivo a promoção do desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento e sim por intermédio do sistema tributário (BRASIL, 2013).

A seu turno, na visão da Receita Federal, as finalidades das desonerações tributárias, em sentido amplo, são três: a transversalidade das renúncias de receitas públicas, a imprescindibilidade de informações completas e claras sobre a renúncia de receita, dado seu impacto na arrecadação das receitas públicas, e a necessária aferição do atingimento de suas finalidades. Todas reclamam a atuação dos Tribunais de Contas, os quais, tal qual em relação à arrecadação das receitas públicas, como já se afirmou neste trabalho, não podem se limitar a uma análise jurídico-formal apenas da legalidade (conformidade) da instituição e das etapas das receitas públicas, conforme mais especificamente se verificará nos capítulos atinentes ao controle externo sobre a gestão das receitas públicas.

### **3. A AUDITORIA DE RECEITAS PÚBLICAS NO TRIBUNAL DE CONTAS DE MATO GROSSO**

---

No presente capítulo, volta-se, numa perspectiva mais ampla, a discorrer acerca do desenvolvimento das auditorias de conformidade e de desempenho sobre a receitas públicas no Tribunal de Contas de Mato Grosso-TCEMT. Objetiva-se demonstrar a atuação deste Tribunal no exercício dessa competência constitucional antes e depois da edição da mencionada Resolução n. 06/2016 da Atricon e os desafios à consolidação dessa competência em razão dos obstáculos enfrentados pelo TCEMT junto à Administração Tributária de Mato Grosso, centrada na Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso – SEFAZ-MT, para a obtenção de dados e informações atinentes às receitas públicas nos quais haja informações pessoais e econômicas dos contribuintes. Paralelamente, busca-se expor os impactos institucionais desses desafios.

Este capítulo é dedicado, ainda, a analisar os tratamentos originário e atual conferidos pelo TCU ao sigilo do contribuinte nas suas fiscalizações sobre receitas públicas que envolvam os dados desses e o tratamento dispensado pelo Fisco a outras autoridades na disponibilização de dados fiscais que contenham dados sigilosos dos contribuintes.

Partindo da premissa de que o pleno desenvolvimento da fiscalização das receitas públicas pelos Tribunais de Contas depende, em alto grau, da razoável conciliação que se consiga fazer entre estes três valores constitucionais, o da *accountability* e da boa governança em conjunto com o da proteção da privacidade do contribuinte tributário, busca-se, por fim, demonstrar que a fiscalização de receitas públicas, a despeito de ser imprescindível, deve respeito aos contornos constitucionais e internacionais protetivos aos dados fiscais do contribuinte, mas não encontra nesse dever de respeito um limite intransponível para a sua atuação fiscalizadora sobre a Administração Tributária que garante, por ofício, esses dados.

#### **3.1. A reestruturação normativa e organizacional do Tribunal de Contas de Mato Grosso voltada à implementação de processos de fiscalização e das auditorias de receitas públicas**

Pode-se dizer que o processo de implementação das práticas de auditoria sobre receitas públicas e sobre a gestão dessas no Tribunal de Contas de Mato Grosso divide-se em duas fases, cujo marco divisor é a internalização institucional do modelo constitucional de auditorias<sup>52</sup> e a

---

<sup>52</sup>Cf. artigo 71 da CRFB (BRASIL, 1988).

regulamentação dos demais instrumentos de fiscalização realizada por meio da Resolução Normativa n. 15/2016-TP (MATO GROSSO, 2015) atreladas ao advento da já mencionada Resolução n. 6/2016 da Atricon. Posteriormente, sobreveio a Resolução Normativa nº 09/2017, que disciplinou de forma mais detalhada os instrumentos de fiscalização postos à disposição desse Tribunal para o exercício do controle externo.

Antes do advento dessas mencionadas normativas do Tribunal de Contas de Mato Grosso, este Tribunal apenas apreciava questões relacionadas aos aspectos orçamentários da receita no âmbito de Contas Anuais de Governo dos Chefes do Poder Executivo e realizava as chamadas Auditorias Especiais, iniciadas por ofício do Presidente do Tribunal de Contas ou por solicitação externa.

No âmbito das receitas públicas, o primeiro trabalho propriamente de fiscalização realizado foi a Auditoria dos Incentivos Fiscais concedidos pelo Governo do Estado de Mato Grosso, em resposta à solicitação da Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso, em que se identificaram 42 achados de auditoria, que apontaram, dentre outros aspectos, para um crescimento das renúncias fiscais em patamares superiores ao crescimento da receita tributária mato-grossense, ao crescimento do PIB e aos gastos com educação, bem como indicaram graves falhas no planejamento das renúncias tributárias praticadas, ineficiência e ineficácia dos programas PRODECIT, PRODEA e PRODETUR, e a impossibilidade do exato dimensionamento da renúncia fiscal, dada a ausência de análises críticas e sistemáticas e a fragilidade dos sistemas de TI para gestão do controle das concessões desses benefícios. Além desses problemas, também foram reveladas graves falhas na formalização, na execução e na avaliação dos resultados alcançados pelos programas de incentivos fiscais.

Esse Relatório, embora divulgado aos órgãos afetos, não foi objeto de deliberação plenária, mas seus dados subsidiaram a apreciação das Contas Anuais de Governo do Estado de Mato Grosso, referentes ao exercício de 2013, no ponto em que esta analisou o apontamento técnico da irregularidade atinente aos incentivos fiscais concedidos no exercício analisado, oportunidade em que se destacaram tanto a concessão de incentivos fiscais sem a comprovação dos resultados financeiros e sociais decorrentes, quanto a deficiência do controle estatal sobre o controle orçamentário, contábil dos benefícios fiscais, diante da constatação de que a LDO havia estimado uma renúncia de receitas no montante de R\$ 624.342.47,61, mas os registros contábeis governamentais registram a concessão de R\$ 1.314.066.027,86 de incentivos fiscais<sup>53</sup>

---

<sup>53</sup> Como se colhe do teor do voto que embasou a emissão do Parecer Prévio n. 6/2014-TP, o Relator faz expressa menção à utilidade da metodologia desenvolvida na mencionada Auditoria dos Incentivos Fiscais ao consignar: “[...] Faço esta preliminar ponderação por reconhecer [...] o profícuo trabalho deste E. Tribunal por meio do

No entanto, a partir do ano de 2016, seguindo as diretrizes da Atricon, o Tribunal de Contas de Mato Grosso iniciou um processo de reformulação de suas prioridades de atuação fiscalizatória. A partir de então, ampliou sua atuação para as auditorias de receitas públicas e da Administração Tributária.

Nesse sentido, destacam-se, no âmbito municipal, a instauração do: (I) Processo de Auditoria sobre a gestão tributária da Prefeitura Municipal de Mirassol d'Oeste; (II) Processo de Auditoria voltado à avaliação das Receitas de IPTU da Prefeitura Municipal de Várzea Grande; (III) Processo de Auditoria sobre a Movimentação Financeira da Prefeitura Municipal de Peixoto de Azevedo; (IV) Processo de Auditoria sobre a Receita de IPTU da Prefeitura Municipal de Pedra Preta<sup>54</sup>; (V) Processo de Auditoria sobre a base de cálculo do IPTU da

---

Relatório de Auditoria dos Incentivos Fiscais Concedidos pelo Governo do Estado de Mato Grosso, realizado por solicitação da Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso, sob a coordenação do Conselheiro decano desta Corte, Conselheiro Antonio Joaquim, e coordenação do Conselheiro Substituto Luiz Henrique Lima. Do mencionado estudo extrai-se a pertinente preocupação com o planejamento dos incentivos fiscais, preconizando-se a estipulação junto ao órgão fazendário de uma *'metodologia de cálculo e projeção da renúncia da receita'*, bem como a preocupação com a fase de acompanhamento e ações corretivas, mediante o acompanhamento dos registros contábeis de renúncia da receita, também pelo órgão fazendário.

Neste sentido, por meio da citada Auditoria Especial, comprovou-se que tais preocupações externadas tinham fundamento, tanto que entre outros achados, destacam-se aqueles que evidenciaram que *'os dados concernentes à previsão de renúncia fiscal e evolução da receita tributária constantes nas Leis de Diretrizes Orçamentárias estão muito distantes dos valores efetivamente executados, o que revela falhas no processo de planejamento'*<sup>22</sup>, bem como que *'a contabilização de incentivos fiscais não-programáticos, realizada pela SEFAZ, carece de respaldo documental, o que compromete a confiabilidade de seus números'*. Tais preocupações e achados, sem prejuízo dos demais, devem nortear a visão fiscalizadora deste E. Tribunal de Contas quando da análise anual dos incentivos fiscais do Estado de Mato Grosso, em especial, no bojo das Contas de Governo do Estado, dado que a concessão de incentivos fiscais em valor superior ao inicialmente estimado na LDO, compromete todo planejamento orçamentário do Estado. Assim, também a contabilização incorreta, incompleta e imprecisa destes dá azo a que ocorra desequilíbrio fiscal a execução orçamentária dos incentivos. (MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Contas Anuais de Governo do Estado de Mato Grosso n. 75493/2014. Parecer Prévio n. 6/2014. Relator: Conselheiro Substituto Luiz Carlos Pereira, julgamento em 27/06/2014. Disponível em: [http://www.tce.mt.gov.br/protocolo/decisao/num/75493/ano/2014/num\\_decisao/6/ano\\_decisao/2014](http://www.tce.mt.gov.br/protocolo/decisao/num/75493/ano/2014/num_decisao/6/ano_decisao/2014). Acesso em: 26 set. 2018.

<sup>54</sup> ACÓRDÃO Nº 35/2018 – SC: Resumo: PREFEITURA MUNICIPAL DE PEDRA PRETA. AUDITORIA DE CONFORMIDADE REALIZADA COM OBJETIVO DE AVALIAR A GESTÃO TRIBUTÁRIA DO MUNICÍPIO. APLICAÇÃO DE MULTAS. DETERMINAÇÃO À ATUAL GESTÃO. [...] 4) DETERMINAR à atual gestão da Prefeitura Municipal de Pedra Preta que planeje, normatize e execute os procedimentos relacionados à atualização do Cadastro Imobiliário e da Planta Genérica de Valores, a fim de subsidiar o cálculo do IPTU nos termos do artigo 33 do Código Tributário Nacional, artigo 7º do Código Tributário Municipal, observando-se ainda o disposto na Resolução Normativa nº 31/2012 deste Tribunal, o que ficará como ponto de controle para ser analisado nas contas anuais do exercício de 2018. [...]. (MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Processo 9795-0/2018. Auditoria de Conformidade. Relator: Conselheiro Moises Maciel, Segunda Câmara, julgamento em: 08 de agosto de 2018.

Prefeitura Municipal de Peixoto de Azevedo<sup>55</sup> e do (VI) Processo de Auditoria sobre a Base de Cálculo do IPTU da Prefeitura Municipal de Nobres<sup>56</sup>.

No âmbito estadual, é de relevo mencionar a Auditoria de Conformidade n. 11.615-7/2018, deflagrada pela então Secex da 6ª Relatoria, visando analisar a existência de efetivo controle, por parte da Secretaria de Estado Desenvolvimento Econômico (SEDEC) do Estado de Mato Grosso, sobre os incentivos fiscais concedidos a empresas por meio do Programa de Desenvolvimento Industrial e Comercial de Mato Grosso (PRODEIC), considerando as exigências contidas na Lei Estadual n. 7.958/2003<sup>57</sup> e no Decreto 1.432/2003<sup>58</sup>.

De igual modo, destaca-se o Processo de Levantamento n. 341.002/2017, instauração com “[...] amplo escopo, a fim de delinear visão geral acerca da Secretaria Estadual de Desenvolvimento Econômico - SEDEC na condução do Programa de Desenvolvimento Industrial e Comercial de Mato Grosso – PRODEIC [...]”. Nos autos desse Levantamento, foram

---

<sup>55</sup>ACÓRDÃO Nº 46/2018 – SC: PREFEITURA MUNICIPAL DE PEIXOTO DE AZEVEDO. AUDITORIA DE CONFORMIDADE REALIZADA COM O OBJETIVO DE BUSCAR A CORRETA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO PREDIAL TERRITORIAL URBANO, CONSIDERANDO AS EXIGÊNCIAS CONTIDAS NA LEI COMPLEMENTAR 40/2014 (CÓDIGO TRIBUTÁRIO MUNICIPAL) E NA PORTARIA 511/2009 DO MINISTÉRIO DAS CIDADES. JULGAMENTO PELA PROCEDÊNCIA. DETERMINAÇÕES À ATUAL GESTÃO. [...] 2) DETERMINAR ao atual Chefe do Departamento de Fiscalização da Prefeitura Municipal que adote medidas providenciais com a finalidade de promover a atualização do Cadastro Imobiliário, considerando a viabilidade de contratação de empresa especializada para auxiliar no processo, devendo remeter comprovantes da mencionada atualização no prazo de 60 (sessenta) dias [...]; 4) DETERMINAR à atual gestão da Prefeitura Municipal de Peixoto de Azevedo que, em tendo realizado os estudos técnicos necessários ao equacionamento da Planta de Valor Genérico, envie-os a esta Corte de Contas no prazo de 60 (sessenta) dias; em não tendo realizado os estudos mencionados, que os realizem e proponha as adequações na Planta de Valor Genérico de acordo com mercado imobiliário local, nos termos do artigo 300, III, do Código Tributário Municipal e artigos 29 e 30 da Portaria nº 511/2009 do Ministério das Cidades, encaminhando os documentos a este Tribunal no prazo de 120 (cento e vinte) dias, [...]. (MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Processo 321.869/2017. Auditoria de Conformidade. Relator: Conselheiro Moises Maciel, Segunda Câmara, julgamento em: 08 de agosto de 2018.

<sup>56</sup>Acórdão nº. 34/2018-SC. PREFEITURA MUNICIPAL DE NOBRES. AUDITORIA DE CONFORMIDADE REALIZADA COM OBJETIVO DE AVALIAR A GESTÃO TRIBUTÁRIA DO MUNICÍPIO. APLICAÇÃO DE MULTAS. DETERMINAÇÃO À ATUAL GESTÃO. [...] 4) DETERMINAR à atual gestão da Prefeitura Municipal de Nobres que planeje, normatize e execute os procedimentos relacionados à atualização do Cadastro Imobiliário e da Planta Genérica de Valores, a fim de subsidiar o cálculo do IPTU nos termos do artigo 33 do Código Tributário Nacional, artigos 35, *caput*, 36 e 37 do Código Tributário Municipal, observando-se ainda o disposto na Resolução Normativa nº 31/2012 deste Tribunal, o que ficará como ponto de controle para ser analisado nas contas anuais do exercício de 2018.(MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Processo 358.673/2017. Auditoria de Conformidade. Relator: Conselheiro Moises Maciel, Segunda Câmara, julgamento em: 08 de agosto de 2018).

<sup>57</sup> MATO GROSSO. Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso. Lei n. 7.958 de 25 de setembro de 2003. Disponível em: <http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/957556DBB87E429E04256DB0004E2206>. Acesso em: 10 maio 2018.

<sup>58</sup> MATO GROSSO. Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso. Decreto n. 1.432 de 29 de setembro de 2003. Disponível em: <http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/49C7EFF7A988DD7904256DB2004B2824>. Acesso em: 10 maio 2018.



identificados 10 (dez) riscos de alto nível<sup>59</sup>, razão pela qual, por meio do Acórdão n. 356/2018-TP, foi determinada a instauração de 10 (dez) processos de Auditoria<sup>60</sup>, então sugeridos pela Secretaria de Controle Externo de Receita e Governo.

Ainda no âmbito estadual, destaca-se, com mais preeminência para os fins do presente trabalho, o Processo de Levantamento das Receitas Públicas do Estado de Mato Grosso (Processo n. 124.427/2016). De premente relevância não apenas porque se trata do primeiro trabalho de levantamento de auditoria realizado pelo Tribunal de Contas de Mato Grosso sobre a Administração Tributária e as receitas públicas mato-grossenses, como porque a partir dele foram identificadas 07 (sete) eixos de fragilidades na administração tributária estadual que demandavam a atuação do Tribunal de Contas, a partir dos quais foram instaurados 04 (quatro) processos de Auditoria, uma delas na qual se estabeleceu conflito administrativo e judicial entre o Fisco e o Tribunal de Contas, com repercussões nos demais eixos e no andamento de outros processos de Auditoria de Receitas Públicas.

Os 07 (sete) eixos de fragilidade, conforme tecnicamente se descreveu, foram:

- 1) a Legislação tributária – com destaque à forma atual de apuração do ICMS e a complexidade da legislação tributária desse imposto em Mato Grosso;
- 2) a Renúncia de receitas – em especial quanto ao Programa de Desenvolvimento Industrial e Comercial de Mato Grosso – Prodeic – no que se refere à concessão de incentivos fiscais às empresas enquadradas em atividades econômicas não elencadas no art. 8º, §1º, inciso I, da Lei nº 7.958/2013; e à fragilidade no processo de concessão e fiscalização das renúncias;
- 3) a Fiscalização – com destaque à ausência de ferramentas aprimoradas para cruzamento de informações que auxiliem na seleção de contribuintes e que permitam um planejamento eficiente das ações a serem desenvolvidas; e à ausência de acompanhamento e controle sistemático das comprovações das exportações pelas empresas exportadoras;

<sup>59</sup>Avaliação dos Riscos: Descrição dos Eventos: Ausência de avaliação do custo-benefício do incentivo fiscal, Concessão de benefícios em percentual superior ao devido, Concessão de benefícios sem real retorno socioeconômico, Enquadramento de empresas que não cumprem os requisitos necessários, Fraudes, Laudos de vistoria deficientes, Manutenção irregular no Programa de empresas que não cumprem os requisitos necessários, Perda de arrecadação, Prejuízo na arrecadação das receitas, por conta da não compensação dessa perda por um novo tributo ou elevação de alíquota, dentre outras medidas, Superação dos limites autorizados nas peças orçamentárias para renúncia de receitas (MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Processo n. 341.002/2017. Levantamento Visão Geral do Fiscalizado. Relator: Conselheiro Moises Maciel, Tribunal Pleno, julgamento em: 28 de agosto de 2018).

<sup>60</sup>As auditorias aprovadas pelo pleno que ainda não contam com protocolo são: 1) Auditoria Operacional com objetivo de examinar a eficiência, eficácia e efetividade do Programa; 2) Auditoria de Conformidade da concessão e da renovação dos incentivos fiscais, no que tange a relação custo x benefício; 3) Auditoria de Conformidade sobre cálculo do percentual de incentivo, considerando os critérios estabelecidos pela Resolução nº 04/2007 do CONDEPRODEMAT; 4) Auditoria de Conformidade sobre a Avaliação Anual das empresas e a Avaliação Bianaual dos Programas; 5) Auditoria de Conformidade nos processos de empresas do ramo Cerealista e Comércio; 6) Auditoria de Conformidade nas Deliberações do CEDEM; 7) Auditoria de Conformidade sobre o processo de trabalho “Vistoria”; 8) Auditoria de Conformidade na concessão de novos benefícios; 9) Auditoria de Conformidade na renovação dos incentivos fiscais; 10) Auditoria de Conformidade sobre os controles da entidade.

4) os Recursos humanos – com ênfase na insuficiência de pessoal da carreira da Tributação, Arrecadação e Fiscalização, em prejuízo da arrecadação de receitas públicas;

5) a Gestão – com destaque à não agilidade do envio do crédito para inscrição em Dívida Ativa; às deficiências dos sistemas que gerem o crédito; e à falta de clareza quanto aos valores apresentados em discussão na via administrativa. Situação similar foi identificada no caso dos processos judiciais;

6) a Tecnologia da informação – em especial quanto às fragilidades nos sistemas de TI, tais quais: dificuldades na emissão de relatórios gerenciais; falta de confiabilidade dos dados; falta de integridade de base de dados; inconsistência em registros; e não reconhecimento de pagamentos antecipados; e

7) a Estrutura física de postos fiscais – em especial quanto às vulnerabilidades na segurança, insuficiência de veículos, inadequada manutenção predial, inadequada proteção contra intempéries e deficiência nos mecanismos de apoio às atividades de fiscalização<sup>61</sup>.

Nos autos desse Processo de Levantamento foi, então, tecnicamente proposta a instauração de 07 Auditorias, sendo 01 de Conformidade e 06 Operacionais. A proposta de instauração de Auditoria de Conformidade recaiu sobre os registros contábeis patrimoniais, diante da constatação de riscos de fraude na gestão patrimonial, de inconsistências nas informações gerenciais, de superavaliação de ativos e de subavaliação de passivos.

Dentre as 06 Auditorias Operacionais, a primeira proposta voltava-se à auditoria sobre os processos de fiscalização tributária, formulada diante da constatação do risco de que havia “ineficiência das ações de fiscalização”, “não difusão do risco fiscal” e “não garantia da realização de todo o potencial da receita pública”.

A segunda e a terceira sugestões técnicas de Auditoria Operacional centraram-se na avaliação da eficiência do ambiente de TI da Sefaz-MT, uma para analisar a adequada gestão da receita pública e a outra para apurar a segurança e o desempenho dos principais sistemas de TI da Sefaz e da PGE-MT (Conta Corrente Fiscal e Sada). O risco levantado em relação ao primeiro objeto de auditoria decorria da constatação de “deficiência de controle de créditos tributários”, de “possibilidade de manipulação de dados dos sistemas” e de “descontinuidade dos serviços prestados”. Em relação à segurança dos sistemas, o risco centrou-se na “possibilidade de manipulação de dados do sistema”, na “possibilidade de perda de dados dos sistemas” e na “não entrega de valor à administração e fiscalização tributária”.

A quarta sugestão técnica de Auditoria Operacional tinha como eixo a cobrança de créditos tributários. Seu objetivo geral era avaliar se o processo de gestão e de cobrança do

---

<sup>61</sup> MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Processo de Levantamento n. 12.442-7/2016, Documento Digital 128105/2016, p. 4-5.

crédito tributário é eficiente, eficaz e efetivo. Os riscos identificados consistiam na “ineficiência das ações de cobrança do crédito tributário”, na “prescrição de créditos tributários”, na “exclusão indevida de créditos”, no “favorecimento de contribuintes na negociação de dívidas”, no “desestímulo ao cumprimento voluntário de pagamento do tributo”, na “emissão de Certidão Negativa de Débitos para empresas devedoras”, na “não difusão do risco fiscal” e na “não garantia da realização de todo o potencial da receita pública”.

A quinta sugestão técnica voltava-se à proposta de instauração de Auditoria Operacional sobre o regime de estimativa simplificado do ICMS, implantado pelo Decreto n. 392/2011, com vista a avaliar se esse regime de tributação promovia a “maximização do cumprimento tributário”. No rol de riscos tecnicamente apontados encontram-se o risco de “concorrência desleal entre empresas locais”, de “falta de equidade na relação fisco x contribuinte”, de “perda de investimentos privados para outros estados”, de “elevado número de contestações dos lançamentos efetuados” e de “prejuízos à atividade de fiscalização em função da alocação de servidores na análise de contencioso administrativo”.

Por fim, a sexta proposta voltava-se ao controle de exportações, decorrente da constatação de risco de “não lançamento de tributo sobre operações de exportação não comprovadas devido a deficiências no controle”, além dos riscos de “evasão tributária em virtude de operações fictícias de exportação” e de “não detecção de ilícitos na entrada e na saída de mercadorias em trânsito”. Essa proposta deu ensejo à instauração da Auditoria Operacional do Controle das Exportações Estaduais, Processo n. 150.916/2016.

Essa é a Auditoria paradigmática para analisar um dos maiores obstáculos que se vem impondo ao contínuo desenvolvimento e maturação dos processos de auditoria de receitas públicas, o dever de guarda do sigilo fiscal do contribuinte pelo Fisco.

### **3.2. A auditoria operacional do Tribunal de Contas de Mato Grosso no controle de exportações pela Sefaz-MT**

Como visto, a Auditoria n. 150.916/2016, voltada à fiscalização do Controle das Exportações da Secretaria de Fazenda de Mato Grosso (Sefaz-MT), foi instaurada diante da constatação técnica de riscos gerenciais na unidade com potencialidade de dano ao erário decorrente de perda de arrecadação por ineficiência, identificados no Levantamento de Auditoria n. 124.427/2016.

Dentre as evidências dos riscos registrados, encontram-se a “inexistência de um acompanhamento sistemático das remessas para a exportação”, a constatação de que “há

pendências de comprovação das exportações pelas empresas” e de que a fiscalização das Notas Fiscais Eletrônicas – NFE juntos aos sistemas de Escrituração Fiscal Digital e do Comércio Exterior (SISCOMEX) “é feita por período e abrange um número limitado de exportadores (amostra) [...] por um efetivo reduzido de servidores da Superintendência de Fiscalização”.

O Relatório de Auditoria apontou, ainda, que, a partir de entrevistas com os próprios servidores do setor e de relatórios da Corregedoria Fazendária, pôde-se constatar tanto a existência de mercadorias registradas nas NFEs como sendo de “exportação”, mas que foram comercializadas internamente, usufruindo, assim, irregularmente o benefício fiscal concedido pela Lei Kandir, como, ainda, a ocorrência de exportações fictícias, realizadas somente para gerar créditos fiscais indevidos.

A Equipe registrou que, segundo o relatório “Diretrizes e Recomendações Técnicas para o Aperfeiçoamento da Gestão Fiscal dos Estados Brasileiros”, produzido pelo Confaz, “falta uma maior integração entre os organismos aduaneiros e as administrações fazendárias estaduais” e inexistem um “sistema integrado para o comércio exterior acarretando em controles paralelos federal e estaduais”.

Por meio da Portaria 140/2016-TCE/MT, foi designada a Comissão de Auditoria, composta por quatro auditores públicos externos do Tribunal de Contas em questão, para realizar a auditoria no controle de exportação da Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso consoante a proposta do levantamento.

Diante da materialidade do faturamento do setor agropecuário em Mato Grosso e do impacto da isenção do ICMS sobre as operações de exportação, os objetivos, geral e específico, dessa Auditoria consistiam, respectivamente, em:

[...] avaliar se a Sefaz/MT possui controle sistemático e eficaz sobre a comprovação das remessas para o exterior, de forma a evitar a ocorrência de fraudes, como a comercialização no mercado interno de mercadorias destinadas à exportação ou a ocorrência de operações fictícias de exportação, assegurando que o estado não deixe de arrecadar tributo devido, no caso da comercialização interna de mercadorias, e evitando o aproveitamento, por parte dos exportadores, de créditos fiscais oriundos de exportações fictícias.

[...] Prevenir fragilidades no ambiente de controle das operações de exportações de forma que a administração tributária esteja apta para mensurar com segurança a efetiva renúncia de receita e para realizar os lançamentos que forem devidos. Contribuir para o aprimoramento da fiscalização do comércio exterior com vista ao combate à evasão tributária por operações fictícias de exportação. Mensurar o montante de tributo sonegado, no caso de comercialização interna de mercadorias destinadas à exportação, mediante seleção de exportadores dos segmentos mais relevantes por meio de amostragem não estatística.

Para esse mister, a Secretaria de Fazenda do Estado de Mato Grosso foi reiteradamente oficiada<sup>62</sup> para fornecer, dentre outras, informações referentes ao período de 2013 ao primeiro semestre de 2016, acerca (I) do montante exportado, por empresa, indicando o segmento econômico ao qual pertence e a situação cadastral; (II) dos planos de fiscalização que contemplem o controle de exportações; (III) das ordens de serviço relativas às ações de fiscalização das exportações ou outro documento que comprove as fiscalizações efetivamente realizadas; (IV) dos relatórios sobre lançamentos/autuações efetuados em decorrência da fiscalização das exportações realizados; (V) dos relatórios gerenciais e outros estudos produzidos pela Sefaz/MT relativos ao controle e fiscalização das exportações, se existentes, (VI) dos comprovantes da verificação trimestral das empresas com pendências de comprovação das exportações e da designação de cotas de exportação para cada uma delas realizadas entre o período de 2013 e o primeiro semestre de 2016 (§20 do art.6º do RICMS e §1º do art. 1º da Portaria 104/2012-Sefaz).

Todas essas informações foram negadas pela Secretaria de Fazenda. A tese central defendida pela Secretaria de Fazenda para impedir o acesso do controle externo a esses dados foi o sigilo fiscal do contribuinte exportador, externalizada nos Ofícios de resposta ao Tribunal de Contas de Mato Grosso. Essa tese consiste em que os Tribunais de Contas não se enquadram no conceito de “autoridade administrativa”, previsto no inciso II do §1º do artigo 198 do CTN (BRASIL, 1966). A partir dessa premissa, a Secretaria de Fazenda entendeu que o Tribunal de Contas só pode ter acesso a dados fiscais dos contribuintes se ele tiver instaurado “processo administrativo [...], com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa”.

Essa visão, segundo os fundamentos invocados, tem por base o Manual do Sigilo Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) (BRASIL, 2011), publicado e aprovado pela Portaria RFB n. 3.541/2011, e o Parecer n. 001/GPG/2018, emitido pela Procuradoria Geral do Estado de Mato Grosso, após consulta formulada pelo Comitê Interinstitucional de

---

<sup>62</sup> Importante registrar os fundamentos sob os quais o Tribunal de Contas de Mato Grosso expediu esse ofício requisitório. Do que se depreende dos considerandos e argumentos expedidos no Ofício Requisitório n. 191/2016/REC, de 11/10/2016, e no Ofício Requisitório n. 1830/2016/REC, que reitera aquele, o Tribunal de Contas invocou como fundamento de seu poder requisitório e da possibilidade de acesso dos dados, os artigos 70 e 71, IV, da CRFB, que preveem a competência do Tribunal de Contas para realizar auditoria na Receita Pública; o art. 2º da Lei Complementar Estadual nº 269/ 2007, que dispõe sobre a requisição aos titulares das unidades gestoras, por meio informatizado ou físico, de todos os documentos e informações que o TCE/MT entender necessários ao exercício de sua competência; §1º do art. 36 da Lei Complementar Estadual nº 269/07, que veda a sonegação de qualquer processo, documento ou informação ao Tribunal de Contas em suas inspeções ou auditorias, sob pena das sanções e medidas cabíveis; o §2º do art. 198 do Código Tributário Nacional, que trata do intercâmbio de informação sigilosa no âmbito da Administração Pública; a teoria dos poderes implícitos (MS n. 24.510-7/DF); e, por fim, os princípios constitucionais da razoabilidade e da supremacia do interesse público.

Recuperação de Ativos (CIRA) acerca da possibilidade jurídica de acesso direto pelo Ministério Público do Estado de Mato Grosso (MPMT) e pela Delegacia Especializada em Crimes Fazendários e contra a Administração Pública (DEFAZ) ao conteúdo das bases de dados informatizados sob a gestão do fisco estadual.

Todavia, nota-se da negativa que inexistia uma descrição especificada de que as informações requisitadas se enquadravam nos conceitos legais de informações e dados acerca da “situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros” ou acerca da “natureza e o estado de seus negócios ou atividades”.

A negativa foi materialmente genérica e acabou por envolver, inclusive, a negativa de acesso a dados e informações que não se encontram abarcados nos conceitos legais do *caput* do artigo 198 do CTN, dentre os quais, os dados cadastrais dos contribuintes. De acordo com o Parecer PGFN/CDA nº 2.152/2007:

[...] dados meramente cadastrais não estão resguardados por qualquer espécie de sigilo, visto que são dados costumeiramente fornecidos pelos sujeitos em sua vida social, negocial, cotidiana, v.g.: número do CPF, CNPJ, RG, telefone, agência e conta bancária, nome completo, estado civil, endereço, bens legalmente submetidos a registro público, pessoas jurídicas de que participa, ascendentes, descendentes, etc. Estes dados, por serem fornecidos pelo próprio sujeito espontaneamente e usualmente ou por obrigação legal a registros públicos, não integram a sua esfera da intimidade ou da vida privada, sendo dotados de certo grau de publicidade inerente ao seu uso na sociedade (BRASIL, 2011, p. 33).

De igual modo, de acordo com o §1º do artigo 2º da Portaria RFB nº 2.344/2011 (BRASIL, 2011),

Art. 2º [...]

§ 1º Não estão protegidas pelo sigilo fiscal as informações:

- I - cadastrais do sujeito passivo, assim entendidas as que permitam sua identificação e individualização, tais como nome, data de nascimento, endereço, filiação, qualificação e composição societária;
- II - cadastrais relativas à regularidade fiscal do sujeito passivo, desde que não revelem valores de débitos ou créditos;
- III - agregadas, que não identifiquem o sujeito passivo; e
- IV - previstas no § 3º do art. 198 da Lei Nº 5.172, de 1966.

Ademais, esses dados meramente cadastrais, diferentemente do alegado pela Sefaz-MT, não são impassíveis de fornecimento em razão do sigilo funcional, como bem explicita o item 4 do Manual do Sigilo Fiscal:

#### 4.1 INFORMAÇÕES CADASTRAIS

Sobre a classificação de informações cadastrais, a Coordenação-Geral de Tributação já se manifestou por meio dos seguintes atos:

a) Solução de Consulta Interna Cosit nº 16, de 21 de junho de 2005:

‘13. Depreende-se da leitura do artigo 198 retrotranscrito que é vedada a divulgação de informação que identifique a situação econômica ou financeira do contribuinte ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. Os dados relativos ao endereço do contribuinte não se incluem entre esses protegidos pelo sigilo fiscal. Trata-se de elementos de identificação da pessoa.

13.1 A Secretaria da Receita Federal firmou esse entendimento ao celebrar o convênio mencionado com os Ministérios Públicos Estaduais e do Distrito Federal, permitindo-lhes o acesso ao endereço completo do domicílio fiscal de pessoas físicas. É compreensível o interesse no fornecimento dessa informação, uma vez que os órgãos públicos perseguem objetivos públicos [...]’ (BRASIL, 2011).

Deixou, pois, a Sefaz-MT, de enfrentar a tese do Tribunal de Contas de Mato Grosso acerca das previsões constitucionais, tanto de âmbito nacional quanto de âmbito estadual, acerca do poder requisitório do controle externo sobre dados e informações, inclusive acobertados por sigilo fiscal, bem como o aparente conflito entre o artigo 198 do CTN e o disposto no artigo 36 da Lei Orgânica do Tribunal de Contas de Mato Grosso à luz da repartição federativa da competência legislativa sobre a matéria. Invocou, por fim, o dever de sigilo funcional, cujo descumprimento é conduta tipificada no artigo 325 do Código Penal.

Contra essa negativa, o Tribunal de Contas de Mato Grosso impetrou o Mandado de Segurança n. 1003845-50.2017.8.11.0000<sup>63</sup>, perante o Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso, pleiteando a concessão da ordem para que a Sefaz-MT concedesse o acesso a todos os documentos e informações necessárias para a execução das auditorias na receita pública do Estado de Mato Grosso, conforme Relatório de Levantamento.

Os principais argumentos aduzidos pelo Tribunal de Contas foram a competência constitucional de fiscalizar receitas públicas (artigo 71, IV, CRFB), o seu poder requisitório implícito<sup>64</sup> à sua missão constitucional e regulamentado pelo artigo 2º de sua Lei Orgânica, o caráter não absoluto do sigilo fiscal, o caráter finalístico da guarda e da transmissão legal de

<sup>63</sup> MATO GROSSO. Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso. Mandado de Segurança n. 1003845-50.2017.8.11.0000. 2017. Disponível em: <https://pje2.tjmt.jus.br/pje2/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.seam?ca=3d393caf6bda2ecd324155429ddc3fbf39b484d172d84d8e>. Acesso em: 24 abr 2018.

<sup>64</sup> Anote-se que o caráter implícito do poder requisitório dos Tribunais de Contas já foi reconhecido pela AGU, conforme se depreende do teor Parecer CGU QG-110/96, assim ementado: “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”.

dados fiscais sigilosos pela Administração Tributária, consubstanciado na proteção do contribuinte contra constrangimento, a possibilidade de transferência de informações sigilosas no âmbito da Administração Pública, bem como a possibilidade de aplicação análoga ao entendimento do STF acerca do poder requisitório dos Tribunais de Contas sobre dados sigilosos para o cumprimento de suas atribuições constitucionais, manifestado nos autos do Mandado de Segurança n. 33340<sup>65</sup>.

Ao destacar o artigo 199 do CTN, o Tribunal de Contas de Mato Grosso ponderou que:

[...] se é permitido à Fazenda Pública transmitir informações a um Estado estrangeiro, a fim de primar pelo interesse da arrecadação e fiscalização de tributos, não há porque impedir o seu fornecimento ao Tribunal de Contas, cuja função precípua é justamente a fiscalização dos recursos públicos.

No confronto das teses expostas, é pertinente observar que ambos partem de premissas distintas. O Tribunal de Contas de Mato Grosso sequer enfrentou, administrativamente ou no bojo desse Mandado de Segurança, o enquadramento assumido pelo Fisco Estadual de que, em se tratando de autoridade administrativa, o Tribunal de Contas deveria cumprir os demais requisitos do inciso II do §1 do artigo 198 para obter acesso a dados fiscais sigilosos. Da discussão travada, observa-se que o Tribunal de Contas de Mato Grosso afasta a incidência daquela premissa do Fisco. Defende tratar-se de confronto entre normas constitucionais, tal como assumiu o STF ao enfrentar o poder requisitório desses Tribunais sobre os dados financeiros e bancários de operações de crédito envolvendo recursos públicos.

Em sede de apreciação liminar da matéria, o Tribunal de Justiça de Mato Grosso denegou de plano a segurança postulada, com base no artigo 10 da Lei nº 12.016/2009,

---

<sup>65</sup> DIREITO ADMINISTRATIVO. CONTROLE LEGISLATIVO FINANCEIRO. CONTROLE EXTERNO. REQUISICÃO 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 verbas públicas é essencial e privativo do Parlamento como consectário do Estado de Direito (IPSEN, Jörn. Staatsorganisationsrecht. 9. Auflage. Berlin: Luchterhand, 1997, p. 221). [...]. 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. [...]. 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. [...]. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. MS 33340, Relator(a): Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 6/05/2015, processo eletrônico DJe-151. Divulgado em 31-07-201. Publicado em 03-08-2015).



combinado com o art. 485, I e IV, do CPC. Todavia, essa negativa original foi revogada por acórdão da Turma de Câmaras Cíveis Reunidas de Direito Público e Coletivo do Tribunal de Justiça de Mato Grosso – TJMT – que deu provimento ao Recurso de Agravo Regimental n. 1003845-50.2017.8.11.0000 (MATO GROSSO, 2017), interposto pelo Tribunal de Contas de Mato Grosso. O referido acórdão restou assim ementado:

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, do Código Tributário Nacional, sendo o mandado *caput* 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.

Essa visão do TJMT alinha-se à clássica posição de Pontes de Miranda abordando o tema sob as luzes da Constituição de 1967, quando esse defende que:

Qualquer órgão administrativo do Poder Executivo, ou do Poder Legislativo, ou do Poder Judiciário tem de remeter demonstrações contábeis ao Tribunal de Contas. Tem esse o dever de tomar as providências para as inspeções necessárias, inclusive quanto a perícias, verificação de pagamentos, de pontualidade e de observância de qualquer lei que se refira à matéria. **Tais investigações não tem limites que resultem de inviolabilidade de correspondência e de sigilo das comunicações telegráficas e telefônicas (art. 153, § 9º), se não se vai além daquilo que diz respeito ao que há de constar de contas a serem prestadas, ou já prestadas.** Dá-se o mesmo que ocorre no tocante às comissões de inquérito que o Congresso Nacional, ou a Câmara dos Deputados, ou o Senado Federal cria (art. 37) (PONTES DE MIRANDA, 1987, p. 223).

Por sua vez, a concessão do mandado de segurança por meio desse acórdão restou suspensa por força da decisão monocrática da Ministra Carmem Lúcia, proferida nos autos da Suspensão de Segurança (SS) n. 5203, ajuizada pelo Estado de Mato Grosso.

Os fundamentos de sua decisão, contudo, deixaram bem assente que não se tratava de cogitar acerca de um extrapolamento da competência constitucionalmente atribuída aos Tribunais de Contas, mas tão somente de

[...] se preservar, ao menos por ora, as informações fiscais de 2.237 contribuintes mato-grossenses, os quais teriam exportado no período aproximadamente R\$ 172.000.000.000,00 [...], diante da controvérsia administrativa da ‘legalidade’ do Fisco fornecer dados desses contribuintes.

Os autos se encontram conclusos e já contam com parecer da Procuradoria Geral da República, que se manifestou pelo indeferimento do pedido de suspensão da segurança, sob o entendimento, em especial, de que

(...) 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 (BRASIL, 2017).

### **3.3 A controvérsia em torno do sentido e alcance do artigo 198 do CTN em relação à atuação fiscalizadora dos tribunais de contas**

Observe-se, pois, que o cerne da negativa de fornecimento de dados pelo Fisco mato-grossense ao Tribunal de Contas girou em torno do enquadramento ou não dos Tribunais de Contas no conceito legal de autoridade administrativa competente requisitante e, assim, no dever ou não de cumprimento pelos Tribunais de Contas do requisito legal consubstanciado na prévia existência de “[...] processo administrativo, [...], com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa” (MATO GROSSO, 2008).

Ocorre que, em razão da distinção quanto ao campo de controle exercido pela própria Administração tributária e o exercido pelo controle externo por meio dos Tribunais de Contas, ambos voltados à boa administração e governança da Administração Tributária e seus consectários efeitos sobre a concretização de direitos e o equilíbrio das contas públicas, imprescindível destacar que o contribuinte não é, em tese, nem de forma imediata, o sujeito controlado pelos Tribunais de Contas, embora o seja pela Administração Tributária e, por essa razão, indiretamente pode se tornar um litisconsorte passivo necessário em processos de

responsabilização de competência dos Tribunais de Contas. Por essa razão, conclui-se que a atuação dos tribunais de contas, que requirite documentos submetidos a sigilo fiscal, não deveria ser regulada pelo disposto no artigo 198 do CTN, já que aquelas regras dispõem situações em que o contribuinte do tributo esteja no polo da fiscalização. Nos trabalhos desenvolvidos nos tribunais de contas, a própria administração fazendária está sendo fiscalizada.

Conforme explanado, Administração Tributária eficiente e governamentalmente boa alcança o máximo de consentimento fiscal do contribuinte, desonerando-se de políticas de controle fiscal austero e aumento do custo da arrecadação. Todavia, não se olvida a possibilidade de resistências e de falhas de gestão que demandem o controle dos contribuintes e devedores do Fisco pelo Fisco. Assim, a legislação prevê e é administrativamente cabível a adoção pela Administração Tributária de controles transparentes, eficientes e razoáveis, destinados a evitar e reprimir a evasão tributária, bem como de procedimentos investigativos acerca da situação econômica, bancária e financeira para estimar de ofício a matéria tributável, aplicando as penalidades previstas em lei quando constatar a ocorrência de fraude e a evasão do valor devido.

É essa atuação democrática e de direito da Administração Tributária que integra o objeto fulcral de fiscalização por parte dos órgãos de controle externo, pelo que se pode concluir que o sujeito passivo imediato desse controle são os agentes responsáveis pela Administração Tributária, assim delimitados conforme a gama de atos de gestão tributária e fiscal que estiverem sendo fiscalizados e o respectivo rol de competências desses. Esse raciocínio se coaduna com a própria sistemática constitucional de sujeição aos Tribunais de Contas.

Conforme se extrai do parágrafo único do artigo 70 da CRFB (BRASIL, 1988), há duas categorias de sujeitos que se encontram constitucionalmente submetidos à fiscalização e ao controle dos tribunais de contas. A primeira categoria de sujeito passivo se refere ao rol de sujeitos que têm o dever constitucional de prestar contas, nesses incluídas as pessoas físicas ou jurídicas que tenham utilizado, arrecadado, guardado, gerenciado ou administrado dinheiros, bens e valores públicos, ou pelos quais os entes federativos respondam ou, ainda, em nome dos quais assumam obrigações de natureza pecuniária.

O objetivo da fiscalização e controle da gestão das receitas públicas, inclusive da gestão arrecadatória e das renúncias, é avaliar a Administração Tributária e seus respectivos sistemas de arrecadação, com enfoque na sua legalidade, eficiência, eficácia e operacionalidade, de modo a identificar e apontar eventuais irregularidades, sancionar e/ou sugerir ações específicas que

possam culminar na melhoria de sua gestão. Esse objetivo, conforme destacado, é reconhecido no item 14 da citada Resolução Atricon<sup>66</sup>.

Não é incomum, contudo, que, ao atuar sobre as ações dos seus jurisdicionados, os Tribunais de Contas incorram em âmbitos da esfera jurídica de terceiros, quer de particulares, quer de servidores. Assim, por exemplo, na hipótese de fiscalização e controle da legalidade de determinado certame concursal ou licitatório, a conclusão dos Tribunais de Contas pela ilegalidade desse evento repercutirá na esfera jurídica de todos os seus participantes, reclamando, no caso de se tratar de processo de responsabilização, da garantia do contraditório e da ampla defesa a esses, na qualidade de litisconsortes passivos<sup>67</sup>. No mesmo lanço, as auditorias sobre a conformidade ou sobre a operacionalidade das folhas de pagamento podem culminar em conclusões que acarretem a abertura de processos administrativos em desfavor de servidores, com vista à supressão de vantagens funcionais indevidas, o que, conforme entendimento do STF, não enseja a necessidade de garantia do contraditório e da ampla defesa<sup>68</sup>.

Anote-se que essas hipóteses se distinguem daquelas em que o particular é também passível de responsabilização perante os Tribunais de Contas em razão de sua participação ou coautoria em ato ensejador de dano ao erário, visto que essa atrai a regra final do mencionado artigo 70 da CRFB.

Assim também, é factível que a atuação fiscalizadora dos Tribunais de Contas sobre a boa gestão das receitas públicas repercuta na esfera jurídica de contribuintes, quer sob a ótica desses como terceiro em relação ao processo de fiscalização ou de controle externo, quer sob a ótica desse contribuinte como partícipe ou coautor de ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico ensejador de dano ao erário. Em qualquer das hipóteses, a confluência de dados dos

---

<sup>66</sup>A fiscalização, sempre que possível, deverá resultar em contribuições para o aperfeiçoamento da gestão pública, por meio de recomendações que otimizem a capacidade de gestão, o cumprimento de metas e/ou resultados das políticas públicas.

<sup>67</sup>Cf. Artigo 133 do Novo Código de Processo Civil, *in verbis*: Art. 113. Duas ou mais pessoas podem litigar, no mesmo processo, em conjunto, ativa ou passivamente, quando: I - entre elas houver comunhão de direitos ou de obrigações relativamente à lide; II - entre as causas houver conexão pelo pedido ou pela causa de pedir; III - ocorrer afinidade de questões por ponto comum de fato ou de direito (BRASIL, 2015).

<sup>68</sup>EMENTA. Agravo interno em mandado de segurança. Tribunal de Contas da União. Teto constitucional. Procedimento de fiscalização. Ausência de afronta à Súmula Vinculante nº 3 e aos postulados do contraditório e da ampla defesa. Verbas indenizatórias a serem excluídas do abate-teto. Horas extraordinárias não caracterizadas. Acumulação de funções. Subserviência ao teto remuneratório. Agravo interno não provido. 1. O Supremo Tribunal Federal já reconheceu que as deliberações do Tribunal de Contas da União, em sede de procedimento fiscalizatório, prescindem de observância aos postulados do contraditório e da ampla defesa, eis que inexistem litigantes. Ausência de precedentes. 2. Não caracterizada contraprestação por serviços prestados extraordinariamente, [CF.] não há falar em verbas indenizatórias a serem excluídas do cálculo para efeitos de teto constitucional. 3. A acumulação de função comissionada com vencimento de cargo efetivo no âmbito de um mesmo órgão público deve estar em conformidade com o teto constitucional, consoante dispõe o art. 37, inciso XI, da Carta Magna. Precedentes. 4. A inexistência de argumentação apta a infirmar o julgamento monocrático conduz à manutenção da decisão recorrida. 5. Agravo interno não provido (BRASIL, 2017).

contribuintes em dados afetos à gestão fazendária das receitas públicas demanda análise cautelosa em razão do direito fundamental à privacidade.

### **3.3.1 A visão e prática do Tribunal de Contas da União acerca dos tratamentos dos dados fiscais sigilosos nos processos de fiscalização da receita**

A experiência mais longa que se tem notícia acerca de embates entre órgãos de controle externo e a Fisco em torno de áreas de gestão tributária nas quais há dados sigilosos dos contribuintes é a experiência travada entre o TCU e a Receita Federal, cujos primeiros embates remontam à década de 90 (SOUZA, 1996).

O *leading case* sobre o tema no âmbito do TCU é a Decisão n. 670/95-Plenário, prolatada nos autos da Representação TC n. 018.746/94, julgada em conjunto com a TC n. 012.698/95-4, em que se discutiam a legalidade e a legitimidade da recusa do então Secretário da Receita Federal do Brasil em fornecer acesso a dados e informações requisitadas pelo TCU para realização de auditoria operacional cujo escopo era "identificar e avaliar as ações fiscais empreendidas pela SRF junto às referidas entidades, bem como a posição de cada uma delas quanto ao cumprimento de suas obrigações fiscais, incluindo os débitos já consolidados e eventualmente parcelados".

Por meio desse acórdão, o TCU firmou entendimento no sentido 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)<sup>69</sup>;

<sup>69</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. Decisão n. 670/95-Plenário. TCs n. 012.698/95-4 e n. 018.746/94-2. Relator: Ministro Adhemar Paladini. Sessão Plenária de 12/12/1995. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/TC-018.746%252F94-2/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>. Acesso em: 10 out. 2017. No mesmo sentido, se manifestou também o TCU afirmando que: "[...] 14. Seria um contrassenso a Constituição Federal dotar, expressamente, o TCU da competência para 'realizar por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal [...], 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 11' (art. 7/, inciso IV), impondo-lhe restrições intransponíveis ao exercício pleno dessa competência [...]" (BRASIL. Tribunal de Contas da União. Decisão n2 224/94- TCU-Plenário - Ata n2 12, de 13.04.1994). Esse entendimento ainda foi reiterado nos autos do TC n. 020.015/2006-0, que tratava de Representação proposta pela Secex contra recusa de fornecimento de informações para a realização da auditoria determinada pelo Acórdão n.º 3.036/2005 - 1ª Câmara, com o objetivo de examinar a conformidade

O TCU bem divisou o objeto dos dados e informações necessários à auditoria instaurada e, como discutido neste trabalho, deixou bem assente que o sujeito fiscalizado não é o contribuinte, mas os agentes responsáveis pela gestão de todos os ciclos da receita tributária, ao afirmar que:

[...] No caso em exame não foram requisitados dados relativos aos contribuintes privados em situação regular com o fisco, mas processo em andamento em que se apura a ocorrência de impropriedades fiscais, o que por si só afastaria a proteção do sigilo fiscal no que tange aos envolvidos, segundo a melhor doutrina jurídica. Afinal, deve sempre prevalecer o interesse coletivo sobre o individual.

[...]

22. Na auditoria obstruída pela SRF, a partir da recusa em permitir o acesso aos processos fiscais requisitados pela equipe deste Tribunal, o interesse versa sobre os procedimentos adotados pela Receita Federal no trâmite do processo fiscal, as causas que provocam seu retardamento, os entraves observados para o bom desempenho da ação do Fisco, o tempo médio para sua remessa à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional para fins de cobrança, etc. Para tal avaliação há a imperiosa necessidade de se examinar os processos, não com enfoque nas informações acerca dos contribuintes, mas sim, com ênfase na atuação da Receita Federal na condução dos mesmos<sup>70</sup>.

Um relevante argumento suscitado pelo TCU à época foi o relativo à questão intertemporal havida entre o artigo 198 do CTN e o artigo 71 da CRFB, pois a receptividade do CTN (norma infraconstitucional preexistente à CRFB de 1988) demanda a compatibilidade material de seus dispositivos à novas disposições constitucionais então vigentes a partir de 05 de outubro de 1988, data da promulgação da CRFB, de modo que o CTN para ser considerado recepcionado é que deve a essa se adequar, e não o contrário, tendo em vista o princípio da supremacia constitucional. Nesse sentido, do teor do voto se extrai o seguinte trecho decisório:

[...] pode-se afirmar que apesar de o Código Tributário Nacional ter sido recepcionado pela Constituição de 1988 como Lei Complementar, tendo sua

---

da execução do Parcelamento Especial - PAES aos aspectos da Lei n.º 10.684/2003 e a efetividade do programa. Conclusivamente, o TCU, prolatou o Acórdão n. 1834/2007-Plenário, assim ementado: “REPRESENTAÇÃO. AUDITORIA NO PAES - PARCELAMENTO ESPECIAL. NECESSIDADE DE ACESSO A DADOS E INFORMAÇÕES. CONTRATAÇÃO DO SERPRO. SONEGAÇÃO. SIGILO FISCAL. 1. O sigilo fiscal não pode ser alegado perante o Tribunal de Contas da União para negar dados e informações necessários aos trabalhos de auditoria. 2. O Tribunal não pode assumir o custeio de atividades orçamentárias e financeiras de órgãos auditados” (BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 1834/2007-Plenário. TC n. 020.015/2006-0. Relator: Ministro Marcos Vinícios Vilaça. Sessão 05/09/2007. Disponível em: [https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/\\*/\\*KEY:ACORDAO-COMPLETO-31476/DTRELEVANCIA%20desc/false/1](https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/*/*KEY:ACORDAO-COMPLETO-31476/DTRELEVANCIA%20desc/false/1). Acesso em 11 out. 2017).

<sup>70</sup> Ibidem. Semelhantemente, no voto que deu ensejo ao Acórdão n. 1834/2007-Plenário: [...] pouco interessa a esta Corte a situação econômico-financeira dos contribuintes, uma vez que a ênfase dos trabalhos esteia-se na ação da Receita enquanto órgão responsável pela arrecadação de tributos federais” (BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 1834/2007-Plenário. Ob. cit.).

vigência preservada, claro está que esse abrigo não se dá em detrimento das novas normas constitucionais.

19. A própria Carta Magna atribuiu, em seu art. 71, competência a este Tribunal para realizar auditoria operacional, que pela sua própria definição técnica implica em acesso amplo e irrestrito às informações gerenciais e operacionais que envolvem a atividade do órgão auditado. Outro entendimento a ser dado a este tipo de trabalho, seria pretender afirmar que os constituintes de 1988 ignoravam o alcance que tencionavam galgar no caminho da fiscalização do Poder Executivo, dentro da boa e salutar teoria da tripartição do Poder abraçada por nosso país.

**20. Logo, o Código Tributário Nacional não pode impedir que a norma maior superveniente produza sua eficácia plena, ao limitar o sentido amplo e único da auditoria operacional a ser executada por esta Corte. Dessa feita, entendo pacífica a atribuição dada a esta Corte e não vislumbro qualquer conflito de competência legal já que as ações deste Tribunal se acham amparadas na própria Norma Constitucional, Lei Maior com preponderância sobre a legislação infraconstitucional<sup>71</sup>.**

O voto que deu ensejo ao citado acórdão registra que, “pouco mais de 1 (um) mês após a interrupção dos trabalhos de auditoria”, sobreveio ao público em geral matéria alusiva a irregularidades nos mais diversos setores da Receita Federal, intitulada "O porão do Fisco: Encarregada de fiscalizar o contribuinte, a Receita Federal está contaminada pela corrupção". De acordo com o Relator, nessa matéria são apontados:

[...] desaparecimento de processos fiscais; erros verificados na preparação de boa parte dos processos em andamento; atrasos em processo que envolve montante significativo de recursos e com suspeita de crimes, o que teria prioridade absoluta de tramitação, segundo as normas, etc.

Por conseguinte, para além de firmar o entendimento acima transcrito, o TCU determinou à sua Secretaria de Controle Externo (SECEX) que prosseguisse com os trabalhos de auditoria na Receita Federal, os quais restaram novamente obstaculizados pelo então Secretário da Receita Federal com base nos mesmos argumentos (dever funcional de sigilo do sigilo fiscal do contribuinte)<sup>72</sup>. Desse modo, a 5ª SECEX do TCU propôs nova Representação

<sup>71</sup> Ibidem, grifo nosso.

<sup>72</sup> Conforme se extrai do Relatório e Voto referentes à Decisão n. 222/96-Plenário: “Ao reiniciar o trabalho auditorial, a equipe técnica apresentou ao Delegado da Receita Federal, em Brasília - DF, a Requisição de documentos/informações nº 03/96, de 30/01/96 (folhas 33 e 34), solicitando a entrega dos documentos necessários à execução da auditoria em curso. Em resposta, o destinatário, através do ofício/DRF/DF/GAB/nº 434 (folhas 32), manifestou-se afirmando que: 'o atendimento ao expediente nos exatos termos em que foi formulado configuraria violação do instituto do sigilo fiscal, conforme orientação administrativa da Superintendência Regional da Receita Federal - 1ª Região Fiscal dirigida a esta unidade com base no Código Tributário Nacional' (BRASIL. Tribunal de Contas do Brasil. Decisão n. 222/96. TC n. 003.315/96-7. Relator: Ministro Adhemar Paladini Ghisi. Sessão: 24/04/1996. DOU: 14/05/1996. Disponível em: [http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Dec/19971204/GERADO\\_TC-16407.pdf](http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Dec/19971204/GERADO_TC-16407.pdf). Acesso em: 18 set. 2017).

contra a então gestão da Receita Federal do Brasil. Trata-se do TC n. 003.315/96-7, cujo objeto era a apuração do alegado:

[...] descumprimento à Decisão do Tribunal, obstrução ao livre exercício de inspeções e auditorias e sonegação de processo, documento ou informação em trabalhos auditoriais a cargo desta Corte de Contas, seja aplicada ao Sr. Secretário da Receita Federal a multa prevista no artigo 58 da Lei nº 8.443/92 (incisos IV, V e VI) c/c artigo 220 do RI (incisos e parágrafo 1º) [...] <sup>73</sup>.

Por meio da Decisão n. 222/96-Plenário, o TCU, reconhecendo que a Decisão n. 670/95-Plenário se tratava de decisão transitada em julgada, posto que o pedido de Reexame do Acórdão n. 670/95 interposto pelo então Gestor da Receita Federal não havia sido acolhido pelo Acórdão n. 577/1996-Plenário <sup>74</sup>, decidiu reiterar o teor da Decisão n. 670/95-Plenário, acrescentando a fixação de prazo improrrogável para que a então gestão da Receita Federal apresentasse ou determinasse que se apresentassem

[...] documentos solicitados através da Requisição nº 03/96, de procedência da Equipe de Levantamento de Auditoria designada pela Portaria nº 002/96-5ª SECEX, de 26.01.96, alertando-o de que o não cumprimento desta determinação poderá sujeitá-lo às sanções do art. 44 e art. 58, inciso VI, todos da Lei 8.443/92, c/c o inciso VI do art.220 do Regimento Interno [...] <sup>75</sup>.

A manutenção da tese pela Secretaria da Receita Federal persistiu <sup>76</sup>, gerando casos de litigiosidade entre o TCU e a Secretaria da Receita Federal <sup>77</sup>, encontrando-se casos de exceção

<sup>73</sup> Ibidem.

<sup>74</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 577/1996. TC n. 003. 315/1996-7. Relator: Ministro Paulo Affonso Martins de Oliveira. Sessão: 11/09/1996. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/331519967.PROC/%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/2/false>. Acesso em: 17 set. 2017.

<sup>75</sup> BRASIL. Tribunal de Contas do Brasil. Decisão n. 222/96. Ob. cit.

<sup>76</sup> “Sumário: REPRESENTAÇÃO. AUDITORIA NOS PROCEDIMENTOS DE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO GERIDOS PELA SRFB. NECESSIDADE DE ACESSO A DADOS E INFORMAÇÕES. SONEGAÇÃO. SIGILO FISCAL. 1. O sigilo fiscal não pode ser alegado perante o Tribunal de Contas da União para negar dados e informações necessários aos trabalhos de auditoria.

Acórdão (...) ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão Plenária, diante das razões expostas pelo Relator, em: 9.1. conhecer da representação, nos termos do art. 237, inciso V e parágrafo único, do Regimento Interno do TCU, para, no mérito, considerá-la procedente; 9.2. assinar prazo de 15 (quinze) dias úteis para que o Titular da Secretaria da Receita Federal do Brasil apresente os documentos e informações já requeridas pela equipe de auditoria, alertando-o que o descumprimento da deliberação sujeita-o à aplicação da multa prevista no art. 58, inciso IV, da Lei nº 8.443/92, nos termos do art. 42, § 2º, da mesma Lei; e esclarecendo-o que os presentes autos terão tramitação sigilosa, bem como os analistas encarregados da auditoria e das demais instruções processuais estão obrigados ao sigilo pertinente às informações disponibilizadas; (BRASIL. Tribunal de Contas da União. TC n. 025.686/2006-7. Acórdão n. 1835/2007-Plenário. Relator: Ministro Marcos Vinícios Vilaça. Disponível em:

<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/sigilo%2520adj%2520fiscal/%2520/DTREL EVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/181/false>. Acesso em: 18 out. 2017).

<sup>77</sup> Mandado de segurança. Ato do TCU dirigido ao Secretário da Receita Federal. Requisição ampla de dados de contribuintes identificáveis. 1. Requisição à Receita Federal, pelo TCU, de acesso a todos os processos de



a ela, dentre os quais a Auditoria Operacional sobre o sistema de arrecadação da Secretaria da Receita Federal com posterior levantamento das atualizações ocorridas nesse sistema (TC n. 010.049/1999-1, n. 017.787/1994-7 e n. 018.865/1996-8), uma vez que nesses processos de fiscalização concentrou-se, como bem destacou o Relator, “apenas nos métodos de trabalho dos agentes arrecadadores<sup>78</sup>”.

A esse respeito, 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<sup>79</sup>.

Buscando contornar as reiteradas decisões do STF que guarneciam a tese da Receita Federal, o TCU entendeu que poderia ser mantido o sigilo dos contribuintes quando do cumprimento pela Receita Federal da determinação de fornecimento de informações. Nesse sentido, lê-se no Acórdão 3385/2015-1C<sup>80</sup> da relatoria do ministro Bruno Dantas:

---

habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) situados em Brasília. 2. A requisição ampla e irrestrita de dados fiscais ínsitos à privacidade de contribuintes, sem ocultação de sua identidade, acarreta violação a direito fundamental (CF, art. 5º, X). 3. Segurança concedida. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. MS 27091, Relator(a): Min. Roberto Barroso, julgado em 30/03/2017, publicado em DJe-067 DIVULG 03/04/2017 PUBLIC 04/04/2017. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28MS%24%2ESCLA%2E+E+27091%2ENU ME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/nodueef>. Acesso em: 18 out. 2017).

<sup>78</sup> Do trecho do voto que integra os autos, o Relator afirmou que: “Antes de examinar o presente trabalho, gostaria de fazer um breve retrospecto da atuação desta Corte na fiscalização da arrecadação de receitas federais. Essa competência tem sido exercida mediante o controle dos agentes envolvidos no processo de arrecadação. Tal enfoque, que não alcança o contribuinte em si, parece-me ser o mais adequado, pelas seguintes razões: i) a fiscalização do processo é mais efetiva, pois trabalha com grandes agregados e busca a correção de falhas que repercutem negativamente na arrecadação e na destinação dos recursos; ii) afasta eventual conflito de competência com órgão de arrecadação; iii) evita questionamento acerca do sigilo fiscal. Em relação às receitas arrecadadas pelo sistema da SRF, a fiscalização do TCU pode alcançar, além do próprio órgão, a Secretaria do Tesouro Nacional, o Serviço Federal de Processamento de Dados, e Banco Central do Brasil, além da rede arrecadadora, cujos serviços são de vital importância, tanto para o ingresso dos recursos no Tesouro Nacional, evidentemente, quanto para assegurar a correção das informações constantes do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) e, por conseguinte, dos dados constantes dos sistemas da SRF e do Tesouro Nacional. Diversos trabalhos realizados por este Tribunal revelaram que o controle exercido pela SRF sobre a rede arrecadadora precisa ser aprimorado (cite-se, à guisa de ilustração, o TC 017.787/1994-7, primeiro trabalho de vulto realizado na atividade fim da SRF). Este ano de 2002, fui Relator do TC 008.535/1999-0, no qual foi analisada a atuação do Banco do Brasil enquanto agente arrecadador de receitas federais, principalmente aquelas a cargo da SRF e do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). Naquela assentada, verificou-se, no que se refere às receitas integrantes do sistema da SRF, que a atividade de conciliação bancária não estava sendo feita a contento e praticamente não existia fiscalização in loco do agente arrecadador” (BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 1137/2003-Plenário. TC n. 010.049/1999-1. Relator: Ministro Benjamin Zymler. Sessão 13/05/2013. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/sigilo%2520adj%2520fiscal/%2520DTREL EVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/219/false>. Acesso em: 19 out. 2017).

<sup>79</sup> BRASIL. Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp104.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp104.htm). Acesso em: 19 abr. 2018.

<sup>80</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. Prestação de Contas n. 022.471/2013-8. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/3385/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/10/false>. Acesso em: 19 abr. 2018.

[...] determinar à Secretaria da Receita Federal do Brasil que, sem prejuízo de resguardar o sigilo fiscal dos contribuintes, crie mecanismos para possibilitar o acesso aos dados necessários para avaliação da gestão dos responsáveis, especialmente quanto aos indicadores de desempenho, apresentando ao Tribunal justificativas para a eventual inviabilidade de atender à determinação, por motivos técnicos ou de outra natureza.

A anonimização de dados, inclusive, encontra-se recentemente regulamentada pelo inciso III e XI do artigo 5<sup>o</sup><sup>81</sup> c/c inciso IV do artigo 7<sup>o</sup><sup>82</sup> c/c artigo 12, da Lei n. 13.709/2018, esse último, *in literis*:

Art. 12. Os dados anonimizados não serão considerados dados pessoais para os fins desta Lei, salvo quando o processo de anonimização ao qual foram submetidos for revertido, utilizando exclusivamente meios próprios, ou quando, com esforços razoáveis, puder ser revertido.

§ 1º A determinação do que seja razoável deve levar em consideração fatores objetivos, tais como custo e tempo necessários para reverter o processo de anonimização, de acordo com as tecnologias disponíveis, e a utilização exclusiva de meios próprios.

§ 2º Poderão ser igualmente considerados como dados pessoais, para os fins desta Lei, aqueles utilizados para formação do perfil comportamental de determinada pessoa natural, se identificada<sup>83</sup>.

Embora essa solução tenha atendido, no caso concreto, aos interesses de fiscalização na União, a anonimização pode não ser suficiente para as necessidades fiscalizatórias de tribunal de contas estadual que fiscalize as exportações de produtos amparados por imunidade de tributos estaduais, como o ICMS, bem como de tributos federais. Se o fato gerador da imunidade de ICMS é a própria exportação, o tribunal de contas precisará das informações da Secretaria da Receita Federal do Brasil para fins de comparação com os dados fornecidos pela Secretaria da Receita Estadual. Será necessária a confirmação de que houve a efetiva exportação para justificar a não incidência dos demais tributos estaduais. Não há como fazer isso com dados

<sup>81</sup> Art. 5º Para os fins desta Lei, considera-se: [...]

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 (BRASIL. Lei n. 13.709, de 14 de agosto de 2018. Dispõe sobre a proteção de dados pessoais e altera a Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014 (Marco Civil da Internet). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Lei/L13709.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13709.htm). Acesso em: 04 set. 2018).

<sup>82</sup> Art. 7º - O tratamento de dados pessoais somente poderá ser realizado nas seguintes hipóteses: (...)

IV - para a realização de estudos por órgão de pesquisa, garantida, sempre que possível, a anonimização dos dados pessoais (ibidem).

<sup>83</sup> Ibidem.

não identificados. Nesses casos, é mais eficiente o compartilhamento entre os órgãos fazendários e o tribunal de contas.

Inclusive, não atendeu aos próprios interesses da fiscalização quando o STF, nos autos da ADO nº 25<sup>84</sup>, estabeleceu prazo até 30 de novembro de 2017 para o Congresso Nacional regulamentar a Lei Kandir, pontuando que, extrapolado esse prazo, o TCU ficará responsável por fazer os cálculos da compensação.

Em audiência pública da Comissão Mista Especial que discute propostas para regulamentar a Lei Kandir, que determina a compensação aos estados exportadores por desonerações fiscais, Mathusalem, diretor de Fiscalização da Responsabilidade Fiscal do órgão, afirmou que o TCU “não possui competência para fiscalizar as receitas estaduais, protegidas pelo instituto do sigilo fiscal<sup>85</sup>”.

Esse cenário de inauditabilidade de certos atos de gestão do Fisco Nacional e de litigiosidade judicial em torno da juridicidade ou não dessa realidade começou a mudar a partir da prolação do Acórdão n. 977/2018-Plenário, pelo Ministro Vital do Rêgo, nos autos da Auditoria Financeira n. 026.079/2017-8, instaurada pelo TCU com o objetivo de avaliar a confiabilidade e a transparência das informações referentes aos créditos tributários e parcelamentos fiscais registrados nas demonstrações contábeis do Ministério da Fazenda do ano de 2017<sup>86</sup>.

No curso dessa auditoria, a Secretaria da Receita Federal do Brasil mais uma vez opôs ao TCU o sigilo dos dados econômico-fiscais de contribuintes como justificativa para negativa de fornecimento de informações e de dados de créditos tributários. Ao invés de recorrer-se às vias judiciais, ou de discutir acerca da pertinência ou não da anonimização de dados, o TCU

---

<sup>84</sup> 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 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. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADO 25, Relator(a): Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 30/11/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-182 DIVULG 17-08-2017 PUBLIC 18-08-2017. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADO%24%2ESCLA%2E+E+25%2ENU ME%2E%29+OU+%28ADO%2EACMS%2E+ADJ2+25%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/nzk5677>. Acesso em: 05 set. 2018).

<sup>85</sup> BRASIL. Senado Federal. Comissão Mista Especial. Relatório sobre a Lei Kandir. Disponível em: <http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/1b289082-f178-4683-b14e-bc2fe92ea9e4>. Acesso em: 05 dez. 2017.

<sup>86</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União.

prosseguiu com a auditoria sobre os “procedimentos substantivos em nível consolidado, relacionados a saldos e estoques contábeis”, com base em informações apresentadas pela própria RFB, sem acesso direto às fontes de informações primárias.

Impedido, pois, de atestar os valores da conta de créditos tributários em nível de transação ou registro, o TCU decidiu, dentre outras questões que não guardam direta relação com a problemática ora analisada, por “[...] 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) [...]”.

Determinou, ainda, que a Secex-Fazenda autuasse processos apartados para apuração “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 (BRASIL, 1992a) e no art. 250, inciso IV, do Regimento Interno do TCU.

E, por fim, correlacionou a obstrução aos trabalhos de fiscalização ocorrida na auditoria financeira realizada nas demonstrações contábeis do Ministério da Fazenda do ano de 2017 ao exame da prestação de Contas do Governo Federal no referido exercício, sob a alegação de que tal obstrução teria o condão de impactar o exame das contas:

[...] 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).

O efeito dessa nova postura decisória do TCU foi imediato. Três meses após a prolação do Acórdão n. 977/2018-Plenário, o Ministro de Estado da Fazenda encaminhou à Presidência do TCU, por meio do Aviso nº 143/MF, de 14 de agosto de 2018, um Plano de Ação apresentado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), devidamente aprovado por aquela Pasta, para implementar um ambiente seguro e controlado, conhecido como “sala de sigilo”, que permitirá às equipes de auditoria do TCU acesso às informações sob a guarda da Receita necessárias à auditoria da administração tributária e aduaneira<sup>87</sup>.

Por último, destaque-se a comunicação expedida pelo TCU ao Congresso Nacional, por meio do Acórdão n. 2512/2018-Plenário, no sentido de que

[...] aprimoramentos legislativos são necessários para ampliar a transparência sobre as renúncias de receitas por meio da disponibilização à sociedade das informações relativas aos beneficiários das renúncias fiscais, atualmente

---

<sup>87</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. Ata n. 34, de 5 de setembro de 2018. Sessão Ordinária do Plenário do Tribunal de Contas da União.

entendidas como abrangidas pelo sigilo fiscal, tendo em vista que o acesso a tais informações é requisito fundamental para a efetiva transparência e *accountability* sobre os benefícios tributários, permitindo a verificação da integral regularidade das concessões e a avaliação dos resultados alcançados pelas políticas públicas associadas a esses benefícios, em respeito ao princípio da transparência [...]<sup>88</sup>

### **3.4 Perspectivas legislativas e judiciais sobre o sigilo fiscal e a fiscalização das receitas públicas pelos tribunais de contas**

Os impasses entre os Fiscos brasileiros e os Tribunais de Contas brasileiros têm ganhado foro nos debates judiciais e legislativos, pelo que é pertinente a análise da visão desses Poderes acerca da matéria, com especial intenção de dar destaque às dispares perspectivas acerca da premissa de análise do poder requisitório dos Tribunais de Contas e dos efeitos do sigilo fiscal sobre esse poder constitucional.

#### **3.4.1 A intermitência jurisprudencial em torno dos efeito e alcance do sigilo fiscal do contribuinte nas auditorias de receitas públicas pelos Tribunais de Contas**

O Tribunal de Contas de Mato Grosso não foi o primeiro a enfrentar esse tipo de discussão em torno do aparente conflito entre sua competência institucional de fiscalizar e controlar a gestão das receitas públicas e a garantia constitucional de sigilo dos dados fiscais dos contribuintes envolvidos nos documentos, dados e informações objeto da atuação dos Tribunais. Da jurisprudência pátria se colhe que auditorias de receitas instauradas pelo Tribunal de Contas da União e pelos Tribunais de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul e do Estado do Rio de Janeiro se tornaram objeto de litígio judicial. Em todas elas se discutiam tanto as perspectivas quanto os limites do poder requisitório dos Tribunais de Contas sobre os dados e informações de seus fiscalizados.

O Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro enfrentou essa oposição do Fisco às suas auditorias sob o alegado manto do dever de proteção dos dados dos contribuintes.

Nos autos do Mandado de Segurança n. 2004.004.02119, a 3ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro (TJRJ) determinou à Secretária de Estado de Receita do Rio de Janeiro a exibição dos documentos necessários à inspeção especial instaurada pelo Tribunal de

---

<sup>88</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. Processo de Acompanhamento n. 023. 148/2018-7. Acórdão n. 2512/2018-Plenário. Relator: Ministro Augusto Sherman. Sessão 31/10/2018. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/sigilo%2520adj%2520fiscal/%2520DTREL%2520EVANCIA%2520desc%2520C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>. Acesso em: 03 nov. 2018.

Contas daquele Estado com o fim de esse fiscalizar a arrecadação e renúncia de receitas, em detrimento do alegado óbice governamental quanto ao dever de sigilo fiscal pelo Fisco.

Não acolheu a tese de que o sigilo da intimidade dos contribuintes deve constituir um óbice às inspeções dos Tribunais de Contas, por entender que também os Tribunais de Contas têm igual dever legal de sigilo dos dados que analisa, quando estes se tratarem de dados relacionados à vida privada e intimidade das pessoas, nos termos do acórdão abaixo ementado:

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 DE 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 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 elencados na exordial, que deverá observar o que determina o art. 113, Lei Complementar Estadual nº 063/90.

Sem custas e honorários, com aplicação do inciso IX, do art. 17, da Lei 3.350/99 e do verbete da Súmula 512, do Colendo STF<sup>89</sup>.

Semelhante entendimento foi externado pelo Tribunal de Justiça de Mato Grosso do Sul (TJMS) ao apreciar o Mandado de Segurança impetrado pelo Tribunal de Contas do Estado contra negativa do Secretário de Fazenda Estadual em atender a requisição desse Tribunal de Contas de fornecimento da relação dos créditos tributários constituídos em favor do Estado de Mato Grosso do Sul e ainda não inscritos em Dívida Ativa, referentes aos três últimos exercícios financeiros, data da apuração dos créditos (lançamentos), situação em que se encontra quanto à cobrança administrativa, tipo de créditos originários, entre outras informações (MATO

<sup>89</sup> RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Terceira Câmara Cível. Mandado de Segurança nº2004.004.02119. Relator. Des. Murilo Andrade de Carvalho, julgamento em: 08 de março de 2005.

GROSSO DO SUL, 2012). A negativa pautou-se no argumento de que as informações estavam acobertadas pelo sigilo fiscal.

O TJMS concedeu a ordem, sob o entendimento de que do poder de fiscalização orçamentária decorre o poder de acompanhar a evolução da arrecadação da receita pública e de que “não há qualquer ofensa ao direito de intimidade dos contribuintes pela prestação das informações a respeito dos tributos pagos ao Estado, vez que na situação há interesse público na correta aplicação das receitas arrecadadas”. Ponderou, porém, na mesma linha do TJRJ, que no caso de haver necessidade de preservar o sigilo fiscal, “o Tribunal de Contas, de posse da documentação, tem esse dever, e pode responder pela quebra indevida dele” (MATO GROSSO DO SUL, 2012).

Embora no parecer do Ministério Público se leia que “a informação seja concedida sem a individualização dos contribuintes, sob pena de quebra do sigilo fiscal”, essa não foi a conclusão plenária, conforme se colhe da ementa do acórdão prolatado nos referidos autos:

MANDADO DE SEGURANÇA – REQUISICÃO DE INFORMAÇÕES PELO TRIBUNAL DE CONTAS À SECRETÁRIA DE FAZENDA DO ESTADO – LEGITIMIDADE PASSIVA DO ESTADO RECONHECIDA. [...] CONCESSÃO DE LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA – REQUISITOS PRESENTES – NECESSIDADE PARA ASSEGURAÇÃO DO DIREITO DO IMPETRANTE – CARÁTER SATISFATIVO DA LIMINAR INEXISTENTE – PRELIMINAR REJEITADA. [...] MÉRITO – REQUISICÃO DE INFORMAÇÕES PELO TRIBUNAL DE CONTAS À SECRETÁRIA DE FAZENDA DO ESTADO – DEVER DE PRESTAÇÃO – ÓRGÃO FISCALIZADOR DAS CONTAS DO ESTADO – INTERESSE PÚBLICO EVIDENCIADO – DIREITO LÍQUIDO E CERTO INDIVIDUOSO, DECORRENTE DAS ATRIBUIÇÕES CONSTITUCIONAIS DO TRIBUNAL DE CONTAS – ATO DA AUTORIDADE COATORA DE SE NEGAR À EXIBIÇÃO DOS DOCUMENTOS REQUISITADOS QUE SE CONFIGURA COMO ILEGAL – SEGURANÇA CONCEDIDA.

O Poder Executivo do Estado de Mato Grosso do Sul é, perante a lei, jurisdicionado em relação ao seu Tribunal de Contas, cujo Órgão tem a missão constitucional de fiscalizar em sua integralidade as contas públicas e, para tanto, deve ter acesso irrestrito a todas as fontes de informações em órgãos e entidades sujeitos à sua jurisdição.

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 esse 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 lhe outorgam.

Segurança concedida (MATO GROSSO DO SUL, 2012).



Ademais, esses entendimentos jurisprudenciais se assemelham à posição do STF, externada no caso de transferência de dados sigilosos às Comissões Parlamentares de Inquérito, de que “com a transmissão das informações de caráter reservado à CPI, transmite-se também a esta o dever de manter o respectivo sigilo”<sup>90</sup> (MS 23.956/DF e MS n. 25361/DF<sup>91</sup>).

No entanto, no caso dos Tribunais de Contas, essa transmissão do caráter sigiloso como fundamentação para a possibilidade de processos de fiscalização envolvendo dados sigilosos do contribuinte é dispensável, na medida, já que o próprio Código de Ética da INTOSAI e as respectivas Leis Orgânicas destes tribunais impõem esse dever de sigilo,

Mais recentemente, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul também foi instado a se manifestar sobre a controvérsia em questão e posicionou-se por manter, em sede de Recurso de Agravo de Instrumento, a liminar concedida em ação civil pública proposta pelo Ministério Público de Contas e pelo Tribunal de Contas contra ato do Secretário de Fazenda que se opôs ao fornecimento de dados e informações da receita estadual, sob o argumento de regular exercício do dever legal de proteção do sigilo fiscal.

Na visão desse Tribunal de Justiça, o poder requisitório dos Tribunais de Contas decorre diretamente da Constituição. O acórdão restou 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

<sup>90</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança n. 23.956-DF. Relator (a): min. Ellen Gracie, julgado em 10/05/2001, publicado em DJ 18/05/2001, p. 00236.

<sup>91</sup>Do teor do voto se extrai conclusão no mesmo sentido: “[...] É certo que o acesso às informações bancárias, fiscais e telefônicas do impetrante não elimina o dever de proteção aos eventuais direitos relacionados à imagem dos atingidos, de modo que o exame dos documentos deve ficar restrito apenas à CPI, que deverá adotar rígidas providências para que seu conteúdo não seja indevidamente divulgado”. (BRASIL. Supremo Tribunal Mandado de Segurança n. 25361 MC, Relator(a): Min. Gilmar Mendes, julgado em 23/05/2005, publicado em DJ 02/06/2005. p. 00043).



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. Agravo de instrumento desprovido<sup>92</sup>.

Importa, outrossim, mencionar precedente do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em que restou decidido não haver reserva de jurisdição para a Administração Pública ter acesso a dados protegidos por sigilo:

TRIBUTÁRIO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SIGILO BANCÁRIO. CONTA CORRENTE CONJUNTA. CO-TITULAR. RESPONSABILIDADE. ART. 42, § 6º, DA LEI Nº 9.430/1996.

1. Não é razoável, sempre que houver a necessidade de acesso à vida financeira das empresas por parte da fiscalização tributária, seja a administração instada a provocar o Judiciário, ajuizando ação, de procedimento ordinário, postulando autorização. O adequado é se permitir que a autoridade fiscal, através de procedimento administrativo próprio, proceda à quebra do sigilo bancário, devendo eventual arbitrariedade ser provada. 2. A supremacia do interesse público, em última análise, veda a proteção de evasão fiscal, não se podendo admitir que a norma constitucional que garante a privacidade sirva de refúgio à prática da sonegação, contrária aos objetivos do Estado e de efeitos deletérios à sociedade como um todo. 3. A co-titularidade da conta corrente atrai responsabilidade por sua movimentação, e, ausente a comprovação da origem dos rendimentos que nela transitaram, o valor será dividido pela quantidade de titulares, nos termos do art. 42, § 6º, da Lei nº 9.430/1996<sup>93</sup>.

<sup>92</sup> RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Agravo de Instrumento Nº 70072327190, Segunda Câmara Cível, Relator: Lúcia de Fátima Cerveira, Julgado em 26/04/2017. Disponível em: [http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site\\_php/consulta/consulta\\_processo.php%3Fnome\\_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao\\_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id\\_comarca%3D700%26num\\_processo\\_mask%3D70072327190%26num\\_processo%3D70072327190%26codEmenta%3D7254531+sigilo+fiscal+tribunal+contas+a%3%A7%3%A3o+civil+p%3%BAblica++++&proxysylesheet=tjrs\\_index&client=tjrs\\_index&ie=UTF-8&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70072327190&comarca=Comarca%20de%20Porto%20Alegre&dtJulg=26/04/2017&relator=L%3%BAcia%20de%20F%3%AItima%20Cerveira&aba=juris](http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70072327190%26num_processo%3D70072327190%26codEmenta%3D7254531+sigilo+fiscal+tribunal+contas+a%3%A7%3%A3o+civil+p%3%BAblica++++&proxysylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70072327190&comarca=Comarca%20de%20Porto%20Alegre&dtJulg=26/04/2017&relator=L%3%BAcia%20de%20F%3%AItima%20Cerveira&aba=juris). Acesso em: 23 set. 2018.

<sup>93</sup> UNIÃO. Tribunal Regional Federal 4ª Região. APELREEX 2006.70.00.005095-0, Primeira Turma, Relator Jorge Antonio Maurique, D.E. 15/12/2009.

De modo diverso, o Supremo Tribunal Federal, por meio de reiteradas decisões monocráticas proferidas em sede de Mandados de Segurança impetrados pela Receita Federal contra requisições do TCU em processos de auditoria de receitas públicas (MS n. 27091, Min. Roberto Barroso<sup>94</sup>; MS n. 22.617, Min. Eros Grau<sup>95</sup>), vem se manifestando pela impossibilidade constitucional dos Tribunais de Contas requisitarem de forma “ampla e irrestrita” os dados fiscais relacionados à privacidade de contribuintes, diante do direito fundamental previsto no artigo 5º, X, da CRFB<sup>96</sup>.

Reduzir a possibilidade de acesso dos Tribunais de Contas aos dados realmente tidos como sigilosos pelo *caput* do artigo 198 do CTN à expressa positivação ou não dessa possibilidade pelo Código Tributário Nacional é olvidar que normas de eficácia restringível (contida), como o é a norma do artigo 5º inciso XXII, que prevê a inviolabilidade do sigilo de dados, podem sofrer limitação de seu alcance não apenas por lei regulamentadora, mas em primeiro lugar pela própria necessidade de harmonização dessas normas com outras normas de igual estatura constitucional que sobre elas incidam em casos concretos. Ademais, essa visão do STF revela uma extremada perspectiva positivista das competências constitucionais dos Tribunais de Contas e uma inconstitucional leitura dessas competências a partir de preceitos legais, quando a técnica adequada é a interpretação das leis conforme à Constituição e não o contrário.

### **3.4.2 Das proposições legislativas sobre o fornecimento de informações protegidas por sigilo fiscal aos Tribunais de Contas**

A percepção de obscuridade na gestão e controle das receitas públicas atrelada à aposição sistemática dos diferentes Fiscos brasileiros ao acesso dos Tribunais de Contas às informações e aos sistemas internos da gestão tributária por eles assumidos como protegidos por sigilo fiscal tem desencadeado reações legislativas dignas de destaque, em especial pela percepção de que as propostas legislativas prevendo a autorização legal de acesso a esses dados

---

<sup>94</sup>Cf. MANDADO DE SEGURANÇA. ATO DO TCU DIRIGIDO AO SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL. REQUISIÇÃO AMPLA DE DADOS DE CONTRIBUINTES IDENTIFICÁVEIS. 1. Requisição à Receita Federal, pelo TCU, de acesso a todos os processos de habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) situados em Brasília. 2. A requisição ampla e irrestrita de dados fiscais ínsitos à privacidade de contribuintes, sem ocultação de sua identidade, acarreta violação a direito fundamental (CF, art. 5º, X). 3. Segurança concedida. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança n. 27.091-DF. Relator: Min. Roberto Barroso, julgado em 30/03/2017, publicado em DJe-067).

<sup>95</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança n. 22617, Relator(a): Min. Eros Grau, julgado em 12/08/2004, publicado em DJ 19/08/2004 PP-00040.

<sup>96</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Ob. Cit.

pelos Tribunais tem redação semelhante à da autorização legal já existente em relação ao Poder Judiciário (artigo 198, §1º, I, CTN).

O primeiro projeto de lei que merece destaque, a despeito de não dispor diretamente sobre o acesso de dados fiscais sigilosos aos Tribunais de Contas, é o Projeto de Lei Complementar n. 571/2010, oriundo de sugestão legislativa proposta pela Associação Brasil Legal à Comissão de Legislação Participativa da Câmara dos Deputados<sup>97</sup>.

O destaque a esse projeto decorre de dois fatores, sendo o primeiro relativo à ampliação do rol de informações fiscais não abrangidas pelo sigilo fiscal. De acordo com esse projeto, acresce-se a esse rol a “nota fiscal referente ao fornecimento de bens ou serviços à entidade integrante da Administração Direta, à autarquia ou à fundação, relativamente à União, aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios”<sup>98</sup>. A esse projeto encontram-se apenas dois outros Projetos de Lei Complementar prevendo semelhante ampliação. Trata-se dos PLPs n. 353/2013<sup>99</sup> e n. 377/2017<sup>100</sup>, os quais propõem, respectivamente, que “os valores anuais efetivamente arrecadados de cada tributo por contribuintes” e que “a concessão, ampliação, redução ou extinção de incentivo ou benefício de natureza tributária, inclusive a identificação

<sup>97</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. SUG n° 185/2009. Sugere Projeto de Lei que acrescenta dispositivos à Lei n° 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 (Código Tributário Nacional). Autor: Associação Brasil Legal. Disponível em: [http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=719843&filename=SUG+185/2009+CLP](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=719843&filename=SUG+185/2009+CLP). Acesso em: 25 set. 2018.

<sup>98</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. PLP 571/2010. Acrescenta inciso IV ao § 3º do art. 198 da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), dispondo sobre a nota fiscal referente ao fornecimento de bens ou serviços à entidade integrante da Administração Direta, à autarquia e à fundação pública. Disponível em: [http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=761754&filename=PLP+571/2010](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=761754&filename=PLP+571/2010). Acesso em: 25 set. 2018.

<sup>99</sup> Do teor da justificativa desse projeto extrai-se a preocupação com o controle sobre as receitas públicas, quando o seu autor registra: “Tal divulgação viabilizará ainda o pleno exercício da cidadania na vigilância da prestação de contas do Estado, tanto nos gastos públicos quanto nas exações tributárias, de forma a construir uma sociedade livre, justa e solidária, fundamento da República Federativa do Brasil. O fato é que ninguém sabe o porquê, o quê, quanto e quem paga, bem como e especialmente o porquê, o quê, quanto e quem não paga de tributos federais no Brasil” (BRASIL. Câmara dos Deputados. PLP n. 357/2013. Acrescenta o inciso IV ao § 3º do art. 198 da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN) para permitir a divulgação do montante anual de cada tributo federal recolhido por pessoas físicas e jurídicas. Disponível em: [http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1198689&filename=PLP+357/2013](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1198689&filename=PLP+357/2013). Acesso em: 24 set. 2018.

<sup>100</sup> De acordo com a justificativa desse projeto, ele tem como objetivo “[...] dar transparência aos programas governamentais que envolvem a concessão, redução, extinção ou ampliação de benefícios fiscais, no sentido de viabilizar o controle da sociedade e evitar as fraudes e o uso indevido de tais benefícios” (BRASIL. Câmara dos Deputados. PLP n. 377/2017. Altera o art. 198 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966, para permitir a divulgação de informações sobre a concessão, ampliação, redução ou extinção de incentivo ou benefício de natureza tributária, inclusive a identificação dos beneficiários e dos valores relativos a cada operação. Disponível em: [http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1565096&filename=PLP+377/2017](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1565096&filename=PLP+377/2017). Acesso em: 25 set. 2018.

dos beneficiários e dos valores relativos a cada operação”, não sejam consideradas informações fiscais tuteladas como sigilosas.

O segundo destaque decorre do fato de que tais projetos de leis buscam pormenorizar o conceito jurídico indeterminado lastreado na expressão “informação sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades”, contida no *caput* do artigo 198 do CTN, excluindo dela outros dados para além dos já excluídos pelos incisos I a III do §3º do citado artigo do referido Código.

Esse é um aspecto de grande relevo considerando-se que o inciso XII do artigo 5º da CRFB, ao estabelecer a proteção constitucional ao sigilo de dados, e os incisos X e XI desse mesmo artigo, ao preverem a tutela da privacidade, não circunscrevem o sentido e o alcance dos dados que, se divulgados sem consentimento do sujeito a que se referem, implicam ou não ofensa a esses dispositivos.

A seu turno, o Projeto de Lei Complementar n. 457/2017, apensado ao citado PLP n. 377/20017, para além de propor ampliação desse rol, prevê expressa autorização à Administração tributária para fornecer a órgãos de controle externo informações protegidas por sigilo fiscal para a fiscalização de renúncias de receitas públicas, sob os seguintes termos:

Art. 2º - O art.198 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, passa a vigorar com as seguintes alterações:

‘Art. 198. [...]

§ 1º [...]

[...]

III – solicitações dos órgãos de controle externo de que tratam os arts. 70 e 75 da Constituição Federal para a fiscalização de renúncias de receitas públicas mediante a realização de inspeções, levantamentos, acompanhamentos ou auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional. .

§ 3º [...]

IV – fiscalizações de que trata o inciso III do § 1º deste artigo<sup>101</sup>.

A justificativa dessa PEC centra-se exatamente na dificuldade prática que o TCU vem enfrentando quando da realização de fiscalizações na Secretaria da Receita Federal do Brasil, “porque tem sido frequente a obstrução do exercício do controle externo, diante da negativa da SRF em entregar informações sobre os processos fiscais solicitados pelo Tribunal”. Ainda de acordo com a justificativa aposta:

<sup>101</sup>BRASIL. Câmara dos Deputados. PLP n. 457/2017. Autoriza a Administração Tributária a fornecer a órgãos de controle externo informações protegidas por sigilo fiscal para a fiscalização de renúncias de receitas públicas e dá outras providências. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2165954>. Acesso em: 25 set. 2018.

[...] esses fatos causam prejuízos de difícil mensuração ao mais puro interesse público, materializados nos trabalhos auditoriais, em decorrência da falta de encaminhamento de grande parte dos dados e informações solicitados pela Egrégia Corte de Contas junto àquela Secretaria [...].

No Estado Democrático de Direito, não se pode admitir que operações envolvendo recursos eminentemente públicos estejam imunes ao sigilo fiscal, instituto que se encontra no ordenamento infraconstitucional. Logo, essas operações estão submetidas à aplicação dos princípios da publicidade, impessoalidade e moralidade insculpidos no artigo 37 da Constituição Cidadã. A competência constitucional do Tribunal de Contas da União é de exercer o controle externo de maneira preventiva ou concomitante à atuação legal e operacional do órgão auditado, não podendo este órgão condicionar o acesso a informações e dados à prévia existência de ilícitos, se justamente o objetivo das fiscalizações é a prevenção deles.

Alegações de que o Tribunal de Contas da União deveria interpor ação junto ao órgão judicial para que o órgão auditado permitisse o acesso a dados de natureza sigilosa parece inviável. Esse fato só restringiria e inviabilizaria a atuação do controle externo [...] o requerimento pela via judicial, caso fosse essa a condição para a atuação do controle externo, inviabilizaria também a tempestividade dos trabalhos.

Semelhante a esse último projeto de lei, tramitou no Senado Federal a Proposta de Emenda à Constituição n. 29/2009, a qual também previa a troca de informação, dentre outros, entre os Tribunais de Contas e os órgãos de arrecadação, com expressa ressalva de que essa troca de informações não se trata de hipótese de violação do dever de sigilo fiscal. Para além, prevê, de forma inédita, a possibilidade de que o próprio Tribunal de Contas decreta a quebra do sigilo fiscal “quando forem identificados indícios de crimes contra a administração pública ou a ordem tributária e a previdência social durante o exercício da fiscalização”. Confira-se seu teor:

Art. 1º A Constituição da República Federativa do Brasil passa a vigorar com as seguintes alterações:

[...]

Art. 71 [...]

[...]

**§ 5º Não constitui violação do dever de sigilo fiscal a troca de informações entre o Tribunal de Contas da União, o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários e os órgãos de arrecadação federais, com vista ao exercício, isolado ou conjunto, das funções de fiscalização, observadas as respectivas competências, assim como a realização de auditorias nos sistemas, inclusive informatizados, dos órgãos responsáveis pela arrecadação no âmbito da União. (AC)**

**§ 6º A quebra de sigilo fiscal poderá ser decretada por decisão de maioria absoluta dos membros do Tribunal de Contas da União, quando forem identificados indícios de crimes contra a administração pública ou a ordem tributária e a previdência social durante o exercício da fiscalização, preservado o caráter sigiloso das informações mediante acesso restrito, as quais não**

poderão servir para fins estranhos aos objetivos da fiscalização, sob pena de crime de responsabilidade (BRASIL, 1988, grifo nosso).

Essa PEC restou arquivada, com parecer da CCJ por sua inconstitucionalidade. Importante, contudo, registrar que a manifestação da CCJ se ateve aos demais termos da PEC, não havendo qualquer análise acerca do teor dos § 2-5º e 6º acima transcritos.

No âmbito estadual, o Projeto de Lei nº. 279/2017 da Assembleia Legislativa de Mato Grosso prevê a competência do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso para “regulamentar o envio de documentos e informações pelos jurisdicionados, inclusive das protegidas por sigilo fiscal, com prazos e regras definidos, de forma a possibilitar o exercício pleno e tempestivo da fiscalização <sup>102</sup>”.

Esse projeto basicamente recepciona e reproduz o teor da Resolução n. 6/2016 da Atricon acerca das auditorias de receitas públicas pelos Tribunais de Contas, adaptando-o ao contexto do controle externo e da Administração tributária mato-grossense.

Do teor de sua justificativa, extrai-se que a motivação da propositura foi exatamente o contexto de conflito instaurado entre a Sefaz-MT e o Tribunal de Contas de Mato Grosso em torno da possibilidade ou não de fornecimento por aquele órgão dos dados fiscais requisitados por este.

De igual teor e motivação propositiva é o Projeto de Lei n. 258/2016 da Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul<sup>103</sup>.

Ao que se colhe das proposições legislativas acima analisadas, a perspectiva legislativa é de que os dados legalmente sigilosos dos contribuintes a que se refere o *caput* do artigo 198 do CTN não devem ser oponíveis à ação fiscalizadora e controladora dos Tribunais de Contas no desempenho de suas específicas competências constitucionais e legais.

O cenário legislativo, contudo, revela uma letargia legislativa em pacificar as controvérsias institucionais, doutrinárias e jurisprudências sobre a matéria que desprestigia a primazia que os Fiscos brasileiros e o próprio STF têm dado ao princípio democrático e ao

---

<sup>102</sup>Trata-se de projeto de lei aprovado pela Comissão de Fiscalização e Acompanhamento da Execução Orçamentário. Atualmente, com vista ao Deputado Wilson Santos, concedida na sessão do dia 14/08/2018. (MATO GROSSO. Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Projeto de Lei n. 279/2017. Dispõe acerca das normas e diretrizes para controle externo da receita e renúncia de receita pública no âmbito do Estado de Mato Grosso. 2017. Disponível em: <https://www.al.mt.gov.br/storage/webdisco/cp/20170524183028124100.pdf>. Acesso em: 23 set. 2018.)

<sup>103</sup>RIO GRANDE DO SUL. Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Projeto de Lei n.258/2016. Estabelece as diretrizes de controle externo da Receita e da Renúncia de Receita Públicas no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: [http://proweb.procergs.com.br/temp/PL\\_258\\_2016\\_01102018044057\\_int.pdf?01/10/2018%2004:40:58](http://proweb.procergs.com.br/temp/PL_258_2016_01102018044057_int.pdf?01/10/2018%2004:40:58). Acesso em: 23 set. 2018.

princípio da legalidade estrita, à medida que a tese central desses, como visto, é uma análise da possibilidade de acesso aos dados considerados legalmente sigilosos pelos Tribunais de Contas a partir de uma leitura positivista-democrática.

### **3.4.3 Do impacto da negativa de acesso aos dados e informações fiscais nos processos de fiscalização das receitas públicas pelos Tribunais de Contas**

As negativas de acesso aos dados das receitas públicas pelos Fiscos brasileiros, sem uma prévia busca de solução jurídico-administrativa que harmonizasse o sigilo fiscal do contribuinte com o poder-dever institucional do TCEMT, tem o condão de acarretar consideráveis impactos negativos tanto para a boa governança da Administração Tributária estadual quanto para a boa governança do próprio Tribunal de Contas no desempenho de sua missão institucional.

Quanto ao impacto negativo à boa governança do próprio Tribunal de Contas, é importante destacar o apontamento da OCDE, externalizado em sede de revisão de pares dos Pareceres Prévios emitidos pelo TCU acerca das Contas de Governo do Presidente da República, no sentido de que um dos desafios a ser superado para a melhoria do planejamento e implementação da auditoria é justamente “desenvolver ainda mais a matriz de planejamento para apoiar a coleta de evidências mais suficientes, relevantes e razoáveis que embasem os principais achados”, bem como “basear-se mais sistematicamente no conhecimento interno [...] sobre deficiências do controle interno e da prestação de contas governamental, para promover maior efetividade e eficiência do trabalho da auditoria”<sup>104</sup>.

Embora esse apontamento tenha sido feito em relação à atuação fiscalizadora do TCU quanto às ações governamentais do Presidente da República, ele se atrela aos padrões internacionais de auditoria preconizados pela INTOSAI, pelo que aplicável a todos os demais Tribunais de Contas.

Em relação ao comprometimento da boa governança da Administração Tributária, é preciso assinalar duas situações. A primeira delas é a negativa irrestrita de dados acerca de uma dada atividade da gestão tributária, sob o manto de alegado dever de ofício de proteção do sigilo dos dados que foi confiado à Administração Tributária, sem a correspondente e devida explicitação fundamentada e motivada das razões pelas quais tais dados incluem-se no conceito

---

<sup>104</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. Administrativo n. TC 015.967/2012-3. Disponível em: [http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20131211/AC\\_3641\\_49\\_13\\_P.doc](http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20131211/AC_3641_49_13_P.doc). Acesso em: 26 abr. 2018.



legal de informações protegidas pelo sigilo. A segunda é a total ausência de auditoria pelo controle externo em atividades tributárias somente pelo fato de envolverem sigilo fiscal.

A primeira situação descrita impacta negativamente a governança tributária das receitas públicas, à medida que demonstra, na melhor das hipóteses, que a Administração Tributária não difere em seus sistemas internos entre informações cadastrais e demais informações não acobertadas por sigilo daquelas pontualmente especificadas no *caput* do artigo 198 do CTN. Esse comportamento implica insegurança jurídica, cerceamento de controle da motivação e do fundamento do ato administrativo classificador da informação como informação enquadrada no *caput* do artigo 198 do CTN, ineficiência, ausência de transparência e qualidade da gestão dos dados que garante e, ainda, ilegalidade por omissão ao dever de classificação das informações sigilosas, imposto pelos artigos 23 e 24 da Lei de Acesso à Informação (Lei n. 12.527/2011).

Quanto a esse último aspecto, oportuno o registro do teor do Parecer PGFN/CAT/Nº 32712014, na parte em que se destaca quão subjetivas e difíceis podem ser a identificação e a classificação dos conceitos caracterizadores do sigilo fiscal, que devem ser realizadas caso a caso:

As manifestações desta Coordenação-Geral partem do pressuposto de que informações pertinentes à situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios estão efetivamente protegidas pelo sigilo fiscal. Contudo, a par da indeterminação semântica desses conceitos, que não se referem a objetos fáceis, imediatos e prontamente identificáveis no mundo dos fatos, não se firmou catalogação prévia e fechada a respeito do conteúdo dessas informações. Sob tal perspectiva, o caso concreto e que permitirá delinear os contornos da projeção, ou não, de sigilo fiscal sobre determinada informação, notadamente quando se tratar das chamadas zonas cinzentas.

A segunda situação acima descrita impacta negativamente a governança tributária das receitas públicas, à medida que possibilita a existência de um nicho de atuação estatal e governamental excluída da incidência do princípio republicano, o qual pressupõe, necessariamente, a incidência dos princípios da responsabilidade e da prestação de contas.

A auditabilidade das ações governamentais que envolvam quaisquer espécies de receitas públicas é imprescindível não apenas para subsidiar as tomadas de decisões dos gestores públicos dessas receitas, como para a segurança do contribuinte de que as mensurações das alíquotas dos tributos e a própria gestão do sigilo dos dados legalmente tidos como sigilosos estão sendo realizadas à luz dos princípios da legalidade, da economicidade e da eficiência.

No que tange à segurança dos contribuintes acerca das estimativas e projeções da Administração Tributária para fins de concessão de isenções, anistias, ou para fins de aumento



de alíquotas de tributos, importante rememorar em paralelo a atuação do TCU nos autos do Monitoramento dos itens 9.2 e 9.4 do Acórdão 2.565/2014-TCU-Plenário, com o escopo estendido pelo Acórdão 993/2015-TCU-Plenário, em que identificou erro cometido pela Eletrobrás nos cálculos dos pagamentos destinados às indenizações dos ativos não amortizados, após 2000, das concessões renovadas com amparo na MP 579/2012, bem como a omissão desse órgão e do Ministério de Minas e Energia em relatar o erro à Aneel. Esse erro de cálculo, segundo consignou o Acórdão 2736/2016 - Plenário, resultou na incorporação indevida de aproximadamente R\$ 1,8 bilhão ao valor da tarifa de energia elétrica, entre os anos de 2015 e 2016<sup>105</sup>.

Ademais, sem a possibilidade de controle interno e externo acerca da conformidade, por exemplo, de lançamentos tributários e outras atividades da gestão tributária sobre as receitas públicas, as demonstrações financeiras dos entes passam a gozar implicitamente de uma presunção absoluta de veracidade, presunção essa inexistente no ordenamento jurídico.

Nesse sentido, como bem destacaram Rodrigo Miranda e César Silva:

Segundo a Estrutura Conceitual supracitada, as informações incluídas nos relatórios financeiros do setor público devem apresentar características qualitativas, quais sejam: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade (IFAC, 2013). Entretanto, essa última - que é a qualidade da informação que ajuda a garantir aos usuários que as informações apresentadas nos relatórios financeiros representam fielmente os fenômenos econômicos e outros que ele pretende representar - fica comprometida a partir da alegação de sigilo fiscal, uma vez que, ao se impedir a realização de auditoria nessas informações, não se pode garantir a fidedignidade dos números evidenciados (MIRANDA; SILVA, 2015, p. 10).

Nessas hipóteses, os autores destacam que, no âmbito das auditorias das demonstrações financeiras governamentais, em razão da ISSAI 705 (INTOSAI, 2007), na parte em que disciplina as opiniões de auditoria à luz das evidências<sup>106</sup>:

<sup>105</sup>BRASIL. Tribunal de Contas da União. Processo n. TC 003.346/2015-3. Relator: Ministro Vital do Rêgo. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A258062D5901582F4D632C5AF9&inline=1>. Acesso em: 26 set. 2018.

<sup>106</sup> Explicam os autores que: “a ISSAI 705 (INTOSAI, 2007) estabelece três tipos de opinião modificada: opinião com ressalvas, opinião adversa e abstenção de opinião. A decisão sobre qual desses tipos é apropriado dependerá: a) A natureza da matéria que deu origem à modificação é se as demonstrações financeiras contêm erros materiais ou, se não for possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente pode conter distorção relevante; b) O julgamento do auditor sobre se a matéria é predominantemente, ou, eventualmente, predominantemente nas demonstrações financeiras. Já a ISA 705 determina que o auditor deverá expressar uma opinião com ressalva quando ele não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião, mas conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados. Entretanto, o auditor deve abster-se de expressar uma opinião

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

No caso de Mato Grosso, o montante das operações de exportações, realizadas por 2.237 contribuintes entre 01/01/2013 e 30/06/2016, cujos riscos levantados de má-gestão e de ineficiência arrecadatória não foram auditados pelo Tribunal de Contas desse Estado em razão do alegado sigilo fiscal, foi de R\$ 172.362.836.831,00, conforme se colhe da informação fornecida pela própria Secretaria de Fazenda, nos referidos autos.

Outro impacto negativo é a mitigação do desenvolvimento da competência constitucional dos Tribunais de Contas para atuar na fiscalização e controle da gestão das receitas públicas, já por tantos anos relegada pelos Tribunais de Contas, conforme discorrido nos capítulos anteriores.

Novamente em relação a Mato Grosso, não apenas a Auditoria sobre as Exportações restou paralisada, como também nos autos da Auditoria de Conformidade n. 205.630/2017, a Sefaz-MT suscitou a impossibilidade de fornecimento de dados e informações que envolviam dados fiscais de contribuintes, em razão do que dispõe o artigo 198 do CTN; por essa razão, os demais riscos apontados no Levantamento que deu origem a essas auditorias sequer se tornaram objeto de processo de auditoria.

---

quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião e ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes e generalizadas (IFAC, 2009)”.  
\_\_\_\_\_

## CONCLUSÃO

---

Diante do que se expôs neste trabalho de pesquisa, observa-se a importância da efetiva arrecadação das receitas públicas de modo eficiente para que sejam viabilizadas as funções sociais do Estado.

Além de papel central no equilíbrio fiscal, as receitas públicas são combustíveis para que se possibilite a concretização de direitos fundamentais, bem como para permitir o desempenho das funções econômicas do Estado. Nesse sentido, destaca-se o papel dos tribunais de contas no controle das receitas públicas no tocante à atuação das administrações fazendárias em aspectos não somente de legalidade, como também em avaliações operacionais de boa governança.

Observa-se a evolução histórica na atuação dos tribunais de contas que passaram da fiscalização apenas da despesa pública para a das receitas. Na fragmentação normativa dos atuais trinta e três tribunais de contas em todo o país, merece destaque o papel indutor da Atricon na tentativa de padronizar a matriz de trabalho nas auditorias das receitas públicas.

Verificou-se que, apesar dos avanços implementados para a efetiva fiscalização da boa governança na gestão e na política da administração das receitas públicas, alguns entraves de ordem judicial e administrativa se apresentaram para o desenvolvimento dos trabalhos de auditoria por parte das Cortes de Contas. Dentre eles, chama a atenção a negativa das administrações fazendárias em fornecer informações solicitadas com a alegação de proteção ao sigilo fiscal dos contribuintes.

Discorreu-se sobre o impacto dessa negativa na atuação do TCU e, em especial, nos efeitos sobre auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Enquanto, no caso do TCU, o fornecimento de dados sem a identificação dos contribuintes possa, em casos específicos, atender suas necessidades e permitir o desempenho de sua atuação na verificação da boa e regular arrecadação das receitas públicas, o mesmo não pode ser afirmado em relação aos tribunais de contas estaduais. Em especial, quando se analisam a administração fazendária e sua atividade em relação aos produtos exportados.

Nesse caso será necessária informação a respeito dos contribuintes para que se possa garantir que os produtos desonerados da cobrança de ICMS, por exemplo, em razão de sua exportação, foram, de fato, encaminhados a destinos internacionais ou se foram consumidos no mercado interno e, portanto, deixaram de ser tributados. A Administração fazendária exerce seu papel para evitar esses problemas na sua fiscalização dos contribuintes, buscando coibir a sonegação fiscal. Os tribunais de contas, por sua vez, atuam fiscalizando esses órgãos públicos.

Verificam questões de conformidade da atuação em relação aos normativos vigentes, bem como avaliam a administração da fazenda pública como um todo, em aspectos, inclusive, operacionais.

As informações sonegadas no caso apresentado do processo de auditoria executado pelo Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso na Secretaria de Fazenda do Estado significam a impossibilidade de auditar possíveis receitas públicas, no período de 2013 a 2016, oriundas da aplicação de alguma alíquota tributária em uma base de cálculo de R\$ 172.362.836.831,00, que corresponde ao montante exportado.

A falta de efetiva fiscalização pelo tribunal de contas pode contribuir para a ineficiência da gestão tributária com prejuízos significativos para a coletividade. Para evitar essa situação, afigura-se razoável o compartilhamento do sigilo fiscal dos contribuintes entre os agentes da administração fazendária e os tribunais de contas.

## REFERÊNCIAS

---

ALIJARDE, Isabel Brusca. La fiscalización externa de los ingresos en el sector local. *Revista Española de Control Externo*, v. 8, nº 23, 2006. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/144551>. Acesso em: 22 abr. 2018.

ALM, James; MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge. *Tax morale and tax evasion in Latin America* - Working Paper 07-04. Atlanta: Georgia State University, 2007. Disponível em: <http://econpapers.repec.org/RAS/pal49.htm>. Acesso em: 18 abr. 2018.

AMARAL, Gustavo. *Direito, escassez & escolha*: em busca de critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

AMAZONAS. Tribunal de Contas do Estado do Amazonas. Resolução nº. 10, de 7 de março de 2013. Cria a diretoria de controle externo de arrecadação, subvenção e renúncia de receitas, estabelecendo suas competências e dá outras providências. Disponível em: [http://transparencia.tce.am.gov.br/wp-content/uploads/2017/03/RESOLU%C3%87%C3%83O-N%C2%BA-10\\_2013.pdf](http://transparencia.tce.am.gov.br/wp-content/uploads/2017/03/RESOLU%C3%87%C3%83O-N%C2%BA-10_2013.pdf). Acesso em 28 abr. 2018.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Agências reguladoras e a evolução do direito administrativo econômico*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos da Ciência das Finanças*. Direito Financeiro e tributário. São Paulo: RT, 1969.

ATRICON. Resolução nº 6/2016. Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon nº. 3210/2016, relacionadas à temática “Receita e renúncia de receita”. Disponível em: <http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/12/Diretrizes-receita-e-ren%C3%BAncia-de-receita.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2018.

BAHIA. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Resolução nº. 132/2017. Processo nº. TCE/010921/2015. Auditoria sobre a recuperação de crédito em operações de crédito da Agência de Fomento do Estado da Bahia S/A (Desenbahia) e do Fundo de Desenvolvimento Social e Econômico (Fundese), relativas ao período de 01/01/2015 até 31/07/2015. Relator: Conselheiro Pedro Lino. Disponível em: [https://www.tce.ba.gov.br/images/resolucao\\_132\\_2017.pdf](https://www.tce.ba.gov.br/images/resolucao_132_2017.pdf). Acesso em: 23 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Resolução nº. 000099/2017. Processo nº. TCE/002842/2017. Auditoria em Programa co-financiado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), através do Contrato de Empréstimo nº 2914/OC-BR. Relator: Conselheiro Antonio Honorato. Disponível em: [https://www.tce.ba.gov.br/images/resolucao\\_99\\_2017.pdf](https://www.tce.ba.gov.br/images/resolucao_99_2017.pdf). Acesso em: 23 abr. 2018).

\_\_\_\_\_. TCE faz auditoria da Receita Pública. Disponível em: <https://www.tce.ba.gov.br/noticias/387-TCE-faz-auditoria-da-Receita-P%C3%BAblica>. Acesso em: 23 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Normas de Auditoria Governamental - NAGs: Aplicáveis ao Controle Externo, 2007. Disponível em: <http://www.controlepublico.org.br/files/Nags-julho-2010.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2018.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 1992.

BOTELHO, Paula de Abreu Machado Derzi. *Sonegação Fiscal e Identidade Constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 32/2007- 2ª Câmara. Relator Ministro Benjamin Zymler. TC 009.951/2005-0. 2007a. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDAO%253A32%2520ANOACORDAO%253A2007/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/2/false>. Acesso em 17.04.2018.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição nº. 186, de 2007. Disponível em: [http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1192423&filename=Tramitacao-PEC%20186/2007](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1192423&filename=Tramitacao-PEC%20186/2007). Acesso em: 18 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm). Acesso em: 18 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS nº. 84, de 25 de dezembro de 2009. Dispõe sobre as operações de saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2009/cv084\\_09](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2009/cv084_09). Acesso em: 20 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. Convênio ICMS nº. 203, de 15 de dezembro de 2017. Altera o Convênio ICMS 84/09, que dispõe sobre as operações de saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV203\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV203_17). Acesso em: 20 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. Decreto nº. 15 de setembro de 2011. Institui o Plano de Ação Nacional sobre Governo Aberto e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/dsn/dsn13117.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/dsn/dsn13117.htm). Acesso em: 25 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Decreto nº. 5.687, de 31 de janeiro de 2006. Promulga a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, adotada pela Assembleia-Geral das Nações Unidas em 31 de outubro de 2003 e assinada pelo Brasil em 9 de dezembro de 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2006/decreto/d5687.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5687.htm). Acesso em: 26 abr. 2018).

\_\_\_\_\_. Decreto nº. 592, de 6 de julho de 1992. Atos Internacionais. Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos. Promulgação. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1990-1994/d0592.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0592.htm). Acesso em: 26 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 18 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em: 27 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992a. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm). Acesso em: 23 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 18 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº. 8.429, de 2 de junho de 1992b. 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. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/l8429.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l8429.htm). Acesso em: 20 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Subsecretaria de Contabilidade Pública. Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação. Nota Técnica nº 4/2013/CCONF/SUCON/STN/MF-DF. Contabilidade Governamental-Tesouro Nacional -Renúncia de Receitas – Procedimentos para evidenciação contábil. Disponível em: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/205525/NotaTecnicaCCONF4\\_Renunci\\_a\\_Receitas.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/205525/NotaTecnicaCCONF4_Renunci_a_Receitas.pdf). Acesso em: 20 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. Ministério da Fazenda. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária. (Gastos Tributários) – PLOA 2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/dgt-ploa-2017-versao-1-1.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Gastos Tributários – Bases Efetivas. <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios>. Acesso em: 21 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. *Manual do Sigilo Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil*. [Coord: Aylton Dutra Leal]. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2011.

\_\_\_\_\_. República Federativa do Brasil. Declaração de Governo Aberto. Setembro de 2011. Disponível em: <http://www.governoaberto.cgu.gov.br/central-de-conteudo/documentos/arquivos/declaracao-governo-aberto.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria Conjunta STN/SOF nº 02, de 22 de dezembro de 2016 e Portaria STN nº 840, de 21 de dezembro de 2016. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público* (MCASP). 7. ed. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/563508/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Republica%C3%A7%C3%A3o+2017+06+02.pdf/3f79f96f-113e-40cf-bbf3-541b033b92f6>. Acesso em: 17 nov. 2017.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp: 42140 RS 1993/0035754-9, Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins, Data de Julgamento: 04/03/1996, T2 – Segunda Turma, Data de Publicação: DJ 27.05.1996 p. 17845 RSTJ vol. 87 p. 144, DJ 27.05.1996 p. 17845 RSTJ vol. 87 p. 144. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num\\_registro=199300357549&dt\\_publicacao=27-05-1996&cod\\_tipo\\_documento=1](https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199300357549&dt_publicacao=27-05-1996&cod_tipo_documento=1). Acesso em: 08 set. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. MS 32492 AgR, Relator (a): Min. Dias Toffoli. Segunda Turma, julgado em 17/11/2017, processo eletrônico DJe-276 divulg. 30-11-2017 publ. 01-12-2017. Disponível em: < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4483943>>. Acesso em: 23 nov. 2017.

\_\_\_\_\_. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 271286/RS. Rel. Min. Celso de Mello. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=335538>>. Acesso em: 17 set. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 232335/RS. Rel. Min. Celso de Mello. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+232335%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/bba4e8h>>.

\_\_\_\_\_. MS 33340. Relator (a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 26/05/2015, publ. 03-08-2015. 2015a. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000279321&base=baseAcordaos>.

\_\_\_\_\_. Recurso Extraordinário n. 665764. Rel. Min. Carmen Lúcia. 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+665764%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+665764%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cdjr8l3>>.

\_\_\_\_\_. Recurso Extraordinário n. 713241. Rel. Min. Carmen Lúcia. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+713241%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/pcx2ttj>>. Acesso em: 20 mar. 2018

\_\_\_\_\_. Recurso Extraordinário nº 138284-8 Ceará. Relator Ministro Carlos Veloso, julg. 01 de julho de 1992. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>>. Acesso em: 18 mai. 2018

\_\_\_\_\_. Suspensão de Tutela Antecipada n. 316. Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28STA%24%2ES>>



CLA%2E+E+316%2ENUME%2E%29+E+S%2EPRES%2E&base=basePresidencia&url=http://tinyurl.com/d5d4zvj>. Acesso em: 20 mar. 2018

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Auditoría de rendimento coordinada sobre la fiscalización de los ingresos públicos provenientes de la explotación y producción de petróleo y gas natural em Brasil, Colombia y Perú. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/auditoria-de-rendimiento-coordinada-sobre-la-fiscalizacion-de-los-ingresos-publicos-provenientes-de-la-explotacion-y-produccion-de-petroleo-y-gas-natural-en-brasil-colombia-y-peru.htm>. Acesso em: 23 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Fiscalização 011.846/2015-1. Levantamento com o objetivo de investigar a estrutura de governança, a atribuição de responsabilidade e os controles internos das renúncias de receitas afetas aos Jogos Olímpicos de 2016 (Lei 12.780/2013), englobando os seguintes componentes do modelo de avaliação de governança em políticas públicas do TCU: institucionalização, planos e objetivos, coordenação e coerência, gestão de riscos e controle interno e accountability. Min. Augusto Nardes, Relatório da Secretaria-Geral de Controle Externo: 2015. Brasília: TCU, Segecex, 2016.

\_\_\_\_\_. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm). Acesso em: 18 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CDA nº 2.152/2011. In: Brasil. Secretaria da Receita Federal do Brasil Manual do Sigilo Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil. [Coord.: Aylton Dutra Leal]. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2011.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. Portaria RFB n. 2344, de 24 de março de 2011. Disciplina o acesso a informações protegidas por sigilo fiscal constantes de sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=30552>. Acesso em: 25 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Suspensão de Segurança n. 5203 MC, Relator(a): Min. Presidente, Decisão Proferida pelo(a) Ministro(a) Cármen Lúcia, julgado em 25 set. 2017. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28SS%24%2ESCLA%2E+E+5203%2ENUME%2E%29+E+S%2EPRES%2E&base=basePresidencia&url=http://tinyurl.com/y82msvwk>. Acesso em: 27 mai. 2018.

CAETANO, Marcello. *Manual de direito administrativo*. 10. ed. Coimbra: Almedina, 1991. v. I.

CALABRESI Guido; BOBBITT, Philip. *Tragic Choices*. New York: W.W. Norton & Company, 1978. p. 98-117.

CAMPELLO, Maria Denize. *Execução Orçamentária: eficácia das ações de controle frente ao sigilo bancário e fiscal*. Brasília, 2010. Disponível em:

<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24F0A728E014F0ACCAA277BF0>. Acesso em: 02 fev. 2018;

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

\_\_\_\_\_. Tribunal de contas como instância dinamizadora do princípio republicano. *Revista do TCE de Santa Catarina*, Florianópolis: Tribunal de Contas de Santa Catarina, ano 5, n. 6, set. 2008.

CASTANHO, Bernardino Josafat da Silva; HESPANHA BRASIL, Gutemberg; SAMOHYL, Robert Wayne. Previsão de Receitas Tributárias: O ICMS do Estado do Espírito Santo. In: SIMPÓSIO BRASILEIRO DE PESQUISA OPERACIONAL, 43, 2011, Ubatuba. Ubatuba, 2011.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado do Ceará. Resolução Normativa 02/2016. Altera dispositivos da resolução normativa n.º 3163/2007 da resolução administrativa n.º 06/2008 e dá outras providências. Disponível em: [file:///C:/Users/RA00138315/Downloads/rea\\_02\\_2016.pdf](file:///C:/Users/RA00138315/Downloads/rea_02_2016.pdf). Acesso em: 28 abr. 2018.

COELHO, Sacha Calmon; DERZI, Misabel Abreu Machado. A Importância da administração tributária no estado democrático de direito – análise da emenda constitucional n.º 42/03. In: Análise dos dispositivos constitucionais da nova administração tributária. O alcance das alterações introduzidas pela Emenda Constitucional n.º 42/2003, no texto da Constituição Federal. Pareceres. Brasília: FENAFISCO, 2008. Disponível em: [http://www.sindifiscal-es.org.br/painel/arquivos/carreiras\\_arquivos/34/27d893bb4f612153de38e5069b922379.pdf](http://www.sindifiscal-es.org.br/painel/arquivos/carreiras_arquivos/34/27d893bb4f612153de38e5069b922379.pdf). Acesso em: 22 abr. 2018.

COSTA, Eduardo Augusto de Abreu. *Fatores Institucionais que influenciam a previsão das receitas orçamentárias*: Um estudo de caso dos governos Estaduais Brasileiros. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Computação e Informação, Universidade de Brasília, Brasília, 2011.

CUMMINGS, Ronald et al. Tax Morale affects Tax Compliance: Evidence from surveys and artefactual field experimente. *Journal of Economic Behavior & Organization*, n. 70, 2009. Disponível em: [https://eprints.qut.edu.au/32387/1/Tax\\_morale\\_affects\\_tax\\_compliance.pdf](https://eprints.qut.edu.au/32387/1/Tax_morale_affects_tax_compliance.pdf). Acesso em: 18 abr. 2018.

DEODATO, Alberto. *Manual de ciência das finanças*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1965.

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Contas do Distrito Federal. Parecer 872/2016–ML. Estudos especiais. Procedimentos a serem adotados pelo TCDF no exercício da fiscalização e controle externo envolvendo sigilo bancário e sigilo fiscal. Processo n.º 822/1999. Disponível em: [https://www.tc.df.gov.br/app/ministerioPublico/documentos/0872\\_822-1999\\_ML3-Estudos\\_Especiais\\_Atua\\_o\\_Controlo\\_Externo\\_Dados\\_e\\_Informa\\_es\\_com\\_sigilos\\_Banc\\_ri\\_o\\_Fiscal\\_Parcialmente\\_Convergente.docx](https://www.tc.df.gov.br/app/ministerioPublico/documentos/0872_822-1999_ML3-Estudos_Especiais_Atua_o_Controlo_Externo_Dados_e_Informa_es_com_sigilos_Banc_ri_o_Fiscal_Parcialmente_Convergente.docx). O. Acesso em: 02 fev. 2018;

FERREIRA JÚNIOR, Adircélio de Moraes; OLIVO, Luis Carlos Cancellier de. O controle das receitas públicas como corolário do princípio da justiça financeira e do direito fundamental à

boa administração e governança. 2015. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=a7468b046115fc3c>. Acesso em: 28 abr. 2018.

FGV. Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. Núcleo de Estudos Fiscais. Índice de transparência e cidadania fiscal: diagnóstico preliminar e proposta para os Estados brasileiros. Disponível em: [http://nucleodeestudosfiscais.com.br/files/upload/2011/12/07/12-11\\_basile\\_indice-de-transparencia-e-cidadania-fiscal.pdf](http://nucleodeestudosfiscais.com.br/files/upload/2011/12/07/12-11_basile_indice-de-transparencia-e-cidadania-fiscal.pdf). Acesso em: 26 abr. 2018.

FMI. Fundo Monetário Internacional. *Manual de Transparência Fiscal*. Departamento de Finanças Públicas – [Washington, D.C.]: Fondo Monetario Internacional, 2008 – [2007 rev. ed.].

FREITAS, Juarez. *Sustentabilidade: direito ao futuro*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

\_\_\_\_\_. *Carreira de estado e administração tributária*. Febrafite: São Paulo, 2007.

GARCÍA, Nicolás Sánchez. Fiscalización de ingresos de las entidades locales. *Revista Auditoria Publica*, nº 70, 2007, p. 40. Disponível em: <http://asocex.es/wp-content/uploads/2017/11/Revista-Auditoria-Publica-n%C2%BA-70-pag-39-a-46.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2018.

GONÇALVES, Armando. Técnicas de previsão em finanças: uma aplicação na administração de carteiras de ativos. In: SEMEAD, n. III. 1998, São Paulo. São Paulo: USP, 1998. p. 1-14.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass. *The Cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton and Company, 1999.

INTOSAI - Secretaria Geral. ISSAI 1 – Declaração de Lima. Diretrizes para Preceitos de Auditoria, 1977. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A2561DF3F5015623293FD0781C>. Acesso em: 22 abr. 2018.

JIMÉNEZ, Juan Pablo; PODESTÁ, Andrea. Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina. *CEPAL - Serie Macroeconomía del desarrollo* nº. 77. Santiago de Chile: Impreso en Naciones Unidas, 2009.

KALDOR, Nicholas. "The tole of taxation in economic development", paper presented to the Conference on Fiscal Policy of the Organisation of American States in Santiago, Chile, December 1962. In: \_\_\_\_\_. *Essays on Economic Policy*, London: Duckworth, 1964. v. I.

KRELL, Andrea Joachim. *Direitos Sociais e Controle Judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um direito constitucional comparado*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2002.

LEITE, Harrison. *Manual de Direito Financeiro*. 4. ed. Bahia: Juspodivm, 2015.

LIMA, Luiz Henrique. O Controle da responsabilidade fiscal e os desafios para os tribunais de contas em tempos de crises. In: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder; CAMARGO, João

Batista (Coord.). *Contas governamentais e responsabilidade fiscal: desafios para o controle externo - estudos de ministros e conselheiros substitutos dos tribunais de contas*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

LUCAS. In: *BÍBLIA*. A Bíblia Sagrada: Antigo e Novo Testamento. Tradução de João Ferreira de Almeida. Edição rev. e atualizada no Brasil. Brasília: Sociedade Bíblia do Brasil, 2006.

MÂNICA, Fernando Borges. Teoria da Reserva do Possível: direitos fundamentais a prestações e a intervenção do Poder Judiciário na implementação de políticas públicas. *Revista Brasileira de Direito Público* – RBDP, Belo Horizonte, ano 5, n. 18, p. 01-17, jul./set. 2007. Disponível em: [http://fernandomanica.com.br/site/wp-content/uploads/2015/10/teoria\\_da\\_reserva\\_do\\_possivel.pdf](http://fernandomanica.com.br/site/wp-content/uploads/2015/10/teoria_da_reserva_do_possivel.pdf). Acesso em: 20 mar. 2018.

MATO GROSSO. Secretaria de Planejamento do Estado de Mato Grosso. Metodologias de Previsão das Receitas Públicas Estaduais – PLOA/2018. Disponível em: <http://www.seplan.mt.gov.br/documents/363424/7660931/Metodologia+de+Previs%C3%A3o+de+Receitas+-+2018.pdf/578652b2-502c-4753-87ee-7dc3faaa543f>. Acesso em: 20 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Levantamento na Receita Pública Estadual de Mato Grosso entre os anos de 2013 e 2016, elaborado pela Secretaria de Controle Externo de Auditorias Operacionais do Tribunal de Contas. Protocolo: 124.427/2016. Relator: Conselheiro Antonio Joaquim Moraes Rodrigues Neto. Disponível em: <https://www.tce.mt.gov.br/arquivos/downloads/00067964/Relat%C3%B3rio%20Final.pdf>. Acesso em: 23 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Processo nº. 74993-2017. Auditoria de conformidade sobre a receita municipal da Prefeitura Municipal de Mirassol D'Oeste. Relator: Conselheiro João Batista de Camargo Junior. 2017. Disponível em: <http://www.tce.mt.gov.br/protocolo/detalhe/num/74993/ano/2017>. Acesso em: 23 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso. Apelação/Remessa Necessária 123410/2015, Dra. Vandymara G. R. P. Zanolo, Terceira Câmara Cível. 2017. Julgado em 16/12/2016, publicado no DJE 27/01/2017.

\_\_\_\_\_. Mandado de Segurança nº. 1003845-50.2017.8.11.0000. Relator: Desembargador José Zuquim Nogueira. PJe - Processo Judicial Eletrônico. Consulta Processual. 2017. Disponível em: <https://pje2.tjmt.jus.br/pje2/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.seam?ca=3d393caf6bda2ecd324155429ddc3fbf39b484d172d84d8e>. Acesso em: 24 abr 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Resolução Normativa n. 15, de 21 de junho de 2016. Aprova diretrizes para o novo modelo de fiscalização do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso. Recurso de Agravo Regimental n. 1003845-50.2017.8.11.0000. 2017. Disponível em: <https://pje2.tjmt.jus.br/pje2/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.seam?ca=3d393caf6bda2ecd324155429ddc3fbf39b484d172d84d8e>. Acesso em 11 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso. Parecer jurídico. 2008. Disponível em: <http://app1.sefaz.mt.gov.br/04256E4C004D9CE4/BDFDF560841CF35E04256CA7004FCD3E/C1A65AB4A5E17E1E842576C7005E9994>. Acesso em: 27 mai. 2018.

MATO GROSSO DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul. Mandado de Segurança n. 0019451-84.2012.8.12.0000. 2ª Sessão Cível. Relator. Des. Dorival Renato Pavan. Disponível em: <https://esaj.tjms.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=258743&cdForo=0>. Acesso em: 08 set. 2018.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Tomada de Contas Especial: processo e procedimento nos Tribunais de Contas e na administração pública*. Brasília: Brasília Jurídica, 2004.

MIRANDA, Rodrigo Fontenelle de Araújo; SILVA, César Augusto Tibúrcio. Limites da auditoria financeira no setor público: a questão do sigilo fiscal versus a competência da auditoria governamental. In: CONTABILIDADE E CONTROLADORIA NO SÉCULO XXI. XV Congresso USP Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2015.

MUSGRAVE, Peggy Brewer; MUSGRAVE, Richard Abel. *Finanças públicas: teoria e prática*. Rio de Janeiro: Campus, 1980.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos Direitos. In: \_\_\_\_\_. *Por uma liberdade com responsabilidade: estudos sobre direitos e deveres fundamentais*. Coimbra: Coimbra Ed., 2007.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 14. ed. 1995.  
OEA. Declaração de princípios sobre liberdade de expressão. Aprovado pela Comissão Interamericana de Direitos Humanos em seu 108º período ordinário de sessões, celebrado de 16 a 27 de outubro de 2000. Disponível em: <https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/s.convencao.libertade.de.expressao.htm>. Acesso em: 26 abr. 2018.

OECD. Manual de Sensibilização dos Inspectores Tributários para o Fenómeno da Corrupção, Autoridade Tributária e Aduaneira. Lisboa, 2016. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264250918-pt>. Acesso em: 23 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. OECD recommendation of the council for enhanced access and more effective use of public sector information. 2008. Disponível em: <http://www.oecd.org/sti/44384673.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Parceiros para a boa governança: mapeando o papel das entidades fiscalizadoras superiores - fase 1: Quadro Analítico. 2014. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A15232A3790152B26035D95693>. Acesso em: 26 abr. 2018.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de direito financeiro. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: *Revista dos Tribunais*, 2011.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: RT, 2002.

OLIVEIRA, Weder de. *Curso de Responsabilidade Fiscal: direito, orçamento e finanças públicas*. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

ONU. Declaração Universal dos Direitos Humanos. 1948. Disponível em: <http://www.onu.org.br/img/2014/09/DUDH.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Open Government Partnership Steering Committee. 2011. Disponível em: <https://www.opengovpartnership.org/>. Acesso em: 25 abr. 2018.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 7. ed. rev., atual. e amp. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PETTER, Lafayette Josué. *Direito financeiro: doutrina, jurisprudência e questões de concursos*. 3. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008.

PONTES DE MIRANDA. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n. 1, de 1969*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. Tomo III.

PROVÉRBIOS. In: *BÍBLIA*. A Bíblia Sagrada: Antigo e Novo Testamento. Tradução de João Ferreira de Almeida. Edição rev. e atualizada no Brasil. Brasília: Sociedade Bíblia do Brasil, 2006.

RIO DE JANEIRO. Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Lei nº 4230, de 25 de novembro de 2003a. Dispõe sobre a criação de cargos em comissão no Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Olhos abertos contra a impunidade. *Jornal da ALERJ*, ano I, nº. 27, 5 a 11 de novembro, 2003b. Disponível em: <http://www2.alerj.rj.gov.br/jornalalerj/jornalalerj27.pdf>. Acesso em: 23 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. *Gestão da Receita Municipal*. Contribuições das auditorias da receita do TCE-RJ /Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <https://www.google.com.br/search?q=Contribui%C3%A7%C3%B5es+das+auditorias+da+receita+do+TCE-RJ+%2FTribunal+de+Contas+do+Estado+do+Rio+de+Janeiro&oq=Contribui%C3%A7%C3%B5es+das+auditorias+da+receita+do+TCE-RJ+%2FTribunal+de+Contas+do+Estado+do+Rio+de+Janeiro&aqs=chrome..69i57.1151875j0j4&sourceid=chrome&ie=UTF-8>. Acesso em: 23 de abril de 2018.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. Auditoria concessões de incentivos financeiros fiscais promovidas por meio do Fundo Operação-Empresa – FUNDOPEM/RS. Projeto de Auditoria: 02/2006-SAICE, Processo de Auditoria: 9740-02.00/06-9, Decisão do Tribunal Pleno: TP-1570/2006. Disponível em: [http://www2.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/auditoria\\_operacional/aops/rel\\_operacional\\_SEFAZ\\_SEDAI\\_Caixa\\_Ag%Eancia%20de%20Fomento.pdf](http://www2.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/auditoria_operacional/aops/rel_operacional_SEFAZ_SEDAI_Caixa_Ag%Eancia%20de%20Fomento.pdf). Acesso em: 23 abr. 2018.

RONDÔNIA. Tribunal de Contas do Estado de Rondônia. Consulta 18/2014-Pleno. Processo nº. 1362/2014. Relator: Conselheiro Substituto Omar Pires Dias. Disponível em:

<[http://www.tce.ro.gov.br/arquivos/Diario/Diario\\_00778\\_2014-10-22-12-42-5.pdf](http://www.tce.ro.gov.br/arquivos/Diario/Diario_00778_2014-10-22-12-42-5.pdf)>. Acesso em: 03 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa nº. 57/2017/TCE-RO. Dispõe sobre o sistema de dados e informações que devem integrar o processo de planejamento das receitas públicas nas propostas orçamentárias do Estado de Rondônia e dos Municípios. Disponível em: <http://www.tce.ro.gov.br/tribunal/legislacao/arquivos/InstNorm-57-2017.pdf>. Acesso em: 23 abr. 2018.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo; SOUZA, João Marcos de. A Institucionalização da administração tributária: a modernização da administração pública no estado democrático de direito e a garantia dos direitos fundamentais. Texto para Discussão. *Reforma Tributária*, 25, 2018. Disponível em: [http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/03/TD\\_25.pdf](http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/03/TD_25.pdf). Acesso em: 03 nov. 2018.

SILVA, Lino Martins. Auditoria de receitas públicas: análise crítica e contribuição. *Contexto*, Porto Alegre, v. 5, n. 8, 2º semestre 2005.

SOARES, Hector Cury. Não levando os custos dos Direitos a sério: o direito prestacional à saúde pelo Supremo Tribunal Federal. *Revista de Direito Sanitário*, São Paulo, v.16, n. 2, p. 29-51, jul./out. 2015.

SOUZA. Josias de. Receita e TCU travam guerra por sigilo. *Folha de São Paulo*. São Paulo, sábado, 5 de outubro de 1996. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/fsp/1996/10/05/brasil/10.html>. Acesso em: 16 set. 2018.

STAROBINSKI, Jean. *Jean-Jacques Rousseau: a transparência e o obstáculo*; seguido de Sete ensaios sobre Rousseau. Tradução de Maria Lúcia Machado. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

TEIXEIRA, Vitor Rieger; SCHWARTZ, Germano. O direito à saúde no Brasil e a teoria da reserva do possível como falácia à sua efetivação. *Canoas, Direito e democracia*, v. 11, n. 1, p. 43-60, jan./jun. 2010. Disponível em: <http://www.periodicos.ulbra.br/index.php/direito/article/viewFile/2571/1800>. Acesso em: 20 mar. 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. Sigilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). *Sigilo bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*. 25.ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: orçamento na Constituição*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. 5.

VERAS, Henrique César de Assunção. O Sigilo Fiscal como Obstáculo à efetividade do controle externo. Brasília, 2006. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/o-sigilo-fiscal-como-obstaculo-a-efetividade-do-controle-externo-uma-proposta-de-flexibilizacao.htm>. Acesso em: 02 fev. 2018;

ZELADA, Helio Canario. Control y Fiscalización de los Ingresos Públicos. Disponible en: [http://www.olacefs.com/wp-content/uploads/2014/08/VI\\_Segundo\\_Puesto.pdf](http://www.olacefs.com/wp-content/uploads/2014/08/VI_Segundo_Puesto.pdf). Acceso en: 22 abr. 2018.