— O sigilo bancário, de que trata o art. 38 da Lei n. 4.595/64 não se aplica às ações de fiscalização do Tribunal de Contas da União.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Proc. TC 3315/96

GRUPO I — CLASSE VII — PLENÁRIO
TC-003.315/96-7
Natureza: Representação
Interessada: 5ª SECEX
Órgão: Secretaria da Receita Federal
Ementa: Representação da 5ª SECEX tratando do Pedido de Reexame da Decisão nº 222/96 — TCU — Plenário, formulada pelo Titular da Secretaria da Receita Federal

O Secretário da 5ª SECEX em respeito à Decisão nº 670/95, proposta pelo eminente Ministro Adhemar Paladini Ghisi, que firma:

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

constituiu equipe destinada a dar prosseguimento ao Levantamento de Auditoria "objetivando conhecer o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União, seus procedimentos de cobrança e parcelamento, bem como a estrutura funcional-administrativa vinculada, e o nível de informatização e dados estatísticos inerentes ao processo".

2. Em razão do não cumprimento dessa determinação o E. Tribunal, mediante a Decisão nº 222/96-Plenário, fixou prazo de quinze dias para que o ilustre Secretário da Receita

Federal cumprisse o decidido, sob pena de aplicação das sanções previstas nos arts. 44 e 58, inciso VI, da Lei nº 8.443/92, c/c o inciso VI do art. 220 do seu Regimento Interno.

3. Não conformado com aquela Decisão, o Sr. Secretário da Receita Federal formulou pedido de reexame, com fundamento no art. 233, combinado com o art. 230 da Lei Interna desta Corte. Juntou, em favor da tese que defende, pareceres da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, subscrito pelo Dr. Luiz Carlos Sturzenegger e dos eminentes juristas Drs. Saulo Ramos e Ives Gandra da Silva Martins. A tese, exposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, e adotada pelo Sr. Secretário da Receita Federal, assim se apresenta:

"...em que pese a decisão do Tribunal de Contas da União, o Sr. Secretário da Receita Federal não lhe pode fornecer informações resguardadas pelo sigilo fiscal nem permitir acesso a elas servidores do Tribunal, sob pena de infringência, além da legislação criminal, ao art. 198 do Código Tributário Nacional, sujeitando-se autoridade fazendária, em caso de atendimento à Corte de Contas, a sanções administrativas, civis e penais."

4. Ambos os pareceres sustentam que dispositivos da Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992 (Lei Orgânica do Tribunal), contrariam normas do Código Tributário Nacional que, recepcionado pela atual Constituição (art. 145, § 1º) com *status* da Lei Complementar, não admite interpretação diversa, pois lei ordinária não pode se sobrepor à lei complementar. Em razão disso, argumentam que o sigilo fiscal tem a garantia do art. 5º, incisos X e XII e art. 145, § 1º da Carta Magna, trazendo citações do eminente Ministro Marco Aurélio, do STF, no Mandado de Segurança 21.729-4/DF.

5. A 5ª SECEX, manifestando-se sobre o pedido de reexame, ratifica os argumentos apresentados anteriormente, inclusive ressaltando a jurisprudência desta Corte a respeito.

6. Solicitei a audiência do Ministério Público junto ao TCU, dada a relevância da matéria. Aquele órgão, em parecer bem fundamentado, sustenta a competência da Corte em proceder exames de papéis na administração pública, ainda que considerados sigilosos. Faço anexar a este Relatório o citado parecer, em razão de seus lúcidos argumentos.

É o Relatório.

VOTO

7. A matéria objeto do presente processo tem sido reiteradamente apreciada pelo plenário do Tribunal em diversas ocasiões, tendo este Relator sempre se manifestado pela competência da Corte no exame de tais assuntos.

Transcrevo do Voto que proferi:

"14. Seria um contra-senso 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 na inciso II' (art. 71, inciso IV), impondo-lhe restrições intransponíveis ao exercício pleno dessa competência." (Decisão nº 224/94-TCU-Plenário — Ata nº 12, de 13.04.1994, Anexo III).

Ainda daquela Decisão:

"8.5 — comunicar ao Banco Central do Brasil que o entendimento firmado por este tribunal, com relação ao TC-001.202/93-6, é que o sigilo bancário *do que trata o art. 38, da Lei nº 4.595/64, não se aplica às ações de fiscalização do Tribunal de Contas da União, sendo, portanto inadmissível a sonegação de quaisquer processos documentos ou informações solicitados no exercício das diversas espécies de inspeções ou auditorias realizadas pelo TCU, em face das normas constitucionais e legais em vigor (art. 70 caput e 71, incisos e parágrafos da Constituição Federal e art. 42 da Lei nº 8.443/92) sob pena das sanções previstas em lei (§§ 1º e 2º do art 42 da Lei nº 8.443/92 c/c o art. 58, inciso IV da mesma lei), mantendo-se o referido sigilo;"*

8. Em verdade, a matéria sobre sigilo bancário e fiscal, tem sido objeto de amplo debate entre os Juristas, inclusive decisões dos Tribunais Superiores. As chamadas garantias in-

dividuais representam garantia a pessoa física ou jurídica, mas não se estendem a órgãos públicos integrantes do Estado. Estes têm deveres com a sociedade e devem proceder de maneira clara e ostensiva. O sigilo, quer bancário, quer fiscal, visa proteger cidadãos ou pessoas jurídicas que agem corretamente, nos termos da Lei e da ética. Ao contrário não se destina a proteger aqueles que violam leis ou causam dano à sociedade e ao Estado.

9. O Conselheiro João Feder exprime bem essa situação:

"A ser imposto como parece ser o desejo da tecnocracia, o sigilo bancário acabaria por fazer surgir um novo direito fundamental indevido, anti-social e, além disso, sobrepondo-se a direitos incontestáveis". (in "O Estado e a Sobrevida da Corrupção", Tribunal de Contas do Estado do Paraná, Curitiba, 1994, p. 87).

10. Se aceita a interpretação que alguns administradores públicos querem imprimir aos arts. 5º, incisos X e XII, e 145, § 1º, da Constituição Federal; art. 38 da Lei nº 4.575, de 31.12.1964; arts. 197 e 198 da Lei nº 5.172, de 25.10.1966 (Código Tributário Nacional), nada mais seria apurado neste país em relação àqueles que praticam atos ilegais e, por vezes, até criminosos, pois estariam protegidos pelo manto de uma verdadeira impunidade, o sigilo bancário e fiscal.

11. Ademais, tais interpretações inviabilizariam a execução de leis, como as que definem crime de sonegação fiscal (Lei nº 4.729, de 14.07.65); crime contra o sistema financeiro nacional (Lei nº 7.492, de 16.06.1986); crime contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo (Lei nº 8.137, de 27.12.90); e outras.

12. O jornal "Folha de São Paulo" publicou, em 29.06.96, matéria segunda a qual o Governo Federal pretende encaminhar ao Congresso Nacional projeto de Código do Processo Administrativo Tributário, com vistas a unificar a legislação sobre crimes fiscais, e afirmo que tal proposta não atingirá o seu objetivo se a própria administração se encastelar na interpretação genérica e ampla do sigilo bancário e fiscal.

13. O Egrégio Supremo Tribunal Federal tem-se pronunciado reiteradamente sobre este assunto. Na sua decisão de 05.10.95 relativa ao Mandato de Segurança nº 21.729-4-DF (citada pelo eminente jurista Saulo Ramos em resposta à Consulta formulada pelo Sr. Secretário da Receita Federal, quando reproduz voto vencido), o eminente Ministro Francisco Rezek, Relator do acórdão vencedor, ratificou em sua manifestação a jurisprudência desta Egrégia Corte:

"*... a questão trazida à Corte neste Mandado de Segurança não tem estatura constitucional. Tudo quanto se estampa na própria Carta de 1988 são normas que abrem espaço ao tratamento de determinados temas pela legislação complementar. É neste terreno, pois, e não naquele da Constituição da República, que se consagra o instituto do sigilo bancário — do qual já se repetiu* ad nauseum, *neste país e noutros, que* não tem caráter absoluto."

E mais:

"*... lei de 31 de dezembro de 1964, sede explícita do sigilo bancário, disciplina no seu artigo 38 exceções, no interesse não só da justiça, mas também no do parlamento e mesmo no de repartições do próprio governo.*"

Ainda:

"*A troca de informações (comunicação) privativa é que não pode ser violada por sujeito estranho à comunicação. Doutro modo, se alguém, não por razões profissionais, ficasse sabendo legitimamente de dados incriminadores relativos a uma pessoa, ficaria impedido de cumprir o seu dever de denunciá-los*".

14. Este tem sido o entendimento do Supremo Tribunal Federal em decisões reiteradas. Basta ler o voto do eminente Ministro Carlos Velloso na Petição nº 577 — (Questão de Ordem) — DF (Tribunal Pleno), em 25 de março de 1992:

"*Não é ele... sigilo bancário... um direito absoluto, devendo ceder, é certo, diante do interesse público, do interesse da justiça, do interesse social, conforme, aliás, tem decidido esta Corte*".

.....

.....

"Esse caráter não absoluto do segredo bancário, que constitui regra em direito comparado, no sentido de que ele deve ceder diante do interesse público, é reconhecido pela maioria dos doutrinadores".

15. A Lei nº 8.443, de 16 de junho de 1992, que dispõe sobre o Tribunal de Contas da União e dá outras providências, estabelece no seu art. 42:

"Nenhum processo, documento ou informação poderá ser sonegado ao Tribunal em suas inspeções ou auditorias, sob qualquer pretexto." (o grifo não é do original).

De outro lado esta Corte tem resguardado o princípio do sigilo previsto no § 1º do art. 38 da Lei nº 4.595 de 31/12/64, pois o art. 86 da Lei Orgânica do Tribunal impõe obrigações ao servidor que exerce função de controle externo. Diz o inciso IV daquela Lei:

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

16. A considerar a interpretação que o Sr. Secretário da Receita Federal empresta aos diversos dispositivos citados, ficaria o Tribunal de Contas da União impossibilitado de atender às solicitações do Congresso Nacional, o qual é órgão máximo da função constitucional de controle externo (Constituição Federal, arts. 70 e 71, incisos IV a VII).

17. Por todas as razões expostas, e considerando que o Tribunal de Contas da União, pela sua competência constitucional e legal, examina e fiscaliza assuntos de interesse público, portanto, da Nação e não do cidadão isoladamente, os argumentos trazidos à colação não me convenceram a mudar o entendimento que expus na Sessão Plenária de 13.04.1994, quando da aprovação da Decisão nº 224/94.

Nestes termos proponho que o Tribunal adote a Decisão que ora apresento.

Sala das Sessões, em 11 de setembro de 1996.

PAULO AFFONSO MARTINS DE OLIVEIRA, Ministro-Relator

PARECER

I

Em atenção à audiência regimental que nos propicia o eminente Ministro-Relator PAULO AFFONSO M. DE OLIVEIRA, o Ministério Público manifesta-se como se segue.

2. Cuidam estes autos de Representação oriunda da 5ª SECEX relativa à Decisão nº 670/95-TCU-Plenário.

3. Por meio da citada Decisão, este Tribunal firmou entendimento de que o sigilo fiscal de que trata o art. 198 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) não se aplica às ações de fiscalização do Tribunal de Contas da União, sendo, portanto, inadmissível a sonegação de quaisquer processos, documentos ou informações solicitados no exercício das diversas espécies de inspeções ou auditorias realizadas por esta Corte de Contas, em face das normas constitucionais e legais em vigor (art. 70, *caput*, e 71, incisos e parágrafos da Constituição Federal, art. 42 da Lei nº 8.443/92 e art. 54 da Lei nº 3.470/58), sob pena das sanções previstas em lei (§§ 1º e 2º do art. 42 c/c art. 58, incisos IV e V e art. 44 da Lei nº 8.443/92).

4. Na mesma assentada, foi autorizado à 5ª Secretaria de Controle Externo dar continuidade aos trabalhos de auditoria, interrompidos em 12.6.95, no âmbito da Secretaria da Receita Federal.

5. Retomados os trabalhos, novamente a equipe teve negado, por parte da Receita Federal, o atendimento à solicitação de entrega de documentos necessários à execução da auditoria em curso, sob a argumentação de que o acesso a tais documentos configuraria violação do instituto do sigilo fiscal, a despeito de o assunto já haver sido discutido à exaustão no Relatório e Voto que fundamentaram a v. Decisão nº 670/95, ora em foco.

6. Em face da resistência dos dirigentes do Órgão auditado, em Sessão de 24/4/96, o Plenário deste Tribunal proferiu a Decisão nº 222/96, por meio da qual fixou o prazo improrrogável de 15 (quinze) dias para que o Sr. Secretário da Receita Federal, Dr. Everardo Maciel apresentasse ou determinasse a apre-

sentação dos 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 26.1.96, sendo-lhe alertado de que o não cumprimento da determinação poderia sujeitá-lo às sanções do art. 44 e art. 58, inciso VI, todos da Lei nº 8.443/92, c/c o inciso VI do art. 220 do Regimento Interno.

7. Irresignada, a autoridade — destinatária da determinação deste Tribunal, tempestivamente, apresentou Pedido de Reexame da Decisão nº 222/96-TCU-Plenário, acostando aos autos, em suporte Pareceres da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN/Nº 495/96) e dos juristas SAULO RAMOS e IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, por meio dos quais procura demonstrar a impossibilidade legal de atendimento a pretensão desta Corte.

8. Quanto aos pareceres, cabe uma primeira observação no sentido de que o da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já fora objeto de apreciação por parte do Sr. Ministro-Relator ADHEMAR PALADINI GHISI, em seu Voto fundamentador da Decisão atacada, oportunidade em que asseverou: "*os argumentos apresentados, de uma forma ou de outra, já foram analisados anteriormente à prefalada Decisão. A tese de que o direito à intimidade das pessoas, previsto no art. 5º inciso X, da Constituição, seria ofendido, já que se constitui a base do sigilo fiscal também não pode prosperar, pois como já foi analisado, esse não é absoluto, devendo quedar-se frente ao interesse coletivo, em prol das exigências impostas pela vida em sociedade sempre em evolução, conforme se inclina, sabiamente, a interpretação dada pela doutrina moderna acerca do citado direito. Ademais, se o entendimento firmado por este Tribunal é o de que não se aplica o preceito do sigilo fiscal às suas ações de fiscalização, não há que se falar em violação ao referido dispositivo constitucional*", e conclui: "*Assim, não vislumbro qualquer argumento, no citado Parecer, que já não tivesse sido examinado por esta Corte. Mantenho, desta forma, a posição inicialmente adotada quanto à questão ora discutida nestes autos*".

9. O titular da 5ª SECEX, analisando as peças em comento, tece judiciosas considerações e conclui por ser defeso à Secretaria da Receita Federal invocou o art. 5º e incisos da CF/88 para salvaguardar o sigilo fiscal de pessoas jurídicas de direito público interno e de direito privado, e, alfim, destaca merecer análise, do ponto de vista da legalidade e da economicidade, a forma pela qual o Sr. Secretário da Receita Federal obteve os pareceres que faz acompanhar seu pedido de reexame de Decisão, sugerindo, assim, após o "desate da questão central sob apreciação", a realização de diligência junto à SRF com vistas à obtenção de respostas para as questões por ele postas.

10. O Sr. Ministro-Relator do Pedido, entendendo ser relevante a matéria, não só em razão da competência do Tribunal de Contas da União (CF. art. 71), bem assim o art. 5º da Constituição Federal e a legislação ordinária, submete estes autos à manifestação deste Ministério Público (fl. 117).

II

11. Quanto à admissibilidade do Pedido, em face do disposto no art. 233 do RITCU, por ser tempestivo, merece acolhida.

12. No mérito, em princípio, as razões apresentadas no Parecer PGFN/Nº 495/96, por já terem sido objeto de deliberação por este Tribunal, dado que foram abordadas no Voto do Sr. Ministro-Relator quando da Decisão nº 222/96, e não atacada por Embargos de Declaração (art. 235, *caput* e §§ do RITCU), carecem de justificativa para nova análise.

13. Já quanto ao Parecer do Jurista IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, a que o autor nomina de "opinião legal", em essência, nenhum fato novo traz a lume, e mesmo as questões de direito ali discutidas já foram objetadas no citado Parecer PGFN/Nº 495/96, ou foram igualmente abordadas, com maior amplitude na manifestação do jurista SAULO RAMOS, que discutiremos em minudência.

14. Em referência as considerações do jurista SAULO RAMOS, entendemos merecerem análise não apenas por emulação despi-

cienda, mas pelo princípio maior da ampla defesa, pois não se tratam de meras opiniões, mas de argumentos jurídicos tendentes a influir no julgamento do pedido, motivo por que, alçadas à condição de razões de justificativas, serão tratadas no tópico seguinte.

III

15. Em suas considerações preliminares, o jurista afirma não haver incompatibilidade, na questão particular do sigilo fiscal, entre a Lei nº 8.443/92 e o Código Tributário Nacional. O que estaria ocorrendo seria uma inconstitucionalidade na interpretação dada a alguns de seus artigos e não no texto em si. Antes houvera concordado com a observação feita pela PGFN, no sentido de que o Código Tributário Nacional foi recebido pela nova ordem constitucional como lei complementar, e qualquer dispositivo da Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, lei ordinária, não poderá prevalecer contra os comandos da norma hierarquicamente superior.

16. Quanto à questão da inconstitucionalidade na interpretação dos dispositivos da Lei citada, trata-se de avaliação subjetiva, e, ademais, este não é o foro adequado para sua discussão. Entretanto, no que se refere à pretensa hierarquia das leis, a posição externada malgrado a respeitabilidade dos conhecimentos jurídicos do parecerista, é anacrônica, descompassada da moderna tendência doutrinária e jurisprudencial, conforme abordagem efetuada por este Ministério Público quando do exame do TC-012.940/94-1, que culminou na Decisão nº 046/95 — TCU — Plenário (Sessão 15/2/95, Ata nº 06/95): .

"Até a publicação da valiosa obra de José Souto Maior Borges (cf. Lei Complementar Tributada, Ed. Revista dos Tribunais, bem como o trabalho doutrinário eficácia e Hierarquia da Lei Complementar, RDP nº 25/93), inclinava-se a abalizada doutrina brasileira em reconhecer a superioridade hierárquica da lei complementar sobre a lei ordinária, com fulcro nos seguintes argumentos:

.....omissis.....

.....

As pertinentes objeções feitas pelo mestre da Universidade Federal de Pernambuco cada um dos argumentos supra são irretocáveis.

Antes, porém, de examiná-las, cabe, para orientar o seguimento da análise, registrar o sentido exato do termo hierarquia.

A relação de hierarquia supõe que uma norma 'retira a sua validade da conformação com outra norma. Diz-se então que a primeira é uma norma subordinada ou de grau inferior e a segunda, uma norma subordinante, ou de grau superior' (cf. Fernando Fortes in Eficácia da lei complementar no Sistema Constitucional, 10ª ed., Malheiros, 1993, p. 140).

Esta noção de hierarquia, proveniente da construção soberba de Hans Kelsen, implica que esta somente 'existe entre determinadas normas nas hipóteses em que for detectada a relação de suprasubordinação" (cf. Fernando Fortes, op. cit., pág. 19).

Superada essa preliminar, vejamos as considerações de Souto Borges.

No pertinente ao primeiro argumento, pondera o autor que a da topografia dos dispositivos, no rol do então art. 46 da Carta Magna de 1967 (atual art. 59 da Lei Maior 1988), não se segue que a lei ordinária retira a sua validade da conformação com a Lei Complementar. Ademais, de direito, é sabido que a validade da lei ordinária decorre de sua conformidade com a Constituição.

Na mesma linha de pensamento, acrescenta Celso Ribeiro Bastos (*apud* Fernando Fortes, op. cit., p. 21) que 'concluir pela supremacia hierárquica da lei complementar, porque está ela situada na enunciação das categorias legislativas pelo art. 46 (atual artigo 59), logo abaixo das emendas constitucionais, é tão descabido quanto sustentar que as leis delegadas (item IV) ..... (*omissis*) ....., porque situadas abaixo das leis ordinárias (item III), estão hierarquicamente numa posição inferior a estas'.

Quanto ao segundo argumento, procede o entendimento de que a lei ordinária não pode revogar a lei complementar. Contudo, não se pode inferir dessa afirmação a superioridade hierárquica da lei complementar, visto que, como suscita Souto Borges (op. cit., p. 98), "a recíproca é igualmente verdadeira: a lei

complementar não pode revogar lei ordinária".

E não o pode porque os campos legislativos da lei complementar e da lei ordinária, em princípio, não se interpenetram, numa decorrência da técnica constitucional de distribuição *ratione materiae* de competências legislativas.

Complementando, discorre ainda Souto Borges (cf. op. cit., p. 98), *verbis*:

'Se não é constitucionalmente viável a interpenetração dos campos privativos de legislação, não é possível a legislação cumulativa, assim entendido o concurso simultâneo de atos legislativos, emanados de fontes diversas e disciplinando idênticas matérias no mesmo âmbito espacial de validez. Portanto, o princípio da competência, nos termos em que está constitucionalmente estruturado, implica a conclusão de que o problema da possibilidade de ser a lei complementar revogada por lei ordinária — e vice-versa — não passa de um falso problema.

Não se coloca o problema da revogação das leis quando estamos diante de campos legislativos distintos'.

No tocante ao *quorum* especial da lei complementar, argumenta o mesmo autor que é tão-somente requisito de existência da lei complementar, não lhe acrescentando eficácia, pois que regula tão-só o modo de se a produzir.

Ante o exposto, pode-se concluir que não há, como havíamos aventado, superioridade hierárquica entre a lei complementar e a lei ordinária."

17. De igual forma, a Excelsa Corte assim se manifestou no acórdão do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 789-1-DF, em que se questionava a regulação do Ministério Público junto ao TCU, por meio da Lei nº 8.443/92: "*Só cabe lei complementar, no sistema de direito positivo brasileiro, quando formalmente reclamada a sua edição por norma constitucional explícita*". Dessa forma, ficou decidido, por unanimidade, que o fato de o Ministério Público Comum ser regulado pela Lei Complementar nº 75/93 não invalida a regulação especial deste *Parquet* junto a este TCU pela lei ordinária guerreada.

18. Assim, demonstrada a falácia da pretensa hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária, resta examinar a harmonização possível entre os dois comandos. Isso não é de difícil mister se não nos olvidarmos do § 2º, do art. 2º, do Decreto-lei no 4.657, de 4 de setembro de 1942, com as alterações introduzidas pela Lei nº 3.238, de 1º de agosto de 1957: "*A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior*".

19. As disposições do Código Tributário Nacional são gerais. As da Lei nº 8.443/92 são especiais, pois dizem respeito à estrutura e ao funcionamento do Tribunal de Contas da União. Assim, as disposições desta, embora não revogando nem modificando as disposições daquela, prevalecem, em razão da especificidade, nas situações ali contempladas.

20. No segundo tópico do parecer ora discutido, ao discorrer sobre a tutela constitucional e garantia de inviolabilidade dos sigilos bancário e fiscal, em determinada passagem, o autor afirma que "*o poder de fiscalização, que a Lei Complementar nº 75/93 instituiu em favor do Ministério Público, é muito mais abrangente do que aquele deferido, por norma ordinária, ao Tribunal de Contas da União. Mas cessa diante da reserva legal dos sigilos, exceção quanto ao segredo bancário, aberta para a investigação de recursos públicos, sempre sujeita ao controle judicial*".

21. Tal ilação louva-se em votos do Ministro-Relator Marco Aurélio e do Ministro Maurício Corrêa, quando do julgamento do Mandado de Segurança nº 21.729-4-DF. Entretanto, por ser conveniente para sua argumentação, olvidou-se o parecerista de citar que o voto condutor da tese vencedora não foi o daquele Ministro-Relator, mas sim a do Ministro Francisco Rezek, do qual transcrevemos alguns trechos em reforço ao que já foi defendido, à saciedade, por nós, pelos Ministros deste Tribunal, por boa parte da mais respeitável doutrina, e mesmo pela Corte Suprema, ou seja, da relatividade do sigilos bancário e fiscal:

Parece-me, antes de qualquer outra coisa, que a questão jurídica trazida à corte neste

mandado de segurança não tem estatura constitucional. Tudo quanto se estampa na própria Carta de 1988 são normas que abrem espaço ao tratamento de determinados temas pela legislação complementar. É neste terreno, pois, e não naquele da Constituição da República, que se consagra o instituto do sigilo bancário — do qual já se repetiu *ad nauseam*, neste país e noutros; que *não tem caráter absoluto.* Cuida-se de instituto que protege certo domínio — de resto nada transcendental, mas bastante prosaico — da vida das pessoas e das empresas, contra a curiosidade gratuita, acaso malévola, de outros particulares, e sempre até o exato ponto onde alguma de interesse público reclame sua justificada prevalência.

.....

.....

O inciso X do rol de direitos fala assim numa *intimidade* onde a meu ver seria extraordinário agasalhar a *contabilidade*, mesmo a das pessoas naturais, e por melhor razão a das empresas. Observa, a propósito, o parecer do Vice-Procurador-Geral:

.....omissis.....

.....

Do inciso XII; por seu turno, é de ciência corrente que ele se refere ao terreno das comunicações: a correspondência comum, as mensagens telegráficas, a *comunicação de dados*, e a comunicação telefônica. Sobre o disparate que resultaria do entendimento de que, fora do domínio das comunicações, os *dados* em geral — e a seu reboque o cadastro bancário — são invioláveis, não há o que dizer. O funcionamento mesmo do Estado e do setor privado enfrentaria um bloqueio. A imprensa, destacadamente, perderia sua razão de existir.

.....

.....

Numa reflexão extralegal, observo que a vida financeira das empresas e das pessoas naturais não teria mesmo por que enclausurar-se ao conhecimento da autoridade legítima — não a justiça tão-só, mas também o parlamento, o Ministério Público, a administração executiva, já que esta última reclama, pela voz da autoridade fiscal, o inteiro conhecimento do patrimônio, dos rendimentos, dos créditos e débitos até mesmo do mais discreto dos contribuintes assalariados. Não sei a que espécie de interesse serviria a mística do sigilo bancário, a menos que se presuma falsos os dados em registro numa dessas duas órbitas, ou em ambas, e por isso não coincidentes o cadastro fiscal e o cadastro bancário das pessoas e empresas.

Ainda sob o enfoque metajurídico, haveria de perguntar-se por que não quis o constituinte, seguido pelo legislador complementar (e vozes ilustres neste plenário, a quem rendo homenagem, estimam que quiseram ambos), dar ao cadastro bancário proteção igual à das comunicações telefônicas, só devassáveis mediante endosso judiciário à autoridade executiva investigante. Quer parecer-me, desde logo, que a comunicação telefônica cobre na mais das vezes aquela estrita privacidade pessoal de cuja importância já falara o inciso X do rol de garantias, distinguindo-se nesse ponto da relação contábil entre uma casa bancária e seus clientes.

.....

.....

Nesse quadro, e com todas as homenagens aos votos até agora proferidos, o meu e no sentido de indeferir a segurança. Não vejo inconstitucionalidade alguma no § 2º do art 8º da Lei Complementar 75, cujo texto só faz ampliar, dentro da prerrogativa legítima do legislador, o escopo da exceção já aberta ao sigilo bancário no texto da lei originalmente comum que o disciplinou nos anos 60. E o faz em nome de irrecusável interesse público, adotando um mecanismo operacional que em nada arranha direitos, ou sequer constrange a discrição com que se portam os bancos idôneos e as pessoas de bem." (Mandado de Segurança nº 21.729 4-DF — Relator para o Acórdão Ministro Francisco Rezek — Plenário, Sessão de 05.10.95).

22. No terceiro tópico, parecerista, em interpretação restritiva, procura minimizar a importância deste Tribunal e o alcance de suas decisões, em face da disposição constitucional que atribui ao Congresso Nacional o poder de fiscalização contábil, financeira, orçamentária operacional e patrimonial da União, ressaltando que o Controle Externo será exercido com o auxílio deste Tribunal de

Contas da União, e, para ele, obviamente, "o órgão auxiliar não poderá ter maior competência do que a instituição auxiliada, isto é, do que o titular originário da competência constitucional para tais atribuições."

23. Neste tópico, mais uma vez patenteia-se descompasso entre a opinião do respeitável parecerista e a prática jurisprudencial e doutrinária.

24. Tribunal de Contas da União tem o dever constitucional de auxiliar o Congresso Nacional no mister do controle externo, mas é certo também ser detentor de competências próprias atribuídas pela Carta, conforme se verifica de simples leitura do art. 71, incisos e parágrafos (CF), podendo auditar mesmo as Casas Legislativas que compõem aquele Congresso. Assim, de plano, pode-se considerá-lo, no mínimo, órgão autônomo, porém é mais do que isso, é órgão independente, consoante classificação do sempre festejado HELY LOPES MEIRELLES, de quem transcrevemos a seguinte lição:

"Órgãos independentes são os originários da Constituição e representativos dos Poderes de Estado — Legislativo. Executivo e Judiciário — colocados no ápice da pirâmide governamental, sem qualquer subordinação hierárquica ou funcional, e só sujeitos aos controles constitucionais de um poder pelo outro. Por isso, são também chamados órgãos primários do Estado. Esses órgãos detêm e exercem precipuamente as funções políticas, judiciais e quase-judiciais outorgadas diretamente pela Constituição, para serem desempenhadas pessoalmente por seus membros (agentes políticos, distintos de seus servidores, que são agentes administrativos), segundo normas especiais e regimentais.

Nessa Categoria encontram-se as Corporações Legislativas (Congresso Nacional, Câmara dos Deputados, Senado Federal, Assembléias Legislativas, Câmaras de Vereadores), as Chefias de Executivo (Presidente da República, Governadorias dos Estados e do Distrito Federal, Prefeituras Municipais), os Tribunais Judiciários e os Juízes singulares (Supremo Tribunal Federal, Tribunais Superiores Federais, Tribunais Regionais Federais, Tribunais de Justiça e de Alçada dos Estados-membros, Tribunais do Júri e Varas das Justiças Comum e Especial). De se incluir, ainda, nesta classe o Ministério Público federal e estadual e os Tribunais de Contas da União, dos Estados-membros e Municípios, os quais são órgãos funcionalmente independentes e seus membros integram a categoria de agentes políticos, inconfundíveis com os servidores das respectivas instituições." (cf. HELY LOPES MEIRELLES, *in*: Direito Administrativo Brasileiro, 20ª ed., Malheiros, 1995, p. 66/7).

25. Na mesma linha, é a lição de MARCELO CAETANO, acerca de autonomia administrativa, cujo conceito se aplica integralmerte a este TCU:

"Quanto a autonomia administrativa, a expressão é manifestamente empregada nas leis para excluir a submissão da entidade autônoma aos deveres da hierarquia. Uma entidade autônoma administrativamente é aquela que possui poderes para tomar decisões executórias sem ter de acatar ondens superiores nem estar sujeita à superintendência, e à disciplina de outra entidade administrativa." (MARCELO CAETANO, Princípios Fundamentais do Direito Administrativo, FORENSE, 1977, p. 88).

26. Já CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELO define hierarquia da seguinte forma:

"Hierarquia pode ser definida como o vínculo de autoridade que une órgãos e agentes, através de escalões sucessivos, numa relação de autoridade, de superior a inferior, de hierarca a subalterno. Os poderes do hierarca conferem-lhe uma contínua e permanente autoridade sobre toda a atividade administrativa dos subordinados.

Tais poderes consistem no (a) poder de comando, que o autoriza a expedir determinações gerais (instruções), ou específicas a um dado subalterno (ordens), sobre o modo de efetuar os serviços; (b) poder de fiscalização, graças ao qual inspeciona as atividades dos órgãos e agentes que lhe estão subordinados;

(c) poder de revisão, que lhe permite, dentro dos limites legais, alterar ou suprimir as decisões dos inferiores, mediante revogação, quando inconveniente ou inoportuno o ato praticado, ou mediante anulação, quando se ressentir de vício jurídico; (d) poder de punir,

isto é, de aplicar as sanções estabelecidas em lei aos subalternos faltosos; (e) poder de dirimir controvérsias de competência, solvendo os conflitos positivos (quando mais de um órgão se reputa competente) ou negativos (quando nenhum deles se reconhece competente); e (f) poder de delegar competências ou de avocar, exercitáveis nos termos da lei." (CELSO ANTONIO BANDERA DE MELLO, in Elementos de Direito Administrativo, 3ª ed. revista e ampliada, Malheiros, 1992, p. 74).

27. Do texto constitucional e da doutrina exposta, força é convir que a condição de órgão auxiliar do Tribunal de Contas da União, não importa subordinação ao Congresso Nacional, máxime em face das competências privativas conferidas a esta Corte e de não se acharem postos, na Carta, preceitos indicadores de vínculo hierárquico entre esses órgãos autônomos e independentes. Ademais, o dever de prestar auxílio não implica necessariamente sujeição absoluta à vontade do auxiliado.

28. Aliás, a posição jurisprudencial também é no sentido do que ora expusemos, na exata medida em que reconhece a independência deste Tribunal e a competência exclusiva que lhe é conferida pela Constituição, como já o foi nas Cartas anteriores:

"AÇÃO POPULAR — DECISÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS — DESVIO DE FINALIDADE

— Ação popular — Litisconsortes passivos necessários — Donatários — Integrantes do Tribunal de Contas — Ato aprovado pelo Tribunal de Contas — Possibilidade de desconstituição — Desvio de finalidade — Restrição contida em norma posterior ao ato impugnado — Indenização feita sem o devido procedimento — Nulidade processual.

.....

.....

É logicamente impossível desconstituir ato administrativo aprovado pelo Tribunal de Contas, sem rescindir a decisão do colegiado que o aprovou; e *para rescindi-la, é necessário que nela se constatem irregularidades formais ou ilegalidades manifestas.*" — grifos nossos — (Resp. nº 8.970, STJ, Min. Gomes de Barros — RDA vol. 188, 172-3).

"— Pode o Poder Legislativo estabelecer em lei a obrigação de o Tribunal de Contas prestar contas à Assembléia Legislativa.

O Tribunal de Contas, embora autônomo, integra no sistema constitucional o Poder Legislativo sem ser, contudo, *órgão preposto.*

Ação direta julgada procedente em parte, para declarar inconstitucional a expressão 'órgão preposto do Legislativo' inserida no art. 2º da Lei nº 3.564, de junho de 1983". (STF, RDA vol. 158, 196 — Representação nº 1.179 — Relator Min. Alfredo Buzaid. Procurador-Geral da República versus Assembléia Legislativa do Estado do Espírito Santo).

29. Do voto do Sr. Ministro Gomes de Barros, de cujo acórdão transcrevemos partes acima, extraímos o excerto abaixo, em reforço à demonstração da tese acerca da natureza das decisões desta Corte (embora o Julgado do STJ se reportasse a atos de Tribunal de Contas Estadual, é igualmente válido para o TCU, porquanto de mesmo fundamento constitucional):

"Sustentam os recorrentes, ser impossível a reapreciação judicial de atos administrativos, cuja regularidade foi atestada pelo Tribunal de Contas.

Trazem, em socorro de sua tese, afirmação de que o acórdão recorrido destoa da jurisprudência tradicionalmente consagrada no Supremo Tribunal Federal.

Como paradigma, citam o acórdão relativo ao MS nº 7.280, do qual foi Relator o saudoso Min. Henrique D'Ávila, resumido nesta ementa:

'Tribunal de Contas. Apuração de alcance dos responsáveis pelos dinheiros públicos. Ato insuscetível de revisão perante a Justiça comum. Mandado de segurança não conhecido.

— Ao apurar o alcance dos responsáveis pelos dinheiros públicos, o Tribunal de Contas pratica ato insuscetível de revisão na via judicial a não ser quanto ao seu aspecto formal ou tisna de ilegalidade manifesta.' (fl. 3.881).

Em seu relatório, o saudoso Ministro transcreveu o parecer do então Procurador Geral

da República — o igualmente saudoso Ministro Carlos Medeiros da Silva, *in verbis*:

'Conforme decidiu o Pretório Excelso, no Mandado de Segurança nº 6.960 (sessão de 31 de julho de 1959, decisão unânime, relator o Sr. Ministro Ribeiro da Costa), não cabe mandado de segurança contra decisão do Tribunal de Contas que julgou contas de responsáveis por dinheiros públicos.

Disse, então, o Sr. Min. Ribeiro da Costa: 'a decisão sobre a tomada de contas de gastos de dinheiros públicos, constituindo ato específico do Tribunal de Contas da União *ex vi* do disposto no art. 77, II, da Constituição Federal, é insuscetível de impugnação pelo mandado de segurança, no concernente ao próprio mérito do alcance apurado contra o responsável, de vez que não cabe concluir de plano, sobre a ilegalidade desse ato, salvo se formalmente eivado de nulidade substancial, o que, na espécie, não é objeto de controvérsia' (fl. 3.968)

No voto, com que conduziu o Tribunal Pleno, o Ministro Henrique D'ávila observou:

'Na realidade o Tribunal de Contas quando da tomada de contas dos responsáveis por dinheiros públicos, pratica ato insuscetível de impugnação na via judicial, a não ser quanto ao seu aspecto formal ou ilegalidade manifesta.

Na espécie o que o impetrante impugna é o mérito da decisão do Tribunal de Contas. Entende ele que não existia o alcance apontado, ou seria menor do que o apurado.

O assunto, é evidente que não pode ser tratado através do processo expedito do mandado de segurança. Só pelos meios normais regulares é que poderá o impetrante demonstrar o contrário, ou invalidar a apuração feita pelo Tribunal de Contas da União' (fls. 3.968-9).

Como se percebe, o Supremo Tribunal Federal não reconhece na decisão do Tribunal de Contas a força da coisa julgada material.

A Corte admite se reveja acórdão de Tribunal de Contas, 'em seu aspecto formal' ou em caso de 'ilegalidade manifesta'.

Esta velha jurisprudência veio a ser confirmada em acórdão conduzido pelo saudoso Ministro Vitor Nunes Leal, e reduzido a ementa nestes termos:

Tribunal de Contas: julgamento das contas de responsáveis por haveres públicos. Competência exclusiva, salvo nulidade por irregularidade formal grave (MS nº 6.960, 1959), ou manifesta ilegalidade aparente (MS nº 7.280, 1960)' (RTJ 43/151).

Merece destaque, neste aresto, a manifestação do saudoso Ministro Barros Monteiro, nestas palavras:

'A segunda questão, de serem preclusivas e insuscetíveis de apreciação pelo Judiciário as decisões do Tribunal de Contas, eu acolho com reservas, diante do preceito do art 150, § 4º da CF, que reproduziu o dispositivo da Constituição anterior, segundo o qual não se pode subtrair da apreciação do poder Judiciário qualquer lesão do direito individual. Mas feita essa ressalva, estou de pleno acordo em que não se pode chegar a outra conclusão senão àquela do acórdão mencionado pelo eminente Ministro Victor Nunes, do qual foi Relator o Ministro Henrique D'Ávila: e que exprime o pensamento deste Tribunal. As decisões do Tribunal de Contas não podem ser revistas pelo Poder Judiciário, a não ser quanto ao seu aspecto formal' (RTJ 43/157).

Destes pronunciamentos resta clara uma constatação: impossível desconstituir o ato administrativo ungido pela aprovação do Tribunal de Contas, sem rescindir a Decisão desse colegiado, e para rescindi-la, é necessário que nela se apontem irregularidades formais graves ou ilegalidades manifestas.

Declarar nulo ato administrativo, sem agredir a Decisão do Tribunal de Contas que o aprovou é atitude tão absurda quanto a de este Tribunal reformar a sentença de primeiro grau, ao tempo em que não conhece do acórdão que a confirmou.

O acórdão recorrido não faz qualquer referência ao conteúdo ou à forma do aresto da Corte de Contas. Limita-se em afirmar que ele não imuniza o ato administrativo, de ser reexaminado pelo Judiciário.

Na parte, o acórdão também merece reforma." (*in* RDA vol. 188, 182-3).

30.Todas essas posições doutrinárias e jurisprudenciais, que apresentamos em debate, têm por escopo demonstrar o que, em rigor, prescinde de demonstração, dado estar inscul-

pida, de forma cristalina, no seio da Carta Magna, a autonomia e independência deste Tribunal em relação ao Congresso Nacional, bem como a exclusividade da competência que o Texto Maior lhe conferiu no art. 71, a despeito da posição do parecerista ora em pugna.

31. Por fim, aponta, o jurista Saulo Ramos, inconstitucionalidade do art. 44, da Lei Orgânica desta Corte, por violar o princípio maior da separação dos poderes, sugerindo, em arremate, que este Tribunal jamais se utilize daquela faculdade, sob pena de derrota na seara judicial.

32. Quanto a este último tópico, obviamente que não cabe a este Tribunal deliberar acerca da Constitucionalidade ou não do artículo indigitado; o que se deve ressaltar, isto sim, é a importância desse instrumento, votado pelo Parlamento, para esta Instituição, na medida em que possibilita a remoção em tempo hábil de pessoas empenhadas em obstaculizar a normal realização dos trabalhos, consoante a competência constitucionalmente reservada a esta Casa.

IV

33. Analisado o teor dos pareceres colacionados, forçoso é, como demonstrado, concluir que os argumentos jurídicos apresentados não encerram razões suficientes para ensejar a mudança do posicionamento até aqui adotado por este Tribunal, no sentido de que, ao sigilo fiscal, não pode ser irrogada a condição de casamata impenetrável, capaz de obstaculizar o desempenho das atribuições constitucionalmente deferidas a esta Corte. Mesmo porque há de se indagar se esse místico sigilo fiscal tem guarida constitucional explícita, ou se decorre de interpretação, em qualquer de suas modalidades, da Carta, ou se se encontra previsto apenas na norma infraconstitucional.

34. O § 1º, do art. 145, da CF reza: "*§ 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.* " (grifo nosso).

35. Entre os direitos individuais que devem ser respeitados, conforme o mandamento transcrito, está a inviolabilidade da vida privada. Mas, há que se questionar o que vem a ser, dentro do espírito da Constituição, privacidade.

36. A respeito desse tema, discorreu o Vice-Procurador-Geral, em parecer de sua lavra transcrito no voto do Ministro Francisco Rezek (de quem já nos socorremos em tópicos deste trabalho), o qual a inteligência do Magistrado reputa como uma das peças mais consistentes e de maior brilho, que o Ministério Público tem produzido em feitos de competência do Supremo Tribunal Federal:

"Não obstante essa repercussão mais ampla, o núcleo da 'privacy' situa-se na esfera das convicções íntimas do indivíduo, como as religiosas e políticas, nas relações de convivência familiar e afetiva, nos costumes sexuais, hábitos, dados clínicos, enfim, naquele reduto que não se exteriorize no âmbito da vida pública. Refere Zacharias Toron que Georges Duby, prefaciando a Obra Histórica da Vida Privada, chama a atenção para a circunstância de que a locução 'vida privada' sempre exprimia o contraste claramente detectado pelo senso comum, que opõe o privado ao público, e que se agrega a um conjunto constituído em torno da idéia de família, de casa de interior.

É possível que os dados bancários, em certos casos, deixem entrever aspectos da vida privada, como ocorreria, por exemplo, na revelação de gastos com especialidades médicas de certas enfermidades ou de despesas com pessoas das relações afetivas íntimas, que o cliente queira manter em segredo. Isso, contudo, é exceção, porque, em regra, as operações e serviços bancários não podem ser referidos a privacidade, no sentido em que é protegido no inciso X do art. 5º da Constituição. Assim, os dados bancários concernentes a pagamentos de compra de imóveis, os financiamentos para aquisição de casa própria ou os financiamentos públicos para o desen-

volvimento de atividades produtivas são alguns dos exemplos de informações que não se inserem no núcleo irredutível da privacidade".

37. De igual forma, também o sigilo fiscal, admitida a lição acima, dada a similaridade com o bancário, não pode estar na órbita da privacidade inviolável garantida pela Carta. Entretanto, sua previsão em lei que no caso do Código Tributário Nacional é recepcionado como lei complementar por força, principalmente, do art. 146 da Constituição Federal, é perfeitamente harmônica com o ordenamento constitucional, mas, de toda sorte, não deixa de ser previsão infraconstitucional, como, aliás, também o entendeu o Ministro Francisco Rezek ao iniciar o voto aqui multicitado.

38. Já o art. 71, C.F., ao estabelecer a competência deste Tribunal, como já repetido à exaustão, em seu inciso IV, dispõe:

"Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercício com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

.....omissis.....

IV — *realizar, por iniciativa própria*, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de comissão técnica ou de inquérito, *inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial*, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;" (grifos nossos).

39. Disso se conclui que a competência deste Tribunal deriva da própria Constituição, não havendo qualquer inovação, ou extrapolação no texto da Lei Orgânica.

40. Assim, dizer-se que o sigilo fiscal pode prevalecer, em oposição ao normal desenvolvimento dos trabalhos desta Corte, é admitir a hipótese absurda de superação de uma prerrogativa constitucional por uma norma infraconstitucional. Isto porque, entre outras atribuições, ao Tribunal é deferida a prerrogativa de realizar, inclusive por iniciativa própria, inspeções e auditorias em todas as unidades dos três poderes da República, sem exceção.

41. Os conceito e objetivo de uma auditoria são por demais cediços, não obstante, trazemos aqui algumas posições doutrinárias, para melhor explicitá-los.

42. Para A. LOPES DE SÁ, Auditoria é:

'Revisão, perícia, intervenção ou exame de contas ou de toda uma escrita, periódica ou constantemente, eventual ou definidamente."

43. E mais ainda, segundo aquele autor:

"O termo auditoria pode, todavia, ser observado sob prismas diversos:

1— exame de documentos antes de escriturados (pré-auditoria);

2 — exame sistemático, feito dentro da própria empresa, de todos os fatos;

3 — inspeção através de relatórios, incluindo análises, demonstrações, provas;

4 — exame para efeito de aprovação de contas, realizado anualmente ou semestralmente;

5 — exame eventual, pedido para efeito de retificações ou verificação de exatidão de procedimentos de uma administração etc.' (A. Lopes De Sá. Dicionário de Contabilidade, 8ª ed., Atlas, São Paulo, 1990 — pp. 35/36).

44. Por sua vez, subscrevendo um capítulo denominado "AUDITORIA DE RENDIMENTO EFECTIVO EN GOBIERNO", do livro "AUDITORIA OPERACIONAL", editado pela Asociacion de Contadores Gubernamentales, o norte-americano FRANKLIN C. PINKELMAN disse:

"La materia de auditoria tiene tres aspectos: Primero, la auditoría debe discutir el grado de suficiencia de control gerencial y los procesos y sistemas del control interno.

Segundo, la auditoría debe conducirse y el informe redactar-se con el fin de informar al gobernador, los legisladores y cualquier otro lector sobre la confiabilidad de la información producida por la entidad auditada. Esto incluye datos financieros e información estadística relacionado al problema que la entidad trata de resolver, y la información cuantitativa de insumo-producto relacionada a actividad de la entidad. Además, debe proporcionar información sobre la confiabilidad de la información cualitativa relacionada a la actividad de la entidad y sus objetos.

El tercer aspecto de información debe estar relacionado al proceso de la toma de decisiones al nível legislativo o ejectivo más alto.

Así, se debe proporcionar información que ayudará al gobernador o legislador en sus decisiones sobre prioridades en el uso de recursos.

Hablemos claro. El mejor beneficio potencial en la auditoría es el de contribuir a un mejor proceso de tomar decisiones. Algunos efectos secundarios que no deben confundirse con el principal son el atribuir la culpa de malos manejos o malas decisiones y frecuentemente sirve de defensa contra abusos en gerencia u operaciones de programa." (Asociacion de Contadores Gubernamentales. Auditoria Operacional, 2ª edición, Ed. DINTEL, Bogotá, 1981— p. 67).

45. Dentre as diversas modalidades de auditoria que a Constituição autoriza ao TCU realizar, destacamos, por sua abrangência, a auditoria operacional. Esta, segundo A. Lopes de Sá é:

"Auditoria Operacional: auditoria que verifica o 'desempenho' ou 'forma de operar' dos diversos órgãos e funções de uma empresa. Tal auditoria testa 'como funcionam' os diversos setores, visando, principalmente, à eficiência, à segurança no controle Interno e à obtenção correta dos objetivos" (A. Lopes De Sá, *opus cit.*, p. 38).

46. E ainda, segundo JOÃO MAURÍCIO MOTTA:

"Na Auditoria Operacional, o auditor servir-se-á dos registros contábeis para penetrar no mecanismo de um escolhido departamento, passando em cada setor, etapa por etapa, do início até o fim, seguindo todas as fases das operações desse Departamento, julgando, criticando, avaliando cada fase das operações geradoras de despesas ou de rendas, procurando solucionar as dificuldades encontradas ou trazendo melhorias." (João Maurício Motta, Auditoria, Princípios e Técnicas, 2ª ed., Atlas, São Paulo, 1992 — p. 19).

47. Dos conceitos acima expostos, dedutível é que, para o mister da auditoria, o acesso a todas e quaisquer informações, confidenciais ou não, é condição essencial, pois, em contrário, principalmente na auditora operacional, tornar-se-á impossível ao auditor concluir pelo normal funcionamento ou não do órgão auditado, sem conhecer sua dinâmica interna em minúcias, sua sintonia com o meio em que se encontra inserido, a legalidade dos atos de seus dirigentes, a economicidade de suas operações, dentre outros fatores.

48. Dito isto, analisemos a hipótese absurda de à Receita Federal, por causa do pretenso sigilo fiscal, ser lícito negar-se a prestar informações ou entregar documentos para exame por parte dos técnicos deste Tribunal. Caso isso ocorresse, teríamos, na prática, uma exceção à ação fiscalizadora desta Corte, que a Constituição não apóia, uma vez que, como enfatizado, esta autorizou a realização de auditorias e inspeções em todos os órgãos e unidades dos três poderes, e, para a realização de tal mister, imprescindível se faz o exame de todos os documentos e informações relevantes para um exato juízo da realidade vivenciada pelo auditado.

V

49. Dessarte, dúvidas não há de que a competência deste TCU decorre diretamente da Constituição Federal, e o sigilo fiscal, de norma infraconstitucional. Logo, num possível conflito entre os dois, mesmo aos olhos de um leigo, a solução óbvia é a imposição da norma constitucional.

50. Ademais, há de ficar claro que ao solicitar, por meio de seus técnicos, documentos e informações à Secretaria da Receita Federal, este Tribunal, além de exercer uma prerrogativa constitucional, em verdade não tem em mira a quebra do sigilo fiscal em si mesmo, uma vez que o objeto do exame não é, como já frisado nestes autos, perscrutar-se a privacidade do contribuinte, mas sim aferir a legalidade, moralidade e economicidade dos atos dos agentes do órgão Fazendário no relacionamento com aqueles contribuintes.

51. Assim, admitir-se hermetismo aos dados de contribuites, em Poder do órgão Fazendário, é admitir-se uma casa à parte de órgão público, imune à ação fiscalizadora desta Casa; é franquear-se a alguns agentes públicos a possibilidade da prática de atos que poderão afetar o interesse público (por causa da imunidade ao controle), o que obviamente é absurdo, em face do ordenamento constitucional vigente, máxime do artigo 71 da Carta.

52. Por fim, quanto à diligência proposta pelo titular da zelosa 5ª SECEX (fl. 117), entendemos que tal providência caberia à Secretaria em cuja clientela se insere a Secretaria da Receita Federal, para o que sugerimos a formação de apartado de folhas deste Processo (fls. 70/71 e 79/117).

53. Em face do exposto, o Ministério Público opina no sentido de que seja conhecido o presente Pedido de Reexame; para, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo-se íntegro o teor da Decisão nº 222/96-TCU — Plenário.

Ministério Público, em 30 de julho de 1996.

CRISTINA MACHADO DA COSTA E SILVA, Procuradora

DECISÃO Nº 577 /96-TCU-PLENÁRIO

1. Processo nº TC-003.315/96-7

2. Classe de Assunto: (VII) Representação de Reexame da Decisão nº 222/96 — TCU-Plenário

3. Interessada: 5ª SECEX

4. Órgão: Secretaria da Receita Federal

5. Relator: Ministro Paulo Affonso Martins de Oliveira

6. Representante do Ministério Público: Cristina Machado da Costa e Silva

7. Unidade Técnica: 5ª SECEX

8. Decisão: O Tribunal Pleno, diante das razões expostas pelo Relator, DECIDE:

8.1. Deixar de acolher o Recurso de Reexame apresentado pelo Sr. Everardo de Almeida Maciel, Secretário da Receita Federal (fls. 70/71).

8.2. Manter, em todos os seus termos, as Decisões nº 670/95-TCU — Plenário (fls. 20) e 222/96-TCU-Plenário (fl. 65);

8.3. Encaminhar cópia da presente Decisão, bem assim do Relatório/Voto que a embasam, ao Sr. Ministro de Estado da Fazenda e ao Sr. Secretário da Receita Federal.

9. Ata nº 36/96 — Plenário

10. Data da Sessão: 11/09/1996 — Ordinária.

11. Especificação do *quorum*:

11.1. Ministros presentes: Marcos Vinicios Rodrigues Vilaça (Presidente), Adhemar Paladini Ghisi, Carlos Átila Álvares da Silva, Homero dos Santos, Paulo Affonso Martins de Oliveira (Relator), Humberto Guimarães Souto, Bento José Bugarin e os Ministros-Substitutos José Antonio Barreto de Macedo e Lincoln Magalhães da Rocha.

MARCOS VINICIOS VILAÇA, Presidente

PAULO AFFONSO MARTINS DE OLIVEIRA, Ministro-Relator