

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA  
JULIO MARIO DE OLIVEIRA BATISTA

O SIGILO FISCAL:

Legitimados a Obter Informações Fiscais Diretamente da Administração  
Tributária

Brasília

2012

JULIO MARIO DE OLIVEIRA BATISTA

O SIGILO FISCAL:

Legitimados a Obter Informações Fiscais Diretamente da Administração Tributária

Trabalho de conclusão do curso apresentado junto ao Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário da Escola de Administração Fazendária, como requisito à obtenção do título de Especialista.

Orientadora: Prof(a) Me. Ana Maria Ribeiro dos Reis

BRASÍLIA

2012

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Batista, Julio Mario de Oliveira

Sigilo Fiscal: Legitimados a Obter Informações Fiscais  
Diretamente da Administração Tributária / Julio Mario de  
Oliveira Batista. – Brasília: 2012

52 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (Pós Graduação em  
Direito Tributário). Escola de Administração Fazendária  
(ESAF) – Brasília, 2012.

Orientadora: Prof(a). Me. Ana Maria Ribeiro dos Reis.

1. Direito Tributário. 2. Sigilo Fiscal. 3. Quebra. I. Título.

CDD: 341.39921

CDU: 336.2

JULIO MARIO DE OLIVEIRA BATISTA

O SIGILO FISCAL:

Legitimados a Obter Informações Fiscais Diretamente da Administração Tributária

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e aprovada em sua forma final pela Coordenação do Curso de Especialização em Direito Tributário da Escola de Administração Fazendária.

**Banca Examinadora:**

---

**Integrante: Me. Ana Maria Ribeiro dos Reis**

---

**Integrante: Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão**

---

**Integrante: Espec. Renato Wilson Chaves Lima Junior**

## CESSÃO DE DIREITOS

### O SIGILO FISCAL:

Legitimados a Obter Informações Fiscais Diretamente da Administração Tributária

Trabalho de conclusão do curso apresentado junto ao Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário da Escola de Administração Fazendária, como requisito à obtenção do título de Especialista.

“É concedida à Escola de Administração Fazendária – ESAF permissão para publicar este trabalho por via impressa ou para divulgá-lo em meio eletrônico, para fins de leitura, impressão e/ou *download* pela Internet, a título de divulgação da produção científica produzida em conjunto com a ESAF, sem ressarcimento dos direitos autorais”.

---

**Julio Mario de Oliveira Batista**

BRASÍLIA

2012

A minha esposa Carmem Regina e  
minhas filhas Julia e Luisa, amores da  
minha vida, pelo apoio incondicional.

## Agradecimentos

Ao Sr. Subsecretário da Receita Federal do Brasil, Sandro de Vargas Serpa, e ao Sr. Coordenador-Geral de Tributação, Fernando Mombelli pela iniciativa de realização da segunda turma deste curso.

Aos professores do Curso de Especialização em Direito Tributário pelos ensinamentos que contribuíram para este Trabalho de Conclusão de Curso.

Aos funcionários e servidores da Escola de Administração Fazendária que contribuíram para que o Curso de Especialização em Direito Tributário fosse realizado nas melhores condições possíveis.

Agradecimento especial a Professora Mestre Ana Maria Ribeiro dos Reis pela cuidadosa orientação que contribuiu sobremaneira para este Trabalho de Conclusão de Curso.

## Resumo

O presente estudo tem como objetivo examinar o instituto do sigilo fiscal à luz do ordenamento jurídico brasileiro, identificando as seguintes situações: permissão da divulgação de dados fiscais; permissão da transferência de dados fiscais; e quais entes são legitimados a obter dados fiscais diretamente da Administração Tributária. O trabalho parte da evolução histórica do sigilo no Brasil, apontando a legislação de regência, conceito, estrutura e fundamento do sigilo fiscal. Aborda a questão do sigilo fiscal em relação ao sigilo de dados na condição de garantia constitucional, decorrente da proteção à intimidade e à vida privada, consubstanciada nos incisos X e XII do art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, e como se processa a ponderação de princípios para solução do caso concreto.

Palavras chave: Sigilo Fiscal. Quebra. Princípios Constitucionais. Ponderação de Princípios. Legitimados Diretos.



## Abstract

This study objects the examination of tax secrecy in light of Brazilian legal system, identifying the following situations: the allowance to disclose tax data, the allowance to transfer tax data and which ones are the legitimate to obtain fiscal data from the Tax Administration. The study starts from the historical evolution of tax secrecy in Brazil, pointing its current law, concept, structure and legal basis. It approaches the issue of tax secrecy, in relation to confidentiality of data, as a constitutional guarantee, due to privacy and the protection of privacy, embodied in sections X and XII of the art. 5 of the Constitution of the Federative Republic of Brazil, 1988, and the balancing of principles for solving de case.

Tax Secrecy. Breach. Constitutional Principles. Balancing of Principles. Legitimate.

## SUMÁRIO

<b>Introdução</b> .....	<b>8</b>
<b>1 O Estado, a Administração Pública e a Administração Tributária</b> .....	<b>10</b>
1.1 <i>O Estado e a Administração Pública</i> .....	10
1.2 <i>A Administração Tributária e as Informações de Interesse Fiscal</i> .....	11
1.3 <i>O Sigilo das Informações em Poder do Fisco</i> .....	12
1.3.1 <i>As origens do Sigilo das Informações em Poder do Fisco</i> .....	12
1.3.2 <i>O Sigilo como Técnica de Incentivo ao Contribuinte</i> .....	13
1.3.3 <i>Dever de Sigilo Fiscal</i> .....	15
1.3.4 <i>A Divulgação de Informações não Amparadas pela Proteção do Sigilo fiscal</i> .....	16
1.4 <i>O Compartilhamento do Sigilo Fiscal</i> .....	17
1.4.1 <i>O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)</i> .....	19
<b>2 O Sigilo de Dados: o Sigilo Fiscal e o Sigilo Bancário</b> .....	<b>20</b>
2.1 <i>O Sigilo de Dados na Constituição Federal de 1988</i> .....	20
2.2 <i>O Sigilo de Dados e os Princípios Constitucionais</i> .....	23
2.2.1 <i>Princípio da Inviolabilidade da Vida privada</i> .....	23
2.2.2 <i>Princípio da Capacidade Contributiva</i> .....	24
2.2.3 <i>Princípios da Legalidade, da Impessoalidade, Da Moralidade, da Publicidade e da Eficiência</i> .....	25
2.2.4 <i>O Princípio da Supremacia do Interesse Público</i> .....	30
2.2.5 <i>Princípio da Proporcionalidade</i> .....	31
2.2.6 <i>A Ponderação de Princípios</i> .....	32
<b>3 Legitimados a Obter Informações Fiscais Diretamente da Administração Tributária</b> .....	<b>35</b>
3.1 <i>Poder Judiciário</i> .....	36
3.2 <i>Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI)</i> .....	38
3.3 <i>Ministério Público</i> .....	38
3.3.1 <i>Primeira Corrente: Desnecessidade de Prévia Autorização Judicial para a quebra do sigilo fiscal</i> .....	39
3.3.2 <i>Segunda Corrente: Prévia Autorização Judicial Para a Quebra de Sigilo fiscal</i> .....	42
<b>4 Considerações Finais</b> .....	<b>44</b>
<b>Referências</b> .....	<b>48</b>

## INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por objetivo trabalhar o conceito de sigilo fiscal e sua diferenciação de sigilo bancário, bem como uma sistematização da doutrina e da jurisprudência, que nos responda à seguinte pergunta essencial: quem são os legitimados a obter informações fiscais diretamente da Administração Tributária?

A relevância do tema reveste-se da qualidade de ser atual, polêmico e rico em jurisprudência. Vastamente analisado e discutido pelos doutrinadores, produz posicionamentos contraditórios nas mais variadas vertentes.

Não se pretende provar a certeza desta ou daquela corrente, mas analisá-las perante os princípios constitucionais: Inviolabilidade da Vida privada; Capacidade Contributiva; Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade; Eficiência; Supremacia do Interesse Público e Proporcionalidade.

A pesquisa realizada, quanto aos objetivos propostos, foi do tipo descritiva, buscando examinar o instituto do sigilo fiscal à luz da doutrina, do ordenamento jurídico brasileiro e da jurisprudência.

Quanto aos procedimentos foi utilizado o tipo de pesquisa dogmática (ou instrumental). A apreciação foi desenvolvida mediante pesquisa bibliográfica (indireta) e pesquisa da jurisprudência (direta).

No capítulo **O Estado, a Administração Pública e a Administração Tributária** serão apresentados: uma idéia geral de Estado e um panorama da Administração Pública Brasileira, com foco na Administração Tributária e nas Informações de Interesse Fiscal.

Essas informações uma vez em poder do Fisco envolvem sigilo, cuja regulamentação se encontra no Código Tributário Nacional (CTN), o qual também regula a divulgação de informações não amparadas pela proteção do sigilo e o seu compartilhamento.

Ainda nesse capítulo serão apontadas as origens do dever de sigilo fiscal e explanada a tese de que o sigilo já foi considerado uma técnica de incentivo ao contribuinte.

Na atual conjuntura, onde predomina a velocidade das comunicações e a necessidade cada vez maior de recursos financeiros por parte do Estado será descrito o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) como uma das ferramentas de integração das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atendendo mandamento da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988 (Constituição Federal de 1988), no art. 37, inciso XXII.

No capítulo **O Sigilo de Dados: o Sigilo Fiscal e o Sigilo Bancário** será debatido o sigilo de dados na Constituição Federal de 1988, à luz dos princípios constitucionais e examinado como se processa a ponderação de princípios para solução do caso concreto.

O capítulo **Legitimados a obter Informações Fiscais Diretamente da Administração Tributária** tratará das prerrogativas, em relação ao sigilo fiscal, do Poder Judiciário, das Comissões Parlamentares de Inquérito (CPIs) e do Ministério Público.

Por fim serão alinhavadas algumas **Considerações** acerca desse tema tão relevante e rico em questionamentos.

# **1 O ESTADO, A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

## **1.1 O Estado e a Administração Pública**

Conforme Canotilho (2007, p.83), Estado pode ser definido como “organização jurídica dotada de soberania, que se traduz em um poder supremo no âmbito de determinado território e de independência em face de outros Estados soberanos”. Suficiente saber que o Estado soberano detém um território e um poder político de comando (governo) em face de determinadas pessoas (população do território).

O governo é composto por um grupo de indivíduos (elite política) encarregado da gestão da coisa pública. Nas democracias essa elite política ocupa transitoriamente os cargos governamentais, constituindo o Poder Executivo (função executiva). O Estado também se manifesta por meio dos Poderes Legislativo e Judiciário. Importante para este estudo é entender o Governo em sua função executiva como um conjunto de órgãos (Administração Pública) a serviço do poder político.

Nas democracias constitucionais, a Administração Pública atua no sentido de prover recursos, por intermédio da tributação, para atingir o bem estar social da coletividade, condicionada pela ação cidadã dos indivíduos. Estes são partícipes do financiamento do Estado e beneficiários dos serviços estatais que lhes são prestados em contrapartida.

Nesse sentido se efetiva um dos mais incisivos poderes constitucionais do Estado: restringir a capacidade econômica individual para criar capacidade econômica social (VIOL, 2008, p. 1), sem perder de vista o equilíbrio que deve haver entre as necessidades de recursos do Estado e a capacidade contributiva do cidadão.

Érico Hack (2005, p. 5) bem ilustra a questão do equilíbrio da tributação estatal:

O excesso de absorção de recursos do contribuinte pelo Estado deriva na sua estagnação econômica e no seu empobrecimento. Como a tributação incide sobre o patrimônio, a riqueza do contribuinte, fica claro que o excesso da tributação ocasiona prejuízo à ela mesma, uma vez que o contribuinte empobrecido contribuirá menos ao Fisco. No curto prazo, portanto, um aumento de incidência tributária pode causar um aumento de arrecadação; no longo prazo, todavia, o aumento excessivo pode causar a diminuição do montante arrecadado, prejudicando o Estado. Da mesma maneira, o inverso é prejudicial: a diminuição excessiva da tributação no primeiro momento beneficia o contribuinte, permitindo-lhe o aumento de sua disponibilidade financeira. Todavia, se a situação persiste por longo tempo, corre-se o risco de privar o Estado de recursos necessários a investimentos em infra-estrutura, necessários ao desenvolvimento econômico. O contribuinte então não poderá crescer pela falta de investimentos estatais acabando por diminuir sua disponibilidade e seu crescimento.

Portanto, depreende-se que é essencial o controle do Estado sobre a vida privada do cidadão, compreendida aqui como patrimônio e renda. Tal identificação se justifica também pelo interesse de toda a sociedade na eficiente arrecadação de tributos, o que gera um campo fecundo de expectativas dessa mesma sociedade na correta aplicação dos recursos arrecadados.

## **1.2 A Administração Tributária e as Informações de Interesse Fiscal**

Administração Tributária pode ser entendida como um conjunto de ações e atividades que tem por objetivo precípuo fazer com que o contribuinte cumpra os preceitos da legislação tributária e as conseqüentes obrigações tributárias. O termo também é atribuído ao conjunto de órgãos públicos e autoridades administrativas legalmente dotadas de competências e poderes específicos ou gerais em matéria de fiscalização e aplicação da legislação tributária.

Dentro desse contexto, integra-se a administração encarregada de calcular e fiscalizar a arrecadação de tributos, já chamada de Erário ou Tesouro Público, podendo ser denominada Fisco (composta por seus agentes fiscais).

Ao longo da história se construiu um consenso quanto ao fundamental e imprescindível papel que desempenha o agente fiscal como elemento essencial no processo arrecadatório de um governo democrático.

Para o cumprimento de suas funções primordiais, necessita a Administração Tributária do máximo de informações relativas aos contribuintes.

Todavia, essas informações coletadas pelo Estado sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade do contribuinte, devem ser utilizadas tão somente para a efetivação das atividades inerentes ao Fisco, não devendo ser reveladas a terceiros estranhos às atividades tributárias ou àqueles que não tenham sido legalmente investidos da capacidade de fiscalização e controle da ética pública.

Conforme Seixas Filho (2011, p. 261-262) os agentes do Fisco “têm o dever-poder (potestade) de descobrirem os indícios de capacidade econômica de cada contribuinte”, investigando desde a atividade profissional desses contribuintes até os dados de sua vida privada “suficientes e imprescindíveis para o correto pagamento dos tributos que venham a ser devidos”.

No entanto, o cidadão precisa confiar que as informações solicitadas ou descobertas pelo Estado ficarão resguardadas (guardadas sob sigilo), servindo para o único fim de beneficiar a coletividade.

### **1.3 O Sigilo das Informações em Poder do Fisco**

#### **1.3.1 AS ORIGENS DO SIGILO DAS INFORMAÇÕES EM PODER DO FISCO**

No Brasil, o sigilo de informações de interesse fiscal aparece pela primeira vez na Lei nº 556, de 25 de junho de 1850 (Código Comercial). De acordo com seu art. 17 “nenhuma autoridade, juízo ou tribunal, debaixo de pretexto algum, por mais especioso que seja, pode praticar ou ordenar alguma diligência para examinar se o comerciante arruma ou não devidamente seus livros de escrituração mercantil, ou neles tem cometido algum vício”. (BRASIL, 1850).

Posteriormente, o instituto sigilo foi tratado quando do estabelecimento do Imposto de Renda, por meio da Lei nº 4.783, de 21 de dezembro de 1923, que alterou a Lei nº Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922.<sup>1</sup>

A Lei nº 4.783, de 1923, em seu art. 3º, § 7º, determinava que as declarações dos contribuintes estivessem sujeitas à revisão dos agentes fiscais, os quais não podiam solicitar a exibição de livros de contabilidade, documentos de natureza reservada ou esclarecimentos, devassando a vida privada do cidadão.

Já naquela oportunidade, obstáculos necessitavam ser suplantados para adoção do Imposto de Renda no Brasil. Diversas eram as opiniões sobre a instituição do imposto, entre elas a alegação de que a administração tributária invadiria a privacidade do contribuinte, já que teria acesso a dados de cunho privado.

A proibição de solicitar livros contábeis foi um dos obstáculos na fiscalização do Imposto de Renda e permaneceu até o final da década seguinte, quando foi publicado o Decreto-lei nº 1.168, de 22 de março de 1939, cujo art. 14 deu mais autonomia à fiscalização, autorizando os peritos e funcionários do Imposto de Renda a proceder a exame na escrita comercial dos contribuintes, para verificar a exatidão de suas declarações e balanços (BRASIL, 1939). Esse mesmo art. 14 revogou o disposto no art. 17 do Código Comercial de 1850.

O Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, que dispôs sobre a cobrança e fiscalização do Imposto de Renda, também tratou do tema, obrigando a todos que tomassem parte nos serviços do Imposto de Renda a guardar rigoroso sigilo sobre a situação de riqueza dos contribuintes. (BRASIL, 1943).

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), generaliza no ordenamento jurídico tributário o dever do sigilo fiscal. (BRASIL, 1966).

### 1.3.2 O SIGILO COMO TÉCNICA DE INCENTIVO AO CONTRIBUINTE

---

<sup>1</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Legislação do imposto de renda da pessoa física. Brasília, DF, 2011. Não paginado. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 10 nov. 2011.



Pode-se dizer que o sigilo das informações em poder do fisco representa uma técnica arrecadatória, pois o cidadão, para fornecer ao fisco informações de cunho privado, de interesse para a arrecadação de tributos, precisa confiar na manutenção do segredo.

O aprimoramento do sigilo, como técnica arrecadatória de incentivo ao contribuinte, surgiu no ordenamento jurídico brasileiro com o Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, cujos arts. 201 e 202 estabeleciam que todas as pessoas que tomassem parte nos serviços do Imposto de Renda seriam obrigadas a guardar rigoroso sigilo sobre a situação de riqueza dos contribuintes determinando que a revelação desse segredo seria punida de acordo com a lei penal:

Art. 201. Todas as pessoas que tomarem parte, nos serviços do Imposto de Renda são obrigados a guardar rigoroso sigilo sobre a situação de riqueza dos contribuintes.

§ 1º A obrigação de guardar reserva sobre a situação de riqueza dos contribuintes se estende a todos os funcionários do Ministério da Fazenda e demais servidores públicos que, por dever de ofício, vierem a ter conhecimento dessa situação.

§ 2º É expressamente proibido revelar ou utilizar, para qualquer fim, o conhecimento que os Servidores adquirirem quanto aos segredos dos negócios ou da profissão dos contribuintes.

§ 3º Nenhuma informação poderá ser dada sobre a situação financeira dos contribuintes, sem que fique registrado em processo regular que se trata de requisição feita por magistrado no interesse da Justiça. (Redação pela Lei nº 154, de 1947)

Art. 202. Aquele que, em serviço do Imposto de Renda, revelar informações que tiver obtido no cumprimento do dever profissional, ou no exercício do ofício em emprego, será responsabilizado como violador de segredo, de acordo com a lei penal. (BRASIL, 1943).

Colaciona-se para melhor entendimento da técnica acima mencionada, o texto esclarecedor de Seixas Filho (2011, p. 263):

A manutenção do sigilo fiscal é um valor que é resguardado pelas mais diversas legislações, não só pelo seu valor próprio de preservação do segredo profissional como pelo seu aspecto técnico de incentivo ao contribuinte para revelar a sua riqueza, como foi exposto pelo professor alemão Heinrich Wilhelm Kruse: “O contribuinte está tanto mais disposto a manifestar suas circunstâncias quanto mais garantia tenha de que as autoridades financeiras utilizam todas as circunstâncias por ela conhecidas somente para fins tributários (...)”

### 1.3.3 DEVER DE SIGILO FISCAL

A autoridade fiscal tem o dever de manter em segredo as informações que obtém no exercício das suas funções. Essa obrigação de não revelar tais informações encontra-se expressa no art. 198 do CTN:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 1º Exceção do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001). (BRASIL, 1966).

O mencionado dispositivo, além de ordenar à autoridade fiscal manter em segredo as informações obtidas dos contribuintes, estabelece as situações em que ocorrerá sua divulgação.

Expressa no art. 199 e respectivo parágrafo único, a primeira das exceções ao sigilo fiscal ocorrerá quando se realizar convênio entre as Fazendas da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios com o fim de obterem dados para melhor exercer a fiscalização dos tributos. Trata-se do compartilhamento do sigilo fiscal.

A segunda hipótese de exceção ao sigilo fiscal é dirigida aos casos em que o juiz entender necessário para o processo as informações obtidas pelo Fisco. Nesse caso, será observado o interesse da justiça, e não o interesse particular de uma das partes.

A terceira hipótese de exceção ao sigilo fiscal refere-se às solicitações de autoridades administrativas, quando devem ser atendidas as seguintes condições:

- I. A solicitação deve ser feita por autoridade administrativa no interesse da Administração Pública;
- II. Deve ser comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva;
- III. O processo administrativo deverá ter como objetivo investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa;
- IV. A entrega de informações será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

#### 1.3.4 A DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES NÃO AMPARADAS PELA PROTEÇÃO DO SIGILO FISCAL

O § 3º do art. 198 do CTN lista informações não amparadas pela proteção do sigilo fiscal. O referido dispositivo dispõe que não é vedada a divulgação de informações relativas a: 1. representações fiscais para fins penais, 2. a inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública e 3. a parcelamento ou moratória.

Extrai-se, à primeira vista, que tais informações podem ser tornadas públicas, de conhecimento da coletividade. Todavia, não significa a possibilidade de divulgação indiscriminada de dados em poder dos órgãos competentes. A lei relacionou as exceções, com o fim de permitir a divulgação juridicamente válida, realizada àquele que demonstre legítimo interesse legal. Nas palavras de Aldemário Araújo Castro (2003, p. 6) “é possível prestar informações fiscais para aquele que exercitará, com e a partir da informação, um direito consagrado na ordem jurídica em vigor”.

Cite-se, por exemplo, a divulgação pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional de lista de devedores de tributos federais. Esse assunto gerou grandes

controvérsias tanto em relação à legalidade quanto em relação ao caráter autoritário da medida, por visar, segundo diversos tributárias, ao constrangimento dos devedores por meio da divulgação pública (HOJE EM DIA, 2009).

#### 1.4 O Compartilhamento do Sigilo Fiscal

Diferentemente das situações tratadas no § 1º do art. 198 do CTN <sup>2</sup>, o art. 199 estabelece situações de transferência de informações entre a Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio (BRASIL, 1966)

É o caso do compartilhamento do sigilo fiscal.

No mesmo sentido a Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos:

Art. 199 (...)  
Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001). (BRASIL, 1966)

---

<sup>2</sup> CTN – “Art. 198 (...)

§ 1º Exceção do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.”. (BRASIL, 1966)

O parágrafo único do art. 199 do CTN, autoriza a RFB a permutar informações protegidas, ou não, por sigilo fiscal com Estados estrangeiros, desde que seja no interesse da fiscalização e arrecadação de tributos, e nos limites de tratados, acordos ou convênios que disciplinam a matéria.

Os meios de intercâmbio de informações (tratados, acordos ou convênios) possuem especificidades e limitações próprias quanto à confidencialidade, uso e repasse das informações obtidas.

Há que se observar na confecção dos termos do meio de intercâmbio, as especificidade de cada país em relação ao sigilo das informações tratadas bem como aspectos referentes à reciprocidade, que limitam e/ou flexibilizam o uso ou repasse de informações para um fim específico ou casos concretos.

Ainda, em relação ao compartilhamento do sigilo fiscal entre os entes da Federação, imprescindível mencionar que a Constituição Federal de 1988, no art. 37, inciso XXII, determina que as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

Tal comando é fruto da idéia do federalismo cooperativo, cujos preceitos estabelecem entre os entes da federação na execução das tarefas determinadas pela Constituição Federal de 1988: cooperação e desenvolvimento de atividades conjuntas para atender melhor a população em suas necessidades.<sup>3</sup>

Uma das formas encontradas para conciliar o maior poder da União com a maior autonomia local foi a criação de um sistema de cooperação administrativa e financeira entre os entes da federação, cuja vantagem está na aproximação das três esferas de governo.

---

<sup>3</sup> Cf Ricardo Lodi Ribeiro (2005, p. 11) com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o Brasil voltou a adotar um federalismo cooperativo de viés democrático, que se revela no artigo 23 da Constituição, que estabelece as competências comuns para União, Estados, Distrito Federal e Municípios, levando em consideração, segundo o parágrafo único do mesmo artigo, que as normas para a cooperação entre eles serão definidas em lei complementar, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e bem-estar social em âmbito nacional; e no artigo 24, que estabelece as competências concorrentes entre União, Distrito Federal e Estados-membros. O cooperativismo também se dá pela repartição das receitas tributárias de impostos federais com Estados e Municípios e de impostos estaduais com os Municípios.

#### 1.4.1 O SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED)

O SPED foi instituído por meio do Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, com o fim de beneficiar os contribuintes na forma de simplificação e racionalização de obrigações acessórias, agilização dos procedimentos sujeitos a controle das administrações tributárias e redução de custos com armazenamento de documentos em papel; e em outra frente, para beneficiar as administrações tributárias ao proporcionar a integração administrativa, padronização e melhor qualidade das informações, racionalização de custos e maior eficácia da fiscalização (BRASIL, 2007).

Dentre os pressupostos a serem observados pelos partícipes do SPED estão:

- a) o compartilhamento das bases de dados entre as Administrações Tributárias; e
- b) a preservação do sigilo fiscal, nos termos do CTN.

São usuários do SPED:

- a) a Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda (RFB);
- b) as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante convênio celebrado com a RFB; e
- c) os órgãos e as entidades da administração pública federal direta e indireta que tenham atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização dos empresários e das sociedades empresárias.

As informações armazenadas no SPED são compartilhadas pelos seus usuários, no limite de suas respectivas competências, e sem prejuízo da observância da legislação referente aos sigilos comercial, fiscal e bancário.

Importante ressaltar que as pessoas jurídicas também poderão acessar as informações por elas transmitidas.

## 2 O SIGILO DE DADOS: O SIGILO FISCAL E O SIGILO BANCÁRIO

### 2.1 O Sigilo de Dados na Constituição Federal de 1988

No ordenamento jurídico brasileiro, o sigilo de dados configura uma garantia constitucional, decorrente da proteção à intimidade e à vida privada, consubstanciada nos incisos X e XII do art. 5º da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

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:

(...)

X – são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito à indenização pelo dano material ou moral, decorrente de sua violação;

(...)

XII – é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal; (BRASIL, 2011a).

No enunciado do art, 5º, XII, estaria expressa a garantia do sigilo de informações armazenadas em banco de dados oficiais, e não apenas da correspondência, das comunicações telegráficas, de dados e telefônicas.

Coaduna-se com a interpretação de Marco Aurélio Greco (2005) *apud* (WASSERMAN; MINATEL, 2010, p. 314):

(...) segundo o qual o legislador constituinte procurou "(...) resguardar as várias vicissitudes que a informação pode sofrer, mas sempre mantendo o núcleo básico da proteção que é impedir que terceiros tenham acesso às informações em si, ainda que em trânsito nas mãos de terceiros". Peremptoriamente, conclui o autor que "(...) a inviolabilidade prevista no inc. XII do artigo 5º da CF88, a meu ver, cobre a informação em si (armazenada como um dado, constante de correspondência ou transmitida por qualquer meio)".

Segundo Saraiva Filho (2011, p. 19), os sigilos fiscal e bancário não foram previstos explicitamente na Constituição Federal de 1988 como um direito fundamental. Porém, tanto o Supremo Tribunal Federal (STF) quanto o Superior Tribunal de Justiça (STJ) “os enxergam como corolários do direito à inviolabilidade da intimidade e da vida privada e da comunicação de dados”.

Corroborando essa tese Ferraz Junior (2011, p. 115) que, ao tratar de sigilo bancário, enfatiza que “importante é a discussão em torno da inviolabilidade do sigilo de dados, expressão que não existia nas constituições anteriores. Não sendo expressa a menção a sigilo bancário na Constituição, seu estatuto constitucional depende de interpretação”.

Na opinião de Barbeitas (2003, p.20) a Constituição Federal de 1988 fixou um rol extenso de direitos individuais e coletivos, dentre estes, o sigilo de dados, que sempre tivera *status* infraconstitucional.

A despeito de opiniões convergentes ou divergentes, é fato que o constituinte, no capítulo “Dos direitos e deveres individuais e coletivos”, art. 5º, incisos X e XII, insculpiu na Constituição Federal de 1988 a inviolabilidade da intimidade, da vida privada e do sigilo de dados.

Entre os dados sigilosos a que se refere o dispositivo constitucional estariam os bancários e fiscais, de forma que os primeiros não estariam acessíveis à Administração Tributária, a não ser por expressa determinação judicial.

Com relação aos dados bancários, alerta Torres (2011, p. 147) que “a problemática do sigilo bancário sofre a influência da questão do sigilo fiscal (...). Mas os dois problemas são distintos”.

Enquanto o sigilo bancário protege os dados do cidadão os quais se encontram em instituições bancárias e financeiras, o sigilo fiscal protege dados em poder do Fisco.

Para Cassone (2011, p. 224) “Sigilos bancário e fiscal são institutos autônomos e, conforme a finalidade, espécies de um mesmo gênero (...) as expressões ‘sigilo bancário’ e ‘sigilo fiscal’ são distintas, autônomas, pois os dados de uma podem ser obtidos para determinados fins, e os dados de outra expressão para fins diferentes”.



A questão é bastante controversa na doutrina e na jurisprudência. O cerne da discussão está em saber se a quebra de sigilo bancário pode ser realizada diretamente pelo fisco (ou pelo Ministério Público) ou se está abrangida pela esfera de reserva de jurisdição, de modo que somente por autorização judicial poderia ocorrer.

A situação poderá ser esclarecida após o julgamento definitivo da questão da quebra do sigilo bancário pela RFB, que, até o momento, encontra-se pendente de julgamento no STF.<sup>4</sup>

Releva notar que, embora os sigilos fiscal e bancário tenham amparo no texto constitucional, o qual resguarda os direitos fundamentais, como o direito à intimidade, à vida privada e ao sigilo de dados (art. 5º, X e XII), esse direito não possui caráter absoluto, podendo ser afastado quando configurada prática de atos ilícitos ou envolver interesse público. Um direito não é, em tese, absoluto a ponto de se sobrepor a outro, independentemente das características de cada realidade.

Em decisão do STJ no HC 93250/MS, julgado em 16/06/2008, a relatora Ministra Ellen Gracie afirma que “na contemporaneidade, não se reconhece a presença de direitos absolutos, mesmo de estatura de direitos fundamentais previstos no art. 5º, da Constituição Federal, e em textos de Tratados e Convenções Internacionais em matéria de direitos humanos”. (BRASIL, 2008b)

Por fim, cabe consignar que a Declaração Universal dos Direitos Humanos (1948) consagra a relatividade dos direitos fundamentais ao dispor:

Artigo XXIX - 1. Toda pessoa tem deveres para com a comunidade, na qual o livre e pleno desenvolvimento de sua personalidade é possível. 2. No exercício de seus direitos e liberdades, toda pessoa estará sujeita apenas às limitações determinadas pela lei, exclusivamente com o fim de assegurar o devido reconhecimento e respeito dos direitos e liberdades de outrem, e de satisfazer às justas exigências da moral, da ordem pública e do bem-

---

<sup>4</sup> O plenário do Supremo Tribunal Federal tomou decisões antagônicas sobre o mesmo assunto, em um período curto de tempo.

No dia 24 de novembro de 2010, ao julgar a AC 33/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. p/ acórdão Min. Joaquim Barbosa, DJe 03/12/2010, o tribunal autorizou que o fisco “quebrasse” o sigilo bancário de uma pessoa jurídica de direito privado, sem a intervenção do Poder Judiciário.

No dia 15 de dezembro de 2010, ao contrário, no julgamento do RE 389808/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, o plenário do STF não permitiu a quebra de sigilo bancário diretamente pela autoridade fiscal. Para esta última decisão, somente por meio do judiciário é possível quebrar o sigilo bancário. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo nº 613/2011, disponível em <http://www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo613.htm>. Acesso em 02 nov. 2011.

estar de uma sociedade democrática. 3. Esses direitos e liberdades não podem, em hipótese alguma, ser exercidos contrariamente aos propósitos e princípios das Nações Unidas (NAÇÕES UNIDAS, 2011).

## **2.2 O Sigilo de Dados e os Princípios Constitucionais**

### **2.2.1 PRINCÍPIO DA INVIOABILIDADE DA VIDA PRIVADA**

O princípio da inviolabilidade da vida privada passou a constar expressamente como um direito fundamental no ordenamento jurídico nacional com a promulgação da Constituição Federal de 1988, plasmado no inciso X do art. 5º, que trata dos direitos e garantias fundamentais.

Vislumbra-se a relação entre o princípio da inviolabilidade da vida privada e o sigilo de dados quando o indivíduo compartilha fatos e informações com determinadas instituições. Neste caso assume a condição de titular dessas informações ou fatos cujo caráter não permite a divulgação a terceiros.

De forma superficial pode-se dizer que o sigilo fiscal se refere mais especificamente à esfera econômica do indivíduo enquanto o sigilo bancário guarda uma relação mais estrita com sua esfera íntima. Verifica-se que as informações bancárias traduzem, atualmente, os fatos cotidianos da vida dos correntistas: pagamentos, depósitos, transferências e outros que podem, de alguma forma, revelar a intimidade de seus autores.

Muito já se discutiu e ainda se discute sobre intimidade e privacidade, porém, para fins de delimitação deste estudo, importa verificar que os órgãos de fiscalização do Estado não estão interessados na intimidade dos cidadãos, mas em informações privadas que garantam o cumprimento de outras missões institucionais como o bem estar da coletividade.

Interessante consignar que o indivíduo poderia optar por não estabelecer relacionamento com instituições financeiras, guardando suas economias em sua própria casa, porém não poderia se furtar ao relacionamento com o Fisco, pois esta

relação é parte inerente à sua condição de cidadão contribuinte. Este para estar em dia com a cidadania deve prestar informações, obrigatoriamente, ao Fisco, o qual, em contrapartida, tem o dever de manter o sigilo fiscal.

### 2.2.2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A Constituição Federal de 1988 resguarda a intimidade e a privacidade dos cidadãos, todavia, em seu art. 5º, também prescreve o dever de fiscalização estatal inserido no art. 145:

Art. 145. (...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a estes objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 2011a).

Abundante doutrina tem sido produzida referente ao mencionado dispositivo, com o intuito de esclarecer o significado, a abrangência e a relação com os demais princípios constitucionais

Sobre o tema assim afirma Marco Aurélio Greco (2007) *apud* (FAVARETTO, 2007, p. 1):

(...) este dispositivo se relaciona diretamente com a implementação da efetividade do princípio da capacidade contributiva.(...) Para este fim a CF atribuiu um poder ao Fisco, consistente em facultar-lhe obter informações privilegiadas, que não estão normalmente acessíveis a terceiros pessoas. Na medida em que o dispositivo constitucional atribui um poder exclusivo e qualificado ao Fisco, consagra, ao mesmo tempo, uma restrição ao uso dessas informações, pois, se a CF só autoriza tal acesso ao Fisco, não está admitindo que essas informações sejam tornadas públicas(...) a CF está

apenas assegurando ao Fisco um maior acesso a tais elementos, como instrumento de conferir efetividade ao princípio da capacidade contributiva.

Grande parte da doutrina e diversos julgados<sup>5,6</sup> reiteram que o art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988 faculta à administração tributária, nos termos da lei, criar instrumentos ou mecanismos que lhe possibilite identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitados os direitos individuais, especialmente para conferir efetividade aos princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva.

### 2.2.3 PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA IMPESSOALIDADE, DA MORALIDADE, DA PUBLICIDADE E DA EFICIÊNCIA

O artigo 37 da Constituição Federal de 1988 elenca os princípios inerentes à Administração Pública: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Esses princípios tem a função de nortear a própria construção do Direito Administrativo, em sua unidade e coerência, controlando as atividades administrativas de todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Os interesses da Administração Pública estão previstos nesse artigo 37 e se manifestam no princípio da supremacia do interesse público, que é um dos principais fios condutores da conduta administrativa.

---

<sup>5</sup> Cf Rel. Juíza Sallete Nascimento, TRF 3 no AMS 1888 SP 2001.61.13.001888-5, julgado em 26/06/2002: "(...) III. Impõe-se, na espécie, a exegese harmônica do Texto Constitucional compatibilizando-se o exercício dos direitos consagrados no art. 5º, XII com a previsão contida no § 1º, do art. 145, pertinente à identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte para fins de tributação" (BRASIL, 2002c).

<sup>6</sup> Cf Recurso Representativo de Controvérsia. Sigilo Bancário, STJ: "(...) Com efeito, o art. 145, § 1º, da CF/1988 faculta à administração tributária, nos termos da lei, criar instrumentos ou mecanismos que lhe possibilitem identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitados os direitos individuais, especialmente para conferir efetividade aos princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva" (BRASIL, 2009).

### 2.2.3.1 Princípio da Legalidade

O Princípio da legalidade é basilar e fundamento do Estado democrático de direito, tendo por fim a harmonia entre os instrumentos de poder do Estado e a liberdade do cidadão no sentido que “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II da Constituição Federal de 1988).

Como princípio dirigido especificamente à Administração Pública (art. 37, Constituição Federal de 1988) quis o constituinte enfatizar que o administrador não pode fazer o que bem entender na busca do interesse público, mas agir segundo a lei, só podendo fazer aquilo que a lei expressamente autoriza e no silêncio da lei, em tese, estaria proibido de agir.

No direito tributário o princípio da legalidade também se apresenta como limite à atuação do Estado, visto que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão exigir, nem majorar tributos, senão em virtude de lei (art. 150, I, da Constituição Federal de 1988 - observadas as exceções arroladas na própria).

### 2.2.3.2 Princípio da Impessoalidade

Segundo esse princípio a Administração Pública, representada pelas autoridades políticas, pelos administradores e por todos os servidores públicos, deve realizar atos cuja finalidade se dirige exclusivamente ao interesse público. Esses atos não serão imputados a quem os pratica, mas sim à entidade pública à qual está vinculado.

Assim se manifesta Amaral (2005, p. 1) ao resumir as variadas visões do mencionado princípio:

A análise do princípio da impessoalidade na doutrina brasileira revela que a esta norma têm sido atribuído diferentes significados e alcances, conforme o autor estudado.

Assim é que Hely Lopes Meirelles e Diogo de Figueiredo Moreira Neto [08] tendem a conceituá-lo como o princípio da finalidade, enquanto Maria Sylvia Zanella Di Pietro, além da relação com a finalidade pública, vê no princípio o fundamento para a imputação dos atos administrativos à Administração, e não à pessoa do agente que o pratica.

Noutra esteira, Celso Antônio Bandeira de Mello o identifica com o princípio da igualdade, no que é acompanhado por vários outros autores.

Há ainda quem identifique a impessoalidade com a moralidade, como faz Ives Gandra da Silva Martins.

Enfim, alguns autores procuram seguir a tendência atual de buscar um significado autônomo para a impessoalidade, o que fazem aproximando-o da idéia de imparcialidade. Entre estes, Lucia Valle Figueiredo, Carmem Lúcia Antunes Rocha e Ana Paula Oliveira Ávila.

### 2.2.3.3 Princípio da Moralidade

O princípio da moralidade é efetivado em combinação com os princípios da legalidade e da impessoalidade.

Segundo Hely Lopes Meirelles (2010, p. 90) não basta o agente público agir de acordo com a lei e impessoalmente, tem que pautar sua conduta tanto na moral comum como na moral administrativa, assim sintetiza as lições de Maurice Hauriou:

A moralidade administrativa constitui, hoje em dia, pressuposto de validade de todo ato da Administração Pública (CF, art. 37, caput). Não se trata – diz Hauriou, o sistematizador de tal conceito – da *moral comum*, mas sim de uma *moral jurídica*, entendida como "o conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração".<sup>44</sup> Desenvolvendo sua doutrina, explica o mesmo autor que o agente administrativo, como ser humano dotado da capacidade de atuar, deve, necessariamente, distinguir o Bem do Mal, o honesto do desonesto. E, ao atuar, não poderá desprezar o elemento ético de sua conduta. Assim, não terá que decidir somente entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas também entre o honesto e o desonesto. Por considerações de Direito e de Moral, o ato administrativo não terá que obedecer somente à lei jurídica, mas também à lei ética da própria instituição, porque nem tudo que é legal é honesto, conforme já proclamavam os romanos: "*non omne quod licet honestum est*". A moral comum, remata Hauriou, é imposta ao homem para sua conduta externa; a *moral administrativa* é imposta ao agente público para a sua conduta interna, segundo as exigências da instituição a que serve e a finalidade de sua ação: o bem comum.

No caso específico do Sigilo Fiscal, mesmo que a legislação defina as situações em que é possível o compartilhamento de segredos do contribuinte, resta ainda ao servidor uma margem de reflexão sobre o legal e o honesto. Há casos em que, apesar da permissão da lei, a ação administrativa pode caracterizar-se como não moral ou não ética.

Em suma, a atuação do servidor não deve pautar-se somente ao que a lei permite e a possível punição em caso de respectivo descumprimento, mas a conceitos éticos e morais que dão base para o fiel cumprimento das missões individuais do servidor e missões do órgão público ao qual pertença.

#### 2.2.3.4 Princípio da Publicidade

É o princípio por excelência da transparência pública, pois, como regra geral, nenhum ato administrativo pode ser sigiloso, comportando exceções de ordem legal que visem à segurança pública ou o bem comum.

No ordenamento jurídico nacional, a regra é a publicidade dos atos da administração; o sigilo é a exceção.

O sigilo fiscal se enquadra na exceção.

O princípio da publicidade se dá sob o aspecto da divulgação oficial dos atos administrativos, a fim de torna-los válidos perante o público. Permite-se dessa forma, possíveis inconformismos e consequentes recursos que resultam na revisão, anulação ou confirmação dos atos praticados pela administração.

No tocante à publicidade estatal, cumpre salientar que esta só será admitida caso tenha caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos.<sup>7</sup>

Nas palavras de Hely Lopes Meirelles (2010, p. 97):

---

<sup>7</sup> Constituição Federal do Brasil de 1988 – “Art. 37 (...)

§ 1º - A publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos.” (BRASIL, 2011a).

A publicidade, como princípio de administração pública (CF, art. 37, *caput*), abrange toda atuação estatal, não só sob o aspecto de divulgação oficial de seus atos como, também, de propiciação de conhecimento da conduta interna de seus agentes. Essa publicidade atinge, assim, os atos concluídos e em formação, os processos em andamento, os pareceres dos órgãos técnicos e jurídicos, os despachos intermediários e finais, as atas de julgamentos das licitações e os contratos com quaisquer interessados, bem como os comprovantes de despesas e as prestações de contas submetidas aos órgãos competentes. Tudo isto é papel ou documento público que pode ser examinado na repartição por qualquer interessado, e dele pode obter certidão ou fotocópia autenticada para os fins constitucionais.

Por fim o princípio da publicidade é inerente à coisa pública, o qual não pertence a um só, mas a todos.

#### 2.2.3.5 Princípio da Eficiência

É o princípio da inovação que visa à busca da qualidade dos serviços prestados pelo Estado. Determina que o servidor público deve estar imbuído de prestar serviços ou oferecer produtos públicos agregados dos valores da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade, que transmitam a idéia da boa administração, da boa aplicação dos recursos públicos, enfim da satisfação das necessidades dos cidadãos.

Hely Lopes Meirelles (1990, p. 90) se referiu à eficiência como um dos deveres da administração. Definiu-a como:

(...) o que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público



e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.

#### 2.2.4 O PRINCÍPIO DA SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO

O princípio da supremacia do interesse público sobre o particular tem nascimento no século XIX, quando começaram a surgir reações contra o individualismo jurídico, pois o direito deixa de ser apenas um instrumento de garantia dos direitos dos indivíduos e passa a objetivar a consecução da justiça social e do bem comum (DI PIETRO 2007, p. 69).

Di Pietro (2007, p. 69), ao tratar de interesse público, dispõe que as normas de direito público, embora protejam reflexamente o interesse individual, tem o objetivo primordial de atender ao bem-estar coletivo. Afirma ainda que, “(...) substituiu-se a idéia do homem como fim único do direito (...) pelo princípio que hoje serve de fundamento para todo o direito público e que vincula a Administração em todas as suas decisões: o de que os interesses públicos têm supremacia sobre os individuais”.

O interesse público deve ser entendido como o interesse do todo, do conjunto social, e nada mais é que a dimensão pública dos interesses individuais, ou seja, dos interesses de cada indivíduo enquanto partícipe da sociedade (MELLO, 2009, p. 61).

Assim, ensina Celso Antonio Bandeira de Mello (2009, pag. 61) que “o interesse público deve ser conceituado como o interesse resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da sociedade e pelo simples fato de o serem”.

Questiona-se, então, como poderia o interesse individual ser observado quando a Administração Pública tem o dever de atender os anseios coletivos? Nessa senda é que essa mesma Administração Pública, bem como todos os poderes estatais, devem recorrer aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, sendo necessária a ponderação do interesse público e do individual, a fim de saber qual o interesse será aplicável ao caso concreto.

## 2.2.5 PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Para Teixeira e Haeblerlin (2005), a finalidade da aplicação do princípio da proporcionalidade é a proteção dos direitos fundamentais, garantindo a otimização desses direitos segundo as possibilidades fáticas ou jurídicas. Concluem que a proporcionalidade pode ser entendida como um instrumento de ponderação de princípios a fim de alcançar a dignidade da pessoa protegida, porém sem esquecer a dignidade das pessoas que não estão envolvidas diretamente no caso concreto, mas que podem ser afetadas.

Para Gilmar Mendes (1999, p. 72):

(...) a aplicação do princípio da proporcionalidade se dá quando verificada restrição a determinado direito fundamental ou um conflito entre distintos princípios constitucionais de modo a exigir que se estabeleça o peso relativo de cada um dos direitos por meio da aplicação das máximas que integram o mencionado princípio da proporcionalidade. São três as máximas parciais do princípio da proporcionalidade: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito. Tal como já sustentei em estudo sobre a proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, há de perquirir-se, na aplicação do princípio da proporcionalidade, se em face do conflito entre dois bens constitucionais contrapostos, o ato impugnado afigura-se adequado (isto é, apto para produzir o resultado desejado), necessário (isto é, insubstituível por outro meio menos gravoso e igualmente eficaz) e proporcional em sentido estrito (ou seja, se estabelece uma relação ponderada entre o grau de restrição de um princípio e o grau de realização do princípio contraposto).

Conclui-se que o princípio da proporcionalidade constitui meio adequado e apto para a solução dos conflitos, tendo seu relevante papel de concretizador dos direitos fundamentais, fazendo um controle das atividades restritivas a esses direitos e impedindo a violação do texto constitucional, de sorte a impedir a aniquilação de direitos fundamentais sem qualquer reserva de restrição autorizada pela Constituição Federal de 1988.

## 2.2.6 A PONDERAÇÃO DE PRINCÍPIOS

Como visto, na constatação dos princípios constitucionais relacionados ao sigilo de dados verifica-se a questão da colisão de direitos fundamentais ou de princípios e valores constitucionais:

Fala-se em colisão entre direitos fundamentais quando se identifica conflito decorrente do exercício de direitos individuais por diferentes titulares. A colisão pode decorrer igualmente, de conflito entre direitos individuais do titular e bens jurídicos da comunidade. (MENDES; COELHO; BRANCO, 2007, p. 332).

Observa-se na questão do sigilo fiscal um exemplo de colisão entre direitos individuais (vida privada) e direitos da coletividade (interesse público) a ser solucionado pela ponderação de princípios.

Trata-se de um exemplo de colisão em sentido amplo, pois envolve direito fundamental (direito à intimidade e à privacidade) e outros princípios ou valores que têm por escopo a proteção de interesses da comunidade.<sup>8</sup>

Canotilho (2007, p. 459) afirma que a determinação do âmbito da proteção de um direito pressupõe necessariamente a equação com outros bens, “havendo a possibilidade de o núcleo de certos direitos, liberdades e garantias poder vir a ser relativizado em face da necessidade de defesa de outros bens”.

Sobre a colisão de princípios, Bonavides (2009, p. 270), explica a opinião de Alexy (1993):

A colisão decorre, p. ex., se algo é vedado por um princípio, mas permitido por outro, hipótese em que um dos princípios deve recuar. Isto, porém, não significa que o princípio do qual se abdica seja declarado nulo, nem que

---

<sup>8</sup> Cf Mendes; Coelho; Branco, 2007, p. 332: “As colisões em sentido estrito referem-se apenas àqueles conflitos entre direitos fundamentais. As colisões em sentido amplo envolvem os direitos fundamentais e outros princípios ou valores que tenham por escopo a proteção de interesses da comunidade.” .

uma cláusula de exceção nela se introduza. Antes, quer dizer – elucida Alexy – que, em determinadas circunstâncias, um princípio cede ao outro ou que, em situações distintas, a questão de prevalência se pode resolver de forma contrária.

Desse modo, quando haja interesse público a proteger, os direitos fundamentais expressos na Carta Magna devem ser relativizados em prol da coletividade, conforme Walber Agra (2002, p. 143):

Um dos princípios vetores para a limitação dos direitos fundamentais é o interesse público, obedecendo ao princípio do bem comum. A utilização excessiva do direito fundamental não pode afrontar os interesses da coletividade, devendo prevalecer uma interpretação no sentido de que o direito não seja obnubilado nem o interesse público seja prejudicado.

Sendo assim, mesmo a considerar o direito ao sigilo de dados a proteger a intimidade e a vida privada, como direito fundamental, tal direito não se sobrepõe ao interesse público.

Contudo, é no caso concreto que se verificará como se processará a ponderação de interesses: os direitos fundamentais não são absolutos e princípios constitucionais não se excluem. É certo que são invioláveis a vida privada e a intimidade das pessoas. Todavia, também é certo que a supremacia do interesse público é princípio albergado pela Constituição Federal de 1988 em diversos artigos.

Na ponderação de princípios constitucionais se verifica o princípio que deve prevalecer, e o que tem prevalecido é que o interesse pessoal cede ao interesse público. É o que extrai da decisão do TJDF AR do AI 20100020200417, acórdão 494.280, julgado em 23/03/2011, na qual assim se manifesta o Desembargador Esdras Neves:

(...) é inegável que se tem adotado o entendimento de que ninguém pode escudar-se por detrás de uma proteção constitucional (intimidade, vida privada: sigilo fiscal), para impedir a atividade de outrem, também protegida pela Constituição (livre iniciativa: conhecimento do patrimônio do devedor, para que seja excutido em sede judicial), não importando isso em violação ao sigilo fiscal, uma vez que as informações recebidas do Fisco, como se

sabe, permanecem, embora em Juízo, integralmente protegidas pelo sigilo, já que ninguém tem acesso a essas informações, exceto o órgão judicial e as partes. (DISTRITO FEDERAL, 2011).

### **3 LEGITIMADOS A OBTER INFORMAÇÕES FISCAIS DIRETAMENTE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Nessa senda, seguro de que o interesse pessoal, em muitas situações, cede ao interesse coletivo, especialmente para conferir efetividade ao princípio da capacidade contributiva, determinados entes necessitam obter informações que se encontram em poder do fisco.

A fonte de legitimação para esses entes obterem informações fiscais encontra-se na própria Constituição Federal de 1988, reproduzida na lei e reconhecida pela jurisprudência dos Tribunais Superiores Nacionais.

Apresentam-se como entes públicos legitimados a obter informações em poder da Administração Tributária o Poder Judiciário, as Comissões Parlamentares de Inquérito (CPI) e o Ministério Público.

No caso do Poder Judiciário, o próprio CTN autoriza a requisição de informações protegidas por sigilo fiscal diretamente à Administração Tributária. A jurisprudência tratou de configurar os limites e especificidades dessa autorização.

As CPI tiveram delimitadas a natureza e as atribuições institucionais por meio da Constituição Federal de 1988. A jurisprudência veio estabelecer os procedimentos a serem observados pelas CPI afim de que os dados obtidos não fossem sujeitos a pena de nulidade.

Com relação às prerrogativas do Ministério Público para solicitar informações fiscais diretamente à Administração Tributária, há uma corrente que afirma que o Ministério Público não necessita de autorização judicial para pedir a quebra de sigilo fiscal de investigados; e outra corrente que afirma o contrário, o Ministério Público, somente por intermédio do Poder Judiciário, pode pedir a quebra de sigilo fiscal de investigados.

### 3.1 Poder Judiciário

As autoridades judiciárias podem requisitar informações protegidas por sigilo fiscal diretamente à Administração Tributária. Tal poder encontra-se reproduzido no art. 198, §1º, I, do CTN.

Reza o citado dispositivo que cabe à autoridade judiciária requisitar informações em poder do fisco quando houver interesse da justiça, constituindo-se em exceção à vedação de divulgação “por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades” (art. 198, CTN).

Além do interesse da justiça, a decisão do magistrado deve ter fundamentação consistente, conforme se depreende da decisão da 4ª turma do STJ, EDcl no RE 1.220.307/SP, julgado em 5/04/2011, de onde se extrai trecho do relatório e voto do relator Sr. Ministro Aldir Passarinho Júnior, ao considerar a requisição judicial uma medida excepcional, que impõe requisitos que a justifiquem, sob pena de se configurar arbitrária:

II. Conquanto possível a quebra do sigilo fiscal de pessoa física ou jurídica no curso do processo, em homenagem ao preponderante interesse público, constitui requisito essencial à higidez do ato judicial que a determina achar-se amparado em fundamentação consistente, por se cuidar de medida excepcional à regra geral da preservação da privacidade preconizada no art. 5º, inciso X, da Carta Política. (BRASIL, 2011b).

No caso em questão, o ministro relator ressaltou que a ordem de quebra do sigilo fiscal não foi devidamente fundamentada e, mais do que isso, não foi consistentemente justificada, como preconizado pela lei e pela jurisprudência do STJ, e completou:

Verifica-se, dessa forma, que faltou, realmente, até fundamentação. E, obviamente, não se pode ter, em absoluto, como fundamentação, afirmar, como fez o voto condutor, que o magistrado pode pedir de ofício, sem

fundamentação, a quebra de sigilo fiscal, a título de colheita de provas (BRASIL, 2011b).

Sobre a fundamentação das decisões judiciais cite-se o valioso ensinamento de Nelson Nery Júnior (2003, p. 391):

Cumpra ao magistrado dar as razões de seu convencimento. Decisão sem fundamentação é nula *pleno iure* (CF 93 IX). Não pode utilizar-se de formas genéricas que nada dizem. Não basta que o juiz, ao decidir, afirme que defere ou indefere o pedido por falta de amparo legal; é preciso que diga qual o dispositivo de lei que veda a pretensão da parte ou interessado e porque é aplicável no caso concreto.

O inciso IX do artigo 93 da Constituição Federal de 1988, citado por Nery Júnior, determina que “todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, (...)”. (BRASIL, 2011a).

Conclui-se, portanto, que a quebra do sigilo fiscal por parte da justiça não está adstrita a uma vontade pessoal justificada por um convencimento subjetivo do magistrado, mas sim a uma decisão adequadamente fundamentada.

Por envolver direitos fundamentais da Constituição Federal de 1988, a decisão do magistrado não objetiva tão-somente adequar-se ao ordenamento jurídico em termos de validade, mas significa, também, um exercício de persuasão que o magistrado realiza, de forma a convencer os destinatários de sua decisão que esta é a melhor solução que se poderia alcançar no caso concreto, após o sopesamento dos direitos envolvidos: direitos individuais frente aos coletivos (BADR, 2010, p. 7).



### **3.2 Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI)**

As CPI tiveram delimitadas a natureza e as atribuições institucionais por meio do art. 58, § 3º, da Constituição Federal de 1988, que lhes conferiu "poderes de investigação próprios das autoridades judiciais" (BRASIL, 2011a).

A jurisprudência do STF firmou entendimento de que as CPI são obrigadas a demonstrar a existência concreta de causa provável que legitime a quebra de sigilos bancário e fiscal sob pena de nulidade, passando a autoridade a ser depositária dos dados reservados e tendo o dever de mantê-los em sigilo, a não ser nos casos e na forma em que sua revelação se mostre essencial à adoção das providências que a lei impõe conforme Rel. Min. Maurício Corrêa no MS 23882/DF, julgado em 31/10/2001. (BRASIL, 2002a).

A CPI, ao exercer a competência investigatória legalmente prevista, sujeita-se às mesmas limitações constitucionais incidentes sobre as autoridades judiciárias, devendo, assim, fundamentar as suas decisões, na forma da CF, art. 93, IX. Conforme Rel. Min. Celso de Mello nos MS 23868/DF e MS 23964/DF do STF julgados em 30/08/2001. (BRASIL, 2002b).

### **3.3 Ministério Público**

Faz-se mister, no que se referem às prerrogativas do Ministério Público para solicitar informações fiscais diretamente à Administração Tributária, o esclarecimento no tocante ao posicionamento de duas correntes de pensamento relativas ao tema.

Para os defensores da primeira corrente, o Ministério Público não necessita de autorização judicial para pedir a quebra de sigilo fiscal de investigados. São partidários desse entendimento órgãos como a Advocacia Geral da União (AGU) e a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Esses órgãos compartilham do entendimento de que a quebra do sigilo fiscal precedida de cuidados legais se constitui em medida adequada ao fim pretendido, perfeitamente aceita em se tratando de requisição de informações e documentos

para instruir procedimento administrativo instaurado em defesa do patrimônio público.

Outro entendimento consagrado no STJ, é no sentido de que nas Execuções Fiscais a Fazenda Pública pode requerer a quebra do sigilo fiscal e bancário sem intermediação judicial, devendo, tal possibilidade, ser estendida ao Ministério Público conforme Rel. Min. Herman Benjamin no RMS 31.362/Go, julgado em 17/08/2010. (BRASIL, 2010b).

Diferentemente desses, para os partidários da segunda corrente, a quebra do sigilo fiscal depende sempre de prévia autorização judicial de acordo com a jurisprudência do STJ.

Verifica-se nessa linha de decidir que o Ministério Público não tem legitimidade para proceder à quebra de sigilo bancário e fiscal sem autorização judicial conforme Re. Min. Felix Fischer no RMS 25.375/PA do STJ, julgado em 19/02/2008. (BRASIL, 2008a).

### 3.3.1 PRIMEIRA CORRENTE: DESNECESSIDADE DE PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL PARA A QUEBRA DO SIGILO FISCAL

A tese da desnecessidade de prévia autorização judicial para a quebra do sigilo fiscal por parte do Ministério Público estaria embasada na previsão do art. 8º da Lei Complementar nº75, de 20 de maio de 1993:

Art. 8º Para o exercício de suas atribuições, o Ministério Público da União poderá, nos procedimentos de sua competência:

(...)

II - requisitar informações, exames, perícias e documentos de autoridades da Administração Pública direta ou indireta;

(...)

VIII - ter acesso incondicional a qualquer banco de dados de caráter público ou relativo a serviço de relevância pública;

(...)

§ 1º O membro do Ministério Público será civil e criminalmente responsável pelo uso indevido das informações e documentos que requisitar; a ação penal, na hipótese, poderá ser proposta também pelo ofendido, subsidiariamente, na forma da lei processual penal.

§ 2º Nenhuma autoridade poderá opor ao Ministério Público, sob qualquer pretexto, a exceção de sigilo, sem prejuízo da subsistência do caráter sigiloso da informação, do registro, do dado ou do documento que lhe seja fornecido.(BRASIL, 1993).

A AGU e a RFB compartilham do entendimento que reconhece como plenamente compatíveis com a Constituição Federal de 1988 os dispositivos da LC nº 75, de 1993, segundo Alexandre Camanho de Assis (2011, p.1):

- A Advocacia Geral da União emitiu nota técnica, em 2007, reconhecendo como plenamente compatíveis com a Constituição Federal os dispositivos da LC nº 75/93 que autorizam a órgãos do Ministério Público a solicitar informações fiscais, quando necessárias e adequadas à formação da *opinio delicti* como posto nos preceptivos legais que regem da matéria, §§ 1º e 2º do art. 8º da referida Lei Complementar. (Nota Técnica nº 179/DENOR/CGU/AGU, de 2007).

- A Secretaria da Receita Federal já exarou nota técnica acatando a interpretação da AGU no sentido de que não há que se opor reserva de sigilo fiscal ao Ministério Público Federal, nos termos do Despacho do Consultor-Geral da União nº 428/2007, dirimindo de vez as controvérsias que ainda existiam entre os órgãos da Administração Federal e que a interpretação deve ser uniformemente seguida pelas unidades daquela Secretaria.

Luis Roberto Proença (2001, p. 79) bem examina a questão:

Sigilos fiscal e bancário - ressalte-se ser dever legal do contribuinte não só o pagamento dos tributos que o tenham como sujeito ativo, mas, igualmente, a prestação de todas as informações necessárias para a apuração do fato gerador e da incidência tributária. Estas informações são protegidas pelo sigilo, mas não são secretas, permitindo o seu conhecimento por terceiros, que não os servidores das Fazendas Públicas, dentro de determinados critérios e sob certas circunstâncias, como é o caso dos membros do Ministério Público, no exercício de seu poder de requisição, para instrução dos seus expedientes investigativos, sem prejuízo do dever de manter o caráter sigiloso das informações fiscais que houverem recebido, consoante normas legais anteriormente comentadas (arts. 198 e 199 do CTN).

A Segunda Turma do STJ, por unanimidade, deu provimento a recurso ordinário, “tão-somente para determinar que o Tribunal *a quo* enfrente o mérito do *mandamus*” (BRASIL, 2010b).

Nesse caso concreto, o Ministério Público (MP) solicita administrativamente a quebra de sigilo bancário no âmbito de procedimento investigatório ministerial. Após negativa do juízo de 1º grau, o MP impetrou Mandado de Segurança, do qual o Tribunal de origem não conheceu, sob o fundamento de que o meio de impugnação cabível é o Agravo de Instrumento.

Na ementa da decisão do RMS 31362/Go, julgado em 17/08/2010, o Rel. Min. Benjamin destaca:

(...)

5. A exemplo do entendimento consagrado no STJ, no sentido de que nas Execuções Fiscais a Fazenda Pública pode requerer a quebra do sigilo fiscal e bancário sem intermediação judicial, tal possibilidade deve ser estendida ao Ministério Público, que possui atribuição constitucional de requisitar informações para fins de procedimento administrativo de investigação, além do fato de que ambas as instituições visam ao bem comum e ao interesse público considerando ser possível o Ministério Público realizar quebra de sigilos bancário e fiscal, sem intermediação do Poder Judiciário (BRASIL, 2010b).

No que tange ao fornecimento de informações à própria AGU, em atendimento à requisição feita à RFB, entende-se, ser em regra, não permitido, conforme disposto no *caput* do art. 198 do CTN.

Todavia, o regramento comporta as seguintes exceções:<sup>9</sup>

- a) informações sobre bens, direitos e rendas declarados e, se houver, sobre faturamento, para fins de execução de créditos da União;
- b) informações do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – sistema CNPJ; e
- c) informações dos sistemas: CPF, ÁGUIA, INFORMAR e SINAL.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> Cf. Memorando Circular CGCOB/PGF/AGU. BRASIL. Advocacia Geral da União. Memorando Circular nº 37/2008/CGCOB/PGF/AGU, de 1 de agosto de 2008. Disponível em <<http://www.agu.gov.br/SISTEMAS/SITE/PaginasInternas/NormasInternas/AtoDetalhado.aspx?idAto=196196>>. Acesso em 02 nov. 2011.

<sup>10</sup> Cf., op. cit., esses sistemas são administrados pela RFB a quem compete fornecer acesso conforme legislação exclusiva sobre o assunto. O acesso aos referidos é controlado por perfis/senhas que dão acesso a módulos específicos. Conforme os perfis, os servidores autorizados da AGU têm acesso aos seguintes conteúdos:

CPF (dados cadastrais e endereço);  
CNPJ (dados cadastrais, endereço, atividade econômica, porte da empresa, quadro societário, responsável e sucedidas/sucedores);

Para a consecução desse entendimento os referidos órgãos (AGU e RFB) firmaram convênio em 21 de fevereiro de 2000 (D.O.U. nº 36/2000), com o objeto de estabelecer condições que possibilitassem à RFB atender a solicitações de fornecimento de dados cadastrais e econômico-fiscais, efetuadas pelas unidades de representação judicial da União da AGU (AGU/Gabinete, Procuradoria-Geral da União e às Procuradorias da União, regionais, estaduais e seccionais).(BRASIL, 2000).

Por meio do segundo termo aditivo a esse convênio (firmado em 4 de julho de 2008 – D.O.U. Nº 129/2008) se estabeleceu a possibilidade de a RFB fornecer informações sobre bens, direitos e rendas declarados e sobre faturamento, para fins de execução de créditos da União.(BRASIL, 2008c).

Nesse aditivo ficou estabelecido o fornecimento de informações aos órgãos da estrutura de representação judicial da União AGU: AGU/Gabinete; Procuradoria-Geral da União, incluindo suas unidades regionais, estaduais e seccionais; Procuradoria-Geral Federal, incluindo as Procuradorias Regionais Federais, Procuradorias Federais nos Estados, Procuradorias Seccionais Federais e Escritórios de Representação.

### 3.3.2 SEGUNDA CORRENTE: PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL PARA A QUEBRA DE SIGILO FISCAL

Para os integrantes da segunda corrente, a quebra do sigilo fiscal depende sempre de prévia autorização judicial. Nesse sentido, a orientação da 5ª turma do STJ expressa no RHC 26236 RJ, Relator Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 15/12/2009:

---

SINAL (registro de recolhimento de valores devidos à União, códigos 5180 e 5177, os quais correspondem a honorários advocatícios e indenizações, respectivamente, em ações judiciais em que a União é parte integrante);

ÁGUIA (módulos: estabelecimento, consulta dados da Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social e filantrópicas); e

INFORMAR (Dados sobre créditos previdenciários).

(...) os membros do Ministério Público, no uso de suas prerrogativas institucionais, não estão autorizados a requisitar documentos fiscais e bancários sigilosos diretamente ao fisco e às instituições financeiras, sob pena de violar os direitos e garantias constitucionais da intimidade da vida privada dos cidadãos. Apesar de o sigilo das informações fiscais e bancárias não ser absoluto, uma vez que pode ser mitigado quando haja preponderância de interesse público, notadamente da persecução criminal, o próprio texto constitucional (art. 5º, inciso XII) exige a prévia manifestação da autoridade judicial, preservando, assim, a imparcialidade da decisão. (BRASIL, 2010a).

Outra decisão recente da 5ª turma do STJ, HC 160646/SP, Relator Min. Jorge Mussi, julgado em 01/09/2011, não confere ao Ministério Público a prerrogativa de quebrar sigilo bancário ou fiscal sem autorização judicial:

(...) considerando o artigo 129, inciso VI, da Constituição Federal, e o artigo 8º, incisos II, IV e § 2º, da Lei Complementar 75/1993, há quem sustente ser possível ao Ministério Público requerer, diretamente, sem prévia autorização judicial, a quebra de sigilo bancário ou fiscal. (...) no entanto, numa compreensão consentânea com o Estado Democrático de Direito, esta concepção não se mostra a mais acertada, uma vez que o Ministério Público é parte no processo penal, e embora seja entidade vocacionada à defesa da ordem jurídica, representando a sociedade como um todo, não atua de forma totalmente imparcial, ou seja, não possui a necessária isenção para decidir sobre a imprescindibilidade ou não da medida que excepciona os sigilos fiscal e bancário. (...).(BRASIL, 2011c).

Nessa decisão, o Rel. Min. Jorge Mussi considerou que "a quebra de sigilo configura restrição a uma liberdade pública, razão pela qual, para que se mostre legítima, se exige a demonstração ao Poder Judiciário da existência de fundados e excepcionais motivos" que a justifiquem.

Alega-se, nesta linha de decidir, que o Ministério Público é parte no processo penal, não atuando de forma totalmente imparcial.

## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para prover o Estado de recursos visando ao bem comum da sociedade, cabe à Administração Tributária identificar o patrimônio e a renda do cidadão – capacidade contributiva – o que a faz detentora de informações de interesse fiscal. Todavia, tais informações devem ser mantidas em sigilo, assim como as informações bancárias, enquadrada a proteção tanto de umas como de outras como sigilo de dados.

No ordenamento jurídico brasileiro, o sigilo de dados configura uma garantia constitucional, decorrente da proteção à intimidade e à vida privada, consubstanciada nos incisos X e XII do art. 5º da Constituição Federal de 1988.

No entanto, não se pode olvidar os demais princípios e valores protegidos constitucionalmente, como o princípio da capacidade contributiva, da supremacia do interesse público, da legalidade, da impessoalidade, da publicidade e da eficiência.

Assim, em situações de conflito entre princípios constitucionais, há que se levar em conta a ponderação entre eles, o que será efetuado levando-se em conta o caso concreto.

A legislação sobre sigilo fiscal evoluiu no sentido de dar maior autonomia aos agentes do Fisco preservando o caráter sigiloso das informações, bem assim as possibilidades de preservação do sigilo em relação à terceiros.

Atualmente a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), explicita no ordenamento jurídico tributário o dever do sigilo fiscal, em seus artigos 198 e 199.

Os mencionados dispositivos, além de ordenarem à autoridade fiscal manter em segredo as informações obtidas dos contribuintes, estabelecem as situações em que poderá ocorrer sua divulgação.

Em síntese, nas situações seguintes, não é vedada a divulgação de informações: no caso de representações fiscais para fins penais; relativas a inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública e a parcelamento ou moratória (CTN, art. 198, § 3º).

Noutra situação o CTN estabelece a possibilidade de transferência de informações, como no caso do compartilhamento do sigilo fiscal entre a Fazenda

Pública da União e a dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (CTN, art. 199, na forma legalmente estabelecida, o que vai ao encontro da determinação constitucional da atuação integrada dos três níveis de governo, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio (art. 37, XXII da Constituição Federal de 1988).

No mesmo sentido a Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos (CTN, Art. 199, parágrafo único).

Além dos casos citados, o CTN relaciona outras exceções ao sigilo fiscal (Art. 198, §1º, I e II): requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; e solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, nas condições especificadas.

A situação referente ao inciso I leva-nos a concluir que o Judiciário é o primeiro ente legitimado a obter dados fiscais diretamente da RFB.

Importante ressaltar que o citado dispositivo determina que ao par da capacidade da autoridade judiciária haja um interesse judicial na providência do magistrado já que se revelará a outros, dados da situação econômica ou financeira do cidadão.

Além do interesse da justiça, a decisão do magistrado deve ter fundamentação consistente, conforme lei e jurisprudência nacionais, de onde se extrai a consideração de que a requisição judicial é uma medida excepcional, que impõe requisitos que a justifiquem, sob pena de se configurar arbitrária.

O inciso IX do artigo 93 da Constituição Federal de 1988 determina que “todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, (...)”, conclui-se, portanto, que a quebra do sigilo fiscal por parte da justiça está adstrita a uma decisão adequadamente fundamentada.

Nessa mesma senda a Administração Tributária deve fornecer informações protegidas por sigilo fiscal à Comissão Parlamentar de Inquérito, atendidas as condições do § 3º do art. 58 da Constituição Federal de 1988. Essas comissões têm poderes de investigação próprios das autoridades judiciais e sujeitam-se às mesmas



limitações constitucionais incidentes sobre as autoridades judiciárias, devendo, assim, fundamentar as suas decisões, na forma da CF, art. 93, IX.

Por fim, o terceiro ente legitimado a obter informações protegidas por sigilo fiscal diretamente da RFB, apesar de corrente contrária a este entendimento, refere-se ao Ministério Público (MP), quando houver motivada requisição.

Órgãos como a AGU e a RFB compartilham do entendimento de que a quebra do sigilo fiscal precedida de cuidados legais se constitui em medida adequada ao fim pretendido, perfeitamente aceita em se tratando de requisição de informações e documentos para instruir procedimento administrativo instaurado em defesa do patrimônio público.

Outro entendimento consagrado no STJ é no sentido de que nas Execuções Fiscais a Fazenda Pública pode requerer a quebra do sigilo fiscal e bancário sem intermediação judicial, devendo, tal possibilidade, ser estendida ao MP.

Para a corrente contrária, a quebra do sigilo fiscal depende sempre de prévia autorização judicial de acordo com diversas decisões do STJ que afirmam a ilegitimidade do MP.

Alega-se, nesta linha de decidir, que o MP é parte no processo penal, não atuando de forma totalmente imparcial, não possuindo a necessária isenção para decidir sobre a imprescindibilidade ou não da medida que excepciona o sigilo fiscal.

Interessante observar que, no caso de fornecimento de informações à AGU, em atendimento à requisição feita à RFB, há entendimento de ser em regra, não permitido, conforme disposto no *caput* do art. 198 do CTN, todavia, o regramento comporta exceções, quando as informações são utilizadas para fins de execução de créditos da União.

Para a consecução desse entendimento os referidos órgãos (AGU e RFB) firmaram convênio, na forma da lei, para intercâmbio de informações sigilosas.

Por fim resta esclarecer que o próprio CTN determina: 1. que os dados revelados vinculam a quem os receber do compromisso de manter o segredo, sob pena de responder civil e criminalmente na forma da lei, no caso de revelação a terceiros não autorizado; e 2. que o intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e

a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

## REFERÊNCIAS

AGRA, Walber de Moura. **Manual de Direito Constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

AMARAL, Jasson Hibner. **Breves Notas Sobre o Princípio da Impessoalidade**. 2005. Disponível em: < <http://jus.com.br/revista/texto/8387/breves-notas-sobre-o-principio-da-impessoalidade> >. Acesso em 02 nov. 2011.

ASSIS, Alexandre Camanho de. Associação Nacional dos Procuradores da República (2010). Nota de Esclarecimento: MPF pode requisitar informações à Receita Federal. in: **JusBrasil Notícias (2010)**, 17 de agosto. Disponível em: <<http://anpr.jusbrasil.com.br/noticias/2714600/nota-de-esclarecimento-mpf-pode-requisitar-informacoes-a-receita-federal>>. Acesso em 02 nov. 2011.

BADR, Eid. **Princípio da Motivação das Decisões Judiciais como Garantia Constitucional**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/14333/principio-da-motivacao-das-decisoes-judiciais-como-garantia-constitucional>>. Acesso em: 02 jan. 2011.

BARBEITAS, André Terrigno. **O sigilo Bancário e a Necessidade da Ponderação dos Interesses**. São Paulo: Malheiros, 2003.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 24<sup>a</sup>. ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

BRASIL. Código Comercial (1850). Código Comercial. Lei nº 556, de 25 de junho de 1850. **Coleção de Leis do Brasil** T.11, Pág. 57-238, 1850.

BRASIL. Código Tributário (1966) .Código Tributário Nacional (CTN). 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 out. de 1966.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.168, de 22 de março de 1939. Altera a lei do Imposto sobre a Renda. **Coleção de Leis do Brasil**, Vol. 2, pág. 121, 31 dez.1939.

BRASIL. Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943. Dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda. **Diário Oficial da União**, Brasília, 1º out. 1943.

BRASIL. Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – Sped. **Diário Oficial da União**, Brasília, 22 jan. de 2007 - Edição extra.

BRASIL. Lei Complementar nº 75, de 20 de maio de 1993. Dispõe sobre a organização, as atribuições e o estatuto do Ministério Público da União. **Diário Oficial da União**, Brasília 21 mai. 1993.

BRASIL. Ministério da Justiça. Extrato de Convênios. **Diário Oficial da União**, seção 3, nº 36. Brasília, 21 fev. 2000.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. MS 23882/DF, Relator Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julgado em 31/10/2001. **Diário de Justiça Eletrônico** (2002a), Brasília, 1º fev. 2002.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, MS 23868/DF e MS 23964/DF, Relator Min. Celso de Mello, julgamento em 30/08/2001. **Diário da Justiça** (2002b), p. 98, Ement. Vol 02074-02, p. 336, Brasília 21 jun. 2002.

BRASIL. Tribunal Regional Federal 3ª Região, AMS 1888 SP 2001.61.13.001888-5, Relatora: Juíza Salette Nascimento, julgado em 26/06/2002, **Diário da Justiça da União** (2002c) pág 227, Brasília 02 set. 2002.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS 25.375/PA (2007/0241057-9), Rel. Min. Felix Fischer, julgado em 19/02/2008, **Diário de Justiça Eletrônico** (2008a), Brasília, 07 abr. 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. HC 93250/MS, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 10/06/2008. **Diário de Justiça Eletrônico** (2008b), Brasília, 27 jun. 2008.

BRASIL. Ministério da Justiça. Extrato de Convênios. **Diário Oficial da União** (2008c), seção 3, nº 129. Brasília, 04 jul. 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Representativo de Controvérsia. Sigilo Bancário. Autorização. **Informativo STJ nº 0417/2009**. Disponível em <<http://jurisprudenciabrasil.blogspot.com/2009/12/informativo-stj-417-superior-tribunal.html>> . Acesso em: 02 nov. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 5ª Turma. RHC 26236/RJ, Registro 2009/0106396-8, Relator Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 15/12/2009. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 1º fev. 2010a.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS 31.362/GO (2010/0011022-4), Relator Min. Herman Benjamin, julgado em 17/08/2010, **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 16 set. 2010b.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 02 out. 2011a.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 4ª Turma, EDcl no REsp 1.220.307/SP, registro nº 2010/0192022-8, julgado em 05/04/2011, **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 12 abr. 2011b.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 5ª Turma. HC 160646/SP, Relator Min. Jorge Mussi, julgado em 01/09/2011, **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 19 set. 2011c.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª. ed. 4ª. tir. Coimbra: Almedina, 2007

CASSONE, Vittorio. **Sigilos Bancário e Fiscal como Corolário do Direito à Privacidade em Confronto com os Interesses do Fisco e do *Parquet***. In: Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves/Coordenadores: Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho; Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

CASTRO, Aldemário Araújo. **Sigilo Fiscal: Delimitação**. 2003. Disponível em <http://www.aldemario.adv.br/artsigfis.htm>. Acesso em 02 nov. 2011.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 20º ed, São Paulo: Atlas, 2007.

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 20100020200417, Relator Esdras Neves, **Acórdão 494.280**, julgamento em 23/03/2011, Diário de Justiça Eletrônico do DF, Brasília 06 abr. 2011.

FAVARETTO, Iovani Maria. **Sigilo Fiscal e a Garantia Constitucional do 'Sigilo' da Vida Privada**. 2007. Disponível em: <http://www.viajus.com.br/viajus.php?pagina=artigos&id=1211&idAreaSel=6&seeArt=yes>. Acesso em 02 nov. 2011.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Sigilo Bancário: Privacidade e Liberdade**. In: Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves/Coordenadores: Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho; Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

HACK, Érico. **A Sustentabilidade Da Tributação e a Finalidade do Tributo**. 2011. Disponível em: [http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/IIseminario/pdf\\_reflexoes/reflexoes\\_01.pdf](http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/IIseminario/pdf_reflexoes/reflexoes_01.pdf). Acesso em: 02 nov. 2011.

**HOJE EM DIA** (2009), "Tributaristas reagem à divulgação de lista de devedor da União na Internet", 03 de abril, Seção Economia in: Notícia Fenafisp. Disponível em: <http://www.fenafisp.org/app/modules/news/print.php?storyid=6964>. Acesso em 02 nov. 2011.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 20ª ed., São Paulo: Malheiros, 1990.

\_\_\_\_\_. **Direito Administrativo Brasileiro**. 36ª ed., São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira, **A Proporcionalidade na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**, in: Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade: Estudos de Direito Constitucional. 2ª ed., São Paulo: Celso Bastos Editor, IBDC, 1999.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. – São Paulo: Saraiva, 2007.

NAÇÕES UNIDAS. **DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS** (1948). Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/publi\\_04/COLECAO/DH8.HTM](http://www.planalto.gov.br/publi_04/COLECAO/DH8.HTM)>. Acesso em: 20 out. 2011.

NERY JUNIOR, Nelson. **Código de Processo Civil Comentado e Legislação Extravagante**. 7ª ed., São Paulo: RT, 2003.

PROENÇA, Luis Roberto. **Inquérito civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 79-80.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Federalismo Fiscal e Reforma Tributária**. Disponível em: <[http://www.mundojuridico.adv.br/sis\\_artigos/artigos.asp?codigo=493](http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp?codigo=493)>. Acesso em: 02 nov. 2011.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon. **Segredos Bancário e Fiscal Relacionados com a Administração Tributária e o Ministério Público**. In: Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves/Coordenadores: Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho; Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **A Natureza do Sigilo da Função da Autoridade Administrativa e Fiscal**. In: Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves/Coordenadores: Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho; Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

SILVA, De Plácido, **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999, p. 574.

TEIXEIRA, Eduardo Didonet; HAEBERLIN, Martin. **A proteção da privacidade: a aplicação na quebra do sigilo bancário e fiscal**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Sigilos Bancário e Fiscal**. In: Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves/Coordenadores: Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho; Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em: 1º ago. 2011.

WASSERMAN, Rafael; MINATEL, Gustavo Froner. **O Arrolamento de Bens e Direitos e o Sigilo Fiscal** in: Revista SIRJ, Rio de Janeiro, v. 17, n. 29, p. 309-319, dez. 2010.