

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
DEPARTAMENTO DE DIREITO  
CURSO DIREITO

Dilson Jiroo Takeyama

**Viabilidade jurídica do compartilhamento de informações protegidas pelo sigilo fiscal  
com o Tribunal de Contas fora das exceções previstas no art. 198, §1º do CTN**

Florianópolis  
2022

Dilson Jiroo Takeyama

**Viabilidade jurídica do compartilhamento de informações protegidas pelo sigilo fiscal  
com o Tribunal de Contas fora das exceções previstas no art. 198, §1º do CTN**

Trabalho Conclusão do Curso de Graduação em Direito  
do Centro de Ciência Jurídicas da Universidade Federal  
de Santa Catarina como requisito para a obtenção do  
título de Bacharel em Direito  
Orientador: Prof. Carlos Araújo Leonetti  
Coorientadora: Prof.<sup>a</sup> Luana Regina Debatin Tomasi

Florianópolis

2022

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,  
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Jiroo Takeyama, Dilson  
Viabilidade jurídica do compartilhamento de informações  
protegidas pelo sigilo fiscal com o Tribunal de Contas  
fora das exceções previstas no art. 198, §1º do CTN /  
Dilson Jiroo Takeyama ; orientador, Carlos Araújo  
Leonetti, coorientadora, Luana Regina Debatin Tomasi, 2022.  
132 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -  
Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências  
Jurídicas, Graduação em Direito, Florianópolis, 2022.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Sigilo Fiscal. 3. Tribunal de Contas. 4.  
Proporcionalidade. I. Araújo Leonetti, Carlos. II. Regina  
Debatin Tomasi, Luana. III. Universidade Federal de Santa  
Catarina. Graduação em Direito. IV. Título.

Dilson Jiroo Takeyama

**Viabilidade jurídica do compartilhamento de informações protegidas pelo sigilo fiscal  
com o Tribunal de Contas fora das exceções previstas no art. 198, §1º do CTN**

Este Trabalho Conclusão de Curso foi julgado adequado para obtenção do Título de “Bacharel em Direito” e aprovado em sua forma final pelo Curso de Direito

Florianópolis, 15 de março de 2022.

---

Prof. Luiz Henrique Cademartori  
Coordenador do Curso

**Banca Examinadora:**

---

Carlos Araújo Leonetti  
Professor Orientador

---

Luana Regina Debatin Tomasi  
Coorientadora

---

Epaminondas José Messias  
Avaliador

---

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin  
Avaliadora

---

Jackson Torres  
Avaliador

Este trabalho é dedicado aos meus pais, minha esposa, minhas filhas, meus colegas de trabalho e meus amigos

## AGRADECIMENTOS

À minha mãe, Sumio Takeyama, que nunca mediu esforços para me proporcionar a melhor criação possível.

Ao meu pai, Isamu Takeyama, que, mesmo já tendo partido desta vida, me inspira todos os dias com belas lembranças.

À minha querida esposa, Carolina Maldonado, que sempre esteve presente ao meu lado, me apoiando e incentivando a nunca desistir dos meus sonhos.

Às minhas filhas, Lara Saori e Ágatha Haruna, que simplesmente são a principal razão da minha existência.

Aos meus irmãos, Yumi e Dinho, que sempre me incentivaram nas decisões mais importantes da vida.

Aos meus tios do Japão, Lucia e Chico (falecido), que foram meus segundos pais e que serviram de exemplo para a formação de meus valores.

Aos meus primos, Thiago, Kembo e Yuri, que são os grandes amigos que cresceram junto comigo.

Aos meus amigos da faculdade, Guilherme, Fernando e Marcelo, que fizeram com que a graduação fosse uma experiência incrível, que levarei para o resto da vida.

Aos meus colegas de trabalho, Diego, Lenai, Karla, Rogério, Francisco, Molim, Amery, Gisele e Lourenço (falecido) que ajudaram a tornar o ambiente de trabalho mais agradável.

“Enquanto os vícios ou vão muito longe ou ficam aquém do que é convincente no tocante às ações e paixões, a virtude encontra e escolhe o meio-termo”

(ARISTÓTELES, 300 a.C.)

## RESUMO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso tem por objetivo analisar a viabilidade jurídica do compartilhamento de informações econômico-fiscais sigilosas de contribuintes pela Administração Tributária com os Tribunais de Contas, fora das exceções previstas no Código Tributário Nacional. Para tanto, será feito o estudo do conceito de sigilo fiscal, de suas origens, delimitações, da fundamentação jurídica e da evolução histórica da legislação, bem como a análise da jurisprudência dos tribunais superiores acerca do tema. A viabilidade jurídica do compartilhamento entre os órgãos terá como referência a análise da legalidade e constitucionalidade do Acordo de Cooperação Técnica nº 03/2019, celebrado entre a Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina e o Tribunal de Contas do Estado, que permite o acesso irrestrito pelo TCE/SC aos livros, documentos e declarações fiscais de todos os contribuintes catarinenses. A análise levará em consideração o princípio da conformidade funcional, o conceito de transferência de sigilo, a análise da legitimidade do interesse do órgão de controle externo, os limites do poder de disposição do Fisco sobre as informações dos contribuintes e a proporcionalidade da medida, segundo a teoria tripartite engendrada pelo Tribunal Constitucional Alemão.

**Palavras-chave:** Sigilo fiscal. Tribunal de Contas. Proporcionalidade.

## ABSTRACT

This final paper aims to analyze the legal feasibility of sharing confidential economic-fiscal information of taxpayers by Tax Administration with the Accounting Office, outside the exceptions provided for in the National Tax Code. Therefore, the study of the concept of tax secrecy, its origins, its delimitations, the legal basis and the historical evolution of the legislation, as well as the analysis of the jurisprudence of the higher courts on the subject. The legal feasibility of sharing between both public bodies will have as reference the analysis of the legality and constitutionality of the Technical Cooperation Agreement n° 03/2019, concluded between Treasury Department of Santa Catarina and Accounting Office of Santa Catarina, that allows unrestricted access by the TCE/SC to the tax books, tax documents and tax declarations of all taxpayers in Santa Catarina. The analysis will consider the principle of functional compliance, the concept of transfer of secrecy, the analysis of the legitimacy of the interest of Accounting Office, the limits of the tax authority's to dispose of taxpayers' information and the proportionality of the measure, according to the tripartite theory engendered by the German Constitutional Court.

**Keywords:** Tax secrecy. Accounting Office. Proportionality.

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1 - Valoração entre o grau de restrição e a justificativa da medida.....	28
---	----

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC - Ação Cautelar

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

AgR - Agravo Regimental

ATRICON - Associação dos Membros dos Tribunais de Contas

BCG - Bürgerliches Gesetzbuch

BGH - Bundesgerichtshof

BNDES - Banco Nacional de Desenvolvimento

BNDESPAR - Banco Nacional de Desenvolvimento Participações

BP - Balanço Patrimonial

CAT - Coordenação Geral de Assuntos Tributários

CF - Constituição Federal

COSIT - Coordenação Geral de Tributação

CPI - Comissão Parlamentar de Inquérito

CPMI - Comissão Parlamentar Mista de Inquérito

CT-e - Conhecimento de Transporte Eletrônico

CTN - Código Tributário Nacional

DDRE - Demonstrativo de Resultado de Exercício

DFC - Demonstração de Fluxo de Caixa

DIEF - Declaração de Informações Econômico-Fiscais

DIME - Declaração de ICMS e Movimento Econômico

DIRPF - Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física

DJ-e - Diário da Justiça Eletrônico

DOI - Declaração de Operações Imobiliárias

EC - Emenda Constitucional

EFD - Escrituração Fiscal Digital

e-MSF - Manual do Sigilo Fiscal Eletrônico

EUA - Estados Unidos da América

ICMS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

ITCMD - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

LC - Lei Complementar

LGPD - Lei Geral de Proteção de Dados

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MC - Medida Cautelar

MDF-e - Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais

MERCOSUL - Mercado Comum do Sul

MP - Ministério Público

MS - Mandado de Segurança

NFC-e - Nota Fiscal Eletrônica do Consumidor

NF-e - Nota Fiscal Eletrônica

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PGE - Procuradoria Geral do Estado

PGFN - Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

RE - Recurso Extraordinário

RFB - Receita Federal do Brasil

SAT - Sistema de Administração Tributária

SCC - Secretaria de Estado da Casa Civil

SEF - Secretaria de Estado da Fazenda

SINIEF - Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais

SS - Suspensão da Segurança

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ - Supremo Tribunal de Justiça

TCE - Tribunal de Contas do Estado

TCU – Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	15
<b>2. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA</b> .....	17
2.1 PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	19
2.1.1 <b>Princípio da supremacia do interesse público sobre o privado</b> .....	20
2.1.2 <b>Princípio da indisponibilidade do interesse público</b> .....	21
2.1.3 <b>Princípio da legalidade</b> .....	21
2.1.4 <b>Princípio da impessoalidade</b> .....	23
2.1.5 <b>Princípio da moralidade</b> .....	24
2.1.6 <b>Princípio da publicidade</b> .....	24
2.1.7 <b>Princípio da eficiência</b> .....	25
2.1.8 <b>Princípio da proporcionalidade</b> .....	26
2.2 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	29
2.2.1 <b>Conceito de administração tributária</b> .....	29
2.2.2 <b>Limites dos poderes da administração tributária</b> .....	30
2.3 TRIBUNAL DE CONTAS.....	33
2.3.1 <b>Breve histórico do Tribunal de Contas no Brasil</b> .....	34
2.3.2 <b>Tribunal de Contas na CF/88</b> .....	39
2.3.3 <b>Fiscalização das receitas públicas e renúncia de receitas por parte do Tribunal de Contas</b> 42	
2.4 <b>DISTINÇÃO ENTRE A ATUAÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS E A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA</b> .....	46
<b>3. SIGILO FISCAL</b> .....	49
3.1 PRIVACIDADE E INTIMIDADE.....	49
3.1.1 <b>Direitos da personalidade</b> .....	49
3.1.2 <b>Aplicação dos direitos da personalidade às pessoas jurídicas</b> .....	52
3.1.3 <b>Distinção entre privacidade e intimidade</b> .....	53
3.1.4 <b>Conceito de direito à privacidade e delimitações</b> .....	56
3.2 <b>SIGILO FISCAL: CONCEITO E DELIMITAÇÕES</b> .....	59
3.3 <b>FUNDAMENTO JURÍDICO DO SIGILO</b> .....	63
3.4 <b>EVOLUÇÃO LEGISLATIVA: DO CÓDIGO COMERCIAL DE 1850 À LEI COMPLEMENTAR N. 187/2021</b> .....	64
3.5 <b>ANÁLISE DOS ART. 198 E 199, CTN</b> .....	68
3.5.1 <b>Transferência de sigilo e quebra de sigilo</b> .....	68
3.5.2 <b>Informações protegidas pelo sigilo fiscal</b> .....	69
3.5.3 <b>Hipóteses legais de compartilhamento de informações protegidas pelo sigilo fiscal previstas no art. 198 e 199</b> .....	77

3.5.4	Casos especiais de compartilhamento de informações sigilosas .....	83
3.6	JULGADOS DO PODER JUDICIÁRIO SOBRE O COMPARTILHAMENTO DE INFORMAÇÕES SIGILOSAS .....	85
3.6.1	AC 33 MC/PR .....	85
3.6.2	RE 389.808/PR .....	86
3.6.3	ADI 2859, 2390 e 2386 e 2397 .....	87
3.6.4	RE 1055941/SP .....	89
3.6.5	MS 33340/DF .....	93
3.6.6	SS 5203 /MT .....	95
3.6.7	Mandado de Segurança n. 2004.004.02119 (TJ/RJ) .....	95
3.6.8	Mandado de Segurança n. 0019451-84.2012.8.12.0000 (TJ/MS).....	97
4.	ACESSO A INFORMAÇÕES SIGILOSAS PELO TRIBUNAL DE CONTAS .....	99
4.1	ACORDO DE COOPERAÇÃO TÉCNICA ENTRE A SEF E TCE.....	99
4.2	ANÁLISE DA VIABILIDADE JURÍDICA DO ACORDO DE COOPERAÇÃO TÉCNICA 03/2019.....	102
4.2.1	Necessidade da informação para os objetivos do TCE/SC .....	103
4.2.2	Legitimidade do interesse na transferência de sigilo.....	106
4.2.3	Propriedade da informação .....	109
4.2.4	Análise da proporcionalidade no acesso do TCE no Acordo de Cooperação Técnica 03/19 .....	111
5.	CONCLUSÃO .....	115
	REFERÊNCIAS .....	119

## 1. INTRODUÇÃO

A viabilidade jurídica do compartilhamento de informações econômico-fiscais sigilosas dos contribuintes com os órgãos de controle externo, fora das hipóteses autorizadas previstas no Código Tributário Nacional, tem sido objeto de grande discussão no âmbito administrativo e judicial. Apesar de o debate ter evoluído nos últimos anos, com definições de conceitos e delimitações importantes sobre o tema, ainda há muito a se avançar, principalmente no que concerne à avaliação da legitimidade do interesse do requisitante e análise da proporcionalidade da medida, de forma a não esvaziar por completo o núcleo essencial do direito à privacidade.

O embate entre o Fisco e o Tribunal de Contas tornou-se evidente com a publicação da Resolução nº 06/2016 ATRICON<sup>1</sup>, que reconheceu a deficiência dos órgãos de controle na fiscalização das receitas e renúncia de receitas. A referida Resolução definiu um conjunto de diretrizes com o objetivo de nortear as auditorias do controle externo, bem como aprimorar os regulamentos, procedimentos e práticas afetas à questão.

Nesse contexto, os Tribunais de Contas deflagraram várias auditorias operacionais sobre os órgãos responsáveis pela fiscalização e arrecadação de tributos, a fim de verificar se o órgão está sendo eficiente no exercício de suas competências, com controles adequados que a atividade exige. Para a maior parte dos trabalhos, foi requisitada a entrega de informações protegidas pelo sigilo fiscal, sem autorização judicial ou instauração de regular processo administrativo contra o sujeito passivo, o que foi prontamente rechaçado pela Administração Tributária, por ausência de permissivo legal. A Corte de Contas, por sua vez, responde pressionando o órgão fazendário com a aplicação de multas administrativas aos gestores, de caráter pessoal, por descumprimento de requisição de informação.

A litigiosidade entre os órgãos gerou um ambiente de grande insegurança jurídica, uma vez que os gestores fazendários eram responsabilizados tanto pelo fazer como pelo não-fazer. Para amenizar esse problema, a Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina celebrou o Acordo de Cooperação Técnica nº 03/2019 com o Tribunal de Contas do Estado, cujo objeto é permitir o acesso irrestrito a informações econômico-fiscais de contribuintes pelo órgão de controle externo.

---

<sup>1</sup> Associação dos Membros dos Tribunais de Contas

Dessa forma, o conflito entre a Administração Tributária e o órgão de controle externo foi materializado no referido Acordo, que será objeto do presente trabalho. A análise de sua legalidade e constitucionalidade nos indicará o caminho da viabilidade jurídica do compartilhamento de informações econômico-fiscais de contribuintes com o Tribunal de Contas, fora das exceções previstas no CTN.

Nesse sentido, este trabalho ganha importância, por ampliar e aprofundar o debate acerca de um problema real e concreto da Administração Pública, presente no cotidiano dos gestores fazendários.

Diante do exposto, no Capítulo 2 serão apresentados os princípios aplicáveis à Administração Pública, bem como as prerrogativas dos Tribunais de Contas e da Administração Tributária, analisando o papel de cada órgão quanto à prerrogativa, aparentemente comum, de fiscalização da receita e renúncia de receitas. Com isso, chegar-se-á à conclusão sobre a legitimidade do interesse do órgão de controle externo nas informações que trazem a identificação dos contribuintes.

No Capítulo 3 será feita a revisão teórica do conceito de sigilo fiscal e a apresentada as suas origens, o seu fundamento jurídico e a sua correlação com o direito à privacidade, bem como a evolução da legislação sobre o tema. Além disso, serão mostradas as principais decisões dos tribunais superiores sobre o compartilhamento de informações fiscais sigilosas no âmbito da Administração Pública, extraíndo conceitos que irão subsidiar a análise do Capítulo 4, como o princípio da conformidade funcional e transferência de sigilo.

Por fim, no Capítulo 4, será apresentado o estudo de caso relativo ao Acordo de Cooperação Técnica nº 03/2019, no qual será analisada a viabilidade jurídica do acesso permanente e irrestrito por parte do Tribunal de Contas às informações econômicos-fiscais dos contribuintes que estão sob custódia na Administração Tributária, com base no referencial teórico apresentado nos capítulos anteriores.

## 2. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O poder de um Estado é um elemento essencial da soberania e tem como características principais a unicidade e indivisibilidade. O exercício das funções típicas estatais (legislar, administrar e julgar), por meio de órgãos distintos e autônomos, não faz com que o poder deixe de ser uno, uma vez que a divisão é apenas de funções, num sistema de freios e contrapesos, para melhor equilíbrio entre os poderes (SOUZA, 2020).

Nesse sentido, Araújo e Nunes Júnior (2002, p. 209) afirmam que: “a edição de uma lei, de um ato administrativo ou de uma sentença, embora produto de distintas funções, emana de um único polo irradiador do poder: o Estado”.

Assim, o Poder Executivo assume a função precípua de administrar a coisa pública em observância às leis (administrativa); o Legislativo a função de editar normas de conteúdo geral e abstrato, visando regular e ordenar a vida em sociedade (legislativa); e o Judiciário função de compor litígios surgidos na interpretação e aplicação das normas jurídicas (judicial). Ressalte-se que a divisão não é estanque, visto que cada um dos poderes também exerce, de maneira não preponderante, as funções dos demais (SOUZA, 2020).

Para fins deste presente trabalho, cumpre analisar apenas a função típica do poder Executivo, que é de administrar a coisa pública visando o bem coletivo. Para tanto, é imperioso que se busque o significado da palavra “administrar”, para melhor compreensão do que se entende por “Administração Pública”.

Oswaldo Aranha Bandeira de Mello (1979) apresenta duas versões para a etimologia do vocábulo “administração”. A primeira delas tem origem na junção entre a preposição *ad* acrescido do verbo *ministro-as-are*, que significa servir, executar. A segunda é proveniente da locução *ad manus trahere*, que envolve ideia de direção ou gestão. Nas duas hipóteses, o sentido empregado indica subordinação e hierarquia. O mesmo autor mostra que a palavra administrar admite os significados de prestar serviço, bem como dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil; e que até, em sentido vulgar, administrar quer dizer traçar programa de ação e executá-lo.

Em sentido semelhante, ensina Massimo Severo Giannini (1991) que o vocábulo administração tem seu significado vinculado ao seu resultado, ao lugar onde se desenvolvem ou ao modo de desenvolvimento.

A administração pode se especializar conforme a natureza dos negócios geridos ou dos atos praticados, adotando diversas denominações como Administração Pública (PLACIDO; SILVA, 1993). “Trata-se de um gênero do qual temos como espécie a Administração Tributária” (GUIMARÃES, 2013, p. 13).

Moraes (1998, p. 281), define a administração pública:

objetivamente como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para a consecução dos interesses coletivos e subjetivamente como o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado.

Neste diapasão, Di Pietro (2018, p. 118) estabelece os sentidos subjetivo e objetivo para a Administração Pública:

Basicamente, são dois os sentidos em que se utiliza mais comumente a expressão Administração Pública: a) em **sentido subjetivo**, formal ou orgânico, ela designa os entes que exercem a atividade administrativa; compreende pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos incumbidos de exercer uma das funções em que se tripartite a atividade estatal: a função administrativa; b) em **sentido objetivo**, material ou funcional, ela designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes; nesse sentido, a Administração pública é a própria função administrativa que incumbe, predominantemente, ao Poder Executivo (grifo nosso).

Como ressalta Celso Antônio Bandeira de Mello (2005), o administrador está exercendo a função administrativa, usufruindo um poder conferido por lei, para satisfazer as necessidades coletivas e não para atender a interesses próprios ou de grupo do qual faça parte.

O professor Chimenti (2007), em sentido semelhante a Celso de Mello, observa que o aparato estatal é composto por órgãos e entidades prestadores de serviços públicos cujo objetivo é a promoção do bem comum. Para o autor, administrar sugere realizar gestão de bem ou interesse de forma impessoal, alheia aos interesses do administrador, o que faz da gestão da coisa pública uma atividade meramente instrumental.

Dentro desse contexto, serão analisados os poderes e limites da atuação da Administração Tributária e do Tribunal de Contas no exercício de suas prerrogativas. Como veremos, o balizador do exercício dessas funções administrativas são os princípios norteadores da Administração Pública, que serão abordados no tópico a seguir.

## 2.1 PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Antes de entrar na análise dos princípios individualmente, é importante estabelecer a diferença entre princípios e regras. Segundo Alexy (2008, p. 90-91), toda norma é uma regra ou princípio. Contudo o ponto decisivo que distingue os dois conceitos é que os princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades fáticas e jurídicas existentes. Segundo o autor, são “mandamentos de otimização”, que podem ser satisfeitos em diferentes níveis. Já as regras são normas que são sempre satisfeitas ou não satisfeitas, ou seja, se a regra vale, deve-se fazer exatamente aquilo que ela determina, sem acrescentar ou retirar nada. Regras contêm determinações no âmbito do que é fática e juridicamente possível.

Portanto, a distinção entre os dois conceitos é qualitativa e não de grau. A diferença entre regras e princípios é percebida com maior clareza quando estamos diante de colisões entre princípios e de conflitos de regras. O que é comum nas duas situações é o fato de que, se as normas em conflito forem aplicadas ao mesmo tempo, teríamos resultados incompatíveis entre si, com dever-ser jurídico contraditório. O que irá diferenciar os princípios e regras será a forma como cada um resolve o conflito (AMORIM, 2005).

Virgílio Afonso da Silva (2011) ressalta a existência de duas linhas para a distinção entre princípios e regras. Na primeira delas, os princípios ocupam lugar de maior relevância e hierarquia e atuam como diretrizes gerais do ordenamento jurídico, enquanto que as regras são tidas como normas capazes de fornecer meios para a consecução e materialização dos primeiros. Na segunda análise, os princípios são mais amplos e genéricos, enquanto que as regras tratam de especificidades do mundo concreto, com aplicação dos princípios de regência.

Para Humberto Ávila (2016), os conflitos de normas e princípios são frequentes no âmbito do Poder Judiciário, com decisões muitas vezes conflitantes. O autor defende que grande parte disso pode ser atribuído a interpretações vagas e imprecisas de princípios, de forma alheia à realidade. Para o autor:

Bem concretamente, isso significa (a) ler a Constituição Federal, com atenção específica aos dispositivos relacionados ao objeto de análise; (b) relacionar os dispositivos em função dos princípios fundamentais; (c) tentar diminuir a vagueza dos fins por meio da análise das normas constitucionais que possam, direta ou indiretamente, restringir o âmbito de aplicação do princípio (ÁVILA, 2016, p. 131).

Feitas as premissas e diferenciações dos conceitos, vejamos então os princípios norteadores da Administração Pública e a forma como atingem a relação jurídica existente entre a Administração Tributária, o Tribunal de Contas e o contribuinte.

### 2.1.1 Princípio da supremacia do interesse público sobre o privado

O professor Matheus Carvalho (2018) ensina que o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado sugere que o interesse da coletividade deve prevalecer nas relações jurídicas mantidas pelo Estado com o particular. Fundamenta-se na existência de um conjunto de prerrogativas e poderes especiais da Administração Pública que a coloca numa posição hierarquicamente superior em relação ao particular, numa relação verticalizada.

De acordo com Mello (2005), trata-se de um princípio fundamental para qualquer sociedade democrática, além de constituir de pré-requisito para a própria existência do Estado. Segundo o autor (2005, p. 87):

Como expressão dessa supremacia, a Administração, por representar o interesse público, **tem a possibilidade, nos termos da lei, de constituir terceiro em obrigações mediante atos unilaterais**. Tais atos são imperativos como quaisquer atos do Estado. Demais disso, trazem consigo a decorrente exigibilidade, traduzida na previsão legal de sanções ou providências indiretas que induzam o administrado a acatá-los. Bastas vezes ensejam, ainda, que a própria Administração possa, por si mesma, executar a pretensão traduzida no ato, sem necessidade de recorrer previamente às vias judiciais para obtê-la. **É a chamada autoexecutoriedade dos atos administrativos.** (grifos nossos)

Sendo assim, a atuação do poder público na relação entre Estado e indivíduo, fundada no princípio em comento, deve ser precedida da lei, de forma a se afastar do Estado as ações arbitrárias fundadas no interesse pessoal dos administradores. Logo, o poder público deve apresentar razões plausíveis que justificam o interesse coletivo, levando em consideração todo o complexo normativo de princípios e regras que fundamentam as relações sociais (BINENBOJM, 2010).

Nesse sentido, a aplicação do princípio da supremacia do interesse público ao caso concreto deve ser analisada em conjunto com os demais princípios norteadores da Administração Pública, tais como legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e

eficiência, proporcionalidade, indisponibilidade do interesse público, bem como os direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição Federal.

A título de ilustração, na análise do conflito entre o interesse de um órgão público em acessar informações sigilosas do indivíduo e o direito à privacidade deste, não se pode interpretar de forma simplista que o caso se refere a mera aplicação do princípio da supremacia do interesse público, devendo prevalecer o primeiro. É preciso promover uma análise sistêmica, levando em consideração, dentre outros fatores, a legalidade da pretensão estatal, a proporcionalidade da medida, a legitimidade do interesse do órgão e a impessoalidade para se chegar a uma conclusão de qual interesse deve prevalecer no caso concreto, sob pena de se incorrer numa ação arbitrária.

### **2.1.2 Princípio da indisponibilidade do interesse público**

O princípio da indisponibilidade do interesse público preconiza que, ao mesmo tempo que a Administração goza de um conjunto de prerrogativas que a coloca em posição hierarquicamente superior em relação ao particular, ela sofre restrições em sua atuação. Isso se dá porque a coisa pública pertence ao povo e, por conseguinte, é indisponível. Não existe, portanto, vontade do administrador, mas tão somente a vontade geral, expressa pela lei, representada pelo Poder Legislativo (CARVALHO, 2018).

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (2005), o princípio em comento significa que, sendo o interesse qualificado como próprio da coletividade, não se encontra à livre disposição de quem quer que seja, por não ser apropriável. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas tutelá-los na estrita conformidade do que dispuser a lei. Mais além, o professor ensina que “as pessoas administrativas não têm, portanto, disponibilidade sobre os interesses públicos confiados à sua guarda e realização” (MELLO, 2005, p. 63).

### **2.1.3 Princípio da legalidade**

A Constituição Federal estabelece o princípio da legalidade em seu art. 5º, II, ao afirmar que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em

virtude da lei.”. Esse foi repetido no caput do art. 37, do mesmo diploma legal. Para Mello (2005), trata-se de um princípio norteador do Estado Democrático de Direito, que é um pressuposto para a segurança da relação entre o Estado e o cidadão.

Carrazza (2011, p. 171) é esclarecedor em sua explicação sobre a legalidade:

No Estado de Direito, o Legislativo detém a exclusividade de editar normas jurídicas que fazem nascer, para todas as pessoas, deveres e obrigações, que lhes restringem ou condicionam a liberdade. **Também o poder público limita o seu agir com tais normas, subordinando-se, assim, à ordem jurídica** e passando a revestir a um tempo, a condição de *autor* e de *sujeito* de direito (Jelinek). (grifos nossos)

Araújo e Nunes Júnior (2002, p. 209) nos ensina que a legalidade, além de representar uma garantia para o indivíduo, também obedece ao propósito de alcançar a segurança jurídica. Para o autor, esse princípio também pode ser chamado de “garantia institucional de estabilidade das relações jurídicas”.

Conforme visto, a Administração Pública está sujeita ao princípio da indisponibilidade do interesse público e, por conseguinte, a expressão legítima de sua vontade é aquela expressa na lei. Isso faz com que a atuação administrativa esteja previamente autorizada ou determinada pelas disposições legais (DI PIETRO, 2018).

Mesmo nos casos em que há discricionariedade quanto à conveniência ou oportunidade na prática de um ato, deve-se observar os estritos limites legais. Isso porque a discricionariedade decorre da lei, seja por opção do legislador, seja porque a norma contém expressões plurissignificativas ou porque não é possível antever todas as hipóteses em que a atuação se tornará obrigatória. (CHIMENTI, 2007).

Buscando compreender a essência do princípio, Mello (2005) conclui que este corresponde à “tradução jurídica de um propósito político: o de submeter os exercentes do poder em concreto – o administrativo – a quadro normativo que embargue favoritismos”. O autor ainda explica que os representantes do poder, investidos em alguma função pública, deverão agir em favor do ordenamento jurídico e não em benefício próprio. O princípio da legalidade “deve ser tomado como evolução do Estado e oposição às formas totalitárias de opressão e defesa de interesses que não os coletivos” Mello (2005, p. 91).

Portanto, o compartilhamento de informações sigilosas dos contribuintes pela Administração Tributária deve ser fundamentado na lei, sob pena de se incorrer numa

atuação arbitrária por parte do Estado. A vontade pessoal do agente público é irrelevante, visto que, no que concerne a Administração Pública, a única vontade legítima é a da lei.

#### **2.1.4 Princípio da impessoalidade**

O princípio da impessoalidade possui duas acepções: igualdade e finalidade. A primeira assevera que a Administração deve dispensar igual tratamento aos administrados que se encontram em idêntica situação jurídica. A segunda quer dizer que a Administração deve voltar-se para o interesse coletivo e não a o privado, vedando-se, o favorecimento de um em detrimento de outro. (DI PIETRO, 2018).

O princípio da impessoalidade vai conferir ao ato praticado pela Administração Pública outras características relevantes, como a imparcialidade e transparência (CHIMENTTI, 2007).

Não se pode deixar de lado que a finalidade da conduta administrativa é a lei, conforme pode se depreender da afirmação de Cirne Lima (1987, p. 21) “Uma atividade e um fim supõem uma norma que lhes estabeleça, entre ambos, o nexó necessário”.

A lei deve respeitar a isonomia, pois a Constituição assim o determina. Logo, a função administrativa também deve fazê-lo, sob pena de se cometer desvio de finalidade, que ocorre quando o administrador se afasta do escopo que deve nortear o seu comportamento, que é o interesse público (DI PIETRO, 2018).

Segundo Hely Lopes Meirelles (2009, p. 94), quando ato é praticado pela Administração sem ter como norte o interesse público resta somente o interesse privado. Isso configura desvio de finalidade, que “é uma das mais insidiosas modalidades de abuso de poder”.

Retomando ao objeto de discussão deste trabalho, é importante ressaltar que a requisição de informações sigilosas por parte de um órgão público deve ter a sua finalidade prevista em lei, de forma a conferir legitimidade ao interesse do requisitante. Além disso, a informação requisitada, em face de seu caráter sigiloso, deve ser indispensável ao exercício das prerrogativas do órgão, pois, caso contrário, estará fundamentada apenas na vontade pessoal do agente requisitante.

### 2.1.5 Princípio da moralidade

Di Pietro (2018) explica que a moralidade é um conceito subjetivo que transfigura conforme o tempo e lugar. Trata-se de um elemento cultural que transparece na forma de agir socialmente, nos padrões estabelecidos, nas funções exercidas e nas celebrações sociais. As diretrizes sociais são incorporadas na atuação do poder público e passam a ser aplicadas e exigidas nas relações entre Estado e cidadão.

A moralidade que trata o *caput* art. 37, da Constituição Federal, que norteia a Administração Pública, representa a vedação “de a atuação administrativa se distanciar da moral, dos princípios éticos, da boa-fé, da lealdade aos administrados e à Administração” (CHIMENTTI, 2007, p. 200).

Di Pietro (2018, p. 145) analisa a moralidade pelo seu oposto. Para a autora, a imoralidade surgiu e se desenvolveu ligada à ideia de desvio de poder, visto que, em ambas as hipóteses, a “Administração Pública se utiliza de meios ilícitos para atingir finalidades metajurídicas irregulares”. Assim, muitos autores entendem que a imoralidade se reduz a hipóteses de ilegalidade quanto aos fins.

### 2.1.6 Princípio da publicidade

O princípio da publicidade indica que os atos da Administração merecem a mais ampla divulgação entre os administrados, pois constitui fundamento para realização do controle da conduta dos agentes administrativos. Somente com transparência da conduta é que os indivíduos poderão reclamar a legalidade e eficiência dos atos praticados (DI PIETRO, 2018).

O princípio em comento pode ser concretizado por meio de alguns instrumentos jurídicos, como o direito de petição (art. 5º, XXXIV, “a”, CF), certidões (art. 5, XXXIV, “b”, CF) e ação administrativa *ex officio* de divulgação de informações de interesse público. Uma vez negado o direito, o prejudicado poderá se socorrer dos remédios constitucionais, como o *mandado de segurança* (art. 5, LXIX, CF) e *habeas data* (art. 5º, LXXI, CF).

Situação que merece comentário diz respeito aos efeitos decorrentes da falta de publicação de atos administrativos. Via de regra, isso não retira a validade do ato, pois ele

funciona como fator de eficácia. Em outras palavras, o ato é válido, mas inidôneo para produzir efeitos jurídicos. (DI PIETRO, 2018).

Uma observação importante a ser feita é que a publicidade se refere a atos praticados pela Administração Pública e não por particulares. Sendo assim, os livros e documentos fiscais dos contribuintes que o Fisco detém em sua custódia não correspondem a um ato administrativo sujeito à publicidade, mas uma informação privada, protegida pelo sigilo fiscal.

### **2.1.7 Princípio da eficiência**

Segundo Di Pietro (2018), o princípio da eficiência tornou-se expresso a partir da EC nº 19/1998, que o acrescentou à enumeração constante no caput do art. 37 da Constituição Federal. Esse princípio se aplica a toda atividade administrativa de todos os poderes de todas as esferas da federação. Ele foi consequência da implantação ocorrida após 1995 do modelo de administração gerencial, que substituiu, ao menos parcialmente, o modelo de administração burocrática.

O núcleo do princípio é a procura de produtividade e economicidade, com redução dos desperdícios de dinheiro público, o que impõe que os serviços públicos devem ser executados com presteza, perfeição e rendimento funcional. Há vários aspectos a serem considerados dentro do princípio, como a produtividade e economicidade, qualidade, celeridade e presteza e desburocratização e flexibilização. (MARINELA, 2005)

Vale a pena observar que o princípio da eficiência não alcança apenas os serviços públicos prestados diretamente à coletividade. Ele também deve ser observado em relação aos serviços administrativos internos das pessoas federativas e das pessoas a elas vinculadas. Significa que a Administração deve recorrer à moderna tecnologia e aos métodos hoje adotados para obter a qualidade total da execução das atividades a seu cargo. (COELHO, 2004).

Dessa forma, a eficiência do serviço público deve ser observada por todos os órgãos estatais no exercício de suas atividades, que estarão sujeitas à fiscalização por parte do Tribunal de Contas, por meio da auditoria operacional. Esse tema será retomado em momento posterior.

### 2.1.8 Princípio da proporcionalidade

De acordo com Virgílio Afonso da Silva (2002), a regra da proporcionalidade é uma estrutura racional que tem por objetivo analisar a correlação entre os meios empregados pelo poder público e os fins almejados da medida objeto de análise, por meio de três subprincípios independentes: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Trata-se de uma estrutura tripartite engendrada pelo Tribunal Constitucional Alemão, com vistas a avaliar a problemática da constitucionalidade das leis no que concerne à restrição aos direitos fundamentais.

A noção de proporcionalidade é um comando que deve ser exercido na análise de legitimidade de um ato administrativo na melhor medida possível, segundo as possibilidades fáticas (adequação e necessidade) e jurídicas (proporcionalidade em sentido estrito). (SILVA, 2002)

O subprincípio da adequação exige que toda restrição aos direitos fundamentais seja idônea para o atendimento de um fim constitucionalmente legítimo. Entende-se que uma medida estatal é adequada quando o seu emprego faz com que o objetivo legítimo pretendido seja alcançado ou, pelo menos, seja fomentado pela medida restritiva de direitos. (SILVA, 2002).

Segundo Cristóvam (2006), nesse subprincípio, a medida adotada deve ser pertinente à consecução dos fins previstos na lei. A busca da satisfação do interesse público deve ser pautada por meios idôneos, proporcionais e adequados, que estão em harmonia com os fins previstos na norma. Para o autor:

**“[...] pela máxima da adequação não se deve considerar o grau de eficácia das providências escolhidas, tidas como capazes de alcançar o objetivo almejado. A perspectiva da eficácia e o debate acerca do melhor meio para a realização da finalidade desejada – a intervenção menos gravosa ao cidadão – já transbordam o prisma da adequação e entram na órbita da máxima da necessidade (CRISTOVAM, 2006, p. 217) (grifos nossos).**

Gilmar Ferreira Mendes cita decisão do Tribunal Constitucional alemão para fornecer o conceito de adequação, nos seguintes termos: "os meios utilizados pelo legislador devem ser adequados e necessários à consecução dos fins visados. O meio é adequado se, com a sua utilização, o evento pretendido pode ser alcançado" (MENDES, 1994, p. 371).

O princípio democrático impõe que o legislador disponha de um espaço de decisão e análise e que os tribunais devem invalidar os atos apenas nos casos em que os meios se revelem manifestadamente inadequados para a obtenção dos fins colimados (SILVA, 2002).

O segundo subcritério se refere à **necessidade**, que parte da noção de que, se uma medida tomada pelo Poder Público limita direitos fundamentais, faz-se necessário que o objetivo colimado não pode ser alcançado ou promovido por medida alternativa, com a mesma intensidade, mas em menor medida quanto à restrição dos direitos fundamentais (SILVA, 2002).

Nesse sentido, esclarece Cristóvam (2006, p. 218) que

“A simples maximização de um direito fundamental não legitima a restrição de outro, havendo que se questionar acerca da necessidade da providência restritiva, ou seja, **se outros instrumentos garantidores do direito a ser implementado não acarretariam menor gravame ao direito limitado.**” (grifos nossos)

A discricionariedade do legislador para eleger os meios deve ser afastada apenas quando for possível constatar, mediante um juízo de evidência, que há outro meio igualmente eficaz e menos lesivo aos direitos fundamentais. Ou seja, não se considera inconstitucional com a mera aparência de outro meio ser mais eficiente e menos oneroso. Nesse caso, deve prevalecer a margem de decisão do legislador, aplicando-se a presunção de constitucionalidade das leis (SILVA, 2002).

No entendimento de Alexy (2008), a noção de necessidade pode ser traduzida no ótimo de Pareto, segundo o qual um meio deve ser considerado menos oneroso quando atinge o mesmo grau de satisfação da finalidade perseguida criando um prejuízo menor ao direito fundamental afetado; ou, o inverso, um meio deve ser considerado desnecessário quando há uma forma igualmente eficaz de atingir o fim que acarrete uma restrição mais leve ao direito fundamental.

Por fim, o subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito busca avaliar se o atendimento à finalidade buscada pela medida restritiva compensa os prejuízos que deste advenham para os direitos fundamentais. Ou seja, esse subprincípio pressupõe uma comparação entre o grau de afetação do direito fundamental e a importância da realização do princípio que com ele colide e que serve de fundamento à restrição. Trata-se de um processo de ponderação entre um direito fundamental restringido e um direito fundamental

a ser realizado, tudo isso depois de passar pelos testes de idoneidade e necessidade (SILVA, 2002).

O processo de ponderação envolve a atribuição de pesos concretos (mensuração quantitativa concreta do grau de restrição do direito e da finalidade pretendida) e de pesos abstratos (valoração da importância material que os bens jurídicos em jogo ostentam no sistema constitucional, sua importância axiológica no ordenamento) (ALEXY, 2008).

Alexy (2008) propõe que a lei de ponderação estabelece que, para uma medida restritiva de direitos ser considerada legítima, deve haver, pelo menos, uma relação de correspondência ou equivalência entre a gravidade da restrição do direito fundamental e a relevância da implementação do princípio constitucional que fundamenta essa restrição. Para isso, o autor propõe um escalonamento das intensidades dos direitos e princípios em três níveis: leve, médio e grave.

O quadro a seguir mostra uma sugestão de valoração entre o grau de restrição de direitos fundamentais e a importância da justificativa da medida restritiva (ALEXY, 2008, p. 783-787).

<b>Restrição do DF</b>	<b>Justificativa do fim pretendido</b>	<b>Constitucionalidade</b>
Grave	Leve/média	Inconstitucional
Média	Grave	Constitucional
Média	Leve	Inconstitucional
Leve	Média/Grave	Constitucional
Empate		Constitucional

Tabela 1 - Valoração entre o grau de restrição e a justificativa da medida

Da mesma forma que ocorre com os requisitos de adequação e necessidade, a aferição da proporcionalidade em sentido estrito deve ser implementada segundo um controle de evidência, ou seja, o ato administrativo só pode ser invalidado quando for possível afirmar, de forma patente e inequívoca, que a gravidade da restrição ao direito fundamental é maior que a relevância da promoção do fim perseguido (ALEXY, 2008).

## 2.2 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

A Administração Tributária recebeu o seu primeiro tratamento legal no Código Tributário Nacional, que dedicou o Título IV especificamente para esse tema. A lei nº 5172 entrou em vigor em 25 de outubro de 1966, no governo do General Castelo Branco, e definiu as intenções arrecadatórias do Estado, os mecanismos e forma como todo o sistema tributário nacional seria gerido (GUIMARÃES, 2013).

Nos tópicos a seguir, serão tratados os conceitos de Administração Tributária, a sua disciplina constitucional e legal, bem como os poderes e limites do Fisco no exercício de sua função.

### 2.2.1 . Conceito de administração tributária

A palavra “tributária” remete ao termo “tributo”, que vem do latim *tributum* e significa “a contribuição imposta, em caso de guerra, ao estado vencido, ou a soma de contribuições devidas por uma Província ou Estado vassalo”. No entanto, na terminologia fiscal, a expressão se entende como sendo “a contribuição devida por todo cidadão para a formação da receita pública, destinada a suprir os encargos do Estado” (SILVA, 1993, p. 61).

Inicialmente, nas sociedades primitivas, os tributos eram pagos por meio de ofertas voluntárias ao líder e a seu grupo. Porém, quando as ofertas se tornavam insuficientes para suprir as necessidades da coroa, eram criados novos impostos, sendo, desta forma, contribuições obrigatórias, e não mais voluntárias. (BALTHAZAR,2005).

Regina Helena Costa (2019) entende que a Administração Tributária compreende dois sentidos, um subjetivo e outro objetivo.

Em **sentido subjetivo**, primeiramente, compreende o aparelhamento burocrático mantido pelos entes autorizados a tributar, composto por múltiplos órgãos, incumbidos da arrecadação e da fiscalização de tributos. Já em **sentido objetivo**, a Administração Tributária traduz a atividade administrativa destinada a realizar a aplicação da lei fiscal, visando ao atendimento às finalidades de interesse público consubstanciadas na proteção dos direitos dos contribuintes e na arrecadação tributária. Assim, sujeita-se ao regime jurídico próprio da Administração Pública, devendo observar os princípios a ela pertinentes, especialmente os da legalidade e da finalidade pública (art. 37, caput, CR) (grifos nossos). (COSTA, 2019, p. 341)

A Administração Tributária compreende parcela da Administração Pública responsável pela arrecadação e fiscalização de tributos. Trata-se de atividade administrativa típica de Estado que é pressuposto da existência de todas as demais, uma vez que é ela quem terá a incumbência de angariar os recursos necessários para o exercício da função pública. Por conta disso, a própria Constituição Federal, em seu art. 37, XVIII e XXII estabeleceu que a Administração Tributária terá “procedência sobre os demais setores administrativos” e terão “recursos prioritários” para a realização de suas atividades.

Mizael de Abreu Machado Derzi (1999) afirma que o agente da administração fazendária, que é responsável pela fiscalização e apuração do crédito tributário, está sujeito ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos e deverá atuar aplicando a lei ao caso concreto, sem margem de discricionariedade, sob pena de sanções. Logo, o agente fiscalizador não pode medir o quanto da lei será aplicada ao caso concreto, sendo inadmissível qualquer valoração. Nesse sentido o art. 142, §º único, do CTN, estabelece que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilização funcional.

A administração tributária, portanto, nas palavras de Alfredo Augusto Becker (2007, p. 535), “deve verificar se a quantia paga pelo contribuinte correspondeu à magnitude do fato presuntivo de riqueza manifestado, como também se o pagamento se deu de forma correta”.

O agente investido da competência conferida pela lei será o elo entre a Administração Tributária e o contribuinte. Por meio dele, o Estado exercerá o poder fiscalizatório, que é uma atividade vinculada e obrigatória, sem qualquer margem de discricionariedade, por conta do princípio da indisponibilidade do interesse público. Como espécie de procurador do ente federativo, o auditor fiscal não deve medir o interesse público que ele representa, mas tão somente aplicar as normas de conduta na sua relação com o sujeito passivo (GUIMARÃES, 2013).

### **2.2.2 Limites dos poderes da administração tributária**

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 194, estabelece que a legislação tributária irá regular a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria

de fiscalização. A legislação será aplicada a todas as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive as que gozem de imunidade tributária e isenção em caráter pessoal.

Nada impede que um ente imune seja fiscalizado, haja vista que o ordenamento jurídico condiciona o gozo das imunidades ao cumprimento de certos requisitos previstos em lei, que podem ser verificados mediante regular processo de fiscalização. Como exemplo, temos a não distribuição do patrimônio ou das rendas a qualquer título, a aplicação integral dos recursos no país para a manutenção dos objetivos institucionais e a manutenção da escrituração das receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a sua exatidão (art. 14, CTN). Além disso, os entes imunes também podem estar na condição de responsáveis tributários, recolhendo efetivamente os tributos no lugar do sujeito passivo, sujeitando-se, dessa forma, à atividade fiscalizatória do Estado.

Nesse sentido, Paulsen (2010, p. 1248) assevera que:

Todos, contribuintes ou não, devedores ou não, sujeitam-se à fiscalização tributária. Todos têm o dever de se submeter à fiscalização tributária, independentemente de estarem sujeitos ou não ao pagamento de determinado tributo. Cuida-se da obrigação acessória de tolerar o trabalho dos agentes fiscais.

Paulo de Barros Carvalho (2008), em sentido semelhante, explica que o parágrafo único do art. 194, do CTN quer exprimir que as pessoas públicas ou privadas devem acatar o regular exercício das competências que as autoridades administrativas recebem da legislação tributária.

A lei estabelece normas de caráter geral que regulam a atuação dos agentes, seus poderes e suas competências. Quando se trata de tributos de maior relevância, por gerarem maior receita aos cofres públicos (IPI, IR, ICMS), a lei especial trata dos procedimentos em casos específicos, e os atos infralegais tratam as especificidades que adequam a norma geral a uma concretude regional (BALLEIRO, 2000).

O poder conferido ao Fisco está previsto na Constituição Federal, em seu art. 145, §1º, que autoriza a Administração Tributária a ter acesso a informações da intimidade econômica dos particulares, mediante a identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas. Todavia, esse poder não se confunde com arbitrariedade, haja vista

que o próprio texto constitucional determina que ele deve ser exercido respeitando os direitos individuais, nos limites estabelecidos em lei.

O art. 195, CTN reforça o poder investigatório dos agentes fazendários, ao declarar ineficaz quaisquer “disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los”.

Trata-se do amplo acesso do Fisco aos livros fiscais, registros contábeis, mercadorias e respectivos documentos. A não exibição ou qualquer obstáculo ao exercício da fiscalização poderá resultar em ação judicial que irá compelir o sujeito passivo a exibi-los em juízo. O dever de fiscalização do Estado não está pautado somente nos casos em que haja suspeita de qualquer infração, mas também naqueles de conferência e confronto de informações prestadas pelos contribuintes nos impostos sujeitos a lançamento por homologação, confrontando o real com o declarado. (PAULSEN, 2010).

Contudo, as informações deverão ser prestadas para determinado fim, que será delineado pelo objeto da fiscalização. Esse foi o entendimento do STF na Súmula nº 439: “Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitados o exame aos pontos objeto da fiscalização”. Para a Suprema Corte, a fiscalização deve se resumir ao exame dos livros relevantes aos pontos objeto da investigação, sendo proibida a devassa aos livros e documentos não pertinentes.

No Supremo Tribunal de Justiça, temos uma decisão semelhante. Embora o contribuinte não seja obrigado a produzir todos os livros previstos em lei, é obrigado a exibir ao Fisco todo e qualquer documento que possua e que seja relevante à fiscalização. No entanto, deverá a autoridade administrativa tributária motivar os pedidos de exibição de documentos (REsp n. 201400851648).

Também foi manifestado pelo STJ que a atividade de fiscalização deverá ser circunscrita à área de competência do ente tributante (REsp n. 73.086/SP). Quanto à apreensão de documentos, há decisões no sentido da possibilidade de apreensão pela autoridade administrativa fiscal se houver previsão em lei, independentemente de autorização judicial (REsp n. 732.369/MG e HC n. 201201009086). Em sentido contrário, há decisão estabelecendo que deve haver autorização judicial para apreensão de documentos do contribuinte (REsp n. 300065/MG).

O contribuinte deverá manter sob seus cuidados os livros e documentos relacionados às suas atividades e que sustentem as informações prestadas à Administração Pública, como nos casos de lançamento por homologação, até que ocorra a prescrição dos créditos tributários, conforme previsto no parágrafo único do art. 195 do CTN. Nesse sentido, o ensinamento de Paulsen (2010, p. 1253) é esclarecedor:

Impossibilidade de fiscalização relativa a período sobre o qual já não há dever de guarda da documentação. Independentemente de ocorrer a decadência, não é viável a fiscalização de período relativo ao qual a empresa não tem mais obrigação de guardar a respectiva documentação. **Não se pode apontar irregularidades documentais e falta de comprovação de pagamento de tributo se a guarda da documentação não é mais exigível.** (grifo nosso)

O poder fiscalizatório do Estado não deve ser um fim em si mesmo, mas um meio para se alcançar um objetivo maior, que é o eficiente exercício da Administração Tributária. Logo, ele não pode ser visto como uma prerrogativa absoluta e ilimitada, mas sim o poder necessário, limitado pelo ordenamento jurídico, capaz de coibir a sonegação fiscal, causando a menor interferência possível nos direitos fundamentais do indivíduo (PAULSEN, 2010).

Portanto, pode-se concluir que a administração tributária é o órgão da Administração Pública a quem o ordenamento jurídico conferiu poderes para examinar os livros e documentos fiscais dos contribuintes, de forma a verificar o cumprimento da legislação tributária. No entanto, esses poderes não são ilimitados, pois, conforme observado nas decisões dos tribunais superiores, o exercício da fiscalização tributária deve observar várias condicionantes, como, por exemplo, se ater ao objeto constante no termo de início de fiscalização.

## 2.3 TRIBUNAL DE CONTAS

No Estado contemporâneo é comum encontrar na estrutura estatal órgãos voltados ao controle dos atos da Administração Pública, que pode se dar na forma de Tribunais de Contas, ou de Controladorias. Na Europa continental, principalmente nos países de influência portuguesa e francesa, predomina o sistema de Tribunais de Contas. Já nos países de tradição inglesa, o que prevalece é o regime de Controladoria ou Auditoria Geral. No

âmbito do MERCOSUL, apenas Brasil e Uruguai adotam o modelo de Tribunais de Contas, de inspiração italiana, belga e francesa (DAL POZZO, 2010)

Os dois sistemas, Tribunal de Contas e Controladoria, apresentam diferenças fundamentais. O primeiro é formado por órgãos de composição colegiada cujos membros são equiparados à magistratura judiciária, inclusive em relação às prerrogativas. Já o segundo apresenta composição singular, tem a sua origem vinculada a órgãos de auditoria auxiliares do Poder Legislativo e adotam o regime de mandato (SANTOS, 2005).

Dentre os modelos de Tribunais de Contas vinculados ao Legislativo, podemos citar o Brasil, Itália, França, Espanha e Alemanha; e vinculados ao Judiciário, temos Grécia e Portugal. Já no modelo de Controladorias vinculadas ao Legislativo, temos como exemplos principais os EUA, Canadá, Suíça, Índia e Austrália; e vinculadas ao Executivo, temos Paraguai, Finlândia e Suécia. Há ainda modelos desvinculados a quaisquer dos Poderes, como Chile, Colômbia e Peru (FERNANDES, 2008).

Independentemente do modelo adotado, vários países, sejam eles europeus, americanos, africanos ou asiáticos, têm em suas estruturas organizacionais órgãos que realizam o controle externo da Administração Pública, no exercício da fiscalização dos gastos públicos e dos atos estatais (FERNANDES, 2008).

### 2.3.1 Breve histórico do Tribunal de Contas no Brasil

No Brasil Imperial, sob a égide da Constituição de 1824, não havia um órgão responsável pela fiscalização do dinheiro público, não obstante a existência de algumas normas de administração financeira, como o poder da Assembleia Geral de fixação anual de despesas (art. 15<sup>2</sup>) e a atribuição do Imperador de decretar a aplicação dos rendimentos destinados pela Assembleia aos vários ramos da Administração Pública (art. 102<sup>3</sup>). (MIGALHAS, 2005)

---

<sup>2</sup> 12 “Art. 15. E’ da attribuição da Assembléa Geral

[...]

X. Fixar annualmente as despezas publicas, e repartir a contribuição directa.

<sup>3</sup> “Art. 102. O Imperador é o Chefe do Poder Executivo, e o exercita pelos seus Ministros de Estado.

São suas principaes attribuições

[...]

XIII. Decretar a applicação dos rendimentos destinados pela Assembléa aos varios ramos da publica Administração.”

A despeito da inexistência de um órgão de controle externo no texto constitucional de 1824, vários doutrinadores relatam que à essa época iniciaram-se muitas discussões sobre a sua criação, não se restringindo ao mero debate intelectual (DECOMAIN, 2006).

A título de exemplificação, em 1826 tivemos o projeto de criação do Tribunal de Contas, inspirado no modelo francês, de iniciativa dos senadores Visconde de Barbacena e José Inácio Borges. Contudo, o projeto foi rechaçado pelo senador Conde de Baependi, ex-Ministro da Fazenda (SANTOS, 2005).

O cenário começa a mudar no Governo Provisório, quando foi prevista a criação da figura do Tribunal de Contas, por meio do Decreto nº 966-A, de 07 de novembro de 1890, por iniciativa do Ministro da Fazenda Rui Barbosa. Conforme previsto em seu art. 1º, o objetivo do órgão era de “realizar o exame, revisão e julgamento dos atos concernentes à receita e despesa da República” (art. 1º<sup>4</sup>). No entanto, essa Corte acabou não sendo instalada porque o Ministro da Fazenda sucessor de Rui Barbosa extinguiu a Comissão incumbida de elaborar o projeto de regulamento (MIGALHAS, 2005).

Somente com a promulgação da Constituição Federal de 1891 é que foi instituído efetivamente o Tribunal de Contas, com o objetivo de liquidar as contas da receita e da despesa e verificar a sua legalidade antes de serem prestadas ao Congresso (MIGALHAS, 2005). Foi alocado no Título V, nas Disposições Gerais, da Carta de 1891, nos seguintes termos.

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

A regulamentação do Tribunal de Contas se deu com a edição do Decreto nº 1.116, de 17 de dezembro de 1892, que conferiu ao órgão jurisdição para julgar contas dos responsáveis por dinheiros ou valores públicos (SANTOS, 2005).

Santos (2005, p. 58) comenta sobre a primeira lei orgânica do Tribunal de Contas no país.

---

<sup>4</sup> Art. 1º E' instituído um Tribunal de Contas, ao qual incumbirá o exame, a revisão e o julgamento de todas as operações concernentes á receita e despeza da Republica.

Segundo José Cretella Júnior, a primeira Lei Orgânica do TCU, filiou-se ao sistema belga, de exame prévio e veto absoluto, recebendo posteriormente, pela legislação ordinária, feições ecléticas peculiares, passando a apresentar alguns pontos de tangência com os três sistemas clássicos (francês, italiano e belga), pois passou a reunir características da referida trilogia, tais como exames prévio, exame a posteriori, veto absoluto e veto relativo com registro sob ressalva

A instalação do Tribunal, entretanto, só ocorreu em 17 de janeiro de 1893, graças ao empenho do Ministro da Fazenda do governo de Floriano Peixoto, Serzedello Corrêa (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2022).

Já na Constituição Federal de 1934, foi dedicada uma Seção ao Tribunal de Contas (arts. 99 a 102), localizada no Capítulo destinado aos órgãos de cooperação nas atividades governamentais. O objetivo do órgão, previsto no art. 99, era de “acompanhar a execução orçamentária e julgar as contas dos responsáveis pelos bens e dinheiros públicos”. Outrossim, foi assentado que os Ministros do Tribunal de Contas gozariam das mesmas garantias dos Ministros da Corte Suprema (art. 100), sendo-lhes conferidas as mesmas atribuições dos Tribunais Judiciais. A nomeação de seus ministros era competência do Presidente da República e dependia da aprovação do Senado Federal. Há de se ressaltar, ainda, a atribuição para emitir parecer prévio sobre as contas de governo do Presidente da República (art. 102). Outro importante dispositivo foi a possibilidade de suspensão de contrato, antes do pronunciamento do Legislativo (art. 101). (AGUIAR, 2013)

Por seu turno, a Constituição Federal de 1937 posicionou topograficamente o Tribunal de Contas na parte destinada ao Judiciário, atribuindo-lhe apenas um artigo.

Art 114 - Para acompanhar, diretamente ou por delegações organizadas de acordo com a lei, a execução orçamentária, julgar das contas dos responsáveis por dinheiros ou bens públicos e da legalidade dos contratos celebrados pela União, é instituído um Tribunal de Contas, cujos membros serão nomeados pelo Presidente da República, com a aprovação do Conselho Federal. Aos Ministros do Tribunal de Contas são asseguradas as mesmas garantias que aos Ministros do Supremo Tribunal Federal.”

Percebe-se que as competências previstas na constituição anterior foram mantidas, como o acompanhamento da execução orçamentária e o julgamento das contas dos responsáveis por dinheiros ou bens públicos. A CF/37 também conferiu aos seus membros as mesmas garantias dos Ministros do Supremo Tribunal Federal.

Uma diferença relevante foi a omissão à referência de parecer prévio sobre as contas prestadas pelo Chefe do Executivo Federal por parte do Tribunal de Contas da União.

Como naquela época tínhamos um cenário político de exceção, as contas de governo passaram a ser objeto de parecer-relatório, com aprovação por meio de decreto-lei do próprio Presidente da República (DAL POZZO, 2010).

A Carta Política de 1946, por sua vez, inseriu alterações que perduram até hoje. A fiscalização financeira da União foi atribuída ao Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, e nos Estados e Municípios pela forma que for estabelecida nas Constituições estaduais. (art. 22<sup>5</sup>). O TCU foi alocado no Capítulo do Poder Legislativo e, mais especificamente na Seção VI, pertinente ao Orçamento (arts. 76 e 77<sup>6</sup>). A escolha e a aprovação de seus membros passaram ao Senado Federal para posterior nomeação pelo Presidente da República, detendo seus ministros os mesmos direitos, garantias, prerrogativas e vencimentos dos juízes do Tribunal Federal de Recursos (AGUIAR, 2013).

Em relação ao momento em que era exercido o controle, a Carta de 1946 estabeleceu que: “o controle, predominantemente exercido a posteriori, passou a ser concomitante com relação aos contratos e prévio em relação aos atos que implicassem encargos para o Tesouro, na forma da lei infraconstitucional” (SANTOS, 2005, p. 59).

Na Constituição Federal de 1967, o Tribunal de Contas da União foi inserido no capítulo do Poder Legislativo, na seção da “Fiscalização Financeira e Orçamentária” (arts. 71 a 73). Segundo Aguiar (2013), uma das principais inovações foi a utilização das locuções “controle interno” e “controle externo”, evidenciando esses sistemas de controle da Administração Pública *lato sensu*.

---

<sup>5</sup> Art 22 - A administração financeira, especialmente a execução do orçamento, será fiscalizada na União pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas, e nos Estados e Municípios pela forma que for estabelecida nas Constituições estaduais.

Parágrafo único - Na elaboração orçamentária se observará o disposto nos arts. 73 a 75.

<sup>6</sup> Art 76 - O Tribunal de Contas tem a sua sede na Capital da República e jurisdição em todo o território nacional.

§ 1º - Os Ministros do Tribunal de Contas serão nomeados pelo Presidente da República, depois de aprovada a escolha pelo Senado Federal, e terão os mesmos direitos, garantias, prerrogativas e vencimentos dos Juízes do Tribunal Federal de Recursos.

§ 2º - O Tribunal de Contas exercerá, no que lhe diz respeito, as atribuições constantes do art. 97, e terá quadro próprio para o seu pessoal.

Art 77 - Compete ao Tribunal de Contas:

I - acompanhar e fiscalizar diretamente, ou por delegações criadas em lei, a execução do orçamento;

II - julgar as contas dos responsáveis por dinheiros e outros bens públicos, e as dos administradores das entidades autárquicas;

III - julgar da legalidade dos contratos e das aposentadorias, reformas e pensões.

[...].

Art 71 - A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.

§ 1º - O controle externo do Congresso Nacional será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas e compreenderá a apreciação das contas do Presidente da República, o desempenho das funções de auditoria financeira e orçamentária, e o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos

Pode-se igualmente citar a previsão de realização de auditoria financeira e orçamentária nas contas das unidades administrativas dos três Poderes da União (art. 71, § 3º). Estabeleceu-se também que o julgamento da regularidade das contas dos administradores e demais responsáveis seria baseado em levantamentos contábeis, certificados de auditoria e pronunciamento das autoridades administrativas (art. 71, § 4º). Registre-se, ademais, que, quanto à ação fiscalizadora, previu-se a atuação de ofício ou por provocação do Ministério Público, das auditorias financeiras e orçamentárias, bem como dos demais órgãos auxiliares.

Em relação à composição de seus membros, manteve-se a nomeação de seus ministros pelo Presidente da República, após a aprovação pelo Senado Federal. Todavia, foram incluídos alguns requisitos mínimos como: idade mínima de 35 anos, necessidade de idoneidade moral e notórios conhecimentos jurídicos, econômicos, financeiros ou de administração pública (art. 73, § 3º).

Acerca da possibilidade de sustação de ato ou contrato ilegal, houve uma segregação. Em se tratando de ato, o Tribunal de Contas da União fixa prazo razoável para a Administração Pública adotar as providências cabíveis para sanear a ilegalidade. Se não for resolvido o problema, abre-se espaço para a sustação do ato. Já na hipótese de contrato, a Corte de Contas solicita ao Congresso Nacional a suspensão. É o que se depreende do exame das alíneas do § 5º do art. 73.

A EC nº 01/69 trouxe a exigência de criação de um Tribunal de Contas em cada Estado brasileiro, assim como a autorização para os Estados membros criarem Tribunais ou Conselhos de Contas para apreciarem as contas dos seus municípios (DECOMAIN, 2006).

Já a EC nº 07/1977 trouxe algumas alterações nas disposições concernentes ao Tribunal de Contas. Um deles, relativo ao exame de atos de pessoal, que alterou o julgamento de legalidade para mera apreciação para fins de registro da concessão inicial de aposentadorias, reformas e pensões. Outra alteração ampliou as situações em que o Chefe

do Executivo poderia ordenar a execução de ato julgado ilegal pelo Tribunal de Contas da União e, por conseguinte, segundo Jair Lima Santos, “As impugnações do Tribunal passaram a ser glosadas ou, simplesmente, ignoradas pelo Executivo” (SANTOS, 2005, p. 60).

O ordenamento vigente, com a Constituição Federal de 1988, aplicável ao Tribunal de Contas, será analisado no tópico a seguir.

### 2.3.2 Tribunal de Contas na CF/88

Na Constituição Federal de 1988, o Tribunal de Contas foi inserido na Seção IX (Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária), do Capítulo I (Poder Legislativo), do Título IV (Da Organização dos Poderes) da Carta Maior. De acordo com o art. 71, o órgão foi mantido vinculado ao Poder Legislativo, como auxiliar no controle externo dos gastos públicos: "O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União”.

Nesse sentido, Alexandre de Moraes ensina que o Tribunal de Contas da União “é um órgão auxiliar e de orientação do Poder Legislativo, embora a ele não subordinado, praticando atos de natureza administrativa, concernentes, basicamente, à fiscalização" (MORAES, 2007, p. 410).

Sobre o controle externo exercido pelo Tribunal de Contas, ensina Uadi Lamego Bulos (2003) que:

O controle externo é exercido pelo órgão diverso do controlado, é dizer, pelo Congresso Nacional, Assembleias Legislativas dos Estados e do Distrito Federal, Câmaras Municipais, com auxílio dos respectivos Tribunais de Contas (art. 71). Sua natureza é técnica, realizando-se externa *corporis*, com a finalidade principal de fiscalizar. Excepcionalmente, perante situações de irregularidade, é acionado, mas com estrita observância aos casos especificados na legislação (BULOS, 2003, p. 868)

A competência do órgão foi positivada como sendo a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas (art. 70). As funções previstas nos ordenamentos jurídicos anteriores foram mantidas, a saber (art. 71):

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

§ 1º No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis.

§ 2º Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito.

§ 3º As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.

§ 4º O Tribunal encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.

Sobre o significado dos cinco tipos de fiscalização elencados no art. 70, Azevedo (2016, p.;61) explica:

A **fiscalização financeira** abrange toda a atividade financeira do Estado, compreendendo a obtenção, gestão e aplicação de recursos públicos. A aplicação de subvenções e a renúncia de receitas mereceram expressa referência na Constituição no que toca à fiscalização financeira, além de detida atenção da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A **fiscalização orçamentária** tem como objeto, como se percebe, as leis orçamentárias. Abrange o processo de formação do plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual, com todos os requisitos exigidos pela Constituição e pelas leis. A execução orçamentária também é foco de fiscalização, compreendendo todas as etapas de realização da despesa pública. A fiscalização do orçamento não se limita ao cumprimento das normas respectivas, mas também abrange a verificação da execução de programas, projetos e atividades.

[...]

A **fiscalização contábil** tem como foco principal a obediência às normas técnicas de contabilização presentes, sobretudo, na Lei nº 4.320/64.

[...]

A **fiscalização patrimonial** incide sobre a gestão, uso e proteção do patrimônio público. Convém anotar que a Lei nº 4.320/64 impõe a existência de registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração (art. 94).

Finalmente, a **fiscalização operacional** visa averiguar a economicidade, eficácia e eficiência. De acordo com as Normas de Auditoria NA 1.0.38 e 1.0.40 da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI (*International Organisation of Supreme Audit Institutions*), a auditoria operacional, instrumento da fiscalização de mesmo nome, tem por objetivo verificar:

- (a) se a Administração **desempenhou suas atividades com economia**, de acordo com princípios, práticas e políticas administrativas corretas;
- (b) **se os recursos humanos, financeiros e de qualquer outra natureza são utilizados com eficiência**, incluindo o exame dos sistemas de informação, dos procedimentos de mensuração e controle do desempenho e as providências adotadas pelas entidades auditadas para sanar as deficiências detectadas; e
- (c) a **eficácia do desempenho das entidades auditadas em relação ao alcance de seus objetivos** e avaliar os resultados alcançados em relação àqueles pretendidos. (grifos nossos)

Manoel Gonçalves Filho (2006) resume as competências do órgão afirmando que a função geral do Tribunal de Contas é de auxiliar o Congresso Nacional no controle externo no que concerne à atividade financeira e orçamentária do Estado. Para tanto, incumbe-lhe apreciar as contas do Presidente da República, desempenhar funções de auditoria financeiras e orçamentária e julgar as contas das pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem recursos públicos (art. 70, §único, CF).

Apesar de a Constituição Federal usar a expressão “julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos...”, a doutrina majoritária entende que houve uma imprecisão terminológica por parte do constituinte, uma vez que, no sistema de jurisdição una adotado no Brasil, a função jurisdicional compete exclusivamente ao Poder Judiciário, que não abrange o Tribunal de Contas (BULOS, 2003, p. 873-874).

Carlos Ayres Britto (2005), no mesmo sentido, defende que as Cortes de Contas não exercem a função jurisdicional, pois:

A função jurisdicional do Estado é exclusiva do Poder Judiciário e é por isso que as Cortes de Contas: a) não fazem parte da relação dos órgãos componenciais desse Poder (o Judiciário), como se vê da simples leitura do art. 92 da Lex Legum; b) também não se integram no rol das instituições que foram categorizadas como instituições essenciais a tal função (a jurisdicional), a partir do art. 127 do mesmo Código Político de 1988 (BRITTO, 2005: 68).

Dessa forma, pode-se concluir que o tipo de auditoria realizada pelo Tribunal de Contas, que demanda a entrega de informações sigilosas dos contribuintes, é a operacional, de natureza administrativa. Essa auditoria tem por objetivo avaliar a economicidade das atividades desempenhadas pelo fiscalizado, a eficiência do órgão na utilização dos recursos humanos e financeiros e a eficácia deste quanto ao atingimento dos objetivos e resultados.

### **2.3.3 Fiscalização das receitas públicas e renúncia de receitas por parte do Tribunal de Contas**

A Associação dos Membros dos Tribunais de Contas (ATRICON) foi criada em 16 de agosto de 1992 e atua com o intuito de garantir a representação, a defesa, o aperfeiçoamento e a integração dos Tribunais de Contas e de seus Membros (Ministros, Conselheiros, Ministros Substitutos e Conselheiros Substitutos), visando aprimorar o sistema de controle externo do Brasil (ATRICON, 2022).

No modelo constitucional vigente, os Tribunais de Contas do país foram instituídos de forma descentralizada, sem uma relação de hierarquia entre si, em que cada órgão é autônomo para definir as suas próprias regras processuais e a forma de desenvolvimento das competências. Não há, portanto, uma estrutura administrativa e legislativa que uniformize a atuação de cada unidade, como ocorre no Poder Judiciário com o Conselho Nacional de Justiça (PEREIRA, 2018).

Nesse sentido, a ATRICON, apesar de ser uma pessoa jurídica de direito privado, tem exercido um papel relevante para os associados, definindo diretrizes de atuação do controle externo por meio de Resoluções orientativas (PEREIRA, 2018).

Em um dos seus trabalhos, foi editada a Resolução nº 6/2016, com o objetivo de “Disponibilizar referencial para que os Tribunais de Contas aprimorem seus regulamentos, procedimentos e práticas de controle externo afetos ao tema Receita e Renúncia de Receita”. Essa Resolução é justamente aquela que motivou a celebração do Acordo de Cooperação Técnica nº 03/2019, que será analisado mais adiante.

A justificativa da referida Resolução é a importância da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, patrimonial da receita e da renúncia de receita no âmbito do setor público para a eficiência da gestão pública, para a transparência das contas públicas e garantia de acesso a informações de melhor qualidade pelos cidadãos (item nº 5 da Resolução 06/2016).

No que se refere à fiscalização da receita, a Resolução estabelece no item n. 1 que os Tribunais de Contas devem verificar se o ente federativo está sendo eficiente na previsão e na arrecadação de todos os tributos de competência constitucional, nos termos do art. 11, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Já em relação à fiscalização da renúncia de receitas, a Resolução estabelece que a concessão de benefícios fiscais são exceção à regra geral e muitas vezes implicam em perda de arrecadação para os cofres públicos. Neste cenário, o Poder Público deve desenvolver controles adequados para monitorar as concessões e os resultados almejados pelos benefícios.

No item nº 15, letra “d”, os Tribunais de Contas se comprometem a regulamentar o envio de documentações, inclusive protegidas pelo sigilo fiscal, com prazos e regras bem definidas, de forma a possibilitar o exercício pleno e tempestivo da fiscalização. Nesse sentido, o Tribunal deverá acordar com a Fazenda a melhor maneira de acessar as informações, de forma a preservar o sigilo fiscal e de garantir o pleno exercício do controle externo.

A Resolução demonstra a preocupação na conciliação entre a preservação do sigilo fiscal e a garantia do pleno exercício da fiscalização por parte do órgão de controle, que devem coexistir ao mesmo tempo. Isso nos leva a crer que se uma auditoria puder ser realizada sem que haja violação do sigilo fiscal, mas que alcance os mesmos objetivos, essa opção deve ser adotada, conforme se depreende do subprincípio da necessidade do exame da proporcionalidade.

Seria o caso, por exemplo, de o Tribunal de Contas realizar uma auditoria operacional para verificar se a atualização monetária, juros e multas moratórias estão sendo calculados em conformidade com os índices e/ou critérios estabelecidos na legislação (item 16.24). É possível que haja a necessidade de se analisar individualmente o pagamento realizado por contribuintes de uma amostragem estatística. Para se alcançar o objetivo da auditoria e preservar o sigilo, uma alternativa possível seria a Administração Tributária fornecer os registros de pagamento com uma “máscara”<sup>7</sup> na identificação do contribuinte (dados anonimizados).

Na fiscalização da receita e renúncia de receita, o item nº 16 traz 64 diretrizes para definição do escopo dos pontos de controle a serem observados nas auditorias dos Tribunais de Contas. Nos parágrafos a seguir serão destacadas as verificações que ilustram o tipo de trabalho realizado pelo controle externo.

O item 16.1 se refere à observância dos princípios aplicáveis à Administração Tributária, como a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Percebe-se que o foco de análise é na atuação do órgão fazendário e não do contribuinte.

Os itens 16.2 a 16.10 se referem à verificação do atendimento quanto às formalidades e requisitos previstos no ordenamento jurídico relativas aos instrumentos de planejamento da gestão pública. Ex.: verificação se a Lei de Diretrizes Orçamentárias é acompanhada da estimativa de renúncia de receitas e das medidas de compensação, conforme Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional;

Os itens 16.11 a 16.23 avaliam, em nível macro, a estrutura, a gestão e os procedimentos de controle da Administração Tributária. Ex.: se é exercida por servidores de carreiras específicas; se possui recursos prioritários para suas atividades; se possui política de capacitação permanente; se há um planejamento estratégico na fiscalização tributária; se o procedimento de lançamento é feito em observância à lei; se possui cadastro único e confiável; se são adotadas medidas para identificar e mitigar brechas normativas que afetem a arrecadação; se há controles gerenciais nos processos administrativos tributários; se existem normas e procedimentos para a renúncia de receitas; se existem mecanismos de controle correcional; se são adotadas providências no combate à sonegação.

---

<sup>7</sup> A expressão “máscara” é técnica usada na área de TI para esconder o conteúdo de um registro identificador, como CPF e CNPJ. No caso, os números são substituídos por caracteres ou números, de forma a não ser possível saber qual era o CNPJ/CPF original.

Os itens 16.24 a 16.33 tratam dos procedimentos e controles na arrecadação tributária, bem como a forma de escrituração dos registros contábeis pelo Estado. Ex.: se a atualização monetária, juros de mora e multas estão sendo calculados em conformidade com a legislação; se os contratos com estabelecimentos bancários apresentam boa relação custo-benefício para o Estado; se os procedimentos na arrecadação direta garantem o controle efetivo da operação; se foram instituídos todos os tributos de competência do ente; se a escrituração das receitas pelo Estado observa as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis ao Setor Público e os manuais da Secretaria do Tesouro Nacional.

Os itens 16.34 a 16.44 se referem à avaliação da cobrança administrativa e judicial, bem como da gestão da dívida ativa e do crédito tributário. Ex.: se a cobrança administrativa está implementada e observa procedimentos que maximizem a eficiência da recuperação de créditos; se a inscrição em dívida ativa observa as formalidades exigidas em lei; se a dívida ativa abrange a multa, juros e atualização monetária; se a gestão da dívida ativa observa procedimentos e rotinas que evitam a prescrição dos créditos; se há controle nas exclusões e extinções dos créditos tributários; se há controle e acompanhamento das execuções fiscais; se há inventário, registro e controle das decisões judiciais que afetam o crédito tributário; se são observados as regras relativas à prescrição e se são observados procedimentos de racionalização da cobrança judicial.

Os itens 16.45 a 16.48 se referem à gestão da informação da fazenda pública. Ex.: se a gestão da informação atende aos critérios eficiência, efetividade, confidencialidade, integridade, disponibilidade, conformidade e confiabilidade; se há política de segurança da informação; se os sistemas de informação contemplam padrões mínimos de qualidade em protocolos internacionais.

Os itens 16.49 a 16.62 tratam da gestão dos benefícios fiscais e da renúncia de receitas. Ex.: se são observadas formalidades legais na concessão de benefícios fiscais; se os benefícios concedidos para atrair investimentos e proporcionar desenvolvimento econômico e social são permanentemente avaliados quanto à eficiência e alcance do retorno e resultados esperados; se a administração tributária controla e mensura os benefícios fiscais dos contribuintes; se há normatização da política de incentivos e benefícios fiscais; se há desvio de finalidade na concessão de benefícios fiscais; se há concessão ilegal de isenção

na forma de diferimento; se há publicidade e transparência nos benefícios e na renúncia fiscal.

Os itens 16.63 e 16.64 tratam da transparência do órgão fazendário. Ex.: se houve consolidação e divulgação da legislação tributária em meio eletrônico, de forma fácil e acessível ao cidadão; se são publicados o inteiro teor das decisões, consultas, súmulas vinculantes, pareceres normativos e resoluções interpretativas.

As verificações apontadas nos 8 (oito) parágrafos anteriores nos levam a concluir que o trabalho do Tribunal de Contas no que concerne à fiscalização da receita e renúncia de receita se restringe basicamente à avaliação da gestão do órgão, das rotinas, dos procedimentos, dos sistemas de informação, dos instrumentos de controle, dos mecanismos de transparência e da normatização adotados pelo órgão fazendário na realização de suas atividades.

Em algumas atividades é possível que haja necessidade de se analisar registros mais detalhados de alguma amostragem, como a verificação dos cálculos de juros, multas e atualização monetária. Contudo, como já exemplificado anteriormente, essa verificação pode ser feita preservando-se o sigilo do contribuinte. Esse tema será abordado mais adiante.

A única avaliação que o órgão de controle precisa identificar o contribuinte é em relação aos itens 16.56 e 16.57, que tratam do desvio de finalidade na concessão de benefício fiscal e se houve algum favorecimento ilegal de alguma empresa. Contudo, conforme será observado ao longo deste trabalho, em função da Lei Complementar nº 187/2021, as informações relativas a benefícios fiscais e renúncia de receitas deixou de ser informação protegida pelo sigilo fiscal.

#### 2.4 DISTINÇÃO ENTRE A ATUAÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS E A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Diante do exposto, pode-se concluir que o foco de atuação do TCE/SC não é o contribuinte, mas o próprio órgão arrecadador e fiscalizador de tributos. Esse entendimento pode ser extraído da inicial do Mandado de Segurança nº 5009323-31.2020.8.24.0023<sup>8</sup>,

---

<sup>8</sup> O MS 5009323-31.2020.8.24.0023 foi impetrado pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina contra o ato do Diretor de Administração Tributária e do Gerente de Sistemas, que se recusaram a dar cumprimento ao

impetrado pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina contra ato de representante da Administração Tributária estadual que se negou a conceder acesso a informações sigilosas dos contribuintes: “Ainda, importante ressaltar que o objetivo não é auditar a situação econômica de qualquer contribuinte, mas, sim, do próprio Estado...”.

O entendimento acima transcrito é corroborado por Júnior e Olívio (2015, p.27):

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

Logo, Administração Tributária é quem detém a prerrogativa constitucional de “identificar o patrimônio, os rendimentos e atividades econômicas do sujeito passivo” (art. 145, §1º, CF) e, por conseguinte, é legitimada a acessar os livros e documentos dos contribuintes. O papel dos Tribunais de Contas é voltado ao controle das receitas públicas, com foco no órgão arrecadador e fiscalizador das receitas tributárias. O seu interesse não é nos livros e documentos dos contribuintes, mas nas atividades exercidas pelo Fisco.

Júnior e Olívio (2015, p.27) mostram quais seriam as atividades a serem desempenhadas pelo Tribunal de Contas:

- a) verificação se as políticas públicas de tributação encontram-se alinhadas com o princípio da justiça financeira e com as ideias de boa administração e governança públicas. Em outras palavras, se há, de fato, um comprometimento do Poder Público com a eliminação ou redução das injustiças fiscais e com realização da boa receita pública;
- b) identificar se a legislação tributária encontra-se devidamente instituída e atualizada. [...]
- c) análise e revisão criteriosa das medidas de renúncia fiscal e de suas justificativas sob o ponto de vista econômico e social e de seu alinhamento com as políticas públicas do ente tributante;
- d) verificação se a administração tributária [...] encontra-se devidamente estruturada e modernizada;
- e) articulação e integração das administrações tributárias municipais, estaduais e federal, entre si e entre os demais órgãos de fiscalização e controle [...] com intuito de levar a efeito operações de combate e repressão da sonegação de tributos e visando um intercâmbio de informações e de conhecimento;

f) utilização de tecnologia da informação, como, por exemplo, a adoção de sistemas de controle e emissão de notas fiscais eletrônicas, fiscalização com base na escrituração contábil digital dos contribuintes; [...]

h) análise da plena exploração do potencial de crescimento do ISSQN, de competência municipal, considerando a correlação da arrecadação desse tributo com a vocação econômica e porte do Município.

i) atualização do cadastro imobiliário e da planta genérica dos valores venais dos imóveis urbanos, que serve de base de cálculo para a cobrança do IPTU de competência municipal;

O objetivo do Tribunal de Contas, portanto, é verificar, por meio da auditoria operacional, se a Administração Tributária observa os princípios constitucionais aplicáveis às suas atividades, sendo irrelevante os livros, documentos e declarações dos contribuintes. Estes não têm nenhuma relação com a eficiência do trabalho do Fisco.

### 3. SIGILO FISCAL

O sigilo fiscal constitui um instrumento necessário para efetivação do direito fundamental à privacidade e intimidade, insculpido no art. 5º, XII, da Constituição Federal. Antes de se iniciar a análise da legislação aplicável e da jurisprudência relacionada ao tema, é preciso aprofundar o estudo do seu conceito e delimitações, bem como seus fundamentos jurídicos.

#### 3.1 PRIVACIDADE E INTIMIDADE

Para a doutrina especializada, a fundamentação civil-constitucional do direito à privacidade e intimidade é o direito da personalidade, que decorre da cláusula geral de proteção da dignidade da pessoa humana.

Neste tópico, serão abordados com maior profundidade a distinção entre os conceitos de privacidade e intimidade, a partir de uma perspectiva histórica e também com base na teoria germânica dos círculos concêntricos.

##### 3.1.1 Direitos da personalidade

Os direitos da personalidade, também conhecidos como direitos pessoais fundamentais, foram positivados no Código Civil de 2002 e encontram o seu correspondente expresso na Constituição Federal (direito à vida, integridade corporal, privacidade, intimidade, honra e imagem) ou dela podem ser deduzidos, como é o caso do direito ao nome, reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal<sup>9</sup>.

Os direitos da personalidade representam o principal elo entre o plano civil e o constitucional. Mesmo nas situações em que eles estão previstos apenas na legislação infraconstitucional, por conta de seu conteúdo, esses direitos são tidos como materialmente fundamentais, já que são radicados na dignidade da pessoa humana (FARIAS, 2015).

---

<sup>9</sup> Cf. decisão STF, RE 454.903/SP, j. 07.12.2009, rel. Min. Joaquim Barbosa: “O direito ao nome insere-se no conceito de dignidade da pessoa humana e traduz a sua identidade, a origem de sua ancestralidade, o reconhecimento da família, razão pela qual o estado de filiação é direito indisponível, em função do bem comum maior a proteger, derivado da própria força impositiva dos preceitos de ordem pública que regulam a matéria (Estatuto da Criança e do Adolescente, art. 27)”.

Nesse sentido, a possibilidade da existência de direitos fundamentais implícitos encontra fundamento no art. 5º, §2º da Constituição Federal, que estabelece uma cláusula aberta sobre os direitos fundamentais, que “não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte” (TEPEDINO, 1999).

Diante do exposto, Farias (2015) afirma que os direitos da personalidade são voltados à afirmação dos valores essenciais do ser humano, constituindo no direito subjetivo essencial ao seu desenvolvimento, atinentes à própria condição da pessoa, que confere tutela jurídica às projeções físicas, psíquicas e intelectuais do seu titular.

Farias (2015, p139) relata que

É possível asseverar serem os direitos da personalidade aquelas situações jurídicas reconhecidas à pessoa, tomada em si mesma e em suas necessárias projeções sociais. Isto é, são os direitos essenciais ao desenvolvimento da pessoa humana, em que se convertem as projeções físicas, psíquicas e intelectuais do seu titular, individualizando-o de modo a lhe emprestar segura e avançada tutela jurídica.

Esses direitos têm por objetivo assegurar proteção aos mais variados aspectos biopsicológicos do ser humano, tais como a integridade física (direito à vida, ao corpo, à saúde ou inteireza corporal), intelectual (direito à autoria científica ou literária, à liberdade religiosa, liberdade de expressão) e moral ou psíquica (direito à privacidade, ao nome, à imagem, ao sigilo). (FARIAS, 2015). Para fins deste estudo, interessa-nos apenas a parte relativa ao direito à privacidade e ao sigilo.

Nas palavras de Gomes (1995, p. 153), “nos direitos da personalidade estão compreendidos os direitos essenciais à pessoa humana, a fim de resguardar a sua própria dignidade”.

Corroborando com esse entendimento, sedimentou-se o Enunciado 274 da Jornada de Direito Civil: “Os direitos da personalidade, regulados de maneira não exaustiva pelo Código Civil, são expressão da cláusula geral de tutela da pessoa humana, contida no art. 1, III, da Constituição Federal”.

Pode-se concluir que os direitos da personalidade são inerentes ao homem e encontra fundamento constitucional na dignidade da pessoa humana, conforme dispõe o art. 1º, inciso III da Carta Magna. Portanto, a existência de uma vida (digna) constitui num “pressuposto

lógico dos direitos da personalidade” (FARIAS, 2015, p.172), que dela não se pode desvencilhar.

A doutrina e a jurisprudência têm reconhecido a dignidade da pessoa humana como fundamento de um direito geral da personalidade. No direito comparado a situação é bastante semelhante. (TEPEDINO, 1999)

Nos parágrafos a seguir serão mostrados como os diversos ordenamentos jurídicos no mundo buscam por um direito geral de personalidade.

Segundo Zanini (2020, p. 737), na Alemanha, os direitos da personalidade estão definidos de forma estreita no §823, I, do Código Civil Alemão (*BCG - Bürgerliches Gesetzbuch*): “com intenção ou por negligência lesione ilegalmente a vida, o corpo, a saúde, a liberdade, a propriedade ou um outro direito de outra pessoa, será obrigado a reparar os danos resultantes” (tradução nossa). Os direitos não contemplados neste dispositivo encontram proteção em outra disposição do BCG, na legislação especial ou no direito geral de personalidade.

Assim, em vez de multiplicar o número de direitos definidos da personalidade, o Tribunal Federal de Justiça da Alemanha (*BGH – Bundesgerichtshof*) desenvolveu um direito geral da personalidade (*allgemeines Persönlichkeitsrecht*), definido como um direito do indivíduo ao respeito de sua dignidade humana e de desenvolvimento de sua personalidade individual (*Recht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit*). Assim sendo, o direito geral da personalidade derivou do conceito de dignidade da pessoa humana e do direito ao livre desenvolvimento da personalidade (ZANINI, 2020).

Em sentido semelhante, a Constituição Espanhola, em seu art. 10, assegura o direito ao livre desenvolvimento da personalidade após ter consagrado a dignidade da pessoa humana nos seguintes termos: “A dignidade da pessoa, os direitos invioláveis que são inerentes, o livre desenvolvimento da personalidade, o respeito pela lei e aos direitos dos outros são a base da ordem política e paz social” (tradução nossa).

A Constituição Portuguesa, por sua vez, em seu art. 26, refere-se a um direito ao desenvolvimento da personalidade com o intuito de assegurar uma “proteção isenta de lacuna”:

A todos são reconhecidos os direitos à identidade pessoal, ao desenvolvimento da personalidade, à capacidade civil, à cidadania, ao bom nome e reputação, à imagem, à palavra, à reserva da intimidade da vida privada e familiar e à proteção legal contra quaisquer formas de discriminação.

Nesse sentido, pode-se afirmar que o direito geral de personalidade implica na necessidade de tutela de toda e qualquer forma de violação dos direitos da personalidade. A existência de uma cláusula geral permite que essa proteção abranja não somente os direitos especiais da personalidade já positivados, bem como aqueles implícitos no ordenamento jurídico, necessários ao livre desenvolvimento da personalidade e à preservação da dignidade da pessoa humana (FARIAS, 2015).

Assim, propiciar uma vida digna a todos os cidadãos deve ser o objetivo a ser perseguido pelo Poder Público, que deve balizar suas ações na consecução do interesse público. A dignidade da pessoa humana deve ser encarada como verdadeira cláusula geral, que servirá como propulsor para a criação e interpretação de todo ordenamento jurídico constitucional e infraconstitucional (FARIAS, 2015).

Além disso, o reconhecimento de uma cláusula geral de proteção da dignidade da pessoa humana também deve ser observado pelos tribunais, que deve ser sensível na solução das mais variadas controvérsias que envolvem lesão aos direitos da personalidade. Em outras palavras, diante da multiplicidade de situações a que o homem está exposto na pós-modernidade, somente com o reconhecimento da existência de uma cláusula geral de proteção, de cunho principiológico, é que a jurisprudência pode garantir eficazmente a tutela da pessoa humana, preenchendo as lacunas do caso concreto (FARIAS, 2015).

### **3.1.2 Aplicação dos direitos da personalidade às pessoas jurídicas**

A aplicabilidade dos direitos da personalidade às pessoas jurídicas é tema de bastante controvérsia na doutrina.

Perlingieri (1997) assevera que a extensão dos direitos da personalidade às pessoas jurídicas, como recurso à cláusula geral de tutela dos direitos invioláveis do homem, constitui referência injustificada baseada no silogismo. O fundamento não pode ser um valor existencial da pessoa humana, mas um interesse de conotação meramente patrimonial (sigilo fiscal por exemplo).

Da mesma forma, Tepedino (1999) defende que as lesões às pessoas jurídicas repercutem exclusivamente no desenvolvimento das atividades econômicas, que possui

ferramentas específicas e eficazes, alheias à tutela da pessoa humana do direito da personalidade.

Entretanto, essas posições não são uníssonas. Bittar (2014), em sentido contrário, defende a compatibilidade de alguns direitos da personalidade com as pessoas jurídicas. Tendo em vista serem entes dotados de personalidade jurídica, por força do ordenamento pátrio, fazem jus ao reconhecimento de certos atributos intrínsecos, como por exemplo o nome, a marca, símbolos e a honra.

Dirimindo essa questão, o legislador ordinário positivou no ordenamento jurídico a tese da aplicabilidade dos direitos da personalidade às pessoas jurídicas. De acordo com o art. 52 do Código Civil: “Aplica-se às pessoas jurídicas, no que couber, a proteção dos direitos da personalidade”.

Mattos (2005, p. 4) exemplifica os casos de direitos da personalidade extensíveis às pessoas jurídicas:

Nesses dispositivos, tem-se a proteção dos direitos da personalidade, depois da morte do titular, por seus parentes (art. 12, parágrafo único), direito ao próprio corpo (arts. 13, 14 e 15), direito ao nome (arts. 16 e 17, este último vedando a utilização que o exponha "ao desprezo público", e o 18, vedando a utilização sem autorização), direito ao pseudônimo (art. 19), direito aos escritos, à voz, à honra, imagem e boa-fama (todos no art. 20), **vida privada e intimidade** (art. 21) (grifos nossos).

Para o Mattos (2005), desde que compatíveis com a estrutura da pessoa jurídica, esta terá o amparo dos direitos da personalidade pertinentes, seja para proteção direta de direitos como a honra e boa-fama, seja para exigir a tutela de emergência para fins de cessar ameaça a tais direitos, e até, ao pleito de ressarcimento pelas perdas e danos causados por ofensa a tais direitos.

Sendo assim, podemos concluir que o direito à privacidade integra o rol de direitos da personalidade e encontra fundamento na dignidade da pessoa humana. Tanto as pessoas físicas quanto as pessoas jurídicas, no que couber, são destinatárias desse direito e merecem a proteção e tutela do Estado.

### 3.1.3 Distinção entre privacidade e intimidade

Segundo Ferraz Júnior (1993, p. 440), no antigo direito romano, a distinção entre o público e privado estava relacionada à separação entre aquilo que era de utilidade comum e o que dizia respeito à utilidade dos particulares. O público “é aquilo que aparece em oposição ao secreto, ao segredo, ao ato de um poder por isso arbitrário, isto é, porque não se mostra”. Já o privado “...é o que pertence à ordem do que não se mostra em público, do que não se informa a todos nem deve ou precisa ser transparente, por dizer respeito às exigências vitais de cada indivíduo”

Para os gregos, o privado (*privus*) estava relacionado a tudo aquilo que era próprio do homem, como ser jungido ao trabalho e à sobrevivência, à busca do que lhe era útil. Já o público era relacionado ao âmbito político, como o encontro dos homens com o governo. Na era moderna, essa distinção perde a nitidez com a noção de “social”, que é comum tanto no público (político) quanto no privado (família) (FERRAZ JÚNIOR, 1993).

Sendo assim, para o autor, na era moderna, a distinção entre o público e privado se desdobra em duas vertentes, que são base para os direitos humanos atuais: Estado e sociedade; e sociedade e indivíduo. Nesse contexto é que surge a privacidade.

Ferraz Júnior (1993, p. 131) é claro em sua afirmação:

social privado, o mercado, passa a exigir a garantia de um interesse público (livre concorrência, propriedade privada dos bens de produção) que não se confunda com o governo (política), embora dele precise. Mas contra a presença abrangente e avassaladora do mercado que nivela os homens à mercadoria, contrapõe-se a privacidade do indivíduo.

Dessa forma, na concepção moderna, Ferraz Júnior (1993) complementa o seu pensamento, afirmando que: a) o público-político é dominado pela transparência e igualdade; b) o social privado prevalece o princípio da diferenciação; c) a individualidade privativa é regida pelo princípio da exclusividade.

Em relação ao último (item c) Lafer (1988) afirma que a individualidade privativa visa assegurar ao indivíduo a sua identidade diante dos riscos proporcionados pela niveladora pressão social e pela incontestável impositividade do poder político. Nesse sentido, o princípio da exclusividade seria composto por três atributos: a) solidão (vontade de estar só); b) o segredo (de onde decorre a exigência de sigilo) e a autonomia (liberdade de decidir por si mesmo).

Portanto, pode-se afirmar que a privacidade contempla a intimidade, que representa o mais exclusivo dos seus direitos. Numa visão macro, a privacidade seria um gênero do qual a

intimidade seria espécie. A principal diferença entre os dois conceitos é quanto ao grau de exclusão: a privacidade corresponde à exclusão do indivíduo em relação à vida pública, enquanto que a intimidade, a exclusão em relação à vida pública e privada. Dessa forma, o compartilhamento de informações íntimas entre pessoas que fazem parte de sua vida privada seria tido como um ato ilícito (FERRAZ JUNIOR, 1993).

Ferraz Júnior (1993, p. 442) esclarece a distinção entre intimidade e privacidade:

**Intimidade é o âmbito do exclusivo que alguém reserva para si, sem nenhuma repercussão social.** Nem mesmo ao alcance de sua vida privada que, por mais isolada que seja, é sempre um viver entre os outros (na família, no trabalho, no lazer comum). [...]

**Já a vida privada** envolve a proteção das formas exclusivas de convivência. Trata-se de situações em que a comunicação é inevitável (em termos de relação de alguém com alguém que, entre si, trocam mensagens), das quais, em princípio, são excluídos terceiros. Seu **atributo máximo é o segredo**, embora inclua também a autonomia e, eventualmente, o estar só com os seus (grifos nossos).

Dentre os estudos feitos sobre a correlação entre vida privada e suas esferas está a chamada ‘teoria dos círculos concêntricos da esfera da vida privada’ ou ‘teoria das esferas da personalidade’, que ganhou relevo na doutrina alemã, a partir de 1953, com Heinrich Hubmann (1953). O autor dividiu a esfera da vida privada do ser humano em 3 círculos, de acordo com sua densidade, sendo que a esfera externa seria a privacidade, a intermediária alocaria o segredo e a esfera mais interna seria o plano da intimidade. Esta corrente foi trazida ao Brasil por Elimar Szaniawski (1993) e é adotada pela doutrina minoritária, a exemplo de Cristiano Chaves de Farias (apud DI FIORI, 2012)

Em 1957, Heinrich Henkel também tripartiu a vida privada em círculos concêntricos, perfazendo camadas sobre camadas, mas, diferentemente da teoria anterior, incluiu como círculo nuclear o segredo, deixando o círculo da intimidade como intermediário e o da privacidade como círculo externo. Este entendimento foi difundido no Brasil por Paulo José da Costa Junior, sendo seguido pela doutrina majoritária (Silmará Chinelato, Pablo Stolze Gagliano e Flávio Tartuce) (apud DI FIORI, 2012).

Adotando o entendimento da corrente majoritária, Melissa Folmann (2003) explica que o homem possui quatro esferas que o envolve em sua existência como um ser social e que vão se comprimindo, nesta ordem: público, privacidade, intimidade e sigilo (FOLMANN, 2003).

No círculo do público, o mais abrangente de todos, estão aquelas informações passíveis de conhecimento do público, em total transparência. No círculo da privacidade, que é exclusivo do indivíduo e mais restrito do que o anterior, as informações não são abertas ao público, mas circulam em um número limitado de pessoas, como os sentimentos, confidências e testemunhos (FOLMANN, 2003).

No terceiro círculo encontra-se o da intimidade. Trata-se da parcela mais própria do indivíduo, em que o homem age contra si em suas aflições, angústias, alegrias, abstraído da necessidade de se comunicar com terceiros. É a informação que a pessoa guarda para si, de foro íntimo, expressões de autoestima, avaliações personalíssimas com relação a outras pessoas que a rodeiam (FOLMANN, 2003).

Por último, tem-se o círculo mais restrito de todos, que é o do segredo, também entendido como sigilo. Seu objeto são os atos mais pessoais e íntimos do ser humano que não quer compartilhar com a sociedade, reclamando, por isso, a maior proteção da tutela legal (FOLMANN, 2003). É nesse pequeno universo de segredo que vamos encontrar a proteção ao sigilo fiscal, tema do presente trabalho e que começará a ser tratado posteriormente.

### **3.1.4 Conceito de direito à privacidade e delimitações**

Conforme visto anteriormente, o direito à privacidade pode ser enquadrado como um dos tipos dos “direitos da personalidade”, que são inerentes ao próprio homem e tem por objetivo resguardar a dignidade da pessoa humana.

No plano do direito internacional, o direito à privacidade encontra fundamento em documentos como a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, a Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 1948 (art. 12<sup>10</sup>), a 9ª Conferência Internacional

---

<sup>10</sup> Artigo 12 Ninguém será sujeito à interferência na sua vida privada, na sua família, no seu lar ou na sua correspondência, nem a ataque à sua honra e reputação. Todo ser humano tem direito à proteção da lei contra tais interferências ou ataques.

Americana de 1948 (art. 5<sup>o</sup><sup>11</sup>), a Convenção Europeia dos Direitos do Homem de 1950 (art. 8<sup>o</sup><sup>12</sup>), a Conferência Nórdica sobre o Direito à Intimidade, de 1967<sup>13</sup> e outros.

No ordenamento jurídico interno, a matéria é tratada tanto na Constituição Federal de 1988 quanto no Código Civil brasileiro de 2002 (arts. 11 ao 21<sup>14</sup>), o que provocou o seu tratamento mais aprofundado e amplo pela doutrina nacional. Ainda, a Constituição Federal de

---

<sup>11</sup>Artigo V. Toda pessoa tem direito à proteção da lei contra os ataques abusivos à sua honra, à sua reputação e à sua vida particular e familiar.

<sup>12</sup>ARTIGO 8º Direito ao respeito pela vida privada e familiar

1. Qualquer pessoa tem direito ao respeito da sua vida privada e familiar, do seu domicílio e da sua correspondência.

2. Não pode haver ingerência da autoridade pública no exercício deste direito senão quando esta ingerência estiver prevista na lei e constituir uma providência que, numa sociedade democrática, seja necessária para a segurança nacional, para a segurança pública, para o bem - estar económico do país, a defesa da ordem e a prevenção das infracções penais, a protecção da saúde ou da moral, ou a protecção dos direitos e das liberdades de terceiros.

<sup>13</sup> Em maio de 1967, celebrou-se em Estocolmo a Conferência Nórdica sobre Direito à Intimidade, quando o tema foi enfocado em sua plenitude. O Documento de Estocolmo agenda a necessidade de se proteger a vida privada contra as seguintes ingerências: a) acúmulo não autorizado de registros sobre a pessoa; b) gravações de som tomadas fotográficas e cinematográficas; c) importunamentos da imprensa e outros meios de comunicação de massas. D) fustigamento de pessoa (acossar, observar, expor conteúdos de chamadas telefônicas.

<sup>14</sup> CAPÍTULO II

Dos Direitos da Personalidade

Art. 11. Com exceção dos casos previstos em lei, os direitos da personalidade são intransmissíveis e irrenunciáveis, não podendo o seu exercício sofrer limitação voluntária.

Art. 12. Pode-se exigir que cesse a ameaça, ou a lesão, a direito da personalidade, e reclamar perdas e danos, sem prejuízo de outras sanções previstas em lei.

Parágrafo único. Em se tratando de morto, terá legitimação para requerer a medida prevista neste artigo o cônjuge sobrevivente, ou qualquer parente em linha reta, ou colateral até o quarto grau.

Art. 13. Salvo por exigência médica, é defeso o ato de disposição do próprio corpo, quando importar diminuição permanente da integridade física, ou contrariar os bons costumes.

Parágrafo único. O ato previsto neste artigo será admitido para fins de transplante, na forma estabelecida em lei especial.

Art. 14. É válida, com objetivo científico, ou altruístico, a disposição gratuita do próprio corpo, no todo ou em parte, para depois da morte.

Parágrafo único. O ato de disposição pode ser livremente revogado a qualquer tempo.

Art. 15. Ninguém pode ser constrangido a submeter-se, com risco de vida, a tratamento médico ou a intervenção cirúrgica.

Art. 16. Toda pessoa tem direito ao nome, nele compreendidos o prenome e o sobrenome.

Art. 17. O nome da pessoa não pode ser empregado por outrem em publicações ou representações que a exponham ao desprezo público, ainda quando não haja intenção difamatória.

Art. 18. Sem autorização, não se pode usar o nome alheio em propaganda comercial.

Art. 19. O pseudônimo adotado para atividades lícitas goza da proteção que se dá ao nome.

Art. 20. Salvo se autorizadas, ou se necessárias à administração da justiça ou à manutenção da ordem pública, a divulgação de escritos, a transmissão da palavra, ou a publicação, a exposição ou a utilização da imagem de uma pessoa poderão ser proibidas, a seu requerimento e sem prejuízo da indenização que couber, se lhe atingirem a honra, a boa fama ou a respeitabilidade, ou se se destinarem a fins comerciais. (Vide ADIN 4815)

Parágrafo único. Em se tratando de morto ou de ausente, são partes legítimas para requerer essa proteção o cônjuge, os ascendentes ou os descendentes.

Art. 21. A vida privada da pessoa natural é inviolável, e o juiz, a requerimento do interessado, adotará as providências necessárias para impedir ou fazer cessar ato contrário a esta norma. (Vide ADIN 4815)

1988, à semelhança do texto constitucional de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 1/1969, atribuiu às figuras da intimidade e da vida privada tipificação diversa.

Doneda (2019) leciona que a origem do termo privacidade remete à expressão norte-americana “*right to privacy*”, que pode ser definida como sendo o direito de estar só ou apenas o direito de ser deixado só (“*right to be let alone*”).

Apesar do sentido originalmente empregado remeter à ideia de não interferência do Estado na vida do indivíduo, o termo deve ser interpretado de forma ampla, abrangendo o poder do indivíduo de reivindicar do próprio Estado a tutela de sua privacidade contra terceiros (WARREN; BRANDEIS, 1890).

O direito à privacidade é um direito fundamental, que pode ser estruturado pelos seguintes elementos: sujeito, conteúdo e objeto. O sujeito é toda pessoa, física ou jurídica, brasileira ou estrangeira, residente no País (art. 5º, caput, CF). Já o conteúdo é a faculdade específica atribuída ao sujeito, que pode ser de constranger os outros ou de resistir-lhes (caso dos direitos pessoais) ou de dispor, gozar, usufruir (caso dos direitos reais). Por fim, o objeto é o bem protegido, que pode ser uma coisa (direitos reais) ou um interesse (direitos pessoais). No direito à privacidade, o objeto é, sinteticamente, a integridade moral do sujeito. (FERRAZ JUNIOR, 1993)

Dessa forma, Ferraz Junior (1993, p. 443) conclui que o sigilo não é o bem jurídico protegido do direito à privacidade, mas sim o seu conteúdo. Para o autor, “Diz respeito à faculdade de agir (manter sigilo, resistir ao devassamento), conteúdo estrutural do direito”.

Tanto o conteúdo quanto o objeto do direito à privacidade são claros no art. 12, da Declaração Universal dos Direitos do Homem de 1948: “Ninguém sofrerá intromissões arbitrárias na sua vida privada, na sua família, no seu domicílio ou na sua correspondência [...]. Contra tais intromissões ou ataques toda pessoa tem direito à proteção da lei.”.

No Brasil, a Lei n. 5250/67 (Lei da Imprensa), ainda em vigor, estabelece a responsabilidade civil nos casos de calúnia e difamação, se o fato imputado, ainda que verdadeiro, disser respeito à vida privada do ofendido e a divulgação não for motivada por interesse público.

Nesse sentido, Pontes de Miranda (1971, p 124) conceitua o direito à intimidade como aquele “que visa a resguardar as pessoas dos sentidos alheios, principalmente da vista e dos ouvidos de outrem”.

Lafer (1988, p. 239), fazendo uso da expressão “direito à intimidade”, caracteriza-o como: “direito do indivíduo de estar só e a possibilidade que deve ter toda pessoa de excluir do conhecimento de terceiros aquilo que a ela só se refere e que diz respeito ao seu modo de ser no âmbito da vida privada”

Silva (2005, p. 206) emprega o termo “direito à privacidade” em sentido genérico e amplo, com sendo “todas as manifestações da esfera íntima, privada e da personalidade”. Para o autor, a privacidade pode ser definida como o: “conjunto de informações acerca do indivíduo que ele pode decidir manter sob seu exclusivo controle, ou comunicar, decidindo a quem, quando, onde e em que condições, sem a isso poder ser legalmente sujeito”.

Uma vez apresentado o conceito de direito à privacidade elaborado por diversos doutrinadores, e suas origens históricas, no tópico a seguir será tratado especificamente o conceito de sigilo fiscal, que é um tema umbilicalmente ligado ao direito ora estudado.

### 3.2 SIGILO FISCAL: CONCEITO E DELIMITAÇÕES

Embora o senso comum indique que sigilo e segredo são palavras sinônimas, uma análise mais detida revela a diferença. Plácido e Silva (1993) anota que, do ponto de vista etimológico, a palavra “sigilo” vem do latim *sigillum*, que significa marca pequena, sinalzinho, selo, sinete de selar.

Então, consoante à ideia de que algo está sob selo, o sigilo se traduz, com maior rigor, que o segredo não pode e nem deve ser revelado (MARCOCHI, CHECA JUNIOR, 2003). Gonzaga (1976) leciona que o segredo é o informe que, sendo do conhecimento apenas de seu titular ou de determinado número de pessoas, não deve, por disposição da lei ou da vontade juridicamente relevante do interessado, ser transmitido a outrem.

Acquaviva (1995) citando Barros (1996, p. 17), vai mais além ao afirmar que: “O segredo é o fato que se pretende desconhecido em nome da ordem pública, e sigilo é o meio, o instrumento de que se servem os interessados para manter íntegro o desconhecimento de tal fato”. Com o rompimento do sigilo, opera-se a revelação do segredo.

Conforme visto no tópico anterior, a teoria alemã dos círculos concêntricos concebe o sigilo (segredo) como sendo o menor de todos, em que a publicidade da informação é a mais restrita.

Folmann (2003, p.108) define o sigilo como sendo: “direito de não revelar informações que sabe para terceiros, mantendo essas em seu foro mais reservado, representando a liberdade de não emitir o pensamento para além dos limites impostos por si mesmo ou por alguma coisa”.

O conceito supracitado estabelece uma relação entre “privacidade”, “sigilo” e “liberdade”. Trata-se de uma liberdade em sentido negativo, em que o indivíduo é livre para não emitir o pensamento para além dos limites de sua vontade.

A Constituição Federal, ao tratar da inviolabilidade do sigilo de dados, consagra em seu art. 5º, X, o direito do indivíduo de excluir do conhecimento de terceiros tudo aquilo que é pertinente ao seu modo de ser de sua vida privada. Em caso de violação, o próprio texto constitucional assegura ao sujeito indenização pelo dano moral ou material.

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 seguintes termos:

[...]

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

O inciso XII do mesmo artigo estabelece a inviolabilidade das correspondências e comunicações, ao prever que: “é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas”. Contudo, não se trata de um direito absoluto, haja vista que, no caso das comunicações telefônicas, o próprio texto constitucional ressalva a possibilidade de violação pelo próprio Poder Judiciário, para fins de investigação criminal ou instrução processual penal, bem como em caso de estado de defesa (art. 136, § 1º, I, b, c) e no estado de sítio (art. 139, III).

O inciso XIV assegura a todos “o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional”. Trata-se do direito fundamental de acesso à informação de interesse público ou geral, não se aplicando quando se refere a informações que digam respeito exclusivamente à intimidade e à vida privada de determinada pessoa (inciso X).

A última referência ao sigilo na Constituição encontra-se no inciso XXXIII, que estabelece que “todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral”. Todavia, esse direito de informação não é

absoluto, pois a parte final dispõe que o Poder Público pode limitar o acesso a determinadas informações “cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado”.

A análise dos dispositivos supracitados nos leva a concluir que o direito ao sigilo possui duas finalidades: a primeira se refere à proteção da privacidade (incisos X, XII, XIV) e enquanto que a outra quando é afeta à segurança da sociedade e do Estado (inciso XXXIII). O sigilo fiscal não aparece de forma expressa, razão pela qual, segundo Teixeira e Haebberlin (2005, p. 79) “a sua percepção em hierarquia constitucional depende de um esforço interpretativo”.

Para Santos (2016), muitos autores vêm se referindo ao sigilo bancário como sendo uma espécie de sigilo profissional, relativo à profissão de bancário. Contudo, Quezado (2002, p.26) contrapõe essa visão, ao afirmar que: “Bancário e profissional são apenas qualitativos do termo sigilo. Os sigilos bancário, profissional e fiscal são espécies do gênero sigilo”.

Outro ponto que merece destaque é que o qualificado é o sigilo e não a informação (Santos, 2016). No caso do sigilo fiscal, a Administração Tributária, no exercício de suas atribuições, detém uma série de informações sigilosas do contribuinte, que vão além da esfera fiscal. É o caso, por exemplo, da movimentação financeira das contas bancárias dos contribuintes que estão sendo investigados em procedimento de fiscalização.

Diante do exposto, Quezado (2002, p.27) conclui que: “...é a relação jurídica entre o banco e seu cliente que qualifica o sigilo, o qual resguarda as informações bancárias, de sigilo bancário. Da mesma forma, entre o Fisco e o contribuinte, o sigilo denomina-se fiscal”. Sendo assim, o sigilo fiscal seria o segredo de informações decorrentes da relação jurídica estabelecida entre o contribuinte e a Administração Tributária.

Folmann (2003, p. 113) afirma que o sigilo bancário constitui, na verdade, um direito-dever, ou seja “um direito do cliente do banco de não ver devassadas informações sobre a sua pessoa em posse do banco por comporem sua intimidade, com o correlato dever do banco de não franqueá-las”. O mesmo sentido pode ser aplicado ao sigilo fiscal, como sendo o direito do contribuinte de não ver devassadas informações sobre a sua pessoa em posse do Fisco por comporem a sua intimidade, com o correlato dever do Fisco de não as franquear.

Nesse sentido, Torres (2011, p.147) define sigilo fiscal como aquilo que: “ampara o contribuinte contra divulgação de informações sobre a sua situação financeira ou econômica por parte de qualquer funcionário do Fisco”. O autor ainda adverte que, paralelo ao sigilo, o

princípio da transparência fiscal deve irradiar em todo o ordenamento jurídico e nas relações entre o fisco e o contribuinte, incumbindo a ambos o dever de agir de forma transparente.

Haber Neto (2016, p.372), por sua vez, esclarece o sigilo fiscal é:

“...a proibição da divulgação de informações sobre a situação econômica e financeira dos contribuintes ou de terceiros, bem como sobre seus negócios e atividades, por parte da Fazenda Pública e seus servidores, vez que obtidas a partir do exercício de fiscalização e administração tributária”.

Para o autor, há uma clara inter-relação entre o sigilo fiscal e o direito fundamental à privacidade (HABER NETO, 2016, p. 373):

O sigilo fiscal funciona como instrumento indispensável à efetivação do direito fundamental à privacidade, razão pela qual, por decorrência lógica, a sua ausência implicaria sérios prejuízos ao exercício do direito fundamental em comento. Conforme demonstrado, a noção de sigilo perfaz o próprio conteúdo do direito à privacidade, qual seja, a faculdade de manter sigilo, resistir ao devassamento, acerca de informações que digam respeito a questões de fórum íntimo. [...] Acredita-se inexistir dúvidas de que a Administração Tributária manipula informações extremamente sensíveis a respeito da intimidade dos cidadãos, tais quais: propriedade de bens imóveis, renda anual, empregador, endereço residencial, estado civil, doações realizadas para partidos políticos e demais instituições de diversas naturezas e escopos, nome e quantidade de dependentes, natureza de eventuais despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas físicas, dentre outras. Por tal razão, a abertura indiscriminada destes dados individuais ao público em geral, bem como a sua utilização para fins distintos da atividade de administração tributária, certamente violaria o objeto do direito fundamental à privacidade, qual seja, a integridade moral do indivíduo que teve suas informações devassadas.

Em sentido semelhante, o Manual do Sigilo Fiscal da Receita Federal do Brasil (2020) define o sigilo fiscal como sendo:

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

Portanto, as informações dos contribuintes prestadas às administrações tributárias, ou obtidas pelo Fisco por qualquer outro meio ou forma, devem servir de subsídio para o exercício das prerrogativas legais do órgão, sendo vedada qualquer iniciativa que facilite a divulgação das informações fiscais.

### 3.3 FUNDAMENTO JURÍDICO DO SIGILO

Antes de adentrar na questão específica, é preciso delimitar a diferença entre fundamento jurídico e fundamento legal (fonte legal).

Quezado (2002, p.21) explica que:

Fundamento significa o alicerce sobre o qual se apoia alguma coisa; e fonte, o lugar de onde provém algo. Lugar em que se origina determinada coisa não significa o seu fundamento. Dizer qual é o fundamento de algo é informar o seu porquê, isto é, a razão de ser.

E continua o autor, frisando que: “a fonte pergunta de onde; o fundamento, o porquê. Logo, expor o fundamento do direito ao sigilo financeiro é responder à seguinte indagação: por que (qual motivo do) direito ao sigilo financeiro” (QUEZADO, 2002, p.21).

Folmann (2003), cita diversas teorias para explicar o fundamento jurídico do sigilo bancário, que divergem em seu conteúdo por conta da confusão que se faz entre fundamento e fonte. O que se deve ter em mente é que o fundamento jurídico do sigilo fiscal se encontra nos motivos e não a sua origem da palavra.

Recorrendo a Miranda (2004, p. 273), o autor conceitua a privacidade no contexto da inviolabilidade de domicílio e correspondência como sendo uma “liberdade de negação”. O autor vê o conceito como sendo uma liberdade de não emitir pensamento, exceto para um determinado grupo de pessoas que se permita.

Nesse sentido, Quezado (2002, p.28) afirma que “todo sigilo existe, em última análise, como expressão da liberdade; direito este inerente ao ser humano. O homem exercita a liberdade tanto de forma positiva quanto negativa”.

O sigilo, portanto, funciona como sendo um manto protetor contra a devassa generalizada na vida privada do indivíduo. A preservação do sigilo não seria o objeto do direito fundamental à privacidade, mas a ferramenta elementar para efetivação deste. Assim, Ferraz Júnior (1993, p. 447) conclui que o “objeto da inviolabilidade do sigilo não são os dados em si, mas a sua comunicação restringida (liberdade de negação). A troca de informações (comunicação) *privativa* é que não pode ser violada por sujeito estranho à comunicação”.

Para Ferraz Júnior (1993, p.444) a faculdade de resistir ao devassamento (de manter sigilo), conteúdo estrutural de diferentes direitos fundamentais, não é um fim em si mesmo, mas um instrumento fundamental cuja essência é a assessoriedade. Queiroz e Ponce (2020, p.

69) concluem que “Não há um direito fundamental ao sigilo, e sim circunstâncias nas quais o sigilo é instrumental à proteção de um direito fundamental (à privacidade)”.

A inviolabilidade do sigilo não é uma faculdade exclusiva do direito à privacidade, haja vista que o próprio texto constitucional prevê o sigilo também para a segurança da sociedade e do Estado (art. 5º, XXXIII, CF). Para Ferraz Júnior (1993), trata-se de *conditio sine qua non* (condição), mas não é *conditio per quam* (causa) do direito fundamental. Ou seja, se não houve inviolabilidade do sigilo, não há direito à privacidade, mas se houver inviolabilidade do sigilo isto não significa que haja privacidade (pode haver segurança do Estado, por exemplo).

O direito à privacidade, sendo um fundamento em si mesmo, permite dizer que a privacidade do indivíduo (liberdade de negação) só se limita pela liberdade do outro. O mesmo, porém, não vale para a inviolabilidade do sigilo, cuja instrumentalidade remete à avaliação ponderada dos fins, à chamada “*Abwägung*” (sopesamento) da dogmática constitucional alemã. (FERRAZ JÚNIOR, 1993).

Sendo assim, a garantia do direito à privacidade, cujo conteúdo estrutural é a liberdade de negação, depende do seu instrumento para a sua efetivação, que é o sigilo. Quando este é violado, o direito correspondente também o é, o que faz com que o sigilo se eleve a uma condição que merece toda proteção por parte do Estado.

#### 3.4 EVOLUÇÃO LEGISLATIVA: DO CÓDIGO COMERCIAL DE 1850 À LEI COMPLEMENTAR N. 187/2021

O Código Comercial de 1850 trouxe em seu texto a uma regra protetiva às empresas quanto à preservação do sigilo dos seus livros comerciais e fiscais, sendo vedado até mesmo ao Poder Judiciário ordenar a realização de diligência para averiguação de eventuais vícios, conforme se observa no trecho a seguir:

Art. 17 Nenhuma autoridade, juiz ou tribunal, debaixo de pretexto algum, por mais específico 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.

As exceções à regra estavam previstas no art. 18 e seguintes. A primeira delas se refere à exibição judicial dos livros, que poderia ser ordenada “a favor dos interessados em gestão de

sucessão, comunhão ou sociedade, administração ou gestão mercantil por conta de outrem, e em caso de quebra” (art. 18, do Código Comercial de 1850).

O art. 19 do mesmo diploma legal, por sua vez, dispunha que juiz ou Tribunal do Comércio que conhecer de uma causa poderia ordenar que os livros fossem examinados na presença do comerciante a quem pertencem, ou na pessoa por ele nomeada, para deles se averiguar e extrair o tocante da questão. Ou seja, a exibição dos livros fiscais tinha o objetivo de resolver controvérsias jurídicas entre particulares e não de permitir o acesso à Administração Tributária, no interesse da coletividade.

Percebe-se que a realidade do Código Comercial de 1850 estava distante do princípio basilar do direito público que temos hoje, que é o da supremacia do interesse público sobre o privado. Até então, os interesses privados eram prevalentes na sociedade, sendo relegados a segundo plano o interesse da Administração Tributária na arrecadação e fiscalização de tributos (GUIMARÃES, 2013).

A posição do Código Comercial de 1850 foi relativizada com o Decreto-Lei n. 5844, de 23 de setembro de 1943. O referido diploma legal dispunha sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda e tratou do sigilo, que deveria ser guardado pelos servidores públicos que tivessem acesso aos livros e documentos fiscais dos contribuintes, sob pena de punição administrativa e penal, além da reparação de danos ao contribuinte eventualmente lesado.

De acordo com o art. 201 do referido Decreto, todas as pessoas que “tomarem parte, nos serviços do imposto de renda, são obrigados a guardar sigilo sobre a situação de riqueza dos contribuintes”. Essa obrigação era extensível a todos os funcionários do Ministério da Fazenda e dos servidores públicos que, por dever de ofício, vierem a tomar conhecimento das informações fiscais. Aqueles que violarem essa regra eram responsabilizados como “violador de segredo, segundo a lei penal” (art. 202, Decreto 5844/43).

Com a edição do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), a matéria sofreu tratamento similar no art. 198. A redação original previa que:

Art. 198 Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, **para qualquer fim**, por parte da Fazenda Pública ou de seus funcionários, **de qualquer informação** obtida em razão do ofício, sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades (grifos nossos).

Uma observação importante no artigo supracitado é a sua redação enfática com o uso das expressões “para qualquer fim” e “de qualquer informação”. Não havia margem de discricionariedade para a autoridade fazendária fazer qualquer juízo de valor sobre a finalidade ou o conteúdo na análise de eventual entrega de informação sigilosa. As únicas hipóteses em que isso era permitido eram a requisição regular da autoridade judiciária no interesse da justiça (art. 198, §único) e a permuta de informações entre as fazendas públicas (art. 199) (GUIMARÃES, 2013).

Segundo Guimarães (2013), o grande divisor de águas do sigilo fiscal foi a Lei Complementar nº 104/01, que foi editada numa realidade completamente diferente do Decreto 5844 (1943) e do Código Tributário Nacional (1966). O objetivo da referida Lei era otimizar a fiscalização e a arrecadação de tributos, relativizando, em alguma medida, o direito à privacidade.

De acordo com a Exposição de Motivos nº 820, a alteração do art. 198 do CTN teve por objetivo:

(...) a flexibilização do sigilo fiscal, retirando de seu âmbito situações em que tais restrições não se justifica, inclusive nos casos de intercâmbio de informações no âmbito da Administração Pública, bem assim nas representações fiscais para fins penais, inscrição em dívida da Fazenda Pública e parcelamentos concedidos, onde a transparência da ação do Poder Público se sobrepõe aos interesses individuais.

Segundo Guimarães (2013, p. 88), a “instituição de normas facilitadoras para acesso a informações pelo Fisco e a relativização do direito à privacidade mostrou-se frágil e tênue. O limite entre a esfera da privacidade e o sigilo do contribuinte se transformou numa seara instável na doutrina pátria”.

A Lei Complementar nº 104/01, que alterou o Código Tributário Nacional, trouxe, entre outras modificações, nova redação ao caput do art. 198, e acrescentou os parágrafos 1º, 2º e 3º, além de ter incluído o parágrafo único no art. 199.

No caput do art. 198, foram suprimidas as expressões “qualquer fim” e “qualquer informação”, ficando com a seguinte redação.

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.

Guimarães (2013, p 88), explica que a colocação das referidas expressões no texto original como apostos descritivos tinha o objetivo de “evitar qualquer expansão exegética da norma”. A supressão das expressões ampliou a possibilidade interpretativa e permitiu a inclusão de novas possibilidades de divulgação de informações nos incisos dos parágrafos primeiro a terceiro, quais sejam:

§ 1o Excetua-se 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.

§ 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.

§ 3o Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

I – representações fiscais para fins penais;  
 II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;  
 III - parcelamento ou moratória;

Para Guimarães (2013), as alterações supracitadas prepararam o arcabouço normativo para modificações maiores que viriam em seguida com a Lei Complementar nº 105/01. A publicação das duas leis em 10 de janeiro de 2001 reforça a tese de que elas foram arquitetadas de forma conjunta. Ao que tudo indica, o legislador anteviu que a Lei Complementar nº 105/01, que relativizou o sigilo bancário, poderia ser questionada judicialmente, caso não fosse ampliado o acesso do fisco às informações dos contribuintes.

Contudo, isso não impediu que a constitucionalidade da LC 105/01 fosse questionada no Supremo Tribunal Federal (ADI 2859, 2390 e 2386 e 2397). Esse assunto será tratado em tópico específico mais adiante.

Guimarães (2013, p. 90) esclarece que as alterações trazidas pelas Leis Complementares n. 104/01 e 105/01 “denotam o real interesse do legislador em ampliar os poderes de investigação da Administração Tributária nas informações dos contribuintes, de forma a potencializar a arrecadação de tributos”.

Por fim, a Lei Complementar nº 187/2021 ampliou o rol de exceções ao sigilo fiscal, acrescentando o inciso IV no parágrafo 3º do artigo 198. A partir de então, não são mais

consideradas sigilosas as informações relativas a “incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica”.

A alteração teve por objetivo resolver parte da controvérsia existente nos tribunais superiores acerca do compartilhamento de informações sigilosas entre a Administração Tributária e os Tribunais de Contas acerca dos benefícios fiscais. Veremos ao longo deste trabalho inúmeras batalhas judiciais em que o Fisco se nega a prestar informações sobre detentores de benefícios fiscais aos órgãos de controle externo, com fundamento no sigilo fiscal. Com a mudança legislativa, esse tipo de controvérsia perde o seu objeto.

### 3.5 ANÁLISE DOS ART. 198 E 199, CTN

#### 3.5.1 Transferência de sigilo e quebra de sigilo

A análise jurídica do sigilo fiscal demanda uma clara delimitação entre os conceitos de “quebra de sigilo” e “transferência de sigilo”.

Segundo Jobim (2007), a quebra de sigilo constitui hipótese em que ocorre exposição ou divulgação de informações ligadas à intimidade ou vida privada das pessoas. Por se tratar de exposição da intimidade, a quebra pode se dar apenas nas hipóteses constitucionalmente previstas (art. 5º, XII) ou por decisão do Poder Judiciário.

De acordo com o entendimento do STF, manifestado no RE 1055941/SP, julgado pela sistemática de repercussão geral, a transferência de sigilo pressupõe-se que tanto o portador quanto o destinatário da informação devem manter os dados em segredo, observando a cláusula de confidencialidade, sob pena de incorrer num ilícito civil e penal. Para tanto, deve-se observar a necessidade, motivação, previsão legal e proporcionalidade da medida.

Para Castro (2003, p. 25-26), os conceitos de quebra e transferência de sigilo podem ser classificados em três categorias, a saber: a) quebra ilícita; b) quebra lícita; c) transferência.

No caso de **quebra ilícita** entrega-se a terceiro informação sigilosa desinteressante (juridicamente) para terceiro (como aquelas qualificadas constitucionalmente relacionadas com a intimidade e vida privada) ou entrega-se informação sem substrato em interesse jurídico legítimo. A **quebra lícita** significa a entrega a terceiro de informação fiscal com base em demonstração de interesse legítimo (decorrente de direito demonstrado). Por fim, a **transferência** implica na entrega de informações fiscais para o exercício de atribuições institucionais consagradas na ordem jurídica,

afastada a possibilidade de uso diverso e divulgação para terceiros (art. 198, §2º, do Código Tributário Nacional). (grifos nossos).

Sendo assim, primeiramente devemos observar se o ordenamento jurídico (previsão legal, motivação, proporcionalidade) permite a transferência da informação sigilosa (legitimidade do interesse) e se destinatário desta tem o dever de mantê-la em sigilo. Caso ambas ocorram, caracteriza-se como transferência de sigilo lícita. Já na hipótese em que o destinatário não tem o dever de manter as informações em sigilo (informação pública), mas existe legitimidade no interesse do destinatário, o Poder Judiciário pode determinar a quebra, que será tida como lícita. Quando o destinatário não tem o dever de observar o sigilo e nem tem interesse legítimo, se o Judiciário determina a quebra, estamos diante de uma quebra ilícita.

Diante do exposto, podemos incluir mais uma categoria na classificação supra, que é a “transferência ilícita”, que se dá quando o portador e o destinatário da informação têm o dever de manter o sigilo, mas o destinatário não possui interesse legítimo na informação. Esse tema será abordado posteriormente.

### **3.5.2 Informações protegidas pelo sigilo fiscal**

O desenvolvimento da tecnologia, a automatização dos processos de negócio e digitalização dos livros e documentos fiscais fizeram com que a Administração Tributária passasse a ter em sua custódia, de forma eletrônica, várias informações econômico-fiscais dos contribuintes que, até então, estavam guardadas fisicamente nos escritórios de contabilidade das empresas ou nos próprios estabelecimentos.

Foi o caso, por exemplo, da Nota Fiscal Eletrônica modelo 55, instituída pelo Ajuste SINEF nº 07/2005 que, com o decorrer do tempo, substituiu quase que inteiramente os blocos de notas em papel dos estabelecimentos comerciais. Da mesma forma, os livros fiscais do ICMS (Registro de Entrada, Registro de Saída, Registro de Apuração do ICMS, etc.) eram mantidos fisicamente pelo contribuinte no prazo prescricional do imposto, à disposição do Fisco para qualquer procedimento de fiscalização. Com o passar do tempo, outros livros e documentos também passaram para o meio eletrônico, como o Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e), Nota Fiscal Eletrônica do Consumidor (NFC-e) etc.

Diante de todo esse manancial de informações, resta saber o que está protegido pelo sigilo fiscal. A leitura do caput do art. 198 do CTN diz que se trata de “qualquer informação obtida em razão do ofício sobre a **situação econômica ou financeira** do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a **natureza e o estado de seus negócios ou atividades**” (grifo nosso).

A Portaria da Receita Federal nº 2.344/2011, em seu artigo 2º, exemplifica quais informações são protegidas pelo sigilo fiscal. **O inciso primeiro** trata das informações “relativas a rendas, rendimentos, patrimônio, débitos, créditos, dívidas e movimentação financeira ou patrimonial”. Podem ser encaixados nesse conceito os relatórios contábeis da empresa como o Balanço Patrimonial (BP), Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC), etc. e algumas declarações como a Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF), Declaração de Operações Imobiliárias (DOI), Declaração de Informações Econômico-Financeiras (DIEF-ITCMD); Declarações de ICMS e Movimento Econômico (DIME) e outros.

Já o **inciso segundo do art. 2º da Portaria 2344/2011** se refere às informações que “revelem negócios, contratos, relacionamentos comerciais, fornecedores, clientes e volumes ou valores de compra e venda”. Podem se enquadrar nesse conceito a Escrituração Fiscal Digital (EFD), Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e), Notas Fiscais Eletrônicas do Consumidor (NFC-e), movimentações bancárias etc.

Por fim, o **inciso terceiro do art. 2º da Portaria 2344/2011** faz referência a informações “relativas a projetos, processos industriais, fórmulas, composição e fatores de produção”. Num procedimento de fiscalização é muito comum que a autoridade fiscal tenha acesso a fórmulas e processos de produção (principalmente para apuração do custo do produto), a estratégias de vendas, valores negociados com fornecedores e clientes e outras informações sigilosas, que irão instruir o lançamento de ofício. Tais dados devem ser mantidas sob sigilo no âmbito da Administração Tributária, sob pena de responsabilização na esfera civil e penal do agente infrator.

O parágrafo primeiro da Portaria 2344/2011, por sua vez, apresenta as informações que a Receita Federal do Brasil entende que não são protegidas pelo sigilo fiscal. Vale ressaltar que não se trata de exceções ao sigilo fiscal, mas sim de informações que não são consideradas sigilosas.

O inciso primeiro do §1º do art. 2º da Portaria 2344/2011 trata das informações cadastrais, assim entendidas como aquelas que permitem a individualização do sujeito passivo, tais como o nome, data de nascimento, filiação, qualificação e composição societária. A previsão se mostra deveras coerente, uma vez que informações meramente cadastrais não revelam a situação econômica ou financeira do sujeito passivo e nem a natureza ou estados dos negócios ou atividades. Até mesmo porque, tais informações podem ser acessadas no Registro Público de Empresas Mercantis (Junta Comercial) por qualquer cidadão, sem necessidade de comprovar o interesse, mediante certidão, após o pagamento da respectiva taxa, conforme dispõe o art. 29<sup>15</sup>, da Lei 8.934/1994.

Segundo Parecer PGFN/CDA nº 2152/2007, a Procuradoria da Fazenda Nacional firmou entendimento que:

**“11. Observamos que dados meramente cadastrais não estão resguardados por qualquer espécie de sigilo, visto que são dados costumeiramente fornecidos pelos sujeitos em sua vida social, negocial, quotidiana, v.g.: número do CPF, CNPJ, RG, telefone, agência e conta bancária, nome completo, estado civil, endereço, bens legalmente submetidos a registro público, pessoas jurídicas de que participa, ascendentes, descendentes, etc. Estes dados, por serem fornecidos pelo próprio sujeito espontaneamente e usualmente ou por obrigação legal a registros públicos, não integram a sua esfera da intimidade ou da vida privada, sendo dotados de certo grau de publicidade inerente ao seu uso na sociedade. Basta ver que qualquer folha de talão de cheques contém boa parte deles.”** (grifo nosso)

No mesmo sentido, o STJ, na Medida Cautelar nº 13.721-RS<sup>16</sup> (2007/0310531-6) decidiu que a identificação de informações meramente cadastrais não configura quebra de sigilo. Portanto, o Ministério Público Federal possui autorização legislativa para requerer o

---

<sup>15</sup> Art. 29. Qualquer pessoa, sem necessidade de provar interesse, poderá consultar os assentamentos existentes nas juntas comerciais e obter certidões, mediante pagamento do preço devido.

<sup>16</sup> Cuida-se de medida cautelar, com pedido liminar, proposta por BPC S.A., visando a atribuir efeito suspensivo a recurso especial admitido na instância de origem, interposto de decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que confirmou, em parte, decisão concessiva de tutela antecipada em sede de ação civil pública. O acórdão recorrido encontra-se assim ementado:

**"AÇÃO CIVIL PÚBLICA. LIMINAR. MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. INQUÉRITO. FORNECIMENTO DE DADOS CADASTRAIS. USUÁRIOS DE TELEFONIA MÓVEL E FIXA.**

A mera identificação e obtenção do endereço dos usuários de telefones fixos e móveis não configura quebra de sigilo das comunicações telefônicas (interceptação), ou de "comunicação de dados".

Possui, apenas o Ministério Público Federal, autorização legislativa para requerer o fornecimento desses dados, independentemente de prévia autorização judicial, desde que para instruir procedimento investigatório."

fornecimento desses dados, independentemente de prévia autorização judicial, desde que para instruir procedimento investigatório.

O **inciso segundo do §1º do art. 2º da Portaria 2344/2011** dispõe que não são protegidas pelo sigilo fiscal as informações “cadastrais relativas à regularidade fiscal do sujeito passivo, desde que não revelem valores de débitos ou créditos”. Essa ressalva tem por objetivo subsidiar a emissão das certidões de regularidade fiscal pelos entes públicos, que são exigidas nas contratações do poder público (art. 29<sup>17</sup>, III, da Lei 8.666/96) e na concessão de benefício fiscais (art. 60<sup>18</sup>, Da Lei 9.069/95), por exemplo. A regularidade abrange os débitos relativos a créditos tributários inscritos ou não em dívida ativa, pendências fiscais de obrigações acessórias, pendências cadastrais etc.

Há uma zona cinzenta em relação a tais certidões, visto que elas apenas indicam o estado dos negócios ou atividades do sujeito passivo, mas não revela por completo a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou a natureza e estado dos negócios ou atividades, pois não mostram os valores e nem quais são as pendências fiscais. Ou seja, as certidões apenas informam que o sujeito passivo possui pendências fiscais, mas não indicam quais são e nem os seus valores correspondentes. Contudo, o que se entende é que a privacidade afetada não é suficiente para sobrepor ao interesse público existente na publicidade da informação de quais contribuintes estão em dia com as suas obrigações fiscais e previdenciárias. Por conta disso, qualquer cidadão pode verificar a regularidade fiscal de qualquer contribuinte, por meio de uma certidão fiscal.

Nesse sentido, o Ministro Ricardo Lewandowski, no julgamento do RE 614.391 AGR/SE, que tratou da publicação da lista de devedores pelo Estado do Rio Grande do Sul explanou em seu voto que:

A existência de débitos inscritos em dívida ativa é informação acessível ao público, podendo ser obtidos por meio de mero pedido de **certidão negativa de quitação de tributos**. Cuida-se, portanto, de informação de situação jurídica do contribuinte que **não está ao abrigo do sigilo da sociedade**, estando fora do âmbito da exclusividade

---

<sup>17</sup>Art. 29. A documentação relativa à regularidade fiscal e trabalhista, conforme o caso, consistirá em:  
[...]

III - prova de regularidade para com a Fazenda Federal, Estadual e Municipal do domicílio ou sede do licitante, ou outra equivalente, na forma da lei;

<sup>18</sup> Art. 60. A concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal fica condicionada à comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais.

por pertencer ao campo público, dominado pela publicidade e pela transparência. Apenas os livros e fichas das sociedades empresárias estão cobertas pelo sigilo, nos termos e nos limites dos artigos 1190 e 1191 do Código Civil (grifos nossos).

O **inciso terceiro do §1º do art. 2º da Portaria 2344/2011**, por sua vez, se refere a informações “agregadas, que não identifiquem o sujeito passivo”. Como a identidade do sujeito passivo é preservada, não há que se falar em violação de sigilo fiscal. Como exemplo, o faturamento de uma empresa é uma informação sigilosa, que não deve ser divulgada a terceiros. Contudo, o somatório do faturamento das empresas de um determinado Município, sem a discriminação destas, é uma informação agregada, que não viola o sigilo. Elas são utilizadas por determinados órgãos especializados e pesquisadores para a realização de diversos fins: realização de estudos econômicos e sociais, cálculo de índices oficiais e números agregados (Produto Interno Bruto, Pesquisa de Orçamento Familiar, Balança Comercial, Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo).

Ainda em relação ao fornecimento de informações econômico-fiscais de forma agregada, para que não haja possibilidade de identificação do sujeito passivo, o art. 2º, §3º, da Portaria SRF nº 306/2007<sup>19</sup> estabelece que “as informações devem se referir a, no mínimo, 4 sujeitos passivos”. Isso porque alguns tipos de agregações poderão resultar em poucos contribuintes, o que acabaria revelando informações sigilosas destes. Seria o caso, por exemplo, da publicação de dados de econômico-fiscais de contribuintes fabricantes de automóveis estabelecidos no Município de Araquari/SC, que possui apenas a empresa BMW S.A em atividade.

Por fim, o **inciso quarto do §1º da Portaria 2344/2011** faz referência às informações em que o próprio legislador ordinário considerou como não sendo sigilosas, previstas no § 3º do art. 198 da Lei Nº 5.172, de 1966, a saber: i) representação fiscal para fins penais; ii) inscrição em dívida ativa da Fazenda Pública; iii) parcelamento ou moratória; iv) incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica.

---

<sup>19</sup> “Art. 2º .....

§ 3º

Não serão divulgadas informações cujos códigos na NCM selecionados sejam derivados de operações promovidas por menos de quatro importadores no período considerado, ressalvada a divulgação da informação quando houver zero de importação.” (os destaques não constam do original)

As referidas informações, a princípio, se enquadram na vedação prevista no caput do art. 198, por se tratar de informações sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo e que revelam a natureza e o estado dos negócios ou atividades. Contudo, por opção legislativa, algumas informações (inscrição em dívida ativa, parcelamento, moratória e benefícios fiscais) são consideradas não sigilosas, podendo ser compartilhadas com o público em geral. Já a representação fiscal para fins penais permanece sendo sigilosa, mas o ordenamento jurídico permite o seu compartilhamento com o Ministério Público, com preservação do sigilo no órgão destinatário da informação.

O **inciso primeiro do §3º do art. 198 do CTN** trata da possibilidade de a Administração Tributária encaminhar a representação fiscal para fins penais para o órgão titular da ação penal. No âmbito federal, a Portaria RFB 1750/2018 estabelece procedimentos a serem observados na comunicação ao Ministério Público Federal de fatos que configurem, em tese, crimes contra a ordem tributária, contra a Previdência Social, contrabando e descaminho.

Sobre o tema, o STF, no RE 1055941/SP firmou entendimento de que a Receita Federal deve compartilhar a íntegra do procedimento de fiscalização com o Ministério Público, que poderá conter, inclusive, informações protegidas pelo sigilo fiscal do sujeito passivo. O assunto será abordado em tópico específico.

Portanto, para o STF, a informação continua sendo sigilosa, mas o ordenamento jurídico permite que a Administração Tributária a entregue a um órgão público específico com legítimo interesse na informação, que irá subsidiar a ação penal contra o sujeito passivo. No caso em tela, há uma transferência de sigilo.

O **inciso segundo do §3º do art. 198 do CTN** trata da inscrição em dívida ativa da Fazenda Pública. O § 2º do artigo 39 da Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964 conceitua a dívida ativa tributária como sendo “o crédito da Fazenda Pública dessa natureza proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e dívida ativa não tributária, os demais créditos da Fazenda Pública”.

O art. 201, CTN, por sua vez, conceitua a dívida ativa tributária como sendo “aquela proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular”.

Segundo Lazarin (1996), o conceito trazido pelo art. 201 do CTN não é rigoroso, embora sirva para fins didáticos, pois há dívidas ativas que não decorrem de créditos tributários. Isto é percebido pela definição explicitada na lei nº 4320/64, a qual estabeleceu de forma clara quais os créditos que podem se tornar dívida ativa, dentre os quais os créditos não tributários.

Diante do exposto, pode-se verificar que a informação relativa à dívida ativa não está albergada pelo manto protetivo do sigilo fiscal, prevalecendo, neste caso, o princípio da transparência da Administração Pública. Ou seja, da mesma forma que a dívida ativa de um contribuinte poderia ser considerada uma informação sigilosa, por revelar o estado dos seus negócios ou atividades, analisando sob a ótica do Estado, a mesma dívida é também a um valor a receber nas contas do Estado, que são públicas. No confronto entre o interesse público e particular, prevalece o primeiro, por opção legislativa.

O **inciso terceiro do §3º do art. 198 do CTN** refere-se ao parcelamento ou moratória. Esta, segundo Amaro (2019, p. 511) consiste na “prorrogação do prazo (ou na concessão de novo prazo, se já vencido o prazo original) para cumprimento da obrigação”. Já o parcelamento nada mais é do que uma modalidade de moratória, uma dilação de prazo com autorização para adimplemento em prestações, ou simplesmente, nas palavras de Zanello (2013, p. 77), uma “moratória parcelada”.

Corroborando com a juridicidade da divulgação pela Administração Tributária de dados sobre parcelamento ou moratória e enunciado da Súmula nº 355, do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que:

É válida a notificação do ato de exclusão do Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) pelo Diário Oficial ou pela internet, em decorrência do não pagamento, sem que isto seja capaz de indicar, por si, a situação econômica ou financeira do sujeito passivo, nem a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

O **inciso quarto do §3º do art. 198 do CTN** traz a novidade da Lei Complementar nº 187/2021, que são os incentivos, a renúncia, os benefícios ou imunidades de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica.

Os conceitos de incentivos fiscais e benefícios fiscais não são pacíficos na doutrina. Parte dos autores adota a classificação de incentivos fiscais com significação semelhante de benefícios fiscais, como por exemplo Schubert de Farias Machado, Ivo Cesar Barreto de Carvalho, Hugo de Brito Machado, José Eduardo Soares de Melo, José Casalta Nabias e

Kiyoshi Harada. Contudo, algumas peculiaridades podem ser observadas nas definições trazidas por cada autor. Os quatro últimos, por exemplo, classificam os incentivos fiscais como sendo normas indutoras de comportamentos.

Por outro lado, há parcela da doutrina que diferencia os dois conceitos, como Gustavo Miguez de Mello, Luiz Carlos Marques Simões, Juvêncio Vasconcelos Viana, Betina Treiger Grupenmacher, Matteus Viana Neto, Pedro Herrera Molina e Hugo de Brito Machado Segundo. Os quatro primeiros autores tratam o tema da seguinte forma: enquanto que os incentivos fiscais necessitam de contrapartida do contribuinte, os benefícios fiscais não precisam desta para serem concedidos.

Para Mello e Simões (2015, p.137), benefício fiscal e incentivo fiscal não se confundem, pois:

**Benefício fiscal** é toda norma tributária de natureza liberal, excepcional, relevante com natureza extrafiscal ou regulatória, destinada a tutelar o interesse de qualquer ordem dos entes federados; pode implicar a renúncia de parte ou de toda receita tributária em troca de investimentos em atividades ou operações por ele estimuladas.

[...]

O **incentivo fiscal** tem a mesma natureza e regime do benefício fiscal, porém pode ser diferenciado desse último pelo seu caráter específico direcionado ao estímulo de atividade econômica em troca de contrapartida de ordem social. Pode-se dizer que o incentivo é espécie do gênero benefício fiscal, residindo-se sua diferença na motivação de origem. (grifo nosso)

Outro conceito trazido pelo inciso quarto do §3º do art. 198 do CTN é o de renúncia fiscal. Este tem a sua definição trazida pela própria Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 14, §1º, que diz:

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

Por fim, outra referência trazida pelo inciso quarto do §3º do art. 198 do CTN é o de imunidade. Esse conceito, segundo Paulsen (2020, p. 150) são “regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas, operações, objetos ou de outras demonstrações de riqueza, negando, portanto, competência tributária”. Seria o caso, por exemplo, da imunidade relativa a impostos sobre os livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal).

Sendo assim, a identificação das pessoas jurídicas beneficiárias dos incentivos fiscais, benefícios fiscais e imunidades, bem como o respectivo valor da renúncia fiscal, não são informações protegidas pelo sigilo fiscal, podendo ser compartilhadas pelo fisco sem a necessidade de autorização judicial. No raciocínio inverso, entende-se que os benefícios fiscais e renúncia de receitas relativos a pessoas físicas permanece sendo considerado informação protegida pelo sigilo fiscal.

### **3.5.3 Hipóteses legais de compartilhamento de informações protegidas pelo sigilo fiscal previstas no art. 198 e 199**

Conforme visto anteriormente, o sigilo fiscal é um instrumento fundamental para a efetivação do direito fundamental à privacidade, previsto no art. 5º, XII, da Constituição Federal. Trata-se de conditio *sine qua non* do direito correspondente, em que, na ausência do sigilo, não há que se falar em privacidade.

Dessa forma, a relativização do sigilo não pode se dar de maneira deliberada, devendo observar os limites impostos pelo próprio ordenamento jurídico, sob pena de responsabilização civil e penal por parte da autoridade administrativa que entregou as informações sigilosas sem o devido respaldo legal. Nesse sentido, o art. 198, §1º do CTN trata das hipóteses em que o legislador ordinário autorizou a relativização do sigilo.

Vale lembrar que, com a alteração trazida pela Lei Complementar nº 104/01, foi suprimida a expressão “unicamente”, que restringia as hipóteses de exceção ao sigilo fiscal ao disposto no art. 198 e 199. A partir de então, torna-se possível outras exceções, desde que previstas expressamente em lei (GUIMARÃES, 2013).

A primeira exceção trazida pelo CTN, prevista no **inciso primeiro do §1º do art. 198 do CTN**, não merece qualquer reparo, que é a hipótese de requisição da autoridade judiciária no interesse da Justiça. Tendo em vista que a relativização do sigilo implica na relativização do direito à privacidade, o legislador conferiu ao Poder Judiciário, que é o órgão imparcial e independente constitucionalmente autorizado para fazer a ponderação de direitos, a incumbência de decidir a quebra ou transferência de sigilo não prevista em lei (ALEXANDRE, 2021).

Uma observação que deve ser feita é a que o Código usa a expressão “requisição”. Por conta disso, não cabe à autoridade administrativa realizar qualquer juízo de valor sobre o mérito na entrega da informação requisitada. O ato é vinculado e a sua inobservância constitui ato atentatório à dignidade da justiça, sujeito às sanções criminais, civis e processuais cabíveis (ALEXANDRE, 2021).

A segunda exceção está prevista no **inciso segundo do §1º do art. 198 do CTN**. Trata-se das 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.

Primeiro ponto digno de nota é que, diferentemente da requisição judiciária, o texto se refere a uma “solicitação”. Neste caso, a autoridade fazendária, como guardiã do sigilo fiscal, compete analisar no caso concreto se a solicitação atende aos requisitos previstos em lei e se os fatos e motivos que justificam o pedido de dados fiscais e a instauração do processo administrativo têm pertinência direta com a informação sigilosa solicitada. Não se trata, portanto, de discricionariedade para decidir se é conveniente ou oportuno fornecer a informação. Se os requisitos legais da requisição estão cumpridos, a informação deve ser entregue na forma do art. 198, §2º, CTN (ALEXANDRE, 2021).

De acordo com o Parecer PGFN/CDA n. 2152/2007, as informações protegidas pelo sigilo fiscal só podem ser fornecidas pelo órgão quando solicitadas cumulativamente:

- f) As informações submetidas ao sigilo fiscal somente poderão ser fornecidas pela RFB e pela PGFN quando solicitadas, cumulativamente:
  - f.1) por autoridade administrativa da administração direta ou indireta de qualquer dos Poderes legalmente constituídos;
  - f.2) para atender a fins de investigação de infração administrativa;
  - f.3) quando sejam adequadas e necessárias para o esclarecimento daquilo que é investigado (princípio da proporcionalidade);
  - f.4) com o requisito objetivo da existência de processo ou procedimento administrativo em trâmite no órgão solicitante (procedimento presidido pela autoridade administrativa referida em "a"); e
  - f.5) que as informações se refiram exclusivamente ao sujeito que é investigado (aplicação do subprincípio da necessidade, pertencente ao princípio da proporcionalidade);
- g) Não há que se falar em solicitação de informação à RFB ou PGFN, submetida ao sigilo fiscal, para que seja posteriormente instaurado o processo ou procedimento administrativo, a existência do procedimento ou processo administrativo é condicionante objetiva prévia para a legalidade da solicitação da informação (BRASIL, 2007);

De acordo com o Manual Eletrônico do Sigilo Fiscal (e-MSF), instituído pela Portaria RFB nº 4.820/2020, entende-se por autoridade administrativa aquela responsável direta ou indiretamente pela condução do processo administrativo, a exemplo do presidente de comissão de inquérito, da comissão de sindicância, ou da autoridade que tenha atribuição de criar referidas comissões ou de instaurar processo administrativo.

A Nota Cosit nº 3, de 7 de janeiro de 2004 explica que a requerente da informação sigilosa deve ser autoridade administrativa que é direta ou indiretamente responsável pela condução do processo administrativo no qual se pretende apurar a prática de infração administrativa (BRASIL, 2004).

Quanto à instauração regular de processo administrativo, o Manual estabelece que cabe ao servidor solicitar que a autoridade administrativa comprove que há processo administrativo instaurado no órgão ou entidade, informando o número do processo e encaminhando cópia de portarias e atos que comprovem sua instauração, bem como qual infração administrativa está sendo investigada.

Outro ponto em destaque no Manual é que o objetivo do processo administrativo é investigar o sujeito passivo a que se refere a informação solicitada. Logo, a autoridade administrativa só pode fornecer informações protegidas por sigilo fiscal referentes à pessoa investigada, não podendo ser revelada nenhuma informação de terceiros que tenha qualquer relação com o sujeito passivo investigado.

Outro requisito é que a infração do processo administrativo deve ter natureza administrativa, restando excluídas as de natureza civil e penal. Além disso, a informação solicitada deve ter pertinência com a infração investigada. Nesse sentido, o Parecer PGFN/CAT nº 784, de 23 de abril de 2001 estabelece que:

16. Ademais, o pedido deve conter, como fundamento necessário, os fatos e motivos que justificaram o respectivo processo administrativo. Isto porque, o processo, obrigatoriamente, só poderá ter o objetivo de investigar o sujeito passivo por prática de infração administrativa, e a informação solicitada, quando sigilosa, só poderá ser fornecida se tiver pertinência com a infração investigada.

17. Não se pode, por exemplo, instaurar processo administrativo para investigar ofensa física, em serviço, a servidor ou a particular (inciso VII do art. 132 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990) e solicitar informações a respeito da vida econômica ou financeira do agente objeto da investigação (BRASIL, 2001).

Além dos requisitos mencionados nos parágrafos anteriores, a formalização da entrega da informação deve observar a forma prevista no art. 198, §2º, do CTN, a saber: processo regularmente instaurado, pessoalidade na entrega da informação e recibo que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

Vale ressaltar que a Advocacia Geral da União, por meio do Parecer nº 053/2019/CONSUNIAO/CGU/AGU, se manifestou sobre o compartilhamento de informações sigilosas pela Receita Federal do Brasil com o Tribunal de Contas da União e a Controladoria Geral da União. A conclusão foi no sentido de:

106. Ante o exposto, pensamos que se deve reconhecer, com espeque no §2º do art. 198, do Código Tributário Nacional, a possibilidade de compartilhamento de bases de dados e de transferência do sigilo fiscal aos órgãos de controle externo (TCU) e interno (CGU), para a realização de procedimentos de auditoria e inspeção, quando indispensável aos respectivos trabalhos, e firmar o seguinte entendimento, válido para toda a Administração Pública Federal:

- a) informações protegidas por sigilo fiscal, sob custódia de órgãos da Administração Tributária Federal, podem ser compartilhadas com os órgãos administrativos federais de controle (TCU e CGU), transferindo-se-lhes o sigilo, na forma do art. 198, do Código Tributário Nacional;
- b) a solicitação pode ser feita por autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, na forma do art. 198, §1º, II, do CTN, quando (i) comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, e (ii) com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa;
- c) mediante decreto<sup>21</sup> e instrumento próprio, no qual se estabeleçam os limites de uso da informação e as condicionantes necessárias ao resguardo do sigilo, pode ser realizado o compartilhamento de dados fiscais com o Tribunal de Contas da União ou com a Controladoria-Geral da União, sem anonimização, quando indispensável à realização de procedimentos de auditoria ou inspeção de dados, processos e controles operacionais da administração tributária e aduaneira, da gestão fiscal ou da análise de demonstrações financeiras da União; e
- d) o intercâmbio de informações sigilosas no âmbito da Administração Pública), nos termos e limites do art. 198, §2º, do Código Tributário Nacional, com transferência do sigilo, para fins de auditoria na administração tributária e aduaneira, na gestão fiscal ou nas demonstrações financeiras da União, pressupõe: (i) a existência de processo administrativo regularmente instaurado, contendo clara definição do objetivo e do escopo da auditoria; (ii) que a entrega das informações se dê mediante recibo, que formalize a transferência, facultado, pela própria natureza, o uso de tecnologia que lhe faça as vezes e assegure autenticidade, integridade, registro de acessos e rastreabilidade (iii) a existência de manifestação fundamentada, contemporânea ao momento processual, demonstrando a pertinência temática da informação com o objeto da auditoria ou inspeção e a necessidade e indispensabilidade de acesso, vale dizer, com indicação de que o trabalho não pode ser realizado ou que o seu resultado não pode ser alcançado por outro modo, mesmo com a anonimização; (iv) uso restrito ao fim específico de realização da auditoria, vedada a divulgação ou a utilização para finalidade diversa do respectivo escopo.

Outra forma prevista de transferência de sigilo está prevista **no caput do art. 199<sup>20</sup> do CTN**, que trata da prestação de assistência mútua e permuta de informações entre os entes federativos na forma estabelecida em lei ou convênio. A possibilidade de troca de informações entre os fiscos também está prevista no art. 37, XXII<sup>21</sup>, da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 42/2003.

De acordo com o artigo supra, as Administrações Tributárias da União, Estados e Municípios possuem o permissivo legal para permutar entre si informações protegidas ou não pelo sigilo fiscal a fim de conferir maior eficiência nos processos de fiscalização e cobrança de tributos, desde que haja previsão em lei ou convênio (NASRALLAH, 2018).

Segundo Manual, nos casos em que a União celebrar convênios com os Estados ou Municípios, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, haverá uma permutação nas informações tributárias que, no entanto, não configura quebra de sigilo fiscal, mas sim mera transferência da responsabilidade de sigilo fiscal.

No Estado de Santa Catarina, foi celebrado com a Receita Federal do Brasil o Convênio de Cooperação Técnica, publicado no Diário Oficial da União Of. Nº 489/2001, objetivando a troca de informações econômico-fiscais e a prestação de assistência mútua na fiscalização e cobrança dos tributos.

De acordo com a cláusula segunda do referido convênio, o programa de cooperação abrange:

- I - intercâmbio de informações cadastrais e econômico-fiscais, inclusive sobre o comércio exterior;
- II - uniformização e atualização dos dados cadastrais dos contribuintes;
- III – aperfeiçoamento da coleta e organização de dados, para subsidiar as atividades de fiscalização e cobrança, inclusive cooperação para o desenvolvimento de sistemas de informação na área tributária;

<sup>20</sup> 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.

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 2001)

<sup>21</sup> Art. 37. ....

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

- IV – permuta e aperfeiçoamento de técnicas e metodologias adotadas no trabalho fiscal;
- V – realização de atividades conjuntas de fiscalização e cobrança de tributos administrados pelo convenentes, com utilização de recursos providos pelo próprio órgão;
- VI – intercâmbio de informações decorrentes de lançamentos de ofício realizados pelos convenentes.

A título de ilustração, pode-se citar como exemplo da fiscalização estadual do ITCMD sobre as doações. A Receita Federal do Brasil dispõe em sua base de dados as Declarações do Imposto de Renda, que contém, entre outras informações, as doações realizadas pelas pessoas físicas e jurídicas. Essa informação é crucial para o ente estadual fiscalizar as doações realizadas entre os contribuintes de seu Estado.

Na segunda edição da operação “Doação Legal” realizada pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, após o recebimento das informações da Receita Federal relativas a doações realizadas em 2010 e 2012, o fisco estadual conseguiu identificar 2.585 contribuintes que não recolheram o ITCMD, representando um montante de R\$ 17,7 milhões (SECRETARIA DO ESTADO DA FAZENDA, 2014).

Outra possibilidade de troca de informações está prevista no **art. 199, §º único do CTN**, que dispõe que a Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

Sobre o tema, Carmona Fernandez (2001) esclarece que a experiência internacional revela que a troca de dados e de informações em matéria tributária e a colaboração entre as autoridades administrativas inserem-se num contexto que demonstra a ação dos Estados contra a evasão e a elisão tributária internacional.

Entende-se por intercâmbio de informações:

o instrumento pelo qual as autoridades administrativas dos Estados contratantes obrigam-se a fornecer informações e dados referentes às operações tributárias de determinado contribuinte, a fim de aferir se o ato praticado observou as normas que o regem, respeitados os limites previstos no tratado e na ordem interna dos Estados (BORGES; KHOURY, 2015, p. 327).

Pugliesi (“s.d.”, p. 339) explica que são em número de cinco os métodos destinados a viabilizar a troca de informações preconizados pela OCDE. De acordo com esse modelo, “o intercâmbio de informações pode ser feito de forma: a) provocada ou a pedido, b) automática,

c) espontânea, d) com fiscalização tributária simultânea, e) com fiscalização tributária no exterior”.

Borges e Khoury (2015) diz que a celebração de tratado não autoriza os Estados a obterem e a transmitirem incondicionalmente informações tributárias sobre os contribuintes nacionais ou estrangeiros, pois os direitos e as garantias individuais do contribuinte devem ser respeitados. Esses direitos representam instrumento de comedimento a eventual arbitrariedade do Estado no exercício de seus atos e na adoção de procedimentos administrativos.

O modelo de tratado da OCDE sobre assistência mútua em caráter multilateral enfatiza a necessidade de limitar a troca de informações, seja para proteger o contribuinte, seja para tutelar os interesses do Estado na arrecadação dos tributos ou para preservar a ordem pública. Assim, a cooperação internacional condiciona-se ao respeito e à observância da soberania de cada ente estatal, para que a convivência internacional seja pacífica e possível (BORGES; KHOURY, 2015)

O intercâmbio de informações calca-se no princípio da reciprocidade, que orienta os Estados requerente e requerido. Assim, o Estado requerente não deve solicitar informação ao requerido que não lhe seja lícito e moral obter com base em sua própria legislação. De fato, a assistência não se destina a ampliar os poderes e os direitos do Estado requerente quando esses não estão contemplados em seu próprio ordenamento jurídico, conforme disposto no artigo 21, §2º, alínea “c”<sup>22</sup>, do modelo de tratado sobre assistência mútua (BORGES; KHOURY, 2015).

### **3.5.4 Casos especiais de compartilhamento de informações sigilosas**

A Administração Tributária deve fornecer informações protegidas por sigilo fiscal às Comissões Parlamentares de Inquérito (CPI) criadas pelo Congresso Nacional (CPMI) e suas Casas Legislativas (CPI), quando houver requisição, nos termos da Lei nº 1.579, de 18 de março de 1952, atendidas as condições do § 3º do art. 58 da Constituição Federal de 1988, visto que, pela ordem constitucional, essas comissões têm poderes de investigação próprios das autoridades judiciais.

---

<sup>22</sup> 57 O artigo 21, “c” do modelo de tratado da OCDE sobre assistência administrativa determina: “(c) to supply information which is not obtainable under its own laws or its administrative practice or under the laws of the applicant State or its administrative practice”.

De acordo com o Manual Eletrônico do Sigilo Fiscal (e-MSF), a autoridade fazendária deve atender às requisições de informações oriundas da CPI ou CPMI se:

- a) a CPMI ou CPI ainda está em funcionamento;
- b) a requisição de informações foi assinada por Senador ou Deputado Federal na condição de presidente da CPMI ou CPI;
- c) a requisição de informações veio acompanhada de documento da Comissão que comprove a aprovação do respectivo requerimento;
- d) caso a requisição de informações tenha vindo desacompanhada do documento referido na alínea c, deverá ser feita consulta, por meio da internet, ao sítio do Congresso Nacional ou de suas Casas para verificar se houve aprovação de requerimento de informações pela CPMI ou CPI.

A fundamentação do poder requisitório das CPI's e CPMI's está previsto no art. 58, §3º, da Constituição Federal, que estabelece que "As comissões parlamentares de inquérito, que terão poderes de investigação próprios das autoridades judiciais[...]". Nesse sentido, é lícito o compartilhamento de informações protegidas pelo sigilo fiscal, uma vez que se enquadra na exceção prevista no art. 198, §1º, I, do CTN, a saber, "requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça".

Corroborando com esse entendimento, o art. 2º, da Lei 1579/1952, que dispõe sobre as Comissões Parlamentares de Inquérito, estabelece que as CPMI ou CPI, no exercício de suas atribuições, poderão, entre outras prerrogativas, requisitar de repartições públicas e autárquicas informações e documentos:

Art. 2º No exercício de suas atribuições, poderão as Comissões Parlamentares de Inquérito determinar diligências que reputarem necessárias e requerer a convocação de Ministros de Estado, tomar o depoimento de quaisquer autoridades federais, estaduais ou municipais, ouvir os indiciados, inquirir testemunhas sob compromisso, requisitar da administração pública direta, indireta ou fundacional informações e documentos, e transportar-se aos lugares onde se fizer mister a sua presença. (Redação dada pela Lei nº 13.367, de 2016)

Nesse sentido, o Parecer PGFN/CAT nº 921, de 10 de junho de 2016 concluiu que as CPI's e CPMI's podem ter acesso aos dados protegidos pelo sigilo fiscal, *in verbis*:

35. Em conclusão:

- a) As CPI's são investidas de poderes investigatórios próprios de autoridades judiciais, nos termos do art. 58, § 3º, da CF. Via de regra, tais poderes investigatórios comportados entre as exceções dos incisos I e II do § 1º do art. 198 d CTN, sendo uma hipótese intermediária de quebra de sigilo fiscal (Parecer PGFN/PG Nº 261/1997);

b) Em razão disso, o direito à privacidade de dados fiscais não lhes pode ser legitimamente oposto pelo indivíduo (art. 5º, X, CF) e/ou pelos órgãos administrativos responsáveis pela guarda de tais dados (art. 198, CTN), salvo se o pedido não estiver motivado (art. 93, IX, CF) e/ou o pedido for genérico, solicitando quebra de sigilo fiscal de pessoas, períodos e/ou fatos não determinados, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal;

O Manual ainda estabelece outra possibilidade de fornecimento de informações sigilosas à CPMI ou CPI, sem necessidade de requisição, que se dá quando as mencionadas comissões estão formalmente autorizadas pela pessoa a que se referem as informações. Para tanto, deve existir prova inequívoca de que o contribuinte está de acordo, consente, autoriza que CPI ou CPMI tenha acesso a seus dados fiscais sigilosos que se encontram sob a guarda da Administração Tributária.

### 3.6 JULGADOS DO PODER JUDICIÁRIO SOBRE O COMPARTILHAMENTO DE INFORMAÇÕES SIGILOSAS

O compartilhamento de informações entre órgãos de fiscalização da administração pública tem sido objeto de discussão no âmbito do Supremo Tribunal Federal há mais de 10 anos.

Parte deles, apesar de tratarem da constitucionalidade de dispositivos da Lei Complementar nº 105/01, o pano de fundo da discussão aborda justamente os requisitos e limites da transferência de dados sigilosos como um todo. Em outros casos, são tratados especificamente do compartilhamento de dados sigilosos pelo fisco com outros órgãos da Administração Pública.

#### 3.6.1 AC 33 MC/PR

O julgamento da Medida Cautelar na Ação Cautelar nº 33, do Estado do Paraná iniciou o debate no Supremo Tribunal Federal sobre a transferência de informações protegidas pelo sigilo bancário das instituições bancárias para a Receita Federal do Brasil.

A requerente impetrou Mandado de Segurança, com pedido de liminar, contra a quebra de sigilo bancário realizado pela autoridade fiscal, sob alegação de que a Lei Complementar nº 105/01 e o Decreto 3742/01, que a fundamenta, são inconstitucionais. A liminar foi concedida parcialmente pelo Ministro Marco Aurélio de Mello, alcançando apenas o sigilo bancário.

Contudo, a liminar não foi referendada por maioria do pleno. A seguir a ementa do acórdão (BRASIL, 2010).

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TUTELA DE URGÊNCIA (PODER GERAL DE CAUTELA). REQUISITOS. AUSÊNCIA. PROCESSUAL CIVIL. REFERENDO DE DECISÃO MONOCRÁTICA (ART. 21, V DO RISTF). CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. DADOS BANCÁRIOS PROTEGIDOS POR SIGILO. TRANSFERÊNCIA DE INFORMAÇÕES SIGILOSAS DA ENTIDADE BANCÁRIA AO ÓRGÃO DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL SEM PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. LEI COMPLEMENTAR 105/2001. LEI 10.174/2001. DECRETO 3.724/2001. A concessão de tutela de urgência ao recurso extraordinário pressupõe a verossimilhança da alegação e o risco do transcurso do tempo normalmente necessário ao processamento do recurso e ao julgamento dos pedidos. Isoladamente considerado, o ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade sobre o tema é insuficiente para justificar a concessão de tutela de urgência a todo e qualquer caso. Ausência do risco da demora, devido ao considerável prazo transcorrido entre a sentença que denegou a ordem e o ajuizamento da ação cautelar, sem a indicação da existência de qualquer efeito lesivo concreto decorrente do ato tido por coator (21.09.2001 – 30.06.2003). Medida liminar não referendada. Decisão por maioria.

(AC 33 MC, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 24/11/2010, DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-01 PP-00001)

Embora o Tribunal não tenha se aprofundado na discussão, discutiu os conceitos de “quebra de sigilo” e “compartilhamento de dados sigilosos”, sendo o primeiro apenas permitido com aval do Poder Judiciário.

No voto-vista da Ministra Ellen Gracie esclareceu que (BRASIL, 2010, p. 71):

**O que ocorre não é propriamente a quebra de sigilo, mas a transferência de sigilo dos bancos ao fisco.** Os dados, até então protegidos pelo sigilo bancário, prosseguem protegidos pelo sigilo fiscal.

Como não há risco de publicidade, cabe verificar, tão somente, se é justificável o acesso pela Administração Tributária para fins de fiscalização, se está ou não sujeito à reserva de jurisdição.

[...]

Não havendo reserva de jurisdição para o caso, o que se exige é autorização legal para restrição ao sigilo e, como já referido, observância da proporcionalidade (STF, AC 33 MC/PR, Voto Vista Min. Ellen Gracie, DJ 10/02/2011, fl.66) (grifo nosso).

### 3.6.2 RE 389.808/PR

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, publicado no DJe em 05/11/2011, a Suprema Corte, por maioria, decidiu que o acesso aos dados bancários do

contribuinte por parte da Receita Federal do Brasil é matéria sujeita à reserva de jurisdição, de forma que apenas o Poder Judiciário detém a prerrogativa de decretar a ruptura do sigilo bancário, sendo, por isso, as previsões da Lei Complementar nº 105/01 inconstitucionais. A seguir, a ementa do acórdão (BRASIL, 2011).

SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal. SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte.

(RE 389808, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/2010, DJe-086 DIVULG 09-05-2011 PUBLIC 10-05-2011 EMENT VOL-02518-01 PP-00218 RTJ VOL-00220-01 PP-00540)

No voto divergente, o Ministro Dias Toffoli trouxe novamente a distinção dos conceitos de “quebra de sigilo” e “transferência de sigilo”, afirmando que a expressão “quebra de sigilo” foi usada de forma equivocada na Lei Complementar 105/01 (BRASIL, 2011, p. 14-15).

A Lei comete um ato falho, porque ela fala em quebra de sigilo. Na verdade, aqui quando se fala em quebra, quer-se dizer transferência de sigilo.

[...]

Pois bem, nesse sentido o **meu entendimento é que não se trata de quebra de sigilo. Trata-se, na verdade, de uma transferência de dados sigilosos de um portador desse dado que tem o dever de sigilo para outro portador que manterá a obrigação de sigilo.** Se não o mantiver, cometerá crime e será responsabilizado (STF, RE 389.808/PR, Voto Min. Dias Toffoli, DJ 10/05/2011, fl. 232) (grifo nosso).

### 3.6.3 ADI 2859, 2390 e 2386 e 2397

No julgamento conjunto das ADI 2859, 2390 e 2386 e 2397, o Supremo Tribunal Federal, por maioria dos de votos, reviu o entendimento exarado no RE nº 389.808/PR e declarou a constitucionalidade das disposições contidas na LC nº 104/01 e LC 105/01, as quais possibilitavam a utilização, por parte da fiscalização tributária, de dados protegidos por sigilo, sem a necessidade de autorização do Poder Judiciário. A seguir, a ementa do acórdão (BRASIL, 2016).

EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Julgamento conjunto das ADI nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859. Normas federais relativas ao sigilo das operações de instituições financeiras. [...]

1. Julgamento conjunto das ADI nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859, que têm como núcleo comum de impugnação normas relativas ao fornecimento, pelas instituições financeiras, de informações bancárias de contribuintes à administração tributária.

[...]

4. Os artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentares (Decretos nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, e nº 4.489, de 28 de novembro de 2009) consagram, de modo expresso, a permanência do sigilo das informações bancárias obtidas com espeque em seus comandos, não havendo neles autorização para a exposição ou circulação daqueles dados. **Trata-se de uma transferência de dados sigilosos de um determinado portador, que tem o dever de sigilo, para outro, que mantém a obrigação de sigilo, permanecendo resguardadas a intimidade e a vida privada do correntista**, exatamente como determina o art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

[...]

7. O art. 1º da Lei Complementar 104/2001, **no ponto em que insere o § 1º, inciso II, e o § 2º ao art. 198 do CTN, não determina quebra de sigilo, mas transferência de informações sigilosas no âmbito da Administração Pública**. Outrossim, a previsão vai ao encontro de outros comandos legais já amplamente consolidados em nosso ordenamento jurídico que permitem o acesso da Administração Pública à relação de bens, renda e patrimônio de determinados indivíduos.

[...]

(ADI 2859, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016) (grifos nossos)

No Relatório do Ministro Dias Toffoli, restou consignado que o acesso aos dados sigilosos mantidos pelas instituições bancárias por parte da Receita Federal do Brasil, sem ordem judicial, não tem o condão de implicar a violação da privacidade, na medida em que não representa efetiva quebra de sigilo. Trata-se, na verdade, de transferência de dados sigilosos, que permanecem abarcados pela garantia legal do segredo.

Dessa forma, se a informação acessada pela Receita Federal, sem ordem judicial, for utilizada para a fiscalização e cobrança de tributos, não haveria ilegalidade ou ofensa às garantias constitucionais, uma vez que a mera transferência de dados sigilosos não tem o condão de implicar a violação da privacidade.

Note-se que, ao se dizer que há mera transferência de informações não se está a desconsiderar a possibilidade de utilização dos dados pelo fisco. Está-se, contudo, a dizer que essa utilização não desnatura o caráter sigiloso da movimentação bancária do contribuinte, e, dessa forma, **não tem o condão de implicar a violação da privacidade** (BRASIL, 2016, p. 27).(grifo nosso)

Nesse sentido, “o conhecimento da notícia, do dado, da informação não implica, por si, que haja violação da privacidade, desde que: 1) não seja seguido de divulgação; 2) for do domínio apenas de quem legitimamente o detenha” (BRASIL, 2016, p. 27).

Por fim, a Corte fez ainda constar os seguintes procedimentos como substrato para o compartilhamento de dados e informações sigilosas com a Receita Federal:

- i) pertinência temática entre as informações bancárias requeridas na forma do art. 6º da LC nº 105/01 e o tributo objeto de cobrança no processo administrativo instaurado;
- ii) prévia notificação do contribuinte quanto à instauração do processo (leia-se, o contribuinte deverá ser notificado da existência do processo administrativo previamente à requisição das informações sobre sua movimentação financeira) e relativamente a todos os demais atos;
- iii) submissão do pedido de acesso a um superior hierárquico do agente fiscal requerente;
- iv) existência de sistemas eletrônicos de segurança que sejam certificados e com registro de acesso, de modo que seja possível identificar quem teve acesso aos dados sigilosos, inclusive para efeito de responsabilização, na hipótese de abusos;
- v) estabelecimento de mecanismos efetivos de apuração e correção de desvios;
- vi) amplo acesso do contribuinte aos autos, garantindo-se-lhe a extração de cópias de quaisquer documentos e decisões, de maneira a permitir que possa exercer, a qualquer tempo, o controle jurisdicional dos atos da administração, segundo atualmente dispõe a Lei 9.784/1999.

#### 3.6.4 RE 1055941/SP

No julgamento do Recurso Extraordinário n. 1055941/SP, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, o STF decidiu, por maioria dos votos, cassar o acórdão recorrido e reestabelecer a sentença condenatória de 1º grau. Na ocasião, foram vencidos os Ministros Marco Aurélio de Mello e Celso de Mello, que negaram provimento ao recurso, tendo os demais, aderido à proposta do Min. Alexandre de Moraes.

A questão controvertida no Recurso Extraordinário parte inicialmente da seguinte indagação (BRASIL, 2019, p. 15-16):

É constitucional, tendo presente os postulados constitucionais de intimidade e do sigilo de dados (art. 5º, incisos X e XII, da CF), o compartilhamento de dados bancários e fiscais dos contribuintes com órgãos de investigação criminal (Ministério Público e Polícia Judiciária) sem a intermediação do Poder Judiciário?

Também é importante que a Suprema Corte fixe (BRASIL, 2019, p. 16):

- i) quais são as balizas objetivas que os órgãos administrativos de inteligência e de fiscalização, como o Fisco e a UIF, devem observar ao comunicar às autoridades competentes a existência de indícios de ilícitos penais e
- ii) quais informações sobre movimentação bancária e fiscal podem ser compartilhadas com os órgãos de persecução penal sem comprometer a higidez constitucional da intimidade e do sigilo de dados (art. 5º, incisos X e XII, da CF).

Sabendo-se que não há um sistema único de compartilhamento de informações por órgãos administrativos de inteligência e fiscalização, não seria recomendável a análise de todos sob a ótica de apenas um deles. Assim, coube à Corte ampliar e aprofundar o debate, a fim de abranger todo o complexo de transferências de dados sigilosos pela Administração Pública. Por conta disso, o STF suspendeu, até a conclusão do julgamento, todas as ações e inquéritos em trâmite no território nacional que se pautaram em informações obtidas sem autorização judicial.

De acordo com a Suprema Corte (BRASIL, 2019), a Receita Federal possui dois estágios para acesso às informações referentes ao sigilo financeiro: 1) amplo ou sistêmico e o 2) incidental. O primeiro deles consiste na obtenção de informações genéricas sobre os contribuintes pelas instituições financeiras (tais como COAF e BACEN), que permite o cruzamento com informações das Declarações anuais do imposto de renda. Já o segundo se dá a partir da identificação de anomalias na análise das primeiras informações fornecidas, as quais serão obtidas mediante a prévia requisição pela autoridade fazendária, nos termos da LC 105/01 e o Decreto 4.489/02.

Quando se chega nesse segundo estágio, quando há o reconhecimento das inconsistências, há necessidade de instauração de procedimento formal no âmbito da Administração Tributária, referente ao sujeito passivo e questões específicas. Aqui não é uma devassa na vida do contribuinte, pois foi identificada uma inconsistência, que será investigada pelo Fisco.

Do primeiro estágio para o segundo há um filtro. Tão logo que forem identificadas inconsistências no primeiro estágio, intima-se o contribuinte para apresentar os livros e documentos que justifiquem a omissão do recolhimento. Após, ele pode pagar o tributo ou apresentar as justificativas. Se o contribuinte não se manifestar ou se as justificativas forem insuficientes, inicia-se efetivamente a investigação, podendo o fisco requisitar informações detalhadas às instituições financeiras sobre o contribuinte (segundo estágio). Em suma, “Exige-se, como falamos, procedimento de fiscalização instaurado ou em curso, hipótese de indispensabilidade e prévia intimação” (BRASIL, 2019, p. 191).

As informações financeiras que são submetidas ao procedimento fiscal, ao ficarem em posse do Fisco, transformam-se em dados fiscais, visto que o fiel depositário passa a ser a Receita Federal (BRASIL, 2019).

De acordo com o STF, salvo prova em contrário, não há ilegalidade no compartilhamento da íntegra do procedimento fiscalizatório com o Ministério Público, contendo todos os dados fiscais e bancários que constitucionalmente o órgão pode juntar no procedimento administrativo tributário, visto que isso atenta contra todo o mecanismo legal de relativização do sigilo financeiro construído para o combate à criminalidade (BRASIL, 2019).

Trata-se de uma prova lícita, pois os dados são submetidos ao devido processo legal, garantindo-se a ampla defesa e o contraditório. A prova somente seria ilícita se obtida em desrespeito ao direito material, com alguma irregularidade ou ilicitude que desrespeite alguma garantia constitucional. Se ela foi obtida de acordo com a Constituição e a legislação, ela naturalmente será considerada lícita. Sendo lícita, pode ser compartilhada com o Ministério Público, que também é um órgão de fiscalização (BRASIL, 2019).

Outro ponto tratado pelo STF foi que só são compartilhados os dados, documentos e provas que forem necessários para o lançamento definitivo do tributo a caracterizar a tipicidade de um crime específico. A Receita Federal possui regulamentação no sentido de que todas as informações que não foram usadas para o lançamento do tributo devem ser devolvidas ao sujeito passivo ou, se houver também informações de terceiros, são destruídas ou inutilizadas (BRASIL, 2019).

Ainda, se, na representação fiscal para fins penais forem encaminhadas outras informações que não tenham relação com o tipo penal tributário, a Receita Federal estaria incorrendo no crime previsto no art. 116, da Lei 8.112. Isso evita uma devassa geral na vida do contribuinte, pois só serão encaminhadas ao Ministério Público, ou deveriam ser, as provas lícitas produzidas no âmbito do procedimento de fiscalização que ensejou o lançamento definitivo do tributo e trouxe indícios de autoria contra um crime contra a ordem tributária (BRASIL, 2019).

De acordo com os Ministros, a simples requisição das informações sobre a movimentação financeira presume a indispensabilidade das informações requisitadas, não cabendo qualquer juízo de valor sobre a sua pertinência. Isso porque as limitações impostas

pelo procedimento fiscal e seu regulamento são suficientes para garantir que as informações compartilhadas tenham efetiva pertinência com os indícios da prática delitiva (BRASIL, 2019).

A Min. Rosa Weber cita vários precedentes no sentido de que, uma vez admitida a licitude das provas e do meio de sua produção, não se justifica qualquer condicionante ao compartilhamento de seu conteúdo com o Ministério Público: RE 906.381 AgR, Rel. Dias Toffoli, Segunda Turma, DJe 14.2.2017; RE 1.041.285, Rel. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 13.11.2017; ARE 953.058, Rel. Gilmar Mendes, decisão monocrática, DJe 27.5.2016; RE 1.058.429 AgR, Rel. Alexandre de Moraes, Primeira Turma, DJe 5.3.2018 (BRASIL, 2019).

Para a Ministra, a remessa integral das provas que subsidiaram a ação fiscal milita em favor da ampla defesa e do contraditório. Afinal, se a Receita Federal pudesse selecionar somente aquilo que julgasse pertinente para a ação penal poderia comprometer a “análise holística” do material probatório pelo Ministério Público. Até mesmo porque, em face da distinção entre a natureza jurídica tributária da penal, haverá distintos níveis de relevância que determinadas provas podem revelar para a configuração de uma ou outra modalidade de responsabilidade penal (BRASIL, 2019).

Ao final, os Ministros acordaram na decisão em aderir à proposta formulada pelo Ministro Alexandre de Moraes, fixando a seguinte tese de repercussão geral (BRASIL, 2019):

Ementa Repercussão geral. Tema 990. Constitucional. Processual Penal. Compartilhamento dos Relatórios de inteligência financeira da UIF e da íntegra do procedimento fiscalizatório da Receita Federal do Brasil com os órgãos de persecução penal para fins criminais. Desnecessidade de prévia autorização judicial. Constitucionalidade reconhecida. Recurso ao qual se dá provimento para restabelecer a sentença condenatória de 1º grau. Revogada a liminar de suspensão nacional (art. 1.035, § 5º, do CPC). Fixação das seguintes teses: 1. É constitucional o compartilhamento dos relatórios de inteligência financeira da UIF e da íntegra do procedimento fiscalizatório da Receita Federal do Brasil - em que se define o lançamento do tributo - com os órgãos de persecução penal para fins criminais sem prévia autorização judicial, devendo ser resguardado o sigilo das informações em procedimentos formalmente instaurados e sujeitos a posterior controle jurisdicional; 2. O compartilhamento pela UIF e pela RFB referido no item anterior deve ser feito unicamente por meio de comunicações formais, com garantia de sigilo, certificação do destinatário e estabelecimento de instrumentos efetivos de apuração e correção de eventuais desvios.

(RE 1055941, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 04/12/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-243 DIVULG 05-10-2020 PUBLIC 06-10-2020 REPUBLICAÇÃO: DJe-052 DIVULG 17-03-2021 PUBLIC 18-03-2021)

Diante do exposto, algumas observações devem ser feitas no julgamento do RE. No que concerne ao compartilhamento de informações, o objeto de análise é o conteúdo da representação fiscal para fins penais encaminhada pela Receita Federal ao Ministério Público. Trata-se de informação relativa a um contribuinte determinado, em que há um procedimento instituído no qual a fiscalização tributária produziu as provas (lícitas) necessárias para fundamentar o lançamento de ofício contra o sujeito passivo. Ao Ministério Público, devem ser encaminhados a íntegra do procedimento fiscal, incluindo aquelas informações que revelam a intimidade do contribuinte, uma vez que, a priori, as provas foram obtidas de forma lícita pela Receita Federal.

Ou seja, não há que se falar em quebra de sigilo, mas de mera transferência deste, quando se está diante representação fiscal para fins penais no qual se investiga um sujeito passivo determinado. Há interesse legítimo por parte do MP em se obter todas as informações do investigado, inclusive as sigilosas, que foram lícitamente juntadas no procedimento de fiscalização, para melhor instrução processual penal. Em relação àqueles contribuintes que não são objeto de investigação, não há razões que justifiquem o envio de informações sigilosas.

Situação diferente se dá quando o Ministério Público tem acesso permanente às informações de todos os contribuintes, independentemente se são objetos de alguma investigação, como é o caso do Acordo de Cooperação Técnica celebrado entre a Secretaria de Estado da Fazenda e o Ministério Público Estadual. Em tais situações, não se justifica o acesso irrestrito do MP a informações sigilosas de todos os contribuintes, por constituir uma verdadeira devassa na vida deste. Por conta disso, o referido acordo foi revisto e ajustado em 2020, em função do RE 1055941, para que o acesso do MP se dê apenas em relação aos contribuintes objeto da representação fiscal para fins penais.

### **3.6.5 MS 33340/DF**

O Mandado de Segurança nº 33.340/DF, com pedido de liminar, impetrado pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES - e pela BNDES Participações S.A. – BNDESPAR-, contra decisão do Tribunal de Contas da União, que determinou, aos impetrantes, o envio de documentos específicos referentes às operações realizadas entre o BNDES e o Grupo JBS/Friboi.

No julgamento do Mandado de Segurança, a primeira turma decidiu que o sigilo das informações necessárias à preservação da intimidade é relativizado quando se está diante do interesse da sociedade de se conhecer o destino dos recursos públicos. Isso porque o acesso aos dados que foi negado pelo BNDES e BNDESPAR por conta do sigilo bancário envolvia operações financiadas com recursos públicos, que, num Estado Democrático de Direito, devem ser regidas pelo princípio da transparência.

A lógica apontada pelo relator é de que as sociedades empresárias que contratarem com as Impetrantes terão a expressiva vantagem da captação de recursos, com um reduzido spread, mas, em contrapartida, deverão se submeter a um maior controle público e da sociedade quanto ao emprego desses recursos, o que legitima a publicidade de informações consideradas, em outros contextos, como de interesse exclusivo do particular (BRASIL, 2015).

Outro ponto a se destacar é que o STF entendeu que não se estava diante de requisição de informação de terceiro, mas do próprio BNDES e BNDESPAR, que contratou terceiros com emprego de recursos públicos. Essa sutil diferença é deveras relevante para legitimar a atuação da Corte de Contas, sob pena de restar inviabilizado o pleno desempenho de sua missão constitucionalmente estabelecida (BRASIL, 2015).

Para a primeira turma, o sigilo das operações realizadas pelo BNDES e BNDESPAR com terceiros impediria a atuação constitucionalmente prevista para o TCU, além de representar desproporcional limitação ao direito fundamental de preservação da intimidade. Nesse sentido, o princípio da conformidade funcional a que se refere Canotilho (2002) reforça a conclusão de que os órgãos criados pela Constituição Federal devem se manter no quadro normativo de suas competências, sem que tenham autonomia para abrir mão daquilo que o constituinte lhe entregou em termos de competência.

Em outras palavras, o entendimento do STF é de que a negativa de acesso às operações financeiras realizadas pelo BNDES esvaziaria a autonomia constitucional do TCU no que concerne à fiscalização de recursos públicos. Em função do princípio da conformidade funcional, a Corte decidiu que o BNDES não pode se negar a prestar informações da movimentação financeira diretamente ao TCU quando esta envolve recursos públicos, pois isso acabaria por tornar inócua a prerrogativa constitucional atribuída ao órgão de controle de fiscalizar a sua aplicação.

Contudo, o Tribunal fez uma importante delimitação quanto à atuação do Tribunal de Contas da União. Para a Suprema Corte, o TCU não está autorizado a *manu militari*, decretar a quebra de sigilo bancário e empresarial de terceiros, visto que se trata de medida cautelar condicionada à prévia anuência do Poder Judiciário, ou, em situações pontuais, do Poder Legislativo.

### **3.6.6 SS 5203 /MT**

Trata-se do pedido de SUSPENSÃO DE SEGURANÇA, com o intuito de ver afastados os efeitos de medida liminar deferida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Mato Grosso, nos autos do Mandado de Segurança nº 10003845-50.2017.8.11.000, que determinou que o Secretário de Fazenda daquele Estado, concedesse acesso a todas as informações fiscais referentes às exportações lá ocorridas entre os anos de 2013 e 2016.

A então Presidente, Ministra Cármen Lúcia, deferiu a pretendida medida liminar, sob o fundamento de que a imediata execução da tutela concedida na origem acabaria por exaurir o próprio objeto da impetração, tornando irreversível o provimento jurisdicional em questão, além de implicar em potencial lesividade à ordem administrativa estatal.

No julgamento da suspensão da segurança, o Min. Dias Tóffoli afirmou que, embora não exista jurisprudência específica sobre o tema, vários julgados já foram proferidos pelo STF reconhecendo a legalidade do agir da Corte de Contas ao exigir esses dados protegidos pelo sigilo fiscal e na inadmissibilidade da recusa em seu fornecimento, por parte dos órgãos públicos assim solicitados.

O entendimento é de que o Plenário da Corte já assentou a possibilidade de que dados pertinentes a contribuinte, ainda que sigilosos, sejam compartilhados com órgãos de fiscalização, os quais, no exercício de suas atribuições, podem tomar medidas que entender cabíveis, sempre resguardando o sigilo dos dados assim compartilhados (BRASIL, 2019).

### **3.6.7 Mandado de Segurança n. 2004.004.02119 (TJ/RJ)**

Nos autos do Mandado de Segurança nº 2004.004.02119, a 3ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro (TJRJ) determinou à Secretaria de Estado da Receita do

Rio de Janeiro a exibição dos documentos necessários à inspeção especial instaurada pelo Tribunal de Contas do Rio de Janeiro com o objetivo de fiscalizar a arrecadação e renúncia de receitas, em detrimento do alegado óbice do sigilo fiscal.

No julgamento do MS, não se acolheu a tese de que o sigilo da intimidade dos contribuintes não constitui afronta ao sigilo fiscal, pois os Tribunais de Contas também possuem dever de sigilo dos dados que analisa. Além disso, decidiu o Tribunal que a sonegação de informações e dos documentos requeridos inviabiliza o exercício das prerrogativas institucionais do TCE/RJ (art. 58, LC 101/00 e art. 3º da Lei Estadual nº 4.230/03). Apesar da decisão ter sido anterior, trata-se do princípio da conformidade funcional preconizado por Canotilho (2002).

Dentre as prerrogativas, destacam-se o art. 58, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00), que prevê a prestação de contas perante o Tribunal de Contas “evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão”, destacando-se: 1) as providências adotadas no âmbito da fiscalização de receitas e combate à sonegação; 2) as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativas e judiciais; 3) as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.

Além disso, o TCE/RJ também precisa enviar trimestralmente à Assembleia Legislativa do Rio de Janeiro o relatório de acompanhamento do desempenho das receitas do Estado, com análise crítica do seu comportamento, conforme prevê o art. 3º, da Lei Estadual nº 4.230/03.

A seguir, a ementa do acórdão (RIO DE JANEIRO, 2005).

MANDADO DE SEGURANÇA, TRIBUNAL DE CONTAS – RJ.  
INSPEÇÃO ESPECIAL. INFORMAÇÕES E DOCUMENTOS NECESSÁRIOS AO ATO. NEGATIVA DE FORNECIMENTO POR PARTE DO SECRETÁRIO DE ESTADO DE RECEITA. FUNÇÃO INSTITUCIONAL VIOLADA. CONCESSÃO DE SEGURANÇA.

Pretensão mandamental deduzida pelo Tribunal de Contas/RJ, contra ato do Secretário de Estado de Receita, que se negou a apresentar informações e documentos necessários à inspeção especial instaurada com o fim de fiscalizar a arrecadação e renúncia de receitas, postura estatal fundada no sigilo fiscal.

Ato impugnado que fere a prerrogativa institucional do órgão público que possui capacidade processual reconhecida para a sua defesa.

Tribunal de Contas que tem o **dever constitucional de proceder à fiscalização financeira da Administração Pública**, função que compreende a atividade concernente à **obtenção de receitas** e a **realização de gastos públicos**, destacando-se as providências de combate à sonegação, com envio de relatório trimestral à Assembleia Legislativa contendo a análise crítica do comportamento estatal.

Exegese conjunta do art. 49, 70 e 71, todos da CF, assim como o 58, da LC 101/00 e o 3º, da lei Estadual 4.230/03.

Concessão da segurança para **determinar que sejam fornecidas as informações e documentos necessários à atuação do órgão constitucional** independente elencados na exordial, que deverá observar o que determina o art. 113, Lei Complementar Estadual nº 063/90.

Sem custas e honorários, com aplicação do inciso IX, do art. 17, da Lei 3.350/99 e do verbete da Súmula 512, do Colendo STF (RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Terceira Câmara Cível. Mandado de Segurança nº2004.004.02119. Relator. Des. Murilo Andrade de Carvalho, julgamento em: 08 de março de 2005.. (grifo nosso)

Percebe-se que o Tribunal não se aprofundou no tema. As prerrogativas do TCE/RJ apontadas no acórdão, salvo melhor juízo, não justificam a transferência de sigilo fiscal. Afinal, a evidenciação do desempenho da arrecadação (art. 58, LRF) e a análise crítica desta (art. 3º, Lei 4230/03) podem ser feitas a partir de informações agregadas, sem a necessidade de identificação dos contribuintes.

### **3.6.8 Mandado de Segurança n. 0019451-84.2012.8.12.0000 (TJ/MS)**

O Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul, de maneira análoga à decisão do TJRJ, ao apreciar o Mandado de Segurança impetrado pelo TCE/MS contra a negativa do Secretário de Estado da Fazenda em fornecer a relação de créditos tributários não inscritos em dívida ativa. A negativa teve como fundamento o sigilo fiscal, uma vez que o CTN considera como informação não sigilosa apenas os créditos tributários inscritos em dívida ativa.

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

A seguir, a ementa do acórdão.

MANDADO DE SEGURANÇA – REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES PELO TRIBUNAL DE CONTAS À SECRETÁRIA DE FAZENDA DO ESTADO –

LEGITIMIDADE PASSIVA DO ESTADO RECONHECIDA. [...] CONCESSÃO DE LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA – REQUISITOS PRESENTES – NECESSIDADE PARA ASSEGURAÇÃO DO DIREITO DO IMPETRANTE – CARÁTER SATISFATIVO DA LIMINAR INEXISTENTE – PRELIMINAR REJEITADA. [...] MÉRITO – REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES PELO TRIBUNAL DE CONTAS À SECRETÁRIA DE FAZENDA DO ESTADO – DEVER DE PRESTAÇÃO – ÓRGÃO FISCALIZADOR DAS CONTAS DO ESTADO – INTERESSE PÚBLICO EVIDENCIADO – DIREITO LÍQUIDO E CERTO INDUVIDOSO, DECORRENTE DAS ATRIBUIÇÕES CONSTITUCIONAIS DO TRIBUNAL DE CONTAS – ATO DA AUTORIDADE COATORA DE SE NEGAR À EXIBIÇÃO DOS DOCUMENTOS REQUISITADOS QUE SE CONFIGURA COMO ILEGAL – SEGURANÇA CONCEDIDA. O Poder Executivo do Estado de Mato Grosso do Sul é, perante a lei, jurisdicionado em relação ao seu Tribunal de Contas, cujo Órgão tem a missão constitucional de fiscalizar em sua integralidade as contas públicas e, para tanto, **deve ter acesso irrestrito a todas as fontes de informações em órgãos e entidades sujeitos à sua jurisdição**. O acesso às fontes de informações na Fazenda Pública, órgão que centraliza e promove a arrecadação dos tributos estaduais, é **direito assegurado ao Tribunal de Contas, ainda em se tratando, se for o caso, de documentos havidos como sigilosos, sigilo esse que tem o aspecto de proibição para divulgação perante o público em geral, não, contudo, perante o próprio Tribunal** para, se for também o caso, identificar os instrumentos adequados para cada procedimento de fiscalização que pode empreender no exercício regular de sua competência que as Constituições Federal e do Estado lhe outorgam. Segurança concedida (MATO GROSSO DO SUL, 2012 (grifo nosso)).

A decisão do TJMS foi temerária. No que concerne aos limites de atuação do TCE/MS, o Tribunal decidiu que a Corte de Contas, para o exercício de suas prerrogativas constitucionais, **deve ter acesso irrestrito** a todas as fontes de informação em órgãos e entidades sujeitos a sua jurisdição. A decisão vai além, afirmando que o Tribunal de Contas **tem direito** de acessar qualquer informação, mesmo aquelas protegidas pelo sigilo fiscal. Trata-se de uma verdadeira carta branca em que o Judiciário conferiu ao controle externo poderes quase ilimitados no que tange à requisição de informações. Em nenhum momento se atentaram ao fato de que o acompanhamento da evolução das receitas arrecadadas não exige que os contribuintes sejam identificados.

#### 4. ACESSO A INFORMAÇÕES SIGILOSAS PELO TRIBUNAL DE CONTAS

Neste capítulo será analisada a legalidade e constitucionalidade do Acordo de Cooperação Técnica nº 03/19, celebrado entre a Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina (SEF/SC) e o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), tendo como pano de fundo a verificação da possibilidade ou não de acesso integral por parte do TCE/SC a informações sigilosas dos contribuintes que são custodiadas pela Administração Tributária Estadual, fora das exceções previstas no art. 198, §1 e §3º do CTN.

##### 4.1 ACORDO DE COOPERAÇÃO TÉCNICA ENTRE A SEF E TCE

O Acordo de Cooperação Técnica nº 03/2019 (Anexo A) foi celebrado entre a Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina (SEF/SC) e o Tribunal de Conta do mesmo Estado (TCE/SC) em 11 de abril de 2019, e teve como objeto: “a adoção de medidas que possam contribuir para o aperfeiçoamento do controle e da gestão pública e de mecanismos para facilitação do acesso a informações próprias e custodiadas pelos partícipes...”. O objetivo, de acordo com a cláusula primeira, “é possibilitar ao TCE/SC o exercício das competências e atribuições estabelecidas nos art. 58 e 59 da Constituição do Estado e na Lei Complementar nº 202/2000” e ao Poder Executivo o “aperfeiçoamento dos controles sobre a arrecadação de receitas e realização de despesas”.

Em suma, o acordo prevê o acesso do TCE/SC a informações dos contribuintes disponíveis no banco de dados da SEF/SC, algumas consideradas sigilosas. Trata-se de situação preocupante, uma vez que o acesso não depende de autorização judicial e nem da instauração de regular procedimento administrativo contra um sujeito passivo para apuração de prática de infração administrativa. O acesso a toda e qualquer informação passa a ser livre, sem qualquer restrição ou condicionante.

De acordo com a cláusula segunda do referido Acordo:

A cooperação de que trata esse Acordo se constituirá nas seguintes medidas:

I – disponibilização pelo PODER EXECUTIVO de perfil de acesso ao SAT, a no mínimo seis servidores do TCE/SC, que permita a realização de consultas individualizadas e a geração de relatórios com informações analíticas e consolidadas disponíveis no sistema;

II – disponibilização por PODER EXECUTIVO dos arquivos das **notas fiscais eletrônicas (XML)** que tenham como destinatário órgãos ou entidades sujeitas à fiscalização do TCE/SC;

III – disponibilização pelo PODER EXECUTIVO de acesso aos arquivos das **notas fiscais eletrônicas (XML)** relativas a operações entre contribuintes do ICMS e destes com outras pessoas físicas ou jurídicas não contribuintes;

IV – disponibilização pelo PODER EXECUTIVO de acesso às informações existentes no banco de dados da **Escrituração Fiscal Digital**;

V – disponibilização pelo PODER EXECUTIVO de acesso a informações detalhadas dos **benefícios fiscais concedidos**, em especial a identificação dos beneficiários e dos benefícios, o enquadramento legal, o prazo de fruição, o valor mensal da renúncia e, quando for o caso, as obrigações dos beneficiários;

VI – disponibilização pelo PODER EXECUTIVO de acesso a informações analíticas sobre **tributos e respectivos valores extintos por qualquer das modalidades previstas no Código Tributário Nacional**, exceto por pagamento, identificando no mínimo o tributo, o contribuinte, o período de apuração, os valores e a modalidade de extinção;

VII – disponibilização pelo PODER EXECUTIVO de acesso a informações da **inscrição de tributos em dívida ativa** com, no mínimo, a identificação do devedor e corresponsáveis, dos valores originais, da data de inscrição, da origem dos débitos, do número de inscrição e do processo administrativo ou do auto de infração, conforme o caso; (grifos nossos)

Em relação aos itens II, V e VII supracitados, não haveria qualquer problema no compartilhamento das informações, conforme será explicado nos três parágrafos a seguir.

O inciso II do Acordo de Cooperação Técnica nº 03/2019 trata de notas fiscais eletrônicas destinadas a entidades que são fiscalizadas pelo Tribunal de Contas. Como se trata de órgãos que recebem recursos públicos, a regra é que haja transparência em suas transações comerciais, conforme decidiu o STF no MS 33.340/DF<sup>23</sup>.

O inciso V do Acordo de Cooperação Técnica nº 03/2019 trata do compartilhamento de informações relativas a benefícios fiscais e renúncia de receitas. Em função da Lei Complementar nº 187/2021, que alterou o CTN no sentido de considerar que as informações relativas a “incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica” (art. 198, §3º, IV, CTN) não são mais sigilosas, o compartilhamento dessas informações tornou-se lícito para todos os efeitos. A ressalva que deve ser feita é que o

<sup>23</sup> Ementa

[...]

8. In casu, contudo, o TCU deve ter livre acesso às operações financeiras realizadas pelas impetrantes, entidades de direito privado da Administração Indireta submetidas ao seu controle financeiro, mormente porquanto operacionalizadas mediante o emprego de recursos de origem pública. Inoponibilidade de sigilo bancário e empresarial ao TCU quando se está diante de operações fundadas em recursos de origem pública. Conclusão decorrente do dever de atuação transparente dos administradores públicos em um Estado Democrático de Direito (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ms nº 33340, Df. Brasília, DF, 26 de maio de 2015. Dje. Brasília, 03 ago. 2015.).

dispositivo contempla apenas beneficiários que são pessoas jurídicas, permanecendo protegidas pelo sigilo as pessoas naturais.

O inciso VII do Acordo de Cooperação Técnica nº 03/2019, por sua vez, também traz outra informação que o CTN não considera como sigilosa, que são as informações relativas à dívida ativa (art. 198, §3º, II). Da mesma forma que o inciso V do mesmo Acordo, essas informações são públicas, não havendo qualquer óbice no compartilhamento.

Todavia, em relação aos demais itens, a concessão de acesso irrestrito começa a entrar numa zona perigosa, visto que se referem a informações que revelam a situação econômica ou financeira do sujeito passivo e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades (art. 198, caput, CTN).

O inciso primeiro do Acordo de Cooperação Técnica nº 03/2019 trata de perfil de acesso ao Sistema de Administração Tributária (SAT) para realização de “consultas individualizadas e a geração de relatórios com informações analíticas e consolidadas disponíveis no sistema”. Tendo em vista que o SAT, segundo a Secretaria de Estado da Fazenda (n.d.) é o sistema transacional auxiliar à função administrativa tributária, onde são realizadas todas as transações relativas aos tributos de competência do Estado, a concessão de acesso no SAT “às informações disponíveis” é uma verdadeira carta branca ao TCE, que passa a acessar todas as informações tributárias em meio eletrônico. A título de ilustração, estão abrangidas neste acesso diversas informações sensíveis, como: doações e heranças recebidas (ITCMD) por pessoas físicas, compras realizadas por pessoas físicas e jurídicas, estratégias de tributação das empresas decorrente de planejamento tributário, preços negociados com fornecedores e clientes, insumos usados na fabricação dos produtos, etc. Somente o acesso previsto no inciso primeiro abrange todos os demais.

Contudo, o Acordo foi além. A cláusula terceira prevê a possibilidade de o Tribunal de Contas acessar diretamente o banco de dados dos contribuintes. Isso porque, se não houver um relatório disponível no SAT que traga uma informação específica, o TCE/SC pode obter essa informação diretamente do banco de dados.

Em face da aparente ilegalidade e inconstitucionalidade do Acordo, a Administração Tributária solicitou parecer à Procuradoria Geral do Estado (PGE) para se manifestar sobre o Acordo de Cooperação Técnica. Na conclusão do Parecer, no âmbito do Processo SCC 1.840/2019, o órgão se manifestou no seguinte sentido.

Por todo o exposto, conclui-se que:

- o termo de cooperação minutado objetiva o fornecimento de informações protegidas pelo sigilo fiscal, sem quaisquer ressalvas, **eivando-o de ilegalidade e inconstitucionalidade;**

- o Tribunal de Contas do Estado pode ter acesso a dados protegidos por sigilo fiscal, sempre que indispensável ao pleno exercício de suas competências constitucionais e em face de definida e fundada suspeita, mediante (1) solicitação firmada pela autoridade competente, (2) em processo regularmente instaurado, em que estejam (3) delimitadas as informações solicitadas, (4) de modo que a entrega seja feita pessoalmente à autoridade solicitante, (5) mediante recibo, que formalize a transferência e (6) assegure a preservação do sigilo, consoante o § 2º do art. 198 do CTN."

- a inclusão de cláusula que atenda ao estabelecido no artigo 198 do Código Tributário Nacional é suficiente para atender a necessidade de informações quando a atuação do Tribunal de Contas visa à obtenção de dados de um ou mais contribuintes especificados. Quando a atuação do TCE visar apurar a atuação da própria administração, a solução possível seria a inclusão de cláusula na qual conste que a Secretaria de Estado da Fazenda **deve mascarar os dados dos contribuintes, de forma a resguardar-lhe o sigilo fiscal** (grifos nossos).

Nesse contexto, o Diretor de Administração Tributária (DIAT) e o Gerente de Sistemas de Administração Tributária (GESIT) não permitiram os acessos do TCE/SC ao SAT e ao banco de dados. Por conta disso, o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina impetrou o Mandado de Segurança nº 5009323-31.2020.8.24.0023, com pedido de liminar, contra o ato das autoridades administrativas. A liminar foi deferida e o acesso foi liberado.

O Ministério Público manifestou-se nos seguintes termos:

Nesse norte, diante da possibilidade de obtenção de informações pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina perante à Fazenda Pública mediante o cumprimento dos requisitos legais, bem como da impossibilidade do fornecimento global das informações pretendidas pelo impetrante sem ofender os direitos fundamentais da intimidade e privacidade dos cidadãos/contribuintes previstos na Lei Maior, manifesta-se o MINISTÉRIO PÚBLICO, no mérito, pela revogação da liminar (evento 3) e denegação da segurança pretendida nestes autos. (SANTA CATARINA, 2020).

Até o momento em que se escreve este trabalho, o mérito do Mandado de Segurança ainda não foi julgado pelo Tribunal de Justiça.

#### 4.2 ANÁLISE DA VIABILIDADE JURÍDICA DO ACORDO DE COOPERAÇÃO TÉCNICA 03/2019

A partir da análise das referências bibliográficas trazidas neste presente trabalho, bem como o conteúdo das decisões judiciais, pode-se extrair os fundamentos para que o Acordo de Cooperação Técnica nº 03/2019 seja considerado inconstitucional e ilegal.

#### **4.2.1 Necessidade da informação para os objetivos do TCE/SC**

O princípio da conformidade funcional foi utilizado pelo Supremo Tribunal Federal como argumentação nos autos do Mandado de Segurança nº 33340. Conforme já analisado, a ideia central deste princípio é a de que a negativa de acesso aos dados por parte do BNDES impediria o Tribunal de Contas de exercer a sua prerrogativa constitucional, que é a fiscalização dos recursos públicos. Ou seja, como a Constituição Federal estabelece prerrogativas para o órgão de controle externo (art. 70 a 75), espera-se que ela também forneça os meios necessários para este fim.

Aplicando essa linha de raciocínio para o caso concreto, a primeira coisa a se verificar para a aplicação do princípio é se os meios (acesso irrestrito às informações dos contribuintes) representam uma condição necessária e suficiente para a realização dos fins, que é o exercício das prerrogativas constitucionais por parte do Tribunal de Contas.

Conforme tratado anteriormente (item 2.3.2 e 2.3.3), no que concerne à competência de fiscalização das receitas, o foco de atuação do TCE/SC não é sobre os contribuintes, mas sobre o próprio órgão arrecadador e fiscalizador de tributos, por meio de auditoria operacional. Logo, não há interesse legítimo da Corte de Contas em se conhecer os livros, documentos e declarações dos contribuintes, exceto quando estes estão sendo fiscalizados pelo órgão (ex.: entidade que recebeu recursos públicos é suspeita de ter feito prestação de contas fraudulenta). Qualquer interpretação em sentido diverso configura o desvio de finalidade, na forma de abuso de poder.

É difícil argumentar que, para a verificação da eficiência da Administração Tributária na fiscalização do ITCMD, por exemplo, far-se-ia necessário que o TCE tivesse acesso às Declarações de Informações Econômico-Fiscais (DIEF/ITCMD). Saber que determinado sujeito recebeu um certo bem de herança é irrelevante para avaliar a eficiência do Fisco na fiscalização do ITCMD. Trata-se de um meio ilegítimo, desnecessário, desproporcional e irrazoável para se alcançar os fins. Seria o mesmo que o TCE avaliar a eficiência de uma

empresa pública de telefonia e requisitar o detalhamento da conta telefônica de todos os clientes.

O que seria razoável de se esperar no compartilhamento de informações entre os órgãos, para fins de avaliação do trabalho realizado pelo órgão, pode ser exemplificado como: 1) o acesso aos relatórios gerenciais do Fisco, com informações agregadas que não identificam o sujeito passivo, mas que mensuram o resultado do trabalho; 2) às normas e procedimentos de arrecadação, fiscalização e cobrança administrativa; 3) documentação da gestão de risco; 4) planejamento estratégico do órgão, com metas e indicadores de desempenho; 5) algoritmos implementados no Sistema de Administração Tributária; 6) outras informações do órgão que não revelem a identidade do sujeito passivo.

Em relação à competência para fiscalizar a renúncia de receitas, não haveria qualquer problema no compartilhamento de informações relacionadas aos benefícios fiscais e a renúncia de cada contribuinte pessoa jurídica, uma vez que, por força da alteração dada pela Lei Complementar nº 187/2021, tais informações se tornaram públicas. Da mesma forma ocorre com as informações relacionadas à dívida ativa, parcelamento, moratória, operações comerciais que envolvem órgãos ou entidades que recebem recursos públicos e contribuintes específicos que estão sendo investigados em processo administrativo para apuração de infração administrativa.

Enfim, as informações que, de fato, subsidiam a uma avaliação da qualidade do trabalho realizado pelo fisco são aquelas de nível gerencial e estratégico da instituição, como indicadores de desempenho, padronização de procedimentos, mecanismos de controle dos desvios e correlatos.

Eventualmente, pode surgir a necessidade de maior detalhamento da informação. Em tais situações, é possível que haja compartilhamento da base de dados detalhada, mas com a preservação do sigilo, por meio da **anonimização dos dados**.

De acordo com o art. 5º, IX, da LGPD, a anonimização “é processo técnico que representa a dissociação entre determinado dado pessoal e o seu respectivo titular”. Para seu implemento, inúmeros procedimentos específicos podem ser utilizados, quase sempre a partir da eliminação de determinados elementos identificadores que constam de uma base de dados, por meio de supressão do dado, generalização, randomização ou pseudonimização (MARTINS; FALEIROS JÚNIOR, 2019, p. 61)

Sobre o tema, Doneda e Machado (2006, p. 149) ensinam que a doutrina europeia se refere à “pseudonimização” para descrever o mesmo processo. Para os autores, o dado anonimizado não se confunde com o dado “anônimo”, visto que aquele se situa em posição mediana em um espectro que varia entre o dado pessoal e o anônimo, ou, nos dizeres dos autores, “em um *continuum* descritivo que demanda investigações mais profundas do que a puramente semântica”:

Em meio a essa discussão, com uma abordagem orientada pelo risco, há o surgimento de propostas que visualizam entre o dado pessoal e o dado anônimo um gradiente de cores ou um *continuum* com categorias que superam a lógica binária dado pessoal/dado anônimo, informações a que não se aplicam o regime de proteção de dados pessoais. É nesse contexto que se coloca a ideia de dado pseudonimizado. (DONEDA; MACHADO, 2019, p. 149)

Com isso, não haveria qualquer prejuízo na fiscalização operacional por parte do TCE/SC e o sigilo do contribuinte seria preservado. Assim, se a análise levar à conclusão de que os valores dos registros X e Y devem ser investigados com maior profundidade, a Administração Tributária pode fornecer todas as informações correspondentes a esses registros, mas sem a identificação do sujeito passivo, com a aplicação de uma máscara na identificação do contribuinte. Se ainda assim houver a necessidade de se identificar o contribuinte, em virtude da existência de fortes indícios de cometimento de ilícitos apuráveis pelo Tribunal de Contas (ex.: corrupção da empresa com um Auditor Fiscal), o compartilhamento poderá ser feito após a abertura de regular processo administrativo, para investigar prática de infração administrativa de sujeito passivo determinado, conforme prevê o art. 198, §1º, II, do CTN.

Sendo assim, não se aplica o princípio da conformidade funcional ao caso concreto, haja vista que não há nenhuma correlação entre as informações sigilosas dos contribuintes constantes nos livros, documentos fiscais e declarações e o exercício da competência do Tribunal de Contas de realizar a auditoria operacional na receita e renúncia de receitas. Isso porque o trabalho do TCE é realizado em nível macro, e não depende da informação no nível de contribuinte.

De qualquer forma, se, em situações específicas, houver a necessidade de analisar o registro em nível transacional, o trabalho pode ser realizado a partir de dados anonimizados, preservando a privacidade do contribuinte.

#### 4.2.2 Legitimidade do interesse na transferência de sigilo

Um argumento recorrente nas decisões que concedem acesso ilimitado ao TCE sobre as informações sigilosas dos contribuintes é que com o compartilhamento não haveria propriamente uma quebra de sigilo, mas sim uma transferência, em que tanto o portador quanto o receptor da informação desta devem preservar o sigilo mediante assinatura de termo de confidencialidade. É o que se pode extrair dos julgados do Poder Judiciário na SS 5203 /MT, no Mandado de Segurança n. 0019451-84.2012.8.12.0000 (TJ/MS) e no Mandado de Segurança n. 2004.004.02119 (TJ/RJ).

Em sentido semelhante, Jobim (2007, p. 253), analisando a troca de informações sigilosas entre países, defendeu que:

Entendemos que, por óbvio, os dados (repassados) ainda permanecem sob sigilo (tratando-se de mera transferência de sigilo), já que não haverá exposição ou divulgação de informações ligadas à vida privada ou à intimidade das pessoas. O referido procedimento, inclusive, demonstra-se plenamente viabilizador do princípio da transparência fiscal.

Usa-se como fundamento a decisão em repercussão geral do RE 1055941/SP já analisada. Contudo, vale ressaltar uma diferença fundamental: o referido RE trata da transferência de sigilo de informações de um contribuinte específico, que é sujeito passivo da ação penal, e não de um acesso permanente a informações de todos os contribuintes, independentemente se estão sendo investigados ou não.

Fazendo analogia ao Processo civil, a legitimação para agir, segundo Fredie Didier (2016, p. 345), não pode ser feita de modo eficaz por todos para qualquer pretensão. “Impõe-se a existência de um vínculo entre os sujeitos da demanda e a situação jurídica afirmada...”.

Para o professor José Carlos Barbosa Moreira (1969, p.9-10), entende-se por legitimação:

a coincidência entre a situação jurídica de uma pessoa, tal como resulta da postulação formulada perante o órgão judicial, e a **situação legitimante prevista na lei** para a posição processual que a essa pessoa se atribui, ou que ela mesma pretende assumir (grifo nosso).

No RE há um legítimo interesse por parte do Ministério Público em obter informações do sujeito passivo que está sendo investigado pela prática de crime contra a ordem tributária, para melhor instrução probatória da ação penal. Em relação a este, o STF reconheceu a legitimidade do seu interesse no acesso aos extratos bancários constantes no processo administrativo de fiscalização, uma vez que foram obtidos pelo Fisco de forma lícita, observando, a priori, todas as limitações impostas pelo ordenamento jurídico. Portanto, deve-se encaminhar a íntegra do procedimento fiscalizatório, pois, apesar de as informações serem sigilosas, o MP precisa da informação para melhor subsidiar a ação penal. Nesse caso, não haveria uma quebra de sigilo, mas mera transferência.

Analisando de forma mais aprofundada, podemos dizer que a transferência de dados sigilosos do Fisco ao Ministério Público é legítima, visto que este, por força do art. 129, I, da Carta Maior, é o titular da ação penal pública, que inclui os crimes contra a ordem tributária. Tendo em vista que compete ao Fisco encaminhar ao MP a representação fiscal para fins penais (art. 83, da Lei nº 9.430/1996<sup>24</sup> e art. 111-B, §3º; art. 111-B, §3º, da Lei Estadual 3938/1966<sup>25</sup>), o interesse do Ministério Público nas informações do sujeito passivo da ação penal está devidamente fundamentado em lei, conforme se exige o princípio da legalidade. Por conta disso, a representação fiscal para fins penais pode até mesmo conter informação sigilosa, constante no processo administrativo de fiscalização, visto que, a priori, foram obtidas pelo fisco de forma lícita. Ou seja, a premissa para o encaminhamento da informação sigilosa é que haja um interesse legalmente constituído no sujeito passivo específico.

Se o interesse legítimo na informação não fosse necessário, poderíamos cair no absurdo de que informações fiscais sigilosas dos contribuintes poderiam ser compartilhadas com qualquer um dos milhares de órgãos de fiscalização do país, pois haveria apenas uma “transferência de sigilo”. Isso faria com que a intimidade e a privacidade das pessoas físicas e

---

<sup>24</sup> Art. 83 A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

<sup>25</sup> Art. 111-B (...)§ 3º O enquadramento do regime especial de que trata o inciso I do § 1º deste artigo não dispensa o contribuinte do cumprimento das demais obrigações acessórias nem afasta a aplicação de outras medidas julgadas necessárias, tais como arrolamento administrativo de bens, proposição de ação cautelar fiscal ou representação ao Ministério Público de Santa Catarina por crime contra a ordem tributária.

jurídicas fossem desproporcionalmente restringidas em face de interesses não justificados. Isso levaria, na prática, a uma situação preocupante, pois informações sensíveis de pessoas físicas e jurídicas, que não possuem nenhum indício de cometimento de infração, estariam sendo compartilhadas com milhares de pessoas (agentes de fiscalização) pelo país.

Vale lembrar que o ordenamento jurídico prevê que a violação do sigilo responsabiliza pessoalmente a autoridade que publicizou a informação (art. 325, Código Penal, art. 132, Lei 8112/90). Quando essas são restritas à Administração Tributária, que investe anualmente milhões de reais por ano no desenvolvimento e melhoria dos sistemas de informação e segurança, a identificação e responsabilização do agente responsável pela divulgação é difícil, mas possível de ser rastreada. Com isso, a pessoa que teve eventuais prejuízos em virtude da intimidade violada consegue ter a sua reparação judicial satisfeita.

Contudo, a partir do momento em que qualquer órgão de fiscalização pode acessar irrestritamente qualquer informação, o risco de violação do sigilo aumenta exponencialmente, ainda mais se o órgão não tem estrutura tecnológica para implementar um controle de acesso eficaz, como ocorre na maior parte do aparato estatal. Por conta disso, a possibilidade de responsabilização do agente ou órgão torna-se uma tarefa praticamente impossível. Imagine a seguinte situação: se uma empresa de atuação nacional teve suas informações fiscais divulgadas ilicitamente ao público, causando-lhe grandes prejuízos. Na ação judicial contra a RFB, o órgão comprova que o seu controle de acesso não apresentou nenhum registro de acesso a tais informações pelos seus servidores, mas que o banco de dados foi compartilhado com mais 5.000 órgãos fiscalizadores do país. Do ponto de vista prático, a responsabilização se tornará mera ficção jurídica e a empresa, que teve a sua privacidade violada, muito provavelmente não irá conseguir a reparação nas esferas civil, penal e administrativa.

Sendo assim, podemos dizer que a transferência deve ser permitida apenas nas hipóteses em que há interesse legítimo, legalmente constituído, por parte do órgão que demanda a informação, devendo às hipóteses em que o órgão possui interesse específico em determinado contribuinte, como é o caso do Ministério Público com a representação fiscal para fins penais; a Procuradoria Geral com as informações dos sujeitos passivos da execução fiscal; dos órgãos públicos em geral em relação aos servidores que são alvo de Processo Administrativo Disciplinar; ao Tribunal de Contas em relação às informações das empresas que são

beneficiárias de algum benefício fiscal ou de pessoas físicas e jurídicas que utilizam de recursos públicos.

A concessão de um acesso permanente e irrestrito de todos os contribuintes, sob a justificativa de ser “transferência de sigilo”, aumenta desproporcionalmente o risco de violação da privacidade, além de tornar a responsabilização do agente ou do órgão mera ficção jurídica.

#### **4.2.3 Propriedade da informação**

Outro ponto importante a se destacar é que grande parte das informações sigilosas que a Administração Tributária detém em sua custódia não são de propriedade do Fisco, mas dos próprios contribuintes. Isso traz restrições no compartilhamento da informação, pois o Fisco estaria dispondo algo que não é de seu domínio.

É possível estabelecer uma analogia entre o poder de disposição do Fisco sobre os livros e documentos do contribuinte e o poder de disposição das empresas depositárias em relação aos objetos custodiados. Em relação a esta, se o objeto depositado forem livros e documentos físicos, fica nítido que a empresa não pode fornecer cópias dos documentos que armazena a terceiros, sem a devida autorização do proprietário ou por ordem judicial. Além de se configurar como uma quebra de contrato, o ato é ilícito, uma vez que ele estaria dispondo de algo que não é de seu domínio.

A relação jurídica estabelecida entre a empresa depositária e o cliente é tida como um contrato de depósito, previsto no art. 627 a 652 do Código Civil. Segundo o diploma legal, “pelo contrato de depósito o depositário recebe um objeto móvel e corpóreo, para guardar, até que o depositante o reclame” (art. 627).

Conforme nos ensina Flávio Tartuce (2017): “No depósito o depositário apenas guarda a coisa, tendo uma obrigação de custódia, sem poder usá-la (TARTUCE, 2017, p.540)”. Para o autor, trata-se de mero contrato de guarda e, justamente por isso, é motivo para rescisão do contrato o fato de o depositário servir-se da coisa depositada ou alienar a coisa a outrem sem a expressa autorização do depositante (TARTUCE, 2017, o. 545).

Esse entendimento é corroborado pelo TJSP, na Apelação 0013158-58.2010.8.26.0007: “Nos termos do art. 640, do Código Civil, não pode o depositário servir-se dos bens depositados sem a anuência do depositante, sob pena de responder por perdas e danos”

No TJRS, em sentido semelhante, na Apelação Cível 514227-07.2011.8.21.70000, publicada no DJe de 16/12/2011, foi decidido que “Sendo incontroverso nos autos que o requerido utilizou-se do veículo depositado consigo, sem qualquer prévia autorização judicial, deve arcar com os danos decorrentes da fadiga material decorrente do uso, ainda que diligente”

Teixeira Neto (2014, p. 7070), por seu turno, é preciso ao afirmar que:

Em matéria de disponibilidade do direito, cumpre registrar que a limitação diz respeito não só ao seu conteúdo, mas também à sua titularidade, sendo necessário que, para dispor, o lesado seja titular da integralidade do direito, por decorrência lógica do princípio geral de quem **ninguém pode dispor daquilo que não tem**. (grifo nosso)

Interpretação diferente poderia levar ao cometimento de absurdos jurídicos. Imagine que o auditor de controle externo descobre que os servidores de um órgão público, com autorização deste, fazem o backup do histórico de conversas realizadas no WhatsApp numa pasta de acesso restrito no servidor de arquivos, visto que o aparelho pessoal também é usado para assuntos de trabalho. De posse dessa informação, o auditor requisita acesso a todo o histórico de conversa dos servidores. Seria um irrazoável entender que o TCE teria o poder de acessar essas informações privadas, pois se trata de coisa de propriedade de terceiros que apenas está sendo custodiada pelo órgão.

Se a requisição por parte do TCE se referir a informações produzidas pela Administração Tributária, como normas, procedimentos, código fonte do sistema, relatórios gerenciais e outros, o Fisco não poderia obstar a entrega, uma vez que essas informações não são de propriedade do contribuinte. Tal hipótese poderia ser objeto do poder requisitório da Corte de Contas previsto no art. 3º, da Lei Complementar nº 202/2000.

Diante do exposto, pode-se concluir que o Fisco não pode dispor dos livros e documentos dos contribuintes, entregando-os ao Tribunal de Contas, uma vez que, por analogia ao contrato de depósito, ele é mero depositário. O acesso da Administração Tributária a esses documentos dos contribuintes tem uma finalidade específica, que é a fiscalização e arrecadação dos tributos. Qualquer destinação alheia a este fim será tida como um desvio de finalidade, sujeito às sanções cabíveis, caso não haja autorização do contribuinte ou esteja fora as hipóteses expressamente previstas em lei.

#### **4.2.4 Análise da proporcionalidade no acesso do TCE no Acordo de Cooperação Técnica 03/19**

De acordo com Mendes e Gonet (2008), a identificação do seu núcleo duro e intransponível pode ser feita por meio da teoria germânica da restrição das restrições (*Schranken-Schranken*), que foi denominada pelos autores de “Teoria do limite dos limites”. Esta tem por finalidade a preservação do núcleo essencial do direito.

Segundo essa teoria, haveria um espaço que seria suscetível de limitação e outro não. Neste caso, além da exigência de justificação, imprescindível em qualquer hipótese, ter-se-ia um "limite do limite", consistente na identificação de um espaço insuscetível de regulação. O núcleo essencial seria aferido mediante a utilização de um processo de ponderação entre meios e fins (*Zwueck-Mittel-Prüfung*), com base no princípio da proporcionalidade. O núcleo essencial seria aquele mínimo insuscetível de restrição ou redução com base nesse processo de ponderação (MENDES; GONET, 2008).

Portanto, a restrição a um direito fundamental deve obedecer ao princípio da proporcionalidade, promovendo uma limitação razoável do alcance do preceito restritor, de forma a não esvaziar por completo o núcleo essencial do direito em análise (MENDES; GONET, 2008).

Nesse sentido, a análise da viabilidade jurídica do acesso permanente do TCE/SC às informações sigilosas de contribuintes, nos termos do Acordo de Cooperação Técnica, nos leva a concluir que a tutela do dinheiro público não pode ir tão longe a ponto de esvaziar por completo o direito à privacidade (sigilo fiscal) e vice-versa. Deve-se verificar, portanto, se o acesso do TCE/SC se mostra proporcional aos fins que almeja, observando os critérios de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Conforme visto, no exame de adequação, deve-se identificar se o meio empregado se mostra adequado para alcançar o fim pretendido.

De acordo com o Acordo de Cooperação Técnica nº 03/19, o objetivo almejado pelo TCE com o acesso aos dados, constante na cláusula primeira, é “realizar as competências e atribuições estabelecidas no art. 58 e 59 da Constituição Estadual e na Lei Complementar nº 202/00”, O que pode se depreender desse objetivo genérico é que o objetivo do TCE/SC é de realizar a auditoria operacional na Administração Tributária.

No caso em tela, pode-se considerar que a medida não cumpre o requisito da adequação, uma vez que o acesso irrestrito do TCE/SC à base de dados dos contribuintes (livros, documentos fiscais e declarações) não faz com que o órgão de controle consiga avaliar o trabalho do Fisco. Isso porque as informações sigilosas que o TCE/SC pretende acessar (nota fiscal eletrônica, DIEF/ITCMD, EFD) são dos próprios contribuintes, preenchidas por estes, sem qualquer interferência da Fazenda Pública nesse processo. Ou seja, a informação sigilosa é irrelevante para alcançar os objetivos do TCE, que é realizar a auditoria operacional. Trata-se tão somente de violação de sigilo sem nenhum propósito, que mais se assemelha a uma tentativa não republicana de mera demonstração de poder.

Se um contribuinte preencheu um documento errado, que resultou num recolhimento a menor do tributo, tal fato é irrelevante para o Tribunal de Contas, uma vez que essa verificação compete exclusivamente ao Auditor Fiscal, por força do art.37, XXII, da Constituição Federal: “as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por **servidores de carreiras específicas**” (grifo nosso).

Logo, o Auditor Fiscal precisa conhecer a quem se refere determinado documento ou livro fiscal, pois se um registro incorreto resultar num recolhimento a menor do tributo, somente ele possui a competência para efetuar o lançamento tributário e cobrar o imposto devido, acrescido da multa e dos juros (art. 142, CTN).

Para a auditoria operacional do Tribunal de Contas, o máximo que o órgão de controle precisaria saber, numa construção meramente teórica<sup>26</sup>, é saber o quanto o Estado deixou de arrecadar por conta da “omissão” da Administração Tributária, sendo irrelevante quem são os contribuintes.

Portanto, a mensuração da eficiência e economicidade da Administração Tributária por parte do TCE deve se ater à verificação dos aspectos formais dos procedimentos e a avaliação dos resultados atingidos (indicadores gerenciais), que também não demandam a identificação dos contribuintes.

---

<sup>26</sup> Diz-se teórica porque, em face da complexidade da legislação tributária e das limitações dos Auditores de Controle Externo, o Tribunal de Contas não tem condições de precisar o quanto foi deixado de arrecadar em virtude da sonegação que passou despercebida pelo Fisco. Para isso, ele precisaria conhecer profundamente a legislação tributária e apontar e mensurar todas as possíveis formas de sonegação que os 500 Auditores Fiscais de Santa Catarina, especializados e dedicados ao tema, não conseguiram enxergar até hoje. No processo de seleção dos Auditores Fiscais de Controle Externo, conforme prevê o Edital 01/2021, não se exige o conhecimento em direito tributário, inclusive para a área específica de direito.

Dessa forma, tendo em vista que o TCE/SC não possui interesse no contribuinte, mas no órgão fiscalizador e arrecadador de tributos, não há justificativas para que o controle externo tenha conhecimento que um determinado registro se refere a uma pessoa específica. Seria o mesmo que fiscalizar a prestação de contas de um psicólogo de uma prefeitura e requisitar que este relate a intimidade e os segredos de todos os seus pacientes, com a garantia de que se preservará o sigilo. Trata-se de informação inadequada para os fins que se almeja, que traz um aumento do risco de publicidade indevida de questões privadas sem nenhum propósito.

Logo, o acesso às informações sigilosas pelo TCE/SC não se mostra adequado aos fins pretendidos, uma vez que não guarda nenhuma relação com a atuação da administração tributária. A análise da proporcionalidade poderia se encerrar por aqui, pois um critério já não foi atendido. No entanto, para fins didáticos, far-se-á a análise dos demais requisitos.

Passando para o segundo critério, da necessidade, primeiramente deve-se analisar a idoneidade do meio alternativo. Um ato estatal que limita um direito fundamental somente é necessário caso a realização do objetivo perseguido não possa ser promovida, com a mesma intensidade, por meio de outro ato que limite, em menor medida, o direito fundamental atingido.

Nesse sentido, uma alternativa possível que não violaria o direito à privacidade dos contribuintes, mas que atingiria o mesmo fim, seria o acesso do TCE/SC à base de dados anonimizada e a relatórios gerenciais, com informações agregadas, sem identificação dos contribuintes. Afinal, se não há interesse no contribuinte, é irrelevante conhecer o nome e o CPF dos registros em análise.

Dessa forma, podemos concluir que o acesso à base de dados integral por parte do TCE/SC não se mostra necessária, pois há alternativas igualmente idôneas que alcançam o mesmo resultado.

Por fim, o subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito busca avaliar se o atendimento à finalidade buscada pela medida restritiva compensa os prejuízos que deste advenham para os direitos fundamentais. Ou seja, esse subprincípio pressupõe uma comparação entre o grau de afetação do direito fundamental e a importância da realização do princípio que com ele colide e que serve de fundamento à restrição.

Aplicando o subprincípio em comento ao caso concreto, podemos atribuir à restrição ao direito fundamental da privacidade como média. Isso porque, apesar de o TCE passar a ter acesso a informações sensíveis das pessoas físicas e jurídicas, o órgão deve preservar o sigilo.

Conforme já analisado, se esse tipo de compartilhamento de informações passa a ser considerado lícito, aumenta-se exponencialmente o risco de vazamento de informação, bem como torna quase impossível a responsabilização do agente infrator, o que esvaziaria o núcleo essencial do direito.

Em relação à análise da justificativa do fim pretendido, a restrição do exercício da competência constitucional e legal do TCE, no sentido empregado pelo princípio da conformidade funcional, pode ser considerado leve, pois, conforme visto anteriormente, o TCE/SC não precisa conhecer informações sigilosas dos contribuintes para realizar a auditoria operacional na Administração Tributária. Dessa forma, a medida em análise também deve ser considerada desproporcional em sentido estrito, conforme tabela 1 apresentada no item 2.1.8.

Diante do exposto, podemos concluir que o acesso concedido ao TCE no Acordo de Cooperação Técnica nº 03/19 se mostra desproporcional, por não atender aos critérios previstos no modelo. Portanto, a restrição ao direito fundamental à privacidade atinge o núcleo essencial do direito, o que torna a medida inconstitucional.

## 5. CONCLUSÃO

No referencial teórico, verificou-se que o sigilo fiscal é *conditio sine qua non* e instrumento para efetivação do direito à privacidade, no sentido de que, a ausência daquele impede necessariamente o gozo deste. Por se tratar de um direito fundamental, decorrente da cláusula geral de direito da personalidade, fundada na dignidade da pessoa humana, a relativização da privacidade deve ser analisada com cautela, levando em consideração o ordenamento jurídico como um todo.

Para tanto, foi preciso fugir de julgamentos superficiais e adentrar nas especificidades do caso concreto, diferenciando das situações já tratadas pelos tribunais superiores. O estudo da viabilidade jurídica do compartilhamento de informações fiscais sigilosas com o Tribunal de Contas, fora das hipóteses autorizativas previstas no Código Tributário Nacional, usou como pano de fundo a análise da legalidade e constitucionalidade do Acordo de Cooperação Técnica nº 03/2019, que levou em consideração o princípio da conformidade funcional, a transferência de sigilo, limites das competências do Tribunal de Contas, legitimidade de interesse e a análise da proporcionalidade, segundo a teoria tripartite engendrada pelo Tribunal Constitucional Alemão.

A análise do tema deste trabalho iniciou com a avaliação das prerrogativas do órgão de controle externo no que se refere à fiscalização de receitas e renúncia de receitas. Com base na Resolução nº 06/2016 da ATRICON e na doutrina, chegou-se à conclusão de que o interesse na atuação do Tribunal de Contas é sobre o órgão fiscalizador e arrecadador de tributos e não sobre o contribuinte. Em relação a este, a fiscalização compete exclusivamente aos servidores integrantes de carreira específica da Administração Tributária. Logo, é irrelevante para o TCE identificar o contribuinte, visto que essa informação não terá nenhuma utilidade ou finalidade institucional.

Por conta disso, verificou-se a inaplicabilidade do princípio da conformidade funcional, uma vez que as informações sigilosas dos contribuintes não guardam qualquer correlação com o exercício das prerrogativas constitucionais do Tribunal de Contas. A realização da auditoria operacional demanda informações de nível macro, que avaliam a eficiência dos mecanismos de controle, normatização dos procedimentos e alcance dos resultados, sendo, portanto, irrelevantes o acesso aos livros e documentos fiscais dos

contribuintes. O acesso a estas informações afeta de forma desnecessária, irrazoável e desproporcional o direito à privacidade.

Na sequência, foi analisado o argumento de que o compartilhamento da informação sigilosa não causaria prejuízos ao direito à privacidade, uma vez que haveria apenas uma transferência de sigilo, com preservação deste pelo órgão requisitante. Contudo, se esse entendimento for aplicado irrestritamente a todos os órgãos de fiscalização, teríamos um aumento exponencial do risco de violação de sigilo, além de tornar a reparação civil, administrativa e penal, decorrente de eventual divulgação indevida de informação, mera ficção jurídica, em face da dificuldade de se identificar o agente infrator.

Continuando o raciocínio, outra particularidade é que os livros, documentos e declarações dos contribuintes não são de propriedade do Fisco, mas do próprio contribuinte. As informações estão sob custódia da Administração Tributária, de maneira análoga ao contrato de depósito, por uma mera casualidade, em virtude do processo de digitalização iniciado em 2007. Logo, a Fazenda Pública só pode fazer uso da informação para o exercício da fiscalização e arrecadação de tributos, sendo qualquer destinação diversa caracterizada como um desvio de finalidade, sujeito às penalidades cabíveis.

Por fim, para a teoria germânica de restrição das restrições, a preservação do núcleo essencial do direito deve ser aferida mediante um processo de ponderação entre meios e fins, com base no princípio da proporcionalidade. Este, preconiza que a medida restritiva de direitos, que é o acesso aos dados sigilosos dos contribuintes pelo TCE, deve ser proporcional aos fins que almeja, que é a efetividade do exercício das prerrogativas do órgão de controle, de forma a atender aos critérios de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

A análise do primeiro critério concluiu que a medida restritiva do direito não se mostrou adequada para a consecução dos fins, haja vista que, conforme visto, a fiscalização das receitas e renúncia de receitas pelo Tribunal de Contas não depende das informações sigilosas dos contribuintes. Ou seja, a partir da análise das competências do órgão de controle, verificou-se que as informações que identificam os contribuintes são irrelevantes para a auditoria operacional, pois a identificação do sujeito passivo interessa apenas para o lançamento tributário, que foge da competência do TCE.

Em relação ao critério da necessidade, verificou-se que, mesmo nos casos em que a atividade de controle externo demanda uma informação mais detalhada, existem alternativas

igualmente idôneas que preservam o direito à privacidade, que é o fornecimento de dados anonimizados. Isso permite que a auditoria operacional alcance o mesmo resultado, sem, contudo, violar o sigilo do contribuinte.

No último critério, da proporcionalidade em sentido estrito, ficou constatado que o direito restringido pode ser classificado como médio, por se tratar de hipótese de transferência de sigilo, mas que apresenta grande risco de violação e grande dificuldade de responsabilização do agente infrator. Já a medida restritiva foi classificada como leve, por não guardar correlação com as atribuições do TCE. Isso resulta, de acordo com a tabela de ponderação de Alexy, na desproporcionalidade em sentido estrito da medida.

Dessa forma, diante dos elementos apontados, pode-se concluir que não há viabilidade jurídica no fornecimento de informações sigilosas de contribuintes ao Tribunal de Contas, fora das hipóteses permissivas previstas no CTN. Trata-se de medida que restringe desproporcionalmente a privacidade dos contribuintes e que esvazia o núcleo essencial do direito, sendo, portanto, ilegal e inconstitucional.

Portanto, o Acordo de Cooperação Técnica nº 03/2019 deve ser alterado, de forma a contemplar dois tipos de informações. O primeiro deles consiste no acesso a todas as informações que não são consideradas sigilosas, podendo adentrar no nível e contribuinte, a saber: notas fiscais eletrônicas destinadas a órgãos que são fiscalizados pelo Tribunal de Contas (item II); informações sobre benefícios fiscais e renúncia de receitas (item V); informações sobre dívida ativa (item VII).

O segundo bloco de informações, que compreende as notas fiscais eletrônicas para contribuintes em geral (item III); escrituração fiscal digital (item IV); e formas de extinção da obrigação tributária (item VI), se referem a informações econômico-fiscais protegidas pelo sigilo fiscal e, por conseguinte, deve-se preservar o direito à privacidade dos contribuintes. Logo, as informações podem ser fornecidas integralmente, mas com a anonimização dos dados.

Em relação ao acesso ao Sistema de Administração Tributária (item I), deve-se limitar apenas às aplicações que tratam das informações não sigilosas, restritas àquelas relacionadas no primeiro bloco. Quanto à possibilidade de o TCE acessar diretamente o banco de dados dos contribuintes, essa prática deve ser proibida, visto que esse tipo de acesso não possui qualquer limitação, além de ser de difícil controle, devendo se restringir apenas à área técnica que trabalha no desenvolvimento do sistema.

Feitas as observações, verifica-se que é possível adotar medidas que conciliam os interesses do Tribunal de Contas com os do contribuinte, de forma a garantir que o órgão de controle consiga exercer suas prerrogativas constitucionais e alcançar os objetivos da auditoria, ao mesmo tempo em que o contribuinte mantém intocado o núcleo essencial do direito à privacidade.

## REFERÊNCIAS

ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. Dicionário Jurídico Brasileiro. 11 ed. Jurídica Brasileira, 1995.

AGUIAR, Simone Coelho. Origem e Evolução dos Tribunais de Contas. In: XXII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI / UNINOVE, 22., 2013, São Paulo. Sociedade global e seus impactos sobre o estudo e a efetividade do Direito na contemporaneidade. São Paulo: Funjab, 2013. p. 314-337. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=d90d801833a681b1>. Acesso em: 31 jan. 2022.

ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. Título original: Theorie der Grundrechte.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019

AMORIM, Leticia Balsamão. A distinção entre regras e princípios segundo Robert Alexy: esboço e críticas. Revista de Informação Legislativa, Brasília, v. 165, n. 42, p. 123-134, 01 jan. 2005. Disponível em: [https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/42/165/ril\\_v42\\_n165\\_p123.pdf](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/42/165/ril_v42_n165_p123.pdf). Acesso em: 02 fev. 2022.

ARAÚJO, José L. Intimidade, vida privada e direito penal. São Paulo: WVC Editora, 1998.

ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. Curso de direito constitucional. São Paulo: Saraiva, 2002.

ATRICON (Brasil). Apresentação. Disponível em: <https://atrimon.org.br/institucional/apresentacao/>. Acesso em: 31 jan. 2022.

ATRICON (Paraíba). RESOLUÇÃO ATRICON nº 6/2016. 2016. Disponível em: <https://www.atrimon.org.br/wp-content/uploads/2016/12/Diretrizes-receita-e-ren%C3%BAncia-de-receita.pdf>. Acesso em: 22 jan. 2022.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos Princípios. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

ÁVILA, Humberto Bergmann. "A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade". Revista de Direito Administrativo, 215, 1999.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boitex, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BINENBOJM, Gustavo. Da Supremacia do Interesse Público ao Dever de Proporcionalidade: Um novo paradigma para o Direito Administrativo. In: SARMENTO, Daniel (org.). Interesses públicos versus Interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

BITTAR, Carlos Alberto. Os direitos da personalidade, 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004

BORGES, Antônio de Moura; KHOURY, Laila José Antônio. O INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÕES SOBRE MATÉRIA TRIBUTÁRIA ENTRE AS ADMINISTRAÇÕES ESTRANGEIRAS: posição atual e especificidades do brasil. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (org.). Sigilo Bancário e Fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. Belo Horizonte: Forum, 2015. p. 323-350.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT nº 784, de 23 de abril de 2001. Brasília: Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, 2001. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/> . Acesso em: 11 jan. 2022

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, BRASIL, 10 jan. 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm). Acesso em: 11 jan. 2022.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Nota Cosit nº 3, de 7 de janeiro de 2004. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2004. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=original&idAto=101352> . Acesso em: 11/01/2022

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CDA n. 2152/2007. Brasília: Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, 2007. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/> . Acesso em: 11/01/2022

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Re nº 389.808. Brasília, DF, 15 de dezembro de 2010. Dje. Brasília, 10 maio 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622715>. Acesso em: 17 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ac nº 33, Mc. Brasília, DF, 24 de novembro de 2010. Dje. Brasília, 10 fev. 2011a. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur187388/false>. Acesso em: 17 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ms nº 33340, Df. Brasília, DF, 26 de maio de 2015. Dje. Brasília, 03 ago. 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8978494>. Acesso em: 18 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Adi nº 2859/DF. Brasília, DF, 21 de outubro de 2016. Dje. Brasília, 24 out. 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11899965>. Acesso em: 17 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Re nº 601.314, Sp. Brasília, DF, 24 de fevereiro de 2016. Dje. Brasília, 16 set. 2016a. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>. Acesso em: 17 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ss nº 5203, Mt. Brasília, DF, 24 de agosto de 2019. Dje. Brasília, 15 out. 2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341467155&ext=.pdf>. Acesso em: 18 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Re nº 1055941, Sp. Brasília, DF, 04 de dezembro de 2019. Dje. Brasília, 18 mar. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754018828>. Acesso em: 17 jan. 2022.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Manual Eletrônico do Sigilo Fiscal (e-MSF). Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2020. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/sigilo-fiscal>. Acesso em: 11 jan. 2022.

BRITTO, Carlos Ayres. O Regime Constitucional dos Tribunais de Contas. In: O novo tribunal de contas: órgão protetor dos direitos fundamentais. 3. ed. São Paulo: Fórum, 2005.

BULOS, Uadi Lammêgo. Constituição Federal anotada. 5 ed. rev. e atual. Até a Emenda Constitucional n, 39/2002. São Paulo: Saraiva, 2003.

CARVALHO, Matheus. Manual de Direito Administrativo. 5ª ed. Juspodvm: Salvador, 2018

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

CARMONA FERNÁNDEZ, Nestor. No discriminación, procedimiento amistoso e intercambio de información. In: SERRANOANTÓN, Fernando (Coord.). Fiscalidad internacional. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2001.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011

CASTRO, Aldemário Araújo. Sigilo Fiscal: Delimitações. Brasília, 27 jul. 2003. Disponível em: <http://www.aldemario.adv.br/artsigfis.pdf>. Acesso em: 11 jan. 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. São Paulo: Noeses, 2008.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. Curso de Direito Constitucional. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2007

MELLO, Celso Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005

CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. Colisões entre princípios constitucionais. Curitiba: Juruá, 2006.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2019

DAL POZZO, Gabriela Tomaselli Bresser Pereira. As funções do Tribunal de Contas e o Estado de Direito. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

DI FIORE, Bruno Henrique. Teoria dos círculos concêntricos da vida privada e suas repercussões na praxe jurídica. 2012. Disponível em: [www.flaviotartuce.adv.br](http://www.flaviotartuce.adv.br). Acesso em: 16 de nov. de 2021.

DE PLACIDO E SILVA. Vocabulário Jurídico. v.1. 12 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense. 1993

DECOMAIN, Pedro Roberto. Tribunais de Contas no Brasil. São Paulo: Dialética, 2006

DERZI, Mizabel de Abreu Machado. A fiscalização tributária em um estado democrático de direito. In: Seminário de Fiscalização Tributária. Belo Horizonte, 1999. Disponível em <http://receita.fazenda.gov.br>. Acesso em 30 jan. 2022.

DIDIER JR. Fredie. Curso de Direito Processual Civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 18 ed. Salvador: Jus Podivm, 2016

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. São Paulo: Forense, 2018.

DONEDA, Danilo. DA PRIVACIDADE A PROTEÇÃO DE DADOS. [S. l.]: RT, 2019.

FARIAS, Cristiano; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil**: Parte Geral e LINDB. 13. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Atlas, 2015. v. 1.

FERNANDES, Milton. Os direitos da personalidade. Estudos jurídicos em homenagem ao Professor Caio Mário da Silva Pereira. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 17 e ss.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio S.. Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo, 88, 439-459, São Paulo, 1993. Disponível em:

<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67231> / Acesso em: 03, jan. 2022.

FILHO, Manoel Gonçalves. Curso de direito constitucional. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FOLMANN, Melissa. Interpretação constitucional principiológica & sigilo bancário. Curitiba: Juruá, 2003

GUIMARÃES, Adriana Esteves. Os direitos Humanos aplicados à fiscalização tributária. 2013. Tese (doutorado). Curso de Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2013.

GOMES, Orlando. Introdução do direito civil. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

GONZAGA, João Bernadino. Violação de Segredo Profissional, Max Limonad, 1976.

HUBMANN, Heinrich. Das persönlichkeitsrecht. Münster: Böhlau-Verlag, 1953

JOBIM, Eduardo. A troca de informações no direito tributário internacional. In: TÔRRES, Heleno Taveira. Direito tributário internacional aplicado. São Paulo: Quartier Latin, 2007. v. 4.

JÚNIOR, Adircélio de Moraes F; OLIVO, Luis Carlos Cancellier de. O controle das receitas públicas como corolário do princípio da justiça financeira e do direito fundamental à 107 boa administração e governança. 2015. Disponível em:

<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=a7468b046115fc3c>. Acesso em: 17 jan. 2022.

LAZARIN, Antônio. Introdução ao Direito Tributário. 2a ed., São Paulo, Atlas, 1996

LAFER, Celso. A reconstrução dos direitos humanos: um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt. São Paulo: Companhia das Letras, 1998.

LIMA, Rui Cirne. Princípios de direito administrativo, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1987

MARINELA, Fernanda. Direito administrativo, São Paulo: Jus Podivm, 2005

MARTINS, Guilherme Magalhães; FALEIROS JÚNIOR, José Luiz de Moura. Segurança, boas práticas, governança e compliance. In: LIMA, Cíntia Rosa Pereira de (Coord.). Comentários à Lei Geral de Proteção de Dados: Lei n. 13.709/2018, com alteração da Lei n. 13.853/2019. São Paulo: Almedina, 2020.

MATO GROSSO DO SUL. Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança nº 0019451-84.2012.8.12.0000. Campo Grande, MS, 12 de novembro de 2012. **Dje**. Campo Grande, 12 nov. 2012. Disponível em:

<https://esaj.tjms.jus.br/cposg5/search.do;jsessionid=6C3F5ADD7AB42878DE8F4911E3FF86A2.cposg5?conversationId=&paginaConsulta=0&cbPesquisa=NUMPROC&numeroDigitoAnoUnificado=0019451-84.2012&foroNumeroUnificado=0000&dePesquisaNuUnificado=0019451-84.2012.8.12.0000&dePesquisaNuUnificado=UNIFICADO&dePesquisa=&tipoNuProcesso=UNIFICADO>. Acesso em: 19 jan. 2022.

MATOS, Eneas de Oliveira. Direitos da personalidade e pessoa jurídica. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 10, n. 797, 8 set. 2005. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/7247>. Acesso em: 11 jan. 2022.

MARCOCHI, Marcelo Amaral Colpaert; CHECA JÚNIOR, Reinaldo Ribeiro. A garantia constitucional da intimidade e a quebra do sigilo bancário consoante a Lei Complementar nº 105/2001. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 8, n. 62, 1 fev. 2003. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/3756>. Acesso em: 20 fev. 2022.

MELLO, Gustavo Miguez de; SIMÕES, Luiz Carlos Marques. Regime jurídico dos incentivos fiscais. Regime Jurídico dos incentivos fiscais. Hugo de Brito Machado (coord). São Paulo: Malheiro, 2015

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 35 ed. São Paulo: Malheiros, 2009

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008

MENDES, Gilmar. "A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal". *Repertório IOB de jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*, 23, 1994: 469-475.

MIGALHAS (Brasil). HISTÓRIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. 2005. Migalhas. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/quentes/18094/historia-do-tribunal-de-contas-da-uniao>. Acesso em: 31 jan. 2022.

MIRANDA, F. C. P. de. (2004). Tratado de Direito Privado – Tomo 07. Bookseller, IBooks.

MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. São Paulo: Atlas, 1998.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. Apontamentos para um estudo sistemático da legitimação extraordinária. *Revista dos Tribunais*. São Paulo, RT, 1969, n. 404.

NASRALLAH, Amal. 2018. Disponível em: <https://tributarionosbastidores.com.br/2018/03/sic/#:~:text=Por%20sua%20vez%2C%20o%20artigo,em%20trata%20dos%20acordos%20ou%20conv%C3%AAnio>. Acesso: 20 mar. 2021.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. Interpretação constitucional e direitos fundamentais. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

PEREIRA, Luiz Carlos Azevedo Costa. SIGILO FISCAL COMO ÓBICE À FISCALIZAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS NO CONTROLE DAS RECEITAS PÚBLICAS: O EXEMPLO DE MATO GROSSO. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Instituto Brasiliense de Direito Público. Brasília, 2018.

PERLINGIERI, Pietro, Perfis do direito civil: introdução ao direito civil constitucional, trad. de Maria Cristina De Cicco, Rio de Janeiro, Renovar, 1997.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado de direito privado. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971. Tomo VII.

PUGLIESI, Fábio. A recepção dos tratados de troca de informações e assistência administrativa no direitotributário brasileiro e o comércio internacional. In: CASTRO JR., Osvaldo Agripino de (Coord.). Temas atuais de direito do comércio internacional. Florianópolis: OAB/SC, [s.d.]. p. 317-347.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança nº 2004.004.02119. Relator: Murilo de Andrade Carvalho. Rio de Janeiro, RJ, 11 de maio de 2005. Dje. Rio de Janeiro, 11 maio 2005. Disponível em: <https://www3.tjrj.jus.br/ejud/ConsultaProcesso.aspx?N=2004.004.02119&USER=>. Acesso em: 19 jan. 2022

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança nº 5009323-31.2020.8.24.0023. Florianópolis, SC, 28 de fevereiro de 2020. Dje. Florianópolis, 28 fev. 2020. Disponível em: [https://eprocwebcon.tjsc.jus.br/consulta1g/externo\\_controlador.php?acao=processo\\_seleciona\\_publica&num\\_processo=50093233120208240023&eventos=true&num\\_chave=&num\\_chave\\_documento=&hash=3a2f6214ccc0f9b738b3113ace619cca](https://eprocwebcon.tjsc.jus.br/consulta1g/externo_controlador.php?acao=processo_seleciona_publica&num_processo=50093233120208240023&eventos=true&num_chave=&num_chave_documento=&hash=3a2f6214ccc0f9b738b3113ace619cca). Acesso em: 20 jan. 2022.

SANTOS, Jair Lima. Tribunal de Contas da União & controles estatal e social da Administração Pública. Curitiba: Juruá, 2005.

SANTOS, Rodrigo Maia. Diferença entre o sigilo financeiro e o fiscal: análise das faculdades e limites da administração tributária. In: Revista Jurídica do Banco do Nordeste. v. 1, ano 6, n. 4, p.152-179. Banco do Nordeste, 2016

SARLET, Ingo Wolfgang. Curso de direito constitucional. 8. ed. Ver. Atual. aum. São Paulo: Saraiva, 2019.

SECRETARIA DO ESTADO DA FAZENDA: Segunda edição da operação Doação Legal recupera 17,7 milhões para os cofres estaduais. Santa Catarina, 15 dez. 2014. Disponível em: <https://www.sef.sc.gov.br/midia/noticia/1546>. Acesso em: 15 jan. 2022.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2011

SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, v. 798, ano 91, p. 23-50, abr. 2002

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 34.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

SOUZA, Motauri Ciocchetti de. *Administração Pública*. 2020. Tomo Direito Penal, Edição 1, Agosto de 2020. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/411/edicao-1/administracao-publica#:~:text=Conceito%20de%20administra%C3%A7%C3%A3o%20p%C3%BAblica,-O%20poder%20de&text=Com%20efeito%2C%20%E2%80%9Ca%20edi%C3%A7%C3%A3o%20de,do%20poder%3A%20o%20Estado.%E2%80%9D&text=Surge%2C%20da%3AD%2C%20a%20necessidade%20de%20definirmos%20administra%C3%A7%C3%A3o%20p%C3%BAblica..> Acesso em: 02 fev. 2022.

SZANIAWSKI, Elimar. *Direitos de personalidade e sua tutela*. São Paulo: RT, 1993

TEPEDINO, Gustavo, *A tutela da personalidade no ordenamento civil-constitucional brasileiro*, em *Temas de Direito Civil*, Rio de Janeiro, Renovar, 1999.

TEIXEIRA, E. D.; HAEBBERLIN, M. A proteção da privacidade – aplicação na quebra do sigilo bancário e fiscal. 1.ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2005.

TEIXEIRA NETO, Felipe. RESPONSABILIDADE CIVIL E CONSENTIMENTO DO LESADO: um contributo da experiência portuguesa à ordem jurídica brasileira. *Revista do Instituto do Direito Brasileiro*, Lisboa, v. 9, n. 3, p. 7447-7501, jan. 2014. Disponível em: [https://www.cidp.pt/revistas/ridb/2014/09/2014\\_09\\_07447\\_07501.pdf](https://www.cidp.pt/revistas/ridb/2014/09/2014_09_07447_07501.pdf). Acesso em: 25 jan. 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. Sigilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Coords.). *Sigilo bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (Brasil). *História do TCU*. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/historia/historia-do-tcu.htm>. Acesso em: 31 jan. 2022.

WARREN, Samuel D; BRANDEIS, Louis D. The right to privacy. In: Harvard Law Review, vol. 4, 1890. Disponível em: <https://www.cs.cornell.edu/~shmat/courses/cs5436/warren-brandeis.pdf>. Acesso em 3 de jan. 2022

ZANINI, Leonardo Estevam de Assis. Proteção dos Direitos da Personalidade na Alemanha. REVISTA JURÍDICA LUSO-BRASILEIRA, [s. l.], ed. 2, p. 731-759, 2020.

ZANELLO, Cristina. Parcelamento de débitos tributários das empresas. 3ª ed. Rev e atual. Curitiba: Juruá, 2013.

### **ANEXO A – Acordo de Cooperação Técnica 03/2019**

O Acordo de Cooperação Técnica nº 03/2019 foi celebrado entre a Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina (SEF/SC) e o Tribunal de Conta do Estado (TCE/SC) em 11 de abril de 2019, e teve como objeto: “a adoção de medidas que possam contribuir para o aperfeiçoamento do controle e da gestão pública e de mecanismos para facilitação do acesso a informações próprias e custodiadas pelos partícipes...”. O objetivo, de acordo com a cláusula primeira, “é possibilitar ao TCE/SC o exercício das competências e atribuições estabelecidas nos art. 58 e 59 da Constituição do Estado e na Lei Complementar nº 202/2000” e ao Poder Executivo o “aperfeiçoamento dos controles sobre a arrecadação de receitas e realização de despesas”.



*Estado de Santa Catarina*  
*Poder Executivo e Tribunal de Contas do Estado*

**ACORDO DE COOPERAÇÃO TÉCNICA Nº 03/2019**

ACORDO DE COOPERAÇÃO TÉCNICA QUE ENTRE SI CELEBRAM O PODER EXECUTIVO ESTADUAL E O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA.

**O PODER EXECUTIVO DO ESTADO DE SANTA CATARINA**, com sede no Centro Administrativo do Governo do Estado, Rod. SC 401, Km 5, 4600 - Saco Grande II, Florianópolis/SC, inscrito no CNPJ sob o nº 82.951.229/0001-76, doravante denominado **PODER EXECUTIVO**, representado neste ato pelo Governador do Estado, o Sr. CARLOS MOISÉS DA SILVA e o **TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA**, com sede na Rua Bulcão Viana, nº 90, Centro, em Florianópolis/SC, escrito no CNPJ sob o nº 83.279.448/0001-13, doravante referido simplesmente como **TCE/SC**, neste ato representado por seu Presidente, Conselheiro ADIRCÉLIO DE MORAES FERREIRA JÚNIOR, com fundamento no art. 116 da Lei Federal nº 8.666, de 21 de junho de 1993, e no inciso II do § 2º do art. 8º do Anexo 11 do Decreto Estadual nº 2.870, de 27 de agosto de 2001 (RICMS/SC-01), resolvem celebrar o presente **ACORDO DE COOPERAÇÃO TÉCNICA**, em conformidade com as cláusulas e condições seguintes:

**CLÁUSULA PRIMEIRA – DO OBJETO**

Constitui objeto do presente ACORDO DE COOPERAÇÃO TÉCNICA a adoção de medidas que possam contribuir para o aperfeiçoamento do controle e da gestão pública e de mecanismos para facilitação do acesso a dados e informações próprias ou custodiadas pelos partícipes, de forma a possibilitar ao TCE/SC o exercício das competências e atribuições estabelecidas nos arts. 58 e 59 da Constituição Estadual de Santa Catarina e na Lei Complementar Estadual nº 202/2000 e ao PODER EXECUTIVO o aperfeiçoamento dos controles sobre a arrecadação de receitas e a realização de despesas.

**CLÁUSULA SEGUNDA – DAS FORMAS DE COOPERAÇÃO**

A cooperação de que trata esse Acordo se constituirá nas seguintes medidas:

I – disponibilização pelo PODER EXECUTIVO de perfil de acesso ao S@T, a no mínimo seis servidores do TCE/SC, que permita a realização de consultas individualizadas e a geração de relatórios com informações analíticas e consolidadas disponíveis no sistema;

II – disponibilização pelo PODER EXECUTIVO dos arquivos das notas fiscais eletrônicas (XML) que tenham como destinatário órgãos ou entidades sujeitas à fiscalização do TCE/SC;



*Estado de Santa Catarina*  
*Poder Executivo e Tribunal de Contas do Estado*

III – disponibilização pelo PODER EXECUTIVO de acesso aos arquivos das notas fiscais eletrônicas (XML) relativas a operações entre contribuintes do ICMS e destes com outras pessoas físicas ou jurídicas não contribuintes;

IV – disponibilização pelo PODER EXECUTIVO de acesso às informações existentes no banco de dados da Escrituração Fiscal Digital;

V – disponibilização pelo PODER EXECUTIVO de acesso a informações detalhadas dos benefícios fiscais concedidos, em especial a identificação dos beneficiários e dos benefícios, o enquadramento legal, o prazo de fruição, o valor mensal da renúncia e, quando for o caso, as obrigações dos beneficiários;

VI – disponibilização pelo PODER EXECUTIVO de acesso a informações analíticas sobre os tributos e respectivos valores extintos por qualquer das modalidades previstas no Código Tributário Nacional, exceto por pagamento, identificando no mínimo o tributo, o contribuinte, o período de apuração, os valores e a modalidade de extinção;

VII – disponibilização pelo PODER EXECUTIVO de acesso a informações da inscrição de tributos em dívida ativa com, no mínimo, a identificação do devedor e corresponsáveis, dos valores originais, da data de inscrição, da origem dos débitos, do número de inscrição e do processo administrativo ou do auto de infração, conforme o caso;

VIII – disponibilização pelo TCE/SC de acesso a informações prestadas por órgãos públicos do Estado e dos Municípios de Santa Catarina existentes em banco de dados do sistema e-Sfinge, conforme campos definidos nos itens I e II da CLÁUSULA QUINTA.

**Subcláusula Primeira** - Os dados a serem disponibilizados pelo PODER EXECUTIVO ao TCE/SC poderão alcançar também as operações e prestações do contribuinte do ICMS com terceiros, não integrantes da Administração Pública, em caso de necessidade ou interesse de examinar o preço de determinados produtos ou serviços, desde que, a pessoa jurídica tenha relação direta ou indireta com a operação ou prestação e a análise se restrinja aos produtos ou serviços fornecidos.

**Subcláusula Segunda** – Na identificação de pessoas físicas e jurídicas referidas na CLÁUSULA SEGUNDA serão disponibilizados no mínimo o nome e número de inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado de Santa Catarina e nos Cadastros Nacionais de Pessoa Física ou Jurídica.

**CLÁUSULA TERCEIRA – DA EXECUÇÃO DO OBJETO**

O objeto deste ACORDO será viabilizado, no que se refere ao item I da CLÁUSULA SEGUNDA, por meio da disponibilização de perfil de acesso ao S@T que permita a realização de consultas e a geração de relatórios e, referente aos itens II a VIII, a partir da disponibilização de acesso aos bancos de dados mediante uso de visões das tabelas (views) do Sistema de Administração Tributária (S@T) e do Sistema e-Sfinge.



*Estado de Santa Catarina*  
*Poder Executivo e Tribunal de Contas do Estado*

**CLÁUSULA QUARTA – DAS OBRIGAÇÕES DO PODER EXECUTIVO**

O PODER EXECUTIVO se obriga a disponibilizar ao TCE/SC os dados e informações especificados na CLÁUSULA SEGUNDA com defasagem máxima de sete dias da data em que tiverem ocorrido o fato ou realizado o registro.

**Subcláusula Única** – O PODER EXECUTIVO fornecerá ao TCE/SC:

- a) as informações necessárias para compreensão do modelo dos dados disponibilizados, e
- b) por meio do sistema de transmissão de dados, a relação de contribuintes do ICMS com os respectivos números de inscrição no CNPJ, que poderá ser atualizada independentemente da alteração do presente Acordo.

**CLÁUSULA QUINTA – DAS OBRIGAÇÕES DO TCE/SC**

As informações disponibilizadas pelo TCE/SC ao PODER EXECUTIVO terão defasagem máxima de sete dias da data em que tiverem sido informadas pelos jurisdicionados e se constituirão:

I – de dados dos empenhos emitidos em favor de contribuintes do ICMS e respectivos registros de liquidação das despesas, contendo no mínimo o número do CNPJ do beneficiário, o número do documento, as datas de emissão e de liquidação, e o valor;

II – de dados dos documentos fiscais informados pelos jurisdicionados por meio do sistema e-Sfinge, compreendendo: CNPJ do emitente, CNPJ do destinatário, data de emissão do documento, número do documento, série do documento e valor total do documento e, em caso de nota fiscal eletrônica, o número da chave de acesso;

**Subcláusula Única** – O TCE/SC disponibilizará à PODER EXECUTIVO por meio do sistema de transmissão de dados a relação de jurisdicionados com os respectivos números de inscrição no CNPJ, que poderá ser atualizada independentemente da alteração do presente Acordo.

**CLÁUSULA SEXTA – DAS RESPONSABILIDADES PELO SIGILO**

Cada um dos signatários, assim como seus agentes, fica obrigado a garantir o sigilo das informações compartilhadas por intermédio deste Acordo, utilizando-as apenas no exercício das suas competências legais, sob pena de responsabilização civil, penal e administrativa caso constatada a utilização indevida.

**CLÁUSULA SÉTIMA – DOS CUSTOS E ENCARGOS**

A operacionalização deste instrumento não gerará obrigações de natureza financeira para os signatários, que se comprometem a suprir com recursos próprios os custos que advierem de sua execução, na parte que lhes couber.

V



*Estado de Santa Catarina*  
*Poder Executivo e Tribunal de Contas do Estado*

**CLÁUSULA OITAVA – DO PRAZO E DA VIGÊNCIA**

O presente Acordo vigorará por prazo indeterminado e sua eficácia dependerá da publicação, em extrato, pelo PODER EXECUTIVO no Diário Oficial do Estado de Santa Catarina, e pelo TCE/SC no Diário Oficial Eletrônico, na forma do parágrafo único do art. 61 da Lei Federal nº 8.666, de 21 de junho de 1993.

**Subcláusula Única.** Este Acordo poderá ser alterado de comum acordo pelos partícipes, mediante termo aditivo, desde que não represente alteração do seu objeto.

**CLÁUSULA NONA – DA DENÚNCIA E RESCISÃO**

O presente Acordo poderá ser denunciado, a qualquer tempo, por vontade dos partícipes, manifestada por escrito, com antecedência mínima de 90 (noventa) dias e rescindido unilateralmente por inadimplemento de quaisquer de suas cláusulas, em conformidade com a legislação em vigor.

**CLÁUSULA DÉCIMA – DO FORO**

Fica eleito o Foro da Comarca da Capital do Estado de Santa Catarina, com expressa renúncia a qualquer outro, por mais privilegiado que seja, para dirimir quaisquer dúvidas ou questões oriundas do presente Acordo, que não puderem ser resolvidas administrativamente.

Assim ajustadas, firmam as partes, por intermédio de seus representantes, o presente Acordo, em 02 (duas) vias de igual teor e forma, na presença das testemunhas abaixo identificadas.

Florianópolis, 8 de abril de 2019.

**CARLOS MOISÉS DA SILVA**  
Governador do Estado

**ADIRCÉLIO DE MORAES FERREIRA JÚNIOR**  
Presidente do TCE/SC

Testemunhas:

**Douglas Borba**  
Secretário de Estado da Casa Civil

**Paulo Eji**  
Secretário de Estado da Fazenda

**Nilson Zanatto**  
CPF 898.576.319-91

**Sidney Antonio Tavares Júnior**  
CPF 932.691.889-00