

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP

Rafhael Wasserman

A obtenção e o emprego de informações pela Administração Tributária  
em face das normas de sigilo

Mestrado em Direito do Estado

SÃO PAULO

2010

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

Rafhael Wasserman

A obtenção e o emprego de informações pela Administração Tributária  
em face das normas de sigilo

Mestrado em Direito do Estado

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito do Estado, subárea Direito Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Regina Helena Costa.

SÃO PAULO

2010

Banca Examinadora

---

---

---

## **Agradecimentos**

Aos meus pais, Paulo e Rosana, e aos meus irmãos, Bruno e Stephanie, pelo apoio incondicional durante todo o mestrado.

Aos meus avôs, Júlio e Rachel, por sempre me estimularem a trilhar a carreira jurídica.

Ao meu avô Jaime, cuja sabedoria tem me inspirado ao longo dos anos.

À professora Regina Helena Costa, pela disposição, confiança e franqueza na orientação dessa dissertação.

Aos professores da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, pelas preciosas lições transmitidas no curso do mestrado: Marcelo Neves, Maria Garcia, Paulo de Barros Carvalho e Roque Antônio Carrazza.

À professora Betina Treiger Grupenmacher, por ter me conduzido ao estudo das questões tributárias quando o universo jurídico ainda era algo a ser descoberto.

Ao professor Marco Aurélio Greco, pelos relevantes ensinamentos expressados no curto, mas inestimável, período de convívio na Pós-Graduação em Direito da Fundação Getúlio Vargas.

Ao professor José Roberto Vieira, pelas valiosas contribuições bibliográficas para o desenvolvimento desse estudo.

Aos professores e amigos Maria Rita Ferragut, Robson Maia Lins e Tácio Lacerda Gama, pelo importante papel desempenhado em minha formação acadêmica.

Aos amigos Aline Nunes dos Santos, César Piantavigna e Gustavo Froner Minatel, pelo companheirismo construído desde o início do mestrado e que se mantém inabalável até hoje.

Aos amigos Alexandre Sansone Pacheco, André Almeida Blanco, Andréia Fogaça Maricato, Florence Haret, Isabella Costa Moysés, Jalignon Hirtácides, Luciano de Almeida Pereira, Olívia Tonello, Márcio Alexandre Ioti Henrique, Phillippe Rocha Gail, Renata Abrantes da Silveira, pelo valor que a amizade significa.

Aos amigos Mauricio Stegmann Dieter, Gabriel Schulman e Jonathan Barros Vita, pelos debates sobre o tema, que contribuíram para o surgimento das idéias gravadas nesse trabalho.

Aos amigos Marcel Souza e Rodrigo Slud, pela acolhida em São Paulo.

Aos amigos Ilton Norberto Robl Filho, Gabriel Jamur, Luis Fernando Lisboa Humpreys, Luiz Ottávio Veiga Greca, Melina Girardi Fachin, Noa Piatã Bassfeld Gnata, René Toedter, Samir Namur e Simão Baran Júnior, pelas lições que não são ensinadas na academia, mas que apenas na vida são aprendidas.

Ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) e à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, pela bolsa de estudos.

## RESUMO

Este trabalho tem como escopo a análise das informações fiscais, do momento de sua apreensão à sua utilização, sobretudo como provas a lastrear a exigência de tributos e multas. Justifica-se a reflexão em razão da vulneração ao direito fundamental à privacidade dos cidadãos, tutelado por normas de sigilo de dados, em especial os sigilos financeiro e fiscal, por força das substanciais alterações ao texto do Código Tributário Nacional oriundas do advento das Leis Complementares nº 104 e 105, ambas de 10 de janeiro de 2001. Parte-se do exame da Administração Tributária e do vasto instrumental à sua disposição para fiscalizar as atividades desenvolvidas pelos particulares, desde o direito de examinar livros, mercadorias, arquivos e documentos dos sujeitos passivos, à imposição de deveres de informar a contribuintes e terceiros, como instituições financeiras e entes assemelhados. Observa-se uma inegável tensão entre essas formas de coleta de informações e o sigilo de dados. Dentre as espécies de sigilo de dados relacionadas à temática, desponta o sigilo financeiro, passível de relativização mediante decisão judicial, ao contrário do insculpido na Lei Complementar nº 105/01, que autoriza a transferência direta de dados à Fazenda Pública, em desconformidade à ordem constitucional vigente. Respeitadas as balizas constitucionais, as informações serão passíveis de comunicação às autoridades fiscais, que têm o dever de mantê-las afastadas do conhecimento alheio, por influxo do sigilo fiscal. Essa outra espécie de sigilo de dados atua na proteção do mesmo direito à privacidade, ao impedir a revelação de tais informações a terceiros, cujo regramento foi flexibilizado com a edição da Lei Complementar nº 104/01. Da mesma forma que o sigilo financeiro e pelas mesmas razões, o sigilo fiscal somente admite afastamento por meio de decisão judicial. Os dados de matiz tributário, quando lícitamente produzidos, poderão ser apropriados por agentes fiscais na forma de provas a lastrear a exigência de tributos e multas, por meio da composição de atos administrativos de lançamento ou auto de infração. As provas constituídas pela Administração serão reputadas admissíveis desde que respeitadas as normas constitucionais e legais aplicáveis, mormente os direitos e garantias individuais. Entende-se contrariamente à tendência doutrinária atual, que aceita passivamente a ampla divulgação de informes fiscais relacionados a contribuintes e terceiros em decorrência da nova legislação complementar, pois a fiscalização tributária, embora indispensável à realização do interesse arrecadatório, encontra limites delineados pelo legislador constituinte, os quais não são superáveis por enunciados infraconstitucionais.

**Palavras-chave:** Administração Tributária, fiscalização tributária, deveres instrumentais, privacidade, sigilo financeiro, sigilo fiscal, provas ilícitas.

## ABSTRACT

The scope of this study is to look into tax-related information from the moment it is seized to the moment it is used as evidence of fines and taxes levied. This study is justified due to the vulnerableness of the individual's fundamental right to privacy. The right to privacy, especially in terms of protection of financial and tax-related data, is protected by confidentiality provisions violated by amendments to the National Tax Code resulting from Supplementary Laws 104 and 105, both from January 10, 2001. Firstly, we will examine the Brazilian Revenue Service and the myriad of tools it has available to inspect the lives and activities of individuals and legal entities, from the right of scrutinizing accounting books, merchandise, files, and documents, to the right of imposing the duty to provide information on the taxpayer to financial institutions and the like. There is an undeniable tension between the forms of information gathering and the protection of confidential data. Among the kinds of confidentiality related to our topic, financial data confidentiality stands out. According to prevailing case law and scholarly opinions, financial data confidentiality can be moderated as a result of a court order. However, contrariwise, Supplementary Law 105/01 has authorized data to be directly turned over to the Revenue Service. This is a clear non-conformity with the current Brazilian constitutional system. Provided constitutional provisions are taken into account, tax-related information are undeniably subject to being transferred to the tax authorities, which, in turn, have the duty of keeping them from third parties due to the confidentiality clause. This second kind of data confidentiality protection ensures the same right to privacy by preventing said information from being disclosed to third parties. This provision was made more elastic by Supplementary Law 104/01. Likewise and for the same reasons as financial confidentiality, only a court order can break through the confidential nature of tax-related information. Tax-related data, provided they are lawfully obtained, can be employed by the tax authorities in order to produce evidence of taxes and fines levied, and issue deficiency notices. The evidence submitted by the Revenue Service shall be admitted as long as it respects the applicable constitutional and legal provisions, especially provisions related to individual rights and freedoms. We understand, differently from the current and prevailing literature, – which seems to passively accept the full disclosure of tax-related information on taxpayers and third parties based on the recent Supplementary Laws –, that although tax inspection fulfills the administration's revenue needs, its limits are drawn by constitutional provisions, which no other kind of legislation has the power to disregard.

**KEYWORDS:** Brazilian Revenue Service, tax inspection, instrumental rights, privacy, tax confidentiality, financial data confidentiality, unlawfully obtained evidence.

## SUMÁRIO

<b>RESUMO</b> .....	v
<b>ABSTRACT</b> .....	vi
<b>INTRODUÇÃO</b> .....	1
<b>TÍTULO I – ACESSO ÀS INFORMAÇÕES PELA FAZENDA PÚBLICA</b> .....	5
<b>CAPÍTULO 1 MUDANÇA DO PERFIL DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA</b> .....	5
1.1 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	5
1.2 PRIVATIZAÇÃO DA GESTÃO TRIBUTÁRIA .....	14
1.3 FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	19
1.4 OBJETO DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: A INFORMAÇÃO .....	24
<b>CAPÍTULO 2 COLETA DE DADOS DE TRANSCENDÊNCIA FISCAL: DIREITOS E LIMITES</b> .....	33
2.1 A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS DEVERES INSTRUMENTAIS .....	33
2.1.1 Deveres Formais de Suportar .....	41
2.1.2 Deveres Formais de Informar .....	49
2.2 COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR NORMAS DE FISCALIZAÇÃO E DEVERES INSTRUMENTAIS .....	55
2.3 LIMITES À ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA E À IMPOSIÇÃO DE DEVERES INSTRUMENTAIS .....	58
2.3.1 Direitos e Garantias Individuais como Limites à Fiscalização Tributária .....	61
2.3.2 Princípio da Legalidade como Limite às Prerrogativas da Fiscalização Tributária e à Criação de Deveres Instrumentais .....	62
<b>TÍTULO II – SIGILO COMO LIMITE À ATIVIDADE DE FISCALIZAÇÃO</b> .....	66
<b>CAPÍTULO 3 SIGILO DE DADOS</b> .....	66
3.1 O DIREITO AO SIGILO NO PANORAMA ATUAL DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....	66
3.2 CONCEITO DE SEGREDO E SIGILO .....	68
3.3 A NATUREZA JURÍDICA DO SIGILO DE DADOS .....	72
3.4 DISCIPLINA NORMATIVA DO SIGILO DE DADOS .....	75
3.4.1 Fundamento Constitucional do Sigilo de Dados .....	80
3.5 OBJETO DO SIGILO DE DADOS .....	83
3.5.1 Direito à Privacidade: Vida Privada, Intimidade, Imagem e Honra .....	84
<b>CAPÍTULO 4 LIMITE À OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS: O SIGILO FINANCEIRO</b> .....	94
4.1 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O SIGILO FINANCEIRO .....	94
4.2 FUNDAMENTO JURÍDICO DO SIGILO FINANCEIRO .....	96



4.3 ESTRUTURA DA NORMA DE SIGILO FINANCEIRO .....	104
4.3.1 A Hipótese da Norma de Sigilo .....	104
4.3.1.1 Critério material .....	106
4.3.1.2 Critério espacial .....	108
4.3.1.3 Critério temporal .....	109
4.3.2 O Conseqüente da Norma de Sigilo .....	110
4.3.2.1 Critério pessoal.....	111
4.3.2.1.1 Sujeito passivo.....	111
4.3.2.1.2 Sujeito ativo .....	113
4.4 TENSÃO ENTRE O SIGILO FINANCEIRO E O DIREITO À INFORMAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA .....	115
4.4.1 Fiscalização-Vigilância .....	118
4.4.2 Fiscalização-Intermitente.....	120
<b>CAPÍTULO 5 LIMITES À DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS: O SIGILO FISCAL.....</b>	<b>130</b>
5.1 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O SIGILO FISCAL.....	130
5.2 FUNDAMENTO JURÍDICO DO SIGILO FISCAL .....	133
5.3 ESTRUTURA DA NORMA DE SIGILO FISCAL .....	136
5.3.1 A Hipótese da Norma de Sigilo .....	137
5.3.1.1 Critério material .....	137
5.3.1.2 Critério espacial .....	140
5.3.1.3 Critério temporal .....	140
5.3.2 O Conseqüente da Norma de Sigilo .....	141
5.3.2.1 Critério pessoal.....	142
5.3.2.1.1 Sujeito passivo.....	142
5.3.2.1.2 Sujeito ativo .....	145
5.4 RELATIVIZAÇÃO DO SIGILO FISCAL.....	146
5.4.1 Requisição de Autoridade Judiciária.....	148
5.4.2 Solicitações de Autoridade Administrativa no Interesse da Administração Pública .....	151
5.4.3 Representações Fiscais Para Fins Penais.....	154
5.4.4 Inscrições em Dívida Ativa da Fazenda Pública .....	158
5.4.5 Parcelamento ou Moratória.....	165
5.4.6 Intercâmbio de Informações .....	168
5.4.6.1 Assistência mútua entre fazendas nacionais .....	168
5.4.6.2 Permuta de informações entre estados por intermédio de tratados .....	176
5.4.7 Hipóteses de Flexibilização do Sigilo Fiscal Não Contempladas no Código	

Tributário Nacional .....	189
<b>TÍTULO III – O EMPREGO DE INFORMAÇÕES PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA</b>	<b>193</b>
<b>CAPÍTULO 6 A BUSCA PELA VERDADE ENTRE A LICITUDE E A ILICITUDE DA PROVA</b> .....	<b>193</b>
6.1 INFORMAÇÃO COMO PROVA.....	193
6.2 VERDADE.....	195
6.2.1 Qual Verdade? .....	195
6.2.2 Correntes Filosóficas Acerca da Verdade.....	196
6.2.3 Uma Acepção de Verdade.....	200
6.2.4 Verdade “do” Direito e Verdade “no” Direito.....	203
6.2.5 Crítica à Distinção Entre Verdade Formal e Material .....	204
6.3 PROVA.....	209
6.3.1 Considerações Gerais .....	209
6.3.2 O Fato Como Objeto da Prova .....	211
6.3.3 Dever ou Ônus da Prova? .....	214
6.3.4 Meios de Prova.....	221
6.3.5 Indícios, Presunções e Ficções .....	222
6.3.6 Provas Ilícitas .....	232
6.3.6.1 Provas ilegais .....	234
6.3.6.2 Provas inconstitucionais .....	235
6.3.6.3 Inadmissibilidade do aproveitamento das provas ilícitas .....	237
<b>CONCLUSÕES</b> .....	<b>241</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>258</b>

## INTRODUÇÃO

A reflexão que ora se propõe acerca da obtenção e do emprego de informações fiscais pela Administração Tributária encontra-se inserida em um contexto de progressivo aumento da complexidade do mundo contemporâneo. Atualmente é fato inconteste que a relação entre contribuintes e Fazenda Pública tem paulatinamente se modificado em decorrência da “tributação em massa” a qual impõe aos particulares a prática de inúmeros atos outrora acometidos aos agentes fiscais.

Esse panorama, denominado por Ferreiro Lapatza de “*privatização da gestão tributária*”, decorre da constatação por parte do Fisco da impossibilidade de seus agentes identificarem todos os eventos aptos a desencadear a incidência da norma jurídica tributária. Exige-se uma participação ativa dos particulares na gestão dos tributos e o deslocamento da função primordial exercida pela Fazenda Pública, da constituição do crédito tributário, para um papel eminentemente fiscalizatório na grande maioria dos tributos, submetidos à sistemática do lançamento por homologação.

Observa-se ainda que os lindes das estáticas competências tributárias não dão mais conta das manifestações de riqueza, que não respeitam fronteiras políticas, internas e externas, demandando adaptações das Administrações Tributárias para essa nova realidade que não mais se anuncia, mas se presencia.

Emergem deficiências da estrutura burocrática estatal que, diante do desafio de orientar, controlar (e eventualmente sancionar) os particulares ao (des)cumprimento das obrigações tributárias e deveres instrumentais, busca suplantá-las, visando inibir os recorrentes casos de sonegação fiscal.

A obtenção de informações concernentes às ocorrências de matiz fiscal impôs mudanças de procedimentos e técnicas empregadas pela fiscalização tributária, com o objetivo de acompanhar a veloz e cambiante realidade econômica nacional e internacional. Aliados ao instrumental tradicional de obtenção de informações, como o exame de livros, documentos e notas fiscais dos contribuintes, surgem iniciativas de ordem tecnológica e novos métodos de verificação das atividades

desempenhadas por particulares, reduzindo ainda as intervenções físicas dos agentes fiscais nos estabelecimentos dos contribuintes, tais como a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), além de inúmeras declarações exigidas de terceiros relacionados aos contribuintes ou aos fatos jurídicos tributários (Dimob, Dicred, Dimof, entre outras).

Essas inovações possibilitaram um salto quantitativo e qualitativo na obtenção e no processamento de informações de transcendência tributária, permitindo a apuração dos eventos tributários quase instantaneamente à sua ocorrência, ou mesmo de forma apriorística, atribuindo eficiência ao sistema arrecadatário. Altera-se inclusive o foco de investigação da Fazenda Pública, que passa a enxergar não mais fatos jurídicos tributários isoladamente, mas como um conjunto, traçando perfis dos contribuintes.

Colateralmente, esse movimento trouxe consigo tensões com o regramento constitucional. É fato inegável que a evolução do sistema tributário nacional é uma resposta as mudanças de um mundo marcado pela complexidade. Porém, o Direito deve acompanhar essas transformações sem descurar de seus valores nodais. Todas as normas jurídicas, do altiplano da abstração e da generalidade ao máximo da concreção e individualidade, devem convergir para um núcleo comum, os princípios e regras constitucionais, sem os quais esmorece o Estado Democrático de Direito.

É nesse contexto que se insere a informação tributária, fio condutor do sistema tributário nacional, ao permitir a identificação das ocorrências do mundo fenomênico. Pretende-se perpassar a atividade arrecadatária, mormente a fiscalizatória, a partir de três diferentes momentos, na tentativa de conciliar as visões estrutural e funcional do Direito.

Iniciar-se-á o exame pela etapa de obtenção das informações pela Fazenda Pública. Para tanto, debruçar-se-á sobre a “Administração Tributária”, sua origem, função e competência, bem como o seu regramento constitucional e infraconstitucional. Buscar-se-á identificar a Administração Tributária inserindo-a no referido estágio de superação do sistema clássico de lançamento, que deposita sobre os ombros do contribuinte a função de constituir as normas jurídicas tributárias e efetuar o respectivo recolhimento no tocante à maioria dos tributos. Por

consequente, enfrentar-se-á o tema da fiscalização tributária e o seu objeto, a informação, bem como as técnicas voltadas à coleta de dados, partindo-se da premissa da impossibilidade dos agentes fazendários verificarem individualmente, *sponte própria*, todas as ocorrências que ensejam a incidência da norma jurídica tributária, conjuntura essa que propõe o princípio da praticidade e a prevalência dos deveres instrumentais como fonte de informações.

O segundo seguimento visa equilibrar o novo perfil da Administração Tributária ao sigilo de dados, o qual tutela as informações reputadas “sensíveis”, vinculadas a manifestações da personalidade ou situações comprometedoras sobre as situações econômica ou financeira dos particulares, que devem ser mantidas afastadas do conhecimento alheio. Nesse ponto analisar-se-á o sigilo de dados, que se contrapõe à fiscalização tributária como instrumento de garantia de direitos fundamentais, em especial o direito à privacidade, ao assegurar a relativa inviolabilidade de determinados informes. Cinge-se o exame às duas espécies de inegável relevância para o estudo das informações fiscais, o sigilo financeiro e o sigilo fiscal, ambos interpenetrados e norteados pelo texto constitucional.

A informação, uma vez obtida pelas autoridades fiscais, pode-se tornar elemento probatório a atestar a ocorrência ou inoccorrência dos fatos jurídicos tributários, habilitando o relato lingüístico do evento e a constituição da norma jurídica tributária pelo agente competente. Trata-se de *conditio sine qua non* para a existência do crédito tributário, mesmo em hipóteses nas quais os fatos são provavelmente consentâneos com os eventos, nas chamadas “presunções tributárias” ou seguramente dissonantes com a realidade empírica, no caso de “ficções jurídicas”. Problematiza-se essa questão na derradeira parte do estudo, na qual se desdobrará a temática das provas e da verdade jurídica, em que se insere o dever de comprovação que acomete à Fazenda Pública e as patologias a ele inerentes: a ilicitude da prova em sede de previsão normativa ou no percurso de sua produção.

Busca-se entrelaçar a obtenção de informações pela Fazenda Pública e o emprego desses dados para concretizar a arrecadação, instrumentalizando os atos administrativos fiscais e as alegações formuladas em sede de processo administrativo ou judicial.

Nesse influxo destaca-se o premente dever de cautela imposto à Administração Tributária, que necessita observar os direitos e garantias individuais dos administrados ao exercer a função fiscalizatória. É preciso identificar os limites que pautam a tensão entre atuação fiscal e dever de sigilo, entre o interesse público arrecadatório e o interesse privado (e também público) de conservação do sigilo de dados.

A tênue linha que separa a licitude da ilicitude no campo da fiscalização tributária não é rígida, mas mutável de acordo com a conjuntura social, econômica e política, nacional e internacional. Porém, deve-se evitar uma visão míope, que descuida da interpretação integrada do ordenamento jurídico. Exige-se uma leitura do tema da obtenção e emprego das informações tributárias e, sobretudo, de suas limitações, à luz da Constituição, que consagra a proteção da privacidade dos contribuintes, passível de relativização desde que submetida a controvérsia ao crivo do Poder Judiciário.

O cerne dos questionamentos que ora se propõem encontra-se nas limitações impostas pelo sigilo de dados aos instrumentos voltados ao combate à sonegação fiscal e aos crimes tributários, os quais receberam substancial reforço com o advento das Leis Complementares nº 104 e 105, ambas de 10 de janeiro de 2001. Embora não se vislumbre uma única solução para o problema que ora se ventila, busca-se apontar os excessos típicos de uma concepção “*orwelliana*” de fiscalização tributária, a qual concebe os administrados como meros objetos de investigação e que deve ser repelida pelos operadores do direito.

## TÍTULO I – ACESSO ÀS INFORMAÇÕES PELA FAZENDA PÚBLICA

### CAPÍTULO 1 MUDANÇA DO PERFIL DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

#### 1.1 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

O estudo das informações de interesse fiscal acessadas pela Fazenda Pública por intermédio de seus agentes e pela imposição de deveres a contribuintes e terceiros a eles relacionados, tal como as instituições financeiras, bem como o tratamento e o emprego desses informes, demanda o exame do direito subjetivo atribuído à Administração Tributária e do correlato dever jurídico de colaboração acometido aos particulares. Inicialmente, sobreleva-se analisar a expressão “Administração Tributária”, destacando-se individualmente os termos que a compõem.

Oswaldo Aranha Bandeira de Mello apresenta duas versões para a origem do vocábulo “administração”: (i) “administração” advém do aglutinamento da proposição *ad* e do verbo *ministro-as-are*, cujo significado é servir, executar; (ii) o termo se origina da locução *ad manus trahere*, que corresponde à noção de direção ou gestão. Percebe-se que em ambas as hipóteses o termo remete à idéia de deliberação, de comando<sup>1</sup>. Nada obstante, “administrar” remete ainda à prestação de serviço, execução, bem como direção, governo, exercício da vontade visando à obtenção de um resultado útil e, mesmo em sentido vulgar, significa traçar um programa de ação e executá-lo<sup>2</sup>.

Massimo Severo Giannini, ao examinar o significado cultural de “administração” (com viés publicista), a partir de um retrospecto histórico, afirma que

---

<sup>1</sup> MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios gerais de direito administrativo*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979. v. 1, p. 34.

<sup>2</sup> *Ibidem*, p. 33. Oswaldo Aranha Bandeira de Mello relata as variações dos vocábulos empregados na língua alemã e inglesa para se referir à “administração”: “(...) na língua alemã, o substantivo *Verwaltung*, que se traduz por *administração*, deriva do verbo *walten*, que, por sua vez, se traduz por *reinar, imperar*. Igualmente, na língua inglesa, o verbo *to manage* corresponde a *administrar*, porém abrangendo a atividade de *planejar, de organizar, de dirigir*.” (*Ibidem*, p. 34).

o termo apareceu apenas no final do século XVIII, tendo se difundido no século XIX e realmente se propagado no século passado. Giannini ressalta que não há uma noção jurídica de Administração Pública absoluta e universal. Embora tendo existido na linguagem romana do período republicano vocábulos como administrar, ministrar, entre outros, estes termos não possuem significação jurídica ou técnica, sofrendo variações de acepção no decorrer dos anos<sup>3</sup>.

O significado jurídico de “administração” surge apenas na Idade Média, indicando a atividade de administrar. Como ressalta Massimo Severo Giannini, o termo “administração” tal como os demais vocábulos indicativos de atividade têm significados vinculados ao seu resultado, ao lugar onde se desenvolvem ou ao modo de desenvolvimento<sup>4</sup>. Verifica-se, ainda, que “administração” se vincula a uma finalidade, privada ou pública, individual ou coletiva, a qual o administrador pretende alcançar<sup>5</sup>. O administrador, portanto, desempenha sua função com o dever de atingir certos fins de acordo com os interesses que representa.

A “administração” se especializa, de acordo com “*o caráter dos negócios geridos ou da natureza dos atos praticados*”<sup>6</sup>, adotando distintas denominações, como “Administração Pública”. Essa modalidade de administração, tomada como gênero, origina a “Administração Tributária”, como espécie. Entende-se que, dada a íntima conexão entre “Administração Tributária” e “Administração Pública”, é indispensável delinear o significado de ambas.

Define-se “Administração Pública”, consoante leciona Marçal Justen Filho<sup>7</sup>, a partir dos enfoques: subjetivo, objetivo e funcional<sup>8</sup>. Pelo ângulo subjetivo, a Administração Pública corresponde ao conjunto de pessoas, públicas e privadas, e

---

<sup>3</sup> GIANNINI, Massimo Severo. *Derecho administrativo*. Madrid: Ministério para las Administraciones Públicas, 1991. v. 1, p. 38-39.

<sup>4</sup> *Ibidem*, p. 39.

<sup>5</sup> Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, a Administração exerce a “função administrativa”. Segundo o autor, a função transparece na situação em que: “(...) *alguém está investido no dever de satisfazer dadas finalidades em prol do interesse de outrem, necessitando, para tanto, manejar os poderes requeridos para supri-las.*” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 31).

<sup>6</sup> DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982. v. I, p. 89.

<sup>7</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 90.

<sup>8</sup> *Ibidem*, p. 90.



de órgãos que exercem a atividade administrativa. Na acepção objetiva, consiste no conjunto de bens e direitos indispensáveis à realização da função administrativa. Por fim, em sentido funcional, consubstancia uma espécie de atividade, marcada pela tomada de providências destinadas à imediata satisfação dos direitos fundamentais:

Adota-se a concepção de que a “Administração Pública” é responsável pela função administrativa, que é desempenhada preponderantemente pelo Poder Executivo<sup>9</sup>, a despeito dos Poderes Legislativo e Judiciário exercerem funções administrativas, de acordo com a teoria da separação dos Poderes.

A função administrativa, segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro<sup>10</sup>, corresponde às atividades de fomento, polícia administrativa, serviço público e de intervenção. O fomento consiste na atividade administrativa desempenhada em prol da iniciativa privada de utilidade pública; a polícia administrativa se refere às limitações administrativas, que consubstanciam restrições, previstas em lei, ao exercício de direitos individuais em favor do interesse coletivo; serviço público é a atividade desenvolvida pela Administração Pública voltada à satisfação de necessidades coletivas, sob regime jurídico predominantemente público; por fim, a intervenção opera pela regulamentação e fiscalização das atividades econômicas privadas, bem como pela atuação direta do Estado no domínio econômico.

Pode-se afirmar, pois, que a Administração Pública, no exercício da função administrativa, é dotada de competência<sup>11</sup> para exarar atos administrativos que veiculam no direito positivo normas jurídicas individuais e concretas, embora freqüentemente emitam atos cujos textos veiculam outras espécies de normas<sup>12</sup>,

---

<sup>9</sup> Corrobora-se com a tese defendida por Marçal Justen Filho, que concebe a locução “Administração Pública” pelo ângulo subjetivo, ao entender que os demais Poderes que compõem a República, enquanto exercem atividades administrativas, mesmo que de forma secundária e acessória, também compreendem a Administração Pública. (JUSTEN FILHO, Marçal. *Op. Cit.*, p. 90).

<sup>10</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 60.

<sup>11</sup> Competência segundo Tércio Sampaio Ferraz Júnior consiste em: “(...) *uma forma de poder jurídico, isto é, de exercício impositivo de comportamentos e relação de autoridade regulado por normas. Enquanto poder jurídico, competência pode ser entendida, especificamente, como capacidade juridicamente estabelecida de criar normas jurídicas (ou efeitos jurídicos) por meio e de acordo com certos enunciados.*” (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Competência tributária municipal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, a. 14, n. 54, p. 158, out./dez. 1990)

<sup>12</sup> As normas jurídicas se classificam em gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas. A generalidade e a individualidade da norma remetem aos sujeitos aos quais se dirige, referidos no conseqüente normativo, enquanto a abstração e a

como as Instruções Normativas editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, que se voltam a destinatários determinados, os agentes da Fazenda Nacional, porém, abrangem um número indeterminados de fatos, ou seja, introduzem normas individuais e abstratas. Em outras palavras, prepondera o papel da Administração Pública como aplicador do direito, enquanto ao legislador compete a edição de diplomas que ensejam a criação de normas gerais e abstratas, a serem aplicadas pela Administração Pública de acordo com o caso concreto e aos magistrados e a função jurisdicional a responsabilidade de dirimir controvérsias com a “*força jurídica da definitividade*”<sup>13</sup>.

A Administração Tributária, por sua vez, compreende a parcela da administração responsável pela arrecadação e fiscalização dos tributos. A palavra “tributária” provém do latim “*tributarius*” e remete ao termo “tributo”<sup>14</sup> que, por sua vez, advém 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 por um Estado vassalo.*”<sup>15</sup> E na terminologia fiscal, segundo De Plácido e Silva, se entende como: “(...) *a contribuição devida por todo cidadão estabelecido, ou residente num Estado, ou que dele tire proveitos pecuniários, para a formação da Receita Pública, destinada a suprir os encargos públicos do mesmo Estado.*”<sup>16</sup>

A Administração Tributária é visualizada a partir dos ângulos subjetivo e objetivo, vale dizer, concebida em relação aos indivíduos e aos órgãos que a compõem e à atividade que desempenha. Segundo Regina Helena Costa, a Administração Tributária, sob o aspecto subjetivo, consiste no: “(...) *aparelhamento*

---

concretude concernem à forma como o fato encontra-se descrito no antecedente. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 35-36).

<sup>13</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito...*, p. 33.

<sup>14</sup> O Código Tributário Nacional prevê em seu artigo 3º uma definição legal de tributo: “*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*” A respeito do conceito de tributo, Paulo de Barros Carvalho tece algumas considerações: “*Tributo é nome de uma classe de objetos construídos conceptualmente pelo direito positivo. Trata-se de palavra ambígua que pode denotar distintos conjuntos de entidades (relação jurídica, direito subjetivo, dever jurídico, quantia em dinheiro, norma jurídica e, como prefere o Código Tributário Nacional, a relação jurídica, o fato e a norma que juridiciza o fato).*” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 374).

<sup>15</sup> DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário...*, v. IV, p. 421.

<sup>16</sup> *Ibidem*, p. 422.

*burocrático mantido pelos entes autorizados a tributar, compostos por múltiplos órgãos, incumbidos da arrecadação e da fiscalização de tributos.*<sup>17</sup> Em sentido objetivo, corresponde a “*atividade administrativa destinada a realizar a aplicação da lei tributária.*”<sup>18</sup>

A Administração Tributária surge a partir da necessidade estatal de abastecer os cofres públicos de receitas para viabilizar a consecução das finalidades públicas. Para tanto, a administração passa a exercer o papel de arrecadar e fiscalizar o pagamento de tributos.

Conforme asseveram Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel de Abreu Machado Derzi, até os séculos XIII e XIV eram corriqueiros os contratos de “*affermage*”, por meio dos quais a Administração atribuía a particulares a função de arrecadar tributos, obrigados a repassar ao Estado uma parcela do montante auferido, determinada arbitrariamente. Essa sistemática gerava graves distorções em relação à exatidão, à imparcialidade, à isonomia e à repartição dos tributos, pois destes particulares se exigia uma quantia fixa a ser entregue ao Tesouro, logo, o excedente competia integralmente aos fiscais. Os chamados “*rôles d'imposition*” surgiram na França como forma de evitar esses abusos. Consistiam em documentos que continham um ato administrativo que fixava, para cada contribuinte, a base do imposto devido, tendo se generalizado somente após a Revolução de 1789, embora já existissem desde o século XIII<sup>19</sup>.

Com o advento do Estado Moderno, o poder descentralizado, depositado nas mãos daqueles que detinham meios de administração próprios, meios de guerra e de organização financeira, passa para o controle do príncipe, que agregava a totalidade das formas de organização política<sup>20</sup>. Por conseguinte, com o Estado Moderno, a Administração Tributária se estrutura como conjunto de órgãos dotados

---

<sup>17</sup> COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exeqüibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 97.

<sup>18</sup> COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária...*, p. 97.

<sup>19</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel de Abreu Machado. A importância da Administração Tributária no Estado Democrático de Direito – análise da Emenda Constitucional nº 42/03. In: *Análise dos dispositivos constitucionais da nova Administração Tributária: pareceres*. Brasília: FENAFISCO, 2008. p. 124.

<sup>20</sup> BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. Administração tributária. In: *Análise dos dispositivos constitucionais da nova Administração Tributária: pareceres*. Brasília: FENAFISCO, 2008. p. 79.

de competência para o desenvolvimento de atividades tipicamente estatais relacionadas à obtenção de receitas, cujo controle se depositava nas mãos do soberano<sup>21</sup>.

A atual Administração Tributária, como conjunto de órgãos aos quais se atribui o exercício da função arrecadatória e fiscalizatória, tem sua gênese na concentração da atividade fiscal no monarca que, de forma autoritária, atuava coagindo os súditos a sustentarem com seus recursos o aparato estatal absolutista.

Com o advento do Estado de Direito, a partir da Revolução Francesa, limitou-se o poder estatal, cujo pilar da burguesia revolucionária se concentrava nos princípios da separação dos poderes e da legalidade, aos quais estava submetida a própria Administração Pública<sup>22</sup>. Nesse momento supera-se a concepção de que o Estado era propriedade do rei, definindo-se uma estrutura administrativa autônoma e independente voltada ao atendimento do interesse público<sup>23</sup>.

A Administração Tributária modifica-se novamente com o Estado Social que, ao deixar de oprimir demasiadamente os contribuintes, torna o sistema tributário mais “complexo e corporativo”: *“As razões dessas características são múltiplas, mas de um lado, apresentam-se fortes os mecanismos inclusivos e igualitários inerentes à democracia; por outro lado, o corporativismo marca a fragilidade do Estado em face de grandes interesses, que se escondem por detrás daqueles benefícios e regimes especiais pretensamente inclusivos.”*<sup>24</sup>

Na realidade brasileira<sup>25</sup>, a Administração Tributária recebeu tratamento

---

<sup>21</sup> Nesse sentido leciona Romeu Felipe Bacellar Filho: “(...) *tem-se que o Rei assume o que Max Weber denominou de monopólio fiscal. Desde então, os senhores de terras – supremos detentores de poder no período feudal -, não mais poderiam cobrar impostos, sendo essa uma função exclusiva do Soberano (...)*”. (BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Op. Cit.*, p. 78).

<sup>22</sup> COELHO; DERZI. *Op. Cit.*, p. 125.

<sup>23</sup> Nesse sentido leciona Adriana da Costa Ricardo Schier: “*Portanto, o Estado, que era ‘tudo’, inclusive absoluto, passa a ser o mínimo, aquele que, exceto em campos bem determinados – poder de polícia e atividades não lucrativas para a iniciativa privada -, não interfere na esfera dos indivíduos (princípio liberal).*” (SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. *Administração Pública: apontamentos sobre os modelos de gestão e tendências atuais. In: GUIMARÃES, Edgar. Cenários do direito administrativo: estudos em homenagem ao Professor Romeu Felipe Bacellar Filho. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 22).*

<sup>24</sup> COELHO; DERZI. *Op. Cit.*, p. 127-128.

<sup>25</sup> A Administração Tributária brasileira surgiu autonomamente em relação aos desígnios do Império Português com a proclamação da Independência, e teve como intuito inicial a recuperação das economias do país, as quais foram completamente amealhadas pela Casa Real Portuguesa.

legislativo específico pela primeira vez com a publicação do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66), especificamente no seu Título IV, denominado “Administração Tributária”.

A Constituição de 1988, por sua vez, prevê no art. 37, incisos XVIII e XXII que: “a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;” e que: “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 (...)” Vislumbra-se que a Administração Tributária foi alçada a patamar constitucional, em virtude do papel essencial que desenvolve para a manutenção dos demais componentes da Administração Pública.

A Administração Pública e, por via de consequência, a Administração Tributária, encontra-se dividida entre os entes que compõe a Federação brasileira, composta pela união de Estados, Municípios e Distrito Federal, como enuncia o art. 1º da Constituição de 1988<sup>26</sup>. Cada pessoa política de direito público interno é formada por uma estrutura administrativa própria que desempenha atividades autônomas, de acordo com as competências distribuídas pela Constituição de 1988, precipuamente nos arts. 20 a 32. A existência de estrutura própria para cada ente federado resulta na capacidade de autolegislação e de auto-administração, embora o texto constitucional preveja competências comuns e concorrentes, bem como princípios comuns a todas as esferas administrativas, previstos no capítulo denominado “Administração Pública”.

A Administração Tributária passa a exercer a função administrativa tributária,

---

Diversas reformas foram empreendidas no setor administrativo-fiscal brasileiro, a exemplo da Lei de 4 de outubro de 1831, que extinguiu o Tesouro Nacional, o Conselho da Fazenda, as Juntas Provinciais e organizou o Tribunal Nacional do Tesouro e as Tesourarias da Fazenda nas Províncias. (FERREIRA, Benedito. *A história da tributação no Brasil: causas e efeitos*. Brasília: Senado Federal, 1986, p. 48). Evita-se, porém, adentrar à temática por não se tratar de objeto do presente estudo. Para um esboço histórico da Administração Tributária Federal no Brasil, ver: FRANCIULLI NETTO, Domingos. *A nova Administração Tributária Federal: um estudo técnico sobre o Fisco Unificado*. Rio de Janeiro: FGV, 2005, p. 60-82.

<sup>26</sup> "Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:".

voltada à exigência de pagamento de tributos e à verificação da regularidade fiscal dos sujeitos passivos, por meio da constituição do crédito tributário e da fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias e deveres instrumentais<sup>27</sup>, correspondentes às exações instituídas por diplomas legais em consonância com as regras de distribuição de competência (legislativa) dos arts. 151 e seguintes do texto constitucional.

Essa atividade é desempenhada por agentes públicos com competência (administrativa) outorgada por lei, observados os deveres funcionais aos quais se encontram submetidos<sup>28</sup>, sendo vedada a interferência valorativa, por se tratar de atividade administrativa plenamente vinculada, tendo em vista o caráter vinculado do lançamento, a teor do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional<sup>29</sup>. Nesse mesmo sentido leciona Misabel de Abreu Machado Derzi: “O agente da Administração fazendária, que fiscaliza e apura os créditos tributários, está sujeito ao princípio da **indisponibilidade dos bens públicos** e deverá atuar aplicando a lei – que disciplina o tributo – ao caso concreto, **sem margem de discricionariedade**.”<sup>30</sup> Caso o agente descumpra essa diretriz traçada pelo Código Tributário Nacional a partir do norte esculpido pelo texto constitucional, se sujeitará à imposição de sanções: “A renúncia total ou parcial e a redução de suas garantias pelo funcionário, fora das hipóteses estabelecidas na Lei 5172/66, acarretará a sua responsabilização funcional.”<sup>31</sup>

---

<sup>27</sup> Incorretamente denominados “obrigações acessórias” pela Lei nº 5.172/66, conforme será explorado no próximo capítulo.

<sup>28</sup> Prevê o art. 116 da Lei n. 8.112/90 acerca do regime disciplinar dos servidores públicos, os quais têm o dever de observar as normas legais e regulamentares; cumprir as ordens superiores, exceto quanto manifestamente ilegais; e manter conduta compatível com a moralidade administrativa (incisos III, IV e IX).

<sup>29</sup> “Art. 142. *Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*”

<sup>30</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. *A fiscalização tributária em um Estado Democrático de Direito*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 1 fev. 2009, p. 11 (grifos no original).

<sup>31</sup> *Ibidem*, p. 11-12.

Portanto, as Administrações Tributárias são parcialmente<sup>32</sup> responsáveis pela aplicação das normas gerais e abstratas, previstas na legislação tributária, fazendo surgir normas individuais e concretas incidentes sobre as situações ocorridas no mundo fenomênico, concretizando o “*processo de positivação do direito*”<sup>33</sup>. Trata-se da atividade de aplicação, resultante de um ato de interpretação<sup>34</sup> levado a efeito por agentes fazendários, a partir de normas que prevêm a constituição de outras regras jurídicas tributárias, as denominadas normas de estrutura<sup>35</sup>. As normas que dispõem a respeito da competência dos órgãos e agentes da Fazenda Pública e o procedimento de lançamento tributário, e de fiscalização correspondem a normas de estrutura, enquanto as normas produzidas, as normas jurídicas construídas a partir do lançamento tributário, do auto de infração, ou da notificação para apresentação de documentos, consubstanciam normas de conduta, voltadas à disciplina das relações interpessoais entre Fazenda e particulares.

Para que a arrecadação seja satisfatória, cabe à Administração Tributária verificar se a quantia paga pelo contribuinte correspondeu à magnitude do “*fato-signo presuntivo de riqueza*”<sup>36</sup> efetivamente manifestado, e se o pagamento se deu de forma correta. Nesse talante, compete à fazenda pública investigar se o particular cumpriu seu dever jurídico, situado no conseqüente da norma jurídica tributária surgida pela subsunção da ocorrência no mundo fenomênico à previsão hipotética

---

<sup>32</sup> Conforme será exposto no capítulo a seguir, aos cidadãos foram instados a participar da atividade de constituição da norma jurídica tributária por meio de expedientes denominados deveres instrumentais ou formais.

<sup>33</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos...*, p. 113.

<sup>34</sup> Interpretar significa o ato de construir significações a partir dos suportes físicos que remetem a um significado. Trata-se de uma operação mental do intérprete de construção de sentido de acordo com suas próprias convicções internas, experiências e compreensão da realidade. A interpretação atribui sentido ao interpretado, isto é, o conteúdo, podendo se apresentar acompanhada do ato de aplicação ou não. Dessa forma, Kelsen divide a interpretação em autêntica e não-autêntica. Segundo Kelsen, a interpretação científica é determinação cognoscitiva do sentido das normas jurídicas, diferentemente da interpretação realizada pelos órgãos jurídicos que é criadora (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 395). Dessa forma, a interpretação dos cientistas do direito seria descritiva, gerando as proposições jurídicas, e a interpretação dos órgãos aplicadores do direito, prescritiva, fazendo surgir normas jurídicas.

<sup>35</sup> Norberto Bobbio apresenta as distinções entre normas de estrutura (ou de competência) e normas de conduta. (BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília: UnB, 1999, p. 33-34).

<sup>36</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 535.

da norma geral e abstrata, que corresponde ao pagamento do tributo ou à realização de algum dever instrumental.

Cabe ressaltar, entretanto, a substancial alteração sofrida no papel exercido pela Administração Tributária, que passou a depositar nas mãos dos contribuintes, na maioria dos tributos (IRPF, IRPJ, PIS, COFINS, CSLL, ICMS, ISS), a responsabilidade pela constituição do crédito tributário, sujeitando-os ao controle de suas atividades mediante inúmeras formas de verificação, como se demonstrará nos itens que se seguem.

## 1.2 PRIVATIZAÇÃO DA GESTÃO TRIBUTÁRIA

Atualmente se observa um progressivo aumento dos deveres formais impostos aos particulares. Essa delegação de deveres aos administrados, outrora desenvolvidos pela própria Administração Pública e que se destinam a efetiva realização da obrigação tributária<sup>37</sup>, foi denominada por Ferreiro Lapatza de “*privatização da gestão tributária*”<sup>38</sup>.

Trata-se da modificação das relações existentes entre Fazenda Pública e contribuintes que passam a atuar de forma ativa na gestão dos tributos, praticando atos que até então eram de incumbência da Administração Pública. Desloca-se a função primordial exercida pela Fazenda, ou seja, a individualização dos eventos que, convertidos em linguagem competente, se tornam fatos jurídicos<sup>39</sup>, ensejando a

---

<sup>37</sup> Regina Helena Costa conceitua “privatização da gestão tributária” como: “(...) o fenômeno de imposição de um maior número de deveres aos contribuintes, com vista à adequada satisfação de suas obrigações tributárias, mediante a transferência de encargos que, originalmente, caberiam ao próprio Estado.” (COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária...*, p. 272).

<sup>38</sup> Ferreiro Lapatza, José Juárez. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los tribunales económico-administrativos. Civitas – REDF, v. 37, pp. 81 e ss. *apud* HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolançamento”*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 71.

<sup>39</sup> Para Paulo de Barros Carvalho, o fato corresponde ao relato lingüístico de um acontecimento ocorrido no mundo fenomênico, o evento. Trata-se de um enunciado protocolar devidamente individualizado no tempo e no espaço correspondente a uma ocorrência no plano real. O fato jurídico, por sua vez, compreende o enunciado denotativo que ingressa na posição de antecedente de uma norma individual e concreta, desde que ocorrida a incidência de um evento à descrição do enunciado conotativo da norma geral e abstrata. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 250).



incidência da norma jurídica tributária<sup>40</sup>, bem como a apuração do valor do tributo devido aos cofres públicos e o respectivo pagamento.

Este fenômeno decorre da constatação, por parte da Administração Tributária, da impossibilidade dos agentes fiscais identificarem todos os eventos tributários aptos a desencadear a incidência da norma tributária. Buscou-se uma sistemática capaz de resolver esta dificuldade, atingindo as manifestações ocorridas no mundo real-social e vertendo-as em linguagem jurídica, surtindo como efeito o dever dos contribuintes pagarem o correspondente tributo. Para tanto, foram editadas leis com o intuito de ampliar a gama de deveres formais, cominando aos contribuintes tarefas que a Fazenda Pública não está apta a realizar<sup>41</sup>. Não compete mais aos contribuintes, na maioria das exações<sup>42</sup>, simplesmente pagar o tributo devido, uma vez que o regime jurídico tributário demanda o cumprimento de deveres de maior complexidade, nos quais se inclui o chamado “autolancamento” (lançamento por homologação ou autoliquidação).

José Casalta Nabais<sup>43</sup> identifica na modificação das funções exercidas pela Administração Tributária a presença de um novo paradigma<sup>44</sup>, no qual os particulares exercem papel ativo na administração ou na gestão de impostos, por meio de duas importantes manifestações. A primeira corresponde ao aumento dos

---

<sup>40</sup> A incidência tributária se apresenta como a conjugação de duas operações, a primeira chamada “subsunção”, na qual há uma inclusão de classes, e a segunda é denominada “implicação”, que significa que o antecedente implica o conseqüente. A “subsunção” opera pela verificação de um acontecimento concreto de acordo com as coordenadas espaço-temporais, que se inclui na classe dos fatos previstos na norma geral e abstrata, enquanto a segunda remete à relação jurídica entre dois ou mais sujeitos de direito originada por força da descrição lingüística do fato no antecedente da norma. Para tanto, a incidência pressupõe a presença de uma norma jurídica válida e vigente e um acontecimento vertido em linguagem competente, que o sistema jurídico previamente indique. E, para que ocorra a incidência, é preciso que a norma seja aplicada sujeito competente, pois, segundo Paulo de Barros Carvalho, a incidência só se opera por meio da atuação do homem (*Idem. Direito Tributário: fundamentos...*, p. 11).

<sup>41</sup> HORVATH, Estevão. *Op. Cit.*, p. 74.

<sup>42</sup> Permanecem sob a sistemática tradicional algumas exações, a exemplo de impostos como IPTU e IPVA e, logicamente, os gravames vinculados - na classificação de Geraldo Ataliba (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 2. ed. São Paulo: RT, 1978, p. 141).

<sup>43</sup> NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 148.

<sup>44</sup> Não se quer afirmar que a instituição de deveres formais a cargo dos contribuintes é algo recente. Porém, vislumbra-se o crescimento exponencial dessas tarefas, cujo conjunto desloca a responsabilidade de identificar os fatos jurídicos tributários, apurar e lançar o tributo devido aos particulares.

impostos liquidados e cobrados pelos particulares, seja pelos próprios contribuintes por meio do “autolancamento” ou por terceiros em substituição aos sujeitos passivos, mediante a chamada técnica de retenção na fonte (a exemplo da DIRF e da CSRF). A segunda mudança se reporta aos tributos que ainda são lançados pela autoridade fiscal, cuja função da Administração se resume a apurar o *quantum debeat* por cálculos matemáticos, a partir de informações fornecidas pelos contribuintes.

Na esteira do pensamento de Casalta Nabais, pode-se afirmar que o papel exercido pela Administração Tributária se reduz a, principalmente, fiscalizar a atuação dos particulares: “*Por isso, quer se trate de impostos em que há autoliquidação, quer de impostos liquidados pela administração com base em declarações e elementos fornecidos pelos particulares, a Administração Tributária desempenha basicamente uma função de controlo ou de fiscalização.*”<sup>45</sup>

A Administração Tributária, ao ocupar papel secundário na identificação dos fatos jurídicos tributários e na constituição da norma jurídica tributária individual e concreta, se volta à fiscalização e à inspeção da atividade desempenhada pelos particulares<sup>46</sup>. O sistema clássico de lançamento, apuração e cobrança de tributos é suplantado por um sistema de “*administração privada de tributos*”<sup>47</sup>.

A impossibilidade de a Fazenda Pública verificar individualmente as ocorrências que ensejam a incidência da norma jurídica tributária impôs a modificação do papel exercido pelo Fisco, culminando na prevalência do princípio da praticidade que, como define Regina Helena Costa corresponde, em sua acepção jurídica: “*(...) no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do*

---

<sup>45</sup> NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal...*, p. 148.

<sup>46</sup> Proliferaram deveres formais impostos aos particulares em decorrência das alterações ocorridas nos sistemas fiscais nas últimas décadas (SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, auto-avaliação e avaliação administrativa*. Lisboa: Lex, 2000, p. 59-60) Conseqüentemente, a Administração assumiu papel secundário, passando a intervir com amplos poderes especialmente na fase de fiscalização, com o escopo de aferir o cumprimento dos deveres atribuídos aos contribuintes (SANCHES, J. L. Saldanha; GAMA, João Taborda da. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. *In: GRECO, Mauro Aurélio; GODOI, Marciano Sebra de. Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 98-99).

<sup>47</sup> NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal...*, p. 148.

*ordenamento jurídico.*<sup>48</sup>

Segundo Misabel de Abreu Machado Derzi, a praticidade consiste no conjunto de: “(...) *todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis.*”<sup>49</sup> E, por mais que se localize na implicitude do ordenamento jurídico pátrio é um: “(...) *princípio geral de economicidade e exeqüibilidade [que] inspira o direito de forma global.*”<sup>50</sup>

Trata-se de uma opção adotada pelo legislador como forma de reduzir as tarefas exercidas pela Administração Tributária no lançamento dos tributos, que tem se tornado paulatinamente inexecutível pela Fazenda Pública.

Ante o aumento do número de contribuintes, que exigiu do Estado a renúncia ao “lançamento generalizado” e opção por um “lançamento seletivo”: “*A lei, então, cinge a aplicação do lançamento de ofício a pouquíssimas hipóteses, deixando o encargo da apuração do débito tributário, na maior parte das vezes ao próprio contribuinte. A atuação do Fisco traduz-se, hodiernamente, muito mais na expedição de atos de controle que na prática do lançamento propriamente dito.*”<sup>51</sup>

Como destaca Misabel de Abreu Machado Derzi: “*A principal razão dessa acentuada expressão da praticidade reside no fato de que o Direito Tributário enseja aplicação em massa de suas normas, a cargo da Administração, ex officio, e de forma contínua ou fiscalização em massa da aplicação dessas normas (nas hipóteses de tributos lançados por homologação).*”<sup>52</sup>

A delegação das funções outrora exercidas pela Administração Pública aos particulares, se utilizada excessivamente e sem o suficiente controle da atuação dos particulares, pode resultar no avanço dos casos de evasão fiscal, como salienta Regina Helena Costa<sup>53</sup>.

---

<sup>48</sup> COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária...*, p. 273.

<sup>49</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: RT, 2007, p. 138-139.

<sup>50</sup> *Ibidem*, p. 139.

<sup>51</sup> COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária...*, p. 273.

<sup>52</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. *A fiscalização tributária...*, p. 4.

<sup>53</sup> Nas palavras de Regina Helena Costa: “*Alerte-se que, a nosso ver, a privatização da gestão tributária também encerra seus riscos: se empregada em demasia e sem mecanismos eficientes de controle dos atos praticados pelos particulares, pode fomentar o deficiente cumprimento das obrigações e deveres tributárias, conduzindo a uma elevação da evasão fiscal.*” (COSTA, Regina

A criação de novos mecanismos de verificação do correto cumprimento das obrigações e deveres tributários pelos sujeitos passivos é necessária ante a mudança de perfil do sistema tributário pátrio. A ampliação dos meios de vigilância é imanente a esse fenômeno, porém, não deve ser negligenciada a devida proteção aos direitos fundamentais dos contribuintes.

O Direito Tributário, tal como os demais ramos didaticamente autônomos do Direito, sofre o influxo dos direitos humanos, cuja intelecção exige uma visão integrada na qual a proteção do homem é o cerne. Os direitos humanos aplicados à tributação erigem barreiras à opressão e à arbitrariedade estatal em face dos contribuintes. Nas palavras de Renato Lopes Becho: “*A discussão dos direitos humanos, aplicada à tributação, é uma ferramenta de defesa do contribuinte contra os Poderes Públicos.*”<sup>54</sup> De acordo com a lição de Renato Lopes Becho, não basta a mera proteção legal do contribuinte, pois os limites devem estar fincados em valores que consagram a proteção do homem como fim último do Direito, como a dignidade da pessoa humana, a individualidade e a privacidade: “*Se não houver limites, além dos legais, para a Administração Tributária, não haverá aplicação dos direitos humanos à tributação. Significa dizer que os contribuintes estarão sujeitos a toda sorte de desrespeito e opressão pelo Estado fiscal, ainda que sob o manto da lei.*”<sup>55</sup>

Há que se ressaltar ainda que o aumento dos deveres formais exigidos dos contribuintes, tais como a periódica apresentação de declarações com informações fiscais e a apuração e o pagamento de tributos sujeitos ao “autolancamento”, majora as despesas das empresas<sup>56</sup>, tendo em vista o elevado encargo que representa a manutenção de departamentos responsáveis pelo cumprimento desses deveres de informação e pela guarda de documentos fiscais obrigatórios, cuja quantidade se amplia diariamente.

Mostra-se indispensável a redução do número de deveres instrumentais

---

Helena. *Praticabilidade e justiça tributária...*, p. 196).

<sup>54</sup> BECHO, Renato Lopes. Direitos e deveres da Administração Tributária à luz dos direitos humanos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 171, p. 98, dez. 2009.

<sup>55</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>56</sup> Segundo assevera Regina Helena Costa, o emprego do lançamento por homologação a quase todos os impostos, pelo menos os mais importantes, significa a transferência dos custos da atividade de gestão administrativa aos contribuintes. (COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária...*, p. 275).

exigidos dos particulares, permanecendo apenas aqueles indispensáveis para o desempenho eficaz das funções exercidas pela Administração Tributária<sup>57</sup>.

### 1.3 FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

A “privatização da gestão tributária” conduziu a uma progressiva ampliação dos instrumentos de verificação do cumprimento das obrigações e deveres tributários, destinados aos próprios contribuintes e a terceiros a ele relacionados, como instituições financeiras, razão pela qual é imperativo o exame da atividade de fiscalização exercida pela Fazenda Pública.

Inicialmente, é preciso destacar o significado do termo “fiscalização”. Segundo De Plácido e Silva, “fiscalização” denota, em sentido genérico: “(...) *toda vigilância e controle acerca de determinados fatos administrativos, designando, ao mesmo tempo, o próprio órgão colegial ou o aparelhamento administrativo a quem são atribuídas as funções ou os encargos de fiscalizar.*”<sup>58</sup> Por conseguinte, fiscalizar tem o sentido de “(...) *examinar, vigiar, controlar negócios ou atos de outrem ou o cumprimento de leis, regulamentos ou obrigações, que devem ser observados (...)*”<sup>59</sup>

A fiscalização tributária é parte indissociável da Administração Tributária, vinculada à atividade de arrecadação, ou seja, o ente competente para instituir e cobrar determinado gravame deve possuir os meios de verificar se os contribuintes estão recolhendo o montante efetivamente devido e se os deveres formais a ele imputados estão sendo cumpridos. Parafraseando Sainz de Bujanda e José Souto Maior Borges: “*a competência para instituir tributos e para fiscalizar são o verso e o*

---

<sup>57</sup> A crítica desenvolvida por Juan Lopez Martinez a respeito dos “deveres de colaboração tributária”, previstos na legislação espanhola, pode ser analogicamente transportada para os deveres instrumentais pátrios: “(...) *debe dirigirse a una simplificación del amplio catálogo de estos deberes de colaboración. De tal forma que sólo deben permanecer aquéllos que sean necesarios para desarrollar eficazmente las funciones que debe realizar la Administración fiscal, adoptando como criterio para la existencia de los mismos, la necesidad y no la simple comodidad de la Administración para realizar sus funciones.*” (MARTINEZ, Juan Lopez. *Los deberes de informacion tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, 1992, p. 41).

<sup>58</sup> DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário...*, v. II, p. 305.

<sup>59</sup> *Ibidem*, v. II, p. 304.

*reverso de uma mesma medalha*”<sup>60</sup>.

O fundamento constitucional à atividade de fiscalização situa-se no parágrafo 1º do art. 145, segundo o qual: “*Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à Administração Tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*”<sup>61</sup>

A atividade de fiscalização tributária objetiva auxiliar a arrecadação, por meio da verificação dos deveres cominados aos contribuintes e terceiros, orientando-os (v.g., consultas), controlando-os (como a fiscalização das empresas *in loco* e a verificação de informações fornecidas pelos contribuintes ou terceiros) e sancionando-os (por exemplo, a aplicação de penas pelo descumprimento de algum dever compulsório).

A principal função<sup>62</sup> da fiscalização tributária é obtenção de informações relativas aos eventos ocorridos no mundo fenomênico para investigar o cumprimento das obrigações tributárias e dos deveres instrumentais para concretizar a arrecadação. É imperioso frisar que, de acordo com o ramo de atividade desenvolvido pelo sujeito passivo, são diversos os meios de fiscalização e controle, com o escopo de evitar a sonegação fiscal e, por conseqüência, a descompetitividade empresarial e a concorrência desleal, pois a empresa

---

<sup>60</sup> José Souto Maior Borges, quando, inspirado em Fernando Sainz de Bujanda, afirma que: “*No poder de tributar se contém o poder de eximir, como o verso e reverso de uma medalha*”. (BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 30).

<sup>61</sup> Paulo de Barros Carvalho ressalta a desnecessidade de menção à faculdade de fiscalização da Administração Tributária no texto constitucional, por corresponder a um aspecto intrinsecamente relacionado às atividades desenvolvidas pela Administração Tributária. Assevera que, se o constituinte pretendia enfrentar a temática, deveria ter assegurado a efetiva proteção dos direitos individuais e a proibição de atentados à ordem jurídica nacional. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário...*, p. 537)

<sup>62</sup> Nas palavras de José Arthur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques, a função de fiscalizar e controlar a arrecadação tributária: “(...) *pressupõe a averiguação exaustiva e imparcial dos eventos do mundo fenomênico, (i) para efetuar sua tradução em conceitos, criando-se os respectivos fatos jurídicos, (ii) para a verificação de eventual subsunção destes fatos jurídicos (conceitos) à descrição normativa correspondente e, (iii) para identificação das peculiaridades destes fatos jurídicos e determinação do conteúdo da obrigação tributária daí originada.*” (GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. Processo administrativo tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 75, p. 232, 2000).

sonegadora levará vantagem sobre seus concorrentes que pagam devidamente os tributos<sup>63</sup>.

Verifica-se, porém, uma transformação no método de obtenção de informações no interesse da arrecadação. Inicialmente, a fiscalização consistia na atividade desempenhada fisicamente por agentes da Administração Tributária, por meio do exame dos livros e documentos do contribuinte<sup>64</sup>. Em um segundo momento, o acesso às informações passou a se desenvolver principalmente de forma indireta, pela verificação das declarações apresentadas pelo contribuinte ou por terceiros, cujo dever de prestar informações municia a Fazenda Pública de dados de interesse fiscal<sup>65</sup>.

Em um terceiro momento, a atividade de fiscalização modifica o foco de investigação, que se dirige precipuamente a terceiros relacionados aos sujeitos passivos, como instituições financeiras, administradoras de cartões de crédito, ou mesmo fontes autônomas, como a imprensa e a internet.

As informações coligidas pela Administração Tributária, se necessários, servirão como elementos probatórios, com o escopo de garantir o cumprimento das normas jurídicas tributárias pelos sujeitos passivos<sup>66</sup>.

---

<sup>63</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas – direito assegurado ao fisco pelas leis suprema e complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 105, p. 130, jun. 2004.

<sup>64</sup> O art. 195 do Código Tributário Nacional veicula norma de competência voltada ao legislador ordinário para que se abstenha de inserir regras excludentes ou limitativas do direito da Fazenda Pública investigar mercadorias, livros, arquivos, documentos, de comerciantes, industriais ou produtores ou do dever destes de exibí-los. A título exemplificativo faz-se menção aos arts. 910 a 916 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99) que prevêem a atividade de fiscalização empreendida no estabelecimento do contribuinte. Da mesma forma, os arts. 34 a 38 da Lei nº 9.430/96 concedem autorização às autoridades fiscais federais a examinar os documentos do contribuinte que possuam relação direta ou indireta com as atividades por ele desenvolvidas.

<sup>65</sup> "Art. 197. *Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros: I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício; II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; III - as empresas de administração de bens; IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; V - os inventariantes; VI - os síndicos, comissários e liquidatários; VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.*"

<sup>66</sup> Segundo define Juan Ferrero Lapatza: "(...) *la Inspección de Los Tributos como un conjunto de órganos cuya misión esencial es conseguir los datos y pruebas sobre los hechos imposables realizados por los contribuyentes necesarios para asegurar la aplicación de los tributos en los términos queridos por la Ley.*" (LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español*. 22. ed. Madrid: Marcial Pons, 2000. v. II, p. 178).

A atividade de fiscalização tributária corresponde a um dever dos agentes fiscais e um direito da Fazenda Pública competente<sup>67</sup>. Direito da Administração Tributária, pois consiste em um meio de atingir os objetivos arrecadatórios do Estado, controlando as pessoas físicas e jurídicas, contribuintes ou não, para que cumpram as normas jurídicas a elas aplicadas, e dever dos agentes fiscais, uma vez que estes devem agir no fiel cumprimento da lei, não havendo espaço para discricionariedade na atividade fiscalizatória, sob pena de responsabilização civil, penal e funcional.

Os agentes fiscais, ao verificarem o cumprimento das obrigações e deveres incumbidos aos sujeitos passivos, devem atuar em estrita obediência à lei, mas não apenas à lei, pois ao adentrarem na esfera particular dos sujeitos passivos, não devem descuidar da segurança que permeia a relação Estado-contribuinte e os valores éticos, jurídicos e econômicos<sup>68</sup>.

Correlato ao direito subjetivo da fazenda pública de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias e dos deveres instrumentais é o dever jurídico dos sujeitos passivos serem fiscalizados, seja ao suportarem a fiscalização *in loco* realizada pelos agentes fiscais (o dever de tolerar), ou o dever de informar. Este dever surge concretamente com a notificação endereçada ao particular para que apresente as informações solicitadas, ou de forma genérica pela inclusão do particular em uma das situações previstas na lei, do que resulta a edição de norma individual e concreta pelo próprio sujeito passivo a partir da incidência e aplicação da norma geral e abstrata, como no dever de prestar declarações periódicas à Fazenda Pública competente.

---

<sup>67</sup> Discorda-se da posição adotada por Hugo de Brito Machado, segundo o qual a Administração Tributária possuiria um “poder dever” de fiscalizar irrenunciável (MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário nacional*. São Paulo: Atlas, 2005. v. 3, p. 756). A atividade de fiscalização não integra apenas uma relação jurídica, mas duas. A primeira é composta pela Administração Tributária, sujeito ativo, e o particular, o sujeito passivo, enquanto a segunda é formada pela Fazenda Pública e o agente fiscal, sujeitos ativo e passivo, respectivamente. Sendo assim, o direito de fiscalizar da Administração é correlato ao dever de ser fiscalizado do contribuinte e o dever de levar a termo a atividade fiscalizatória pelo agente fazendário, sob pena de ambos responderem pelo inadimplemento do dever, porém em searas distintas. E, segundo Paulo de Barros Carvalho, a expressão “poder dever” sequer sustenta pelo ponto de vista lógico, pois todo dever implica necessariamente um poder. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário...*, p. 377-378).

<sup>68</sup> SAINZ DE BUJANDA. *Hacienda y derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975. v. I, p. 458.



A fiscalização exercida pela Administração Tributária ocorre em dois momentos distintos<sup>69</sup>: antes ou depois da constituição da norma individual e concreta, seja pela edição do lançamento tributário, pela lavratura do auto de infração ou pela constituição da norma jurídica tributária individual e concreta pelo contribuinte. Na primeira hipótese, tem-se uma medida preparatória do lançamento, na qual a fiscalização opera na verificação da possível ocorrência de evento tributário, voltada à obtenção de provas para a constituição da norma individual e concreta. Na segunda, o agente fiscal (*i*) averigua se a constituição da norma individual e concreta (pelo sujeito passivo) ocorreu em consonância com os dispositivos legais e infralegais aplicáveis; ou (*ii*) caso já instaurado o conflito intersubjetivo entre Administração Tributária e contribuinte, o agente público busca dados para sustentar suas alegações no processo administrativo tributário em curso.

A fiscalização tributária dispõe de distintas formas de obtenção de informações, as diretas e as indiretas. A coleta direta de informações pode ser definida como a atividade de inspeção empreendida por agentes fiscais<sup>70</sup>, por intermédio de requerimento ou não, em locais, livros e documentos dos contribuintes<sup>71</sup>, com o intuito de obter dados de interesse fiscal, enquanto os sujeitos passivos têm o dever de suportar a atuação dos agentes, colocando à sua disposição os meios materiais para a concretização do labor investigativo, fornecendo os documentos solicitados (art. 195 do CTN<sup>72</sup>).

A obtenção indireta de informação se dirige a contribuintes e terceiros, e se

---

<sup>69</sup> MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro* (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética, 2001, p. 223.

<sup>70</sup> Para tanto, as autoridades da Receita Federal do Brasil iniciam o procedimento de fiscalização por meio do Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F), previsto no art. 2º, *caput*, do Decreto nº 70.235/72, e regulamentado pela Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007. Os agentes da Fazenda Pública da União dispõem ainda de outros instrumentos para efetivar a atividade de fiscalização, a saber: Mandado de Procedimento Fiscal – Diligência (MPF-D), Mandado de Procedimento Fiscal – Especial (MPF-E), previstos nos arts. 2º, parágrafo único, e art. 5º da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007.

<sup>71</sup> Os sujeitos que integram o pólo passivo têm o dever de obedecer às normas jurídicas que prevêm a competência e os poderes das autoridades administrativas, mesmo aqueles que gozem de imunidade tributária ou isenção, por influxo do art. 194, parágrafo único, do CTN (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário...*, p. 535).

<sup>72</sup> "Art. 195. *Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação 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 exibí-los.*"

apresenta em caráter geral ou individual. O dever geral de prestar informações consiste na exigência da ordem jurídica de que em determinadas situações, individualizadas ou periódicas, o contribuinte ou o terceiro apresente informes sobre os fatos jurídicos tributários, como as declarações de rendimentos (DIRPF e DIPJ); enquanto o dever individual ou específico de prestar informações decorre de um ato concreto, como um requerimento administrativo, de um órgão competente da Administração Pública, referente a um determinado fato ou fatos e a um contribuinte específico (v.g. um pedido de esclarecimentos expedido pela Receita Federal do Brasil em relação à declaração de rendimentos formulada pelo contribuinte em matéria de Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza<sup>73</sup>).

O dever geral de informação não deriva diretamente da Lei<sup>74</sup>, surgindo tão somente quando o sujeito passivo se enquadra na previsão da norma geral e abstrata construída a partir do diploma legal e realiza a aplicação da regra, fazendo surgir uma norma individual e concreta. Esta norma jurídica contém em seu conseqüente uma relação jurídica cujo pólo passivo contém o dever jurídico do sujeito prestar informações à autoridade fazendária competente.

#### 1.4 OBJETO DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: A INFORMAÇÃO

---

<sup>73</sup> O não-atendimento ao dever de prestar informações à RFB, a recusa ou a prestação insatisfatória ensejam o lançamento de ofício (art. 835, § 4º e art. 841, I, do RIR/99).

<sup>74</sup> O “fato jurídico” que enseja o surgimento do dever instrumental se apresenta de duas formas: (i) será o mesmo fato da norma jurídica tributária; e (ii) será uma situação distinta do fato jurídico tributário. Esta segunda possibilidade deu azo a tese segundo a qual não haveria “fato gerador” do dever instrumental, o qual decorreria diretamente da legislação tributária (COELHO, Sacha Calmon Navarro. O fato gerador. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Obrigações tributárias*. São Paulo: RT, 1988, p. 57). Por conseguinte, o particular obrigado a cumprir o dever instrumental assim o faria ao se encontrar na “situação” prevista em lei a qual exigiria a conduta de fazer ou não-fazer. A conduta seria imediatamente demandada, por força da incidência infalível da norma jurídica sobre o evento tributário (BECKER, Alfredo Augusto. *Op. Cit.*, p. 326), sem que se exigisse linguagem competente do sujeito passivo.

As normas gerais e abstratas possuem força normativa capaz de influenciar as condutas intersubjetivas na direção almejada pelo legislador, permanecendo a regra jurídica no campo da observância. Nesse caso, o indivíduo respeita a norma como forma de evitar a ulterior aplicação de uma sanção por seu descumprimento. Contudo, quando a regra geral e abstrata prescreve a realização de uma conduta positiva e não negativa (como o dever de não-fazer), surge a norma individual e concreta, fruto da atividade de aplicação que dá concretude e individualidade à regra encartada no diploma normativo. Portanto, o atendimento aos dispositivos legais que prevêem determinadas condutas em favor da fiscalização, como o dever de informar, não resulta diretamente da norma geral e abstrata, mas decorre da aplicação da norma ao caso concreto.

Conforme já exposto no item anterior, a fiscalização desempenhada por agentes fazendários é realizada por meio de métodos diretos e indiretos, todos voltados ao objetivo de confirmar ou infirmar a correção das informações fornecidas pelos contribuintes relacionadas às suas atividades econômicas.

Nessa senda, inicia-se o presente item com o exame do objeto da fiscalização, a informação<sup>75</sup>, cujo emprego na forma de prova possibilita a exigência de débitos tributários e a aplicação de sanções aos particulares, advindos do descumprimento dos deveres instrumentais e do inadimplemento do débito tributário.

Deste modo, releva-se sobremaneira o papel da informação nas relações entre agentes fazendários e contribuintes, razão pela qual se principia com exame da informação sobre o influxo do fenômeno jurídico antes de se adentrar a questão dos dados sigilosos.

A análise parte da preliminar constatação de que não se pode compreender a informação nos mesmos moldes de outrora. Observa-se um crescimento exponencial da capacidade de obtenção e armazenamento de informes, por meio da organização dos conteúdos relevantes para determinados fins. Verifica-se essa situação em relação ao aumento do número de bancos de dados à disposição das autoridades administrativas, que agregam elementos informativos concernentes aos cidadãos, ou ainda bancos de dados privados, os quais concentram dados na forma de listas para, por exemplo, o envio de malas diretas por pessoas jurídicas de direito privado a potenciais consumidores.

Os avanços tecnológicos no tratamento dos dados surtem como efeito a diversificação na organização e na utilização dessas informações. Por conseguinte, onipresente se torna o elemento informativo nas relações sociais, bem como nas relações jurídicas, eis que as liberdades individuais passam a depender de

---

<sup>75</sup> Destaca Danilo Doneda o caráter primitivo e fragmentário do “dado” em contrapartida a “informação”, que pressupõe uma “fase inicial de depuração do conteúdo”. O dado “(...) estaria associado a uma espécie de ‘pré-informação’, anterior à interpretação e ao processo de elaboração.” Já a informação “(...) alude a algo além da representação contida no dado, chegando ao limiar da cognição, e mesmo nos efeitos que esta pode apresentar para o seu receptor.” (DONEDA, Danilo. *Da privacidade à proteção de dados pessoais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 152). Todavia, dada a imprecisão do legislador constituinte ao dispor no inciso XII do art. 5º sobre a inviolabilidade do sigilo de dados, utilizar-se-ão ambos os vocábulos indistintamente.

estruturas intimamente ligadas à comunicação e à informação<sup>76</sup>.

Nada obstante, deve-se atentar para a advertência de Danilo Doneda<sup>77</sup>, de forma a evitar um exame unilateral da temática, pois o problema da informação é, para além de complexo, integrado. A abordagem unificada da questão da informação se faz necessária diante dos focos de tensão entre interesses conflitantes presentes nas situações jurídicas relacionadas à informação, precipuamente no que atine a interesses constitucionalmente legitimados. Percebe-se essa tensão no exame da informação inserta na relação conflituosa entre direito à privacidade dos cidadãos em face da atividade de fiscalização empreendida pela Fazenda Pública.

A informação consiste em um elemento, sem forma pré-determinada, que permite ao sujeito tomar conhecimento acerca de determinados fatos. Não deve ser confundida com o seu suporte material, ou seja, independentemente do meio empregado, deve ser, no mínimo, passível de comunicação entre emissor e receptor. Trata-se de Pierre Catala<sup>78</sup> classifica a informação em quatro modalidades relacionadas a: (i) pessoas e seus patrimônios; (ii) opiniões dos indivíduos; (iii) obras do espírito; (iv) descrições de fenômenos, coisas e eventos. O presente trabalho se deterá apenas na primeira categoria, a única com relevantes reflexos na seara tributária.

A informação pessoal compreende a informação relativa a um sujeito, apta a revelar algum aspecto da pessoa, como uma característica ou mesmo ações, como o consumo de determinado produto. Portanto, a informação pessoal será aquela indissociavelmente vinculada ao indivíduo, vale dizer, a própria pessoa é objeto da informação. Embora a informação pessoal possa se desvincular do sujeito ao qual se encontra unida, permanece identificando a pessoa a qual se refere. Isto significa que a informação permanece “pessoal” mesmo que em circulação. Exemplifica-se essa questão com a informação que, conquanto se encontre em bancos de dados de instituições financeiras, permanece atrelada ao sujeito que realizou as respectivas operações.

---

<sup>76</sup> *Ibidem*, p. 153.

<sup>77</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

<sup>78</sup> *Ibidem*, p. 156.

A informação pessoal pode ser classificada em subcategorias de acordo com distintos critérios, como sua origem, os sujeitos que a detém ou aspectos do indivíduo ao qual se vinculam. Estas subcategorias permitem a criação de normas específicas destinadas, tais como as regras relativas ao sigilo fiscal para as informações obtidas pelas autoridades fazendárias, ou ao sigilo financeiro no tocante às informações sobre as operações financeiras.

Há informações que, em razão de “(...) *uma potencial utilização discriminatória ou particularmente lesiva e que apresentaria maiores riscos potenciais que a média, para a pessoa e não raro para uma coletividade*”, são denominadas “dados sensíveis”, como destaca Danilo Doneda<sup>79</sup>. Por conseguinte, essas informações, relativas a raça, credo político ou religioso, opção sexual, histórico médico ou dados genéticos de um sujeito, devem receber tratamento diferenciado, valorizando não apenas a privacidade do indivíduo, mas a igualdade material, eis que a própria seleção de quais seriam os dados sensíveis decorre de um ato de valor de que a circulação de certas informações ensejaria elevado potencial deletério ao seus titulares, de acordo com uma dada configuração social<sup>80</sup>.

Acrescente-se que os dados sensíveis não são apenas aqueles cujo conteúdo pode revelar aspectos da personalidade de alguém, gerando práticas discriminatórias, mas outras informações que, de acordo com a utilização ao qual são submetidas, surtem os mesmos efeitos.

Não é possível, entretanto, proibir a obtenção e a manipulação de dados sensíveis, uma vez que o seu uso é, invariavelmente, indispensável para a realização de determinada ação, como representação do cliente por seu procurador perante os Tribunais, cujo conhecimento de informações de cunho pessoal é, na maioria das vezes, pressuposto para o desenvolvimento da atividade advocatícia. Desse modo, o limiar entre a proteção dos dados sensíveis e a sua coleta e utilização varia de acordo com o ordenamento jurídico pátrio, de acordo com atos de valoração do legislador no momento da edição dos diplomas legais, como se verá com detença em relação ao tratamento das informações de natureza tributária, provenientes de contribuintes ou terceiros a eles relacionados e empregados como

---

<sup>79</sup> *Ibidem*, p. 160.

<sup>80</sup> *Ibidem*, p. 160-161.

prova para constituição do crédito tributário ou verificação do cumprimento de obrigações e deveres tributários.

O estudo da informação e de seus desmembramentos sofreu alterações consideráveis com os avanços tecnológicos, como o surgimento de instrumentos de comunicação (o telégrafo e o telefone, ou ainda o rádio e a televisão), que encurtaram as distâncias entre as pessoas e aumentaram a freqüência e a facilidade de intercâmbio de informações. Com o advento da informática, e mais recentemente da Internet, que agrega inúmeros computadores a uma estrutura desprovida de unidades centrais, tornou-se problemática a construção de mecanismos eficientes de controle e, conseqüentemente, de instrumentos jurídicos aptos a coibir abusos.

A partir do processamento de informações por computadores, houve uma sensível ampliação da quantidade de informações processadas. Porém, o aumento não se deu apenas quantitativamente, mas qualitativamente, na medida em que novos métodos passaram a ser utilizados no tratamento desses dados. A eficiência na manipulação decorre, portanto, do desenvolvimento dos mecanismos de armazenamento e processamento de dados, aliados a formação de grandes estruturas administrativas privadas e estatais.

A Administração Tributária, em especial da União, dos Estados-Membros e de alguns Municípios (como o Município de São Paulo), dotada de modernos meios informáticos, se tornou capaz de obter informações outrora inacessíveis, oriundos de fontes internas e externas. Por fontes internas, entende-se as estruturas administrativas fazendárias que permutam dados entre si, obtidos originariamente de fontes externas. Estas, por sua vez, compreendem os particulares, pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou terceiros que, em sua grande maioria, compulsoriamente contribuem com o provimento de dados à Fazenda Pública.

Essas inovações possibilitam a apuração dos eventos tributários quase instantaneamente à sua ocorrência, ou mesmo antes, por intermédio, por exemplo, da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e)<sup>81</sup>.

Nada obstante, o interesse das pessoas jurídicas de direito privado e da

---

<sup>81</sup> A Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) consiste em um documento de existência digital, emitido e armazenado somente em meio eletrônico, com o objetivo de documentar determinados eventos para fins tributários.

máquina estatal não se volta apenas ao dado bruto como fonte potencial de informações, mas a informação como base para a construção de outra informação, resultante da depuração do primeiro dado, por meio da correlação entre ambos, recém-obtidas ou previamente armazenadas, ao serem conjuntamente processadas. Concebe-se a informação não mais apenas como fim último da investigação, mas como matéria-prima para a formação de novas informações, as quais o sujeito que forneceu os primeiros dados muitas vezes sequer intencionava transmitir<sup>82</sup>. Trata-se da fiscalização efetuada mediante o cruzamento de dados fornecidos por contribuintes por intermédio de suas declarações ou por terceiros (como administradoras de imóveis e de cartões de crédito) e do compartilhamento (nacional ou internacional) entre Fiscos de informações situadas em seus bancos de dados.

A mudança qualitativa na utilização dos dados pessoais fundamenta-se no emprego de novos métodos, algoritmos e técnicas. Uma dessas técnicas é denominada “*profiling*”, na qual são elaborados perfis de comportamento de uma pessoa ou de um grupo a partir dos dados disponibilizados ou coletados, submetidos ao emprego de métodos estatísticos, técnicas de inteligência artificial, dentre outros, com o escopo de delinear as tendências de futuras decisões e comportamentos dos investigados. Outra técnica corresponda a uma modalidade de coleta de dados pessoas chamada “*data mining*”. Esta técnica consiste na construção de correlações, padrões, tendências, entre uma quantidade considerável de informação em estado bruto, com o emprego de instrumentos estatísticos e matemáticos. Essa técnica torna-se mais proveitosa na medida em que há um aumento do número de informações em “estado bruto”, bem como são refinadas as técnicas para encontrar a informação “útil”<sup>83</sup>.

Observa-se também uma mudança no foco de investigação da Fazenda Pública, que passa a enxergar os contribuintes não mais a partir de fatos jurídicos

---

<sup>82</sup> Destaca Danilo Doneda que o elemento essencial às várias modalidades de coleta e tratamento de dados pessoais é o: “(...) *distanciamento entre a informação conscientemente fornecida pela pessoa e a utilidade na qual ela é transformada.*” (*Ibidem.*, p. 180-181). Aumenta o grau de relevância da informação ao ser aplicado um determinado método de tratamento dos dados, originando uma informação de segundo grau. Nas palavras de Danilo Doneda: “*Podemos identificar a existência de uma ‘informação de base’, proveniente diretamente de uma pessoa, e uma ‘informação-resultado’ [Pierre Catala], obtida pela aplicação de um certo método de tratamento à informação de base, de forma a gerar alguma utilidade para aquele que realiza o tratamento.*” (*Ibidem*, p. 181)

<sup>83</sup> *Ibidem*, p. 176-177.

tributários isolados, mas como sujeitos inseridos em perfis determinados.

Nessa senda, a fiscalização passa a definir padrões de comportamento dos contribuintes, ao invés de se ater a eventos insulares. Busca determinar antecipadamente os acontecimentos que darão ensejo à incidência da norma jurídica tributária, evitando a sonegação e a evasão fiscal.

Assim, o desenvolvimento tecnológico faz surgir novas relações a serem reguladas pelo direito, o que impede que se torne indiferente a esse fenômeno. É necessário ao direito, portanto, acompanhar as mutações nessa seara, incorporando a evolução tecnológica na forma de estruturas jurídicas<sup>84</sup>.

O direito passou absorver o fenômeno tecnológico, embora a evolução do universo jurídico não se compara em velocidade às mudanças ocorridas no mundo fenomênico. As categorias jurídicas paulatinamente se alteram com o decorrer do tempo, oscilando de acordo com a dinâmica social, que exige respostas do direito para os novos problemas.

Conforme enuncia Paulo de Barros Carvalho, o direito positivo deve se adaptar às situações ocorridas no mundo fenomênico, de forma a manter intacto seu objetivo de regular condutas humanas intersubjetivas em direção aos valores prestigiados pelo legislador. Portanto, as mudanças nos diplomas legais evitam que o direito se dissocie do seu objeto, as relações sociais: *“Um ordenamento que não preveja certas situações, que contemple insuficientemente os fatos sociais, não pode pretender realizar os valores que se propõe. Daí o esforço de atualização das autoridades legislativas, premidas pela pressão popular, amparadas pela lição dos doutos, atentas nas manifestações do Poder Judiciário.”*<sup>85</sup>

Embora as transformações sofridas pelo direito não representem necessariamente alterações no texto posto, o direito recebe a influência da realidade social, tal como as evoluções tecnológicas, reproduzindo esse fluxo de dados também na forma de interpretação dos enunciados das leis, no modo de conceber as normas jurídicas<sup>86</sup>.

---

<sup>84</sup> *Ibidem*, p. 39.

<sup>85</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos...*, p. 109.

<sup>86</sup> Nesse sentido é a lição de Paulo de Barros Carvalho: *“É curioso notar que o direito positivo, sendo, como é, um subsistema do sistema social total, mesmo que paralisado no campo da produção legislativa, equivale a dizer, ainda que suas normas gerais e abstratas permaneçam*



Nesse sentido, Danilo Doneda sintetiza o atual problema enfrentado pelo direito: “*O verdadeiro problema não é saber sobre o que o direito deve atuar, mas sim de como interpretar a tecnologia e suas possibilidades em relação aos valores presentes no ordenamento jurídico, mesmo que isto signifique uma mudança nos paradigmas do instrumento jurídico utilizado.*”<sup>87</sup>

Embora o desenvolvimento da tecnologia tenha facilitado a obtenção de informações, há dados, relativos a pessoas físicas ou jurídicas, que não são passíveis de acesso imediato por terceiros, dada a íntima conexão com direitos fundamentais, como a privacidade, a livre iniciativa e a segurança da sociedade e do Estado. Estas informações se localizam em uma esfera de sigilo tutelada pelo ordenamento jurídico que, embora não as torne absolutamente indevassáveis, restringe seu acesso à observância de certas balizas erigidas pelo direito positivo.

A linha que divide o campo do lícito/ilícito em matéria de sigilo de dados não é rígida e imutável, alterando-se de acordo com a conjuntura social, econômica e política. Não é raro observar que o sigilo, mesmo que implícito no ordenamento jurídico, age (ou deveria agir) como fator inibidor de excessos estatais em situações de convulsões sociais.

Nesse influxo, as normas que se dirigem à proteção dos dados pessoais devem ser construídas e interpretadas a partir desse novo contexto, no qual os avanços tecnológicos provocaram o surgimento de novas funções para as informações. Não é leviano afirmar que certas estruturas burocráticas, a exemplo da Administração Tributária e instituições financeiras, não conseguem mais atuar desprovidas de quantidades expressivas de dados concernentes aos contribuintes, obtidos dos próprios indivíduos ou de terceiros a eles relacionados.

A questão nodal em relação ao tratamento das informações sigilosas perpassa o cotejo entre os variegados interesses e valores envolvidos na obtenção, utilização e proteção dos dados pessoais. De um lado, posicionam-se

---

*imutáveis, sem qualquer atualização de forma, continua em movimentação, alterando-se, no tempo, o quadro de suas significações. O fenômeno se explica por força, principalmente, da maleabilidade dos planos semântico e pragmático da linguagem. A dimensão sintática, mais rígida e, portanto, resistente a mutações, mostra-se morosa e tardia. Modifica-se, mas somente pela dinâmica incessante dos outros dois ângulos da concepção semiótica.” (Ibidem, p. 109).*

<sup>87</sup> DONEDA, Danilo. *Op. Cit.*, p. 54-55.

interesses fazendários na coleta e emprego das informações relativas aos contribuintes e, de outro lado, interesses dos contribuintes em proteger sua privacidade. Em jogo, portanto, o direito/dever de investigação em contraposição ao direito ao sigilo.

## **CAPÍTULO 2 COLETA DE DADOS DE TRANSCENDÊNCIA FISCAL: DIREITOS E LIMITES**

### **2.1 A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS DEVERES INSTRUMENTAIS**

A premente necessidade de informações impôs o aumento exponencial de direitos outorgados à Administração Tributária e, reflexamente, de deveres exigidos dos particulares, diretamente relacionados ao fornecimento destes dados. Para o desempenho da fiscalização, o legislador instituiu inúmeros deveres jurídicos aos administrados para municiar a Administração Tributária de informações hábeis a confirmar ou infirmar o fiel pagamento de tributos. Tais deveres encontram-se previstos no art. 113 do Código Tributário Nacional, denominados de “obrigações acessórias”: *“A obrigação tributária é principal ou acessória.”*

As chamadas “obrigações acessórias” são correlatos ao direito de a Fazenda Pública fiscalizar as atividades econômicas dos contribuintes. A Administração Tributária deve empregar instrumentos capazes de identificar os eventos tributários, pois de nada adiantaria os agentes fiscais deterem vastos poderes para constituir o crédito tributário e, concomitantemente, escassos mecanismos de fiscalização. O Fisco deve ser capaz de investigar os contribuintes para concretizar o seu direito de arrecadar, de forma direta, o que o faz por meio do exame de locais, livros e mercadorias, por seus agentes e por meios indiretos, a partir das informações fornecidas por particulares com o fito de verificar todas as manifestações de riqueza do contribuinte que potencial e efetivamente originem fatos jurídicos tributários.

A Administração Tributária, tal como a Administração Pública *lato sensu*, desenvolve atividades voltadas aos interesses da coletividade, razão pela qual se submete a um regime jurídico especial, o que lhe impõe determinados ônus e restrições, embora a ela sejam atribuídas prerrogativas das quais não dispõem os particulares. Sendo assim, para atingir os fins legalmente estipulados (no caso da Administração Tributária, o arrecadatório), deve ter os meios jurídicos próprios, como assinala Celso Antônio Bandeira de Mello: *“Tendo em vista os interesses que lhe cumpre proteger, realizar e assegurar, a Administração está adornada de prerrogativas que lhe são conferidas pelo sistema normativo a fim de que sua atuação possa objetivar eficazmente os escopos consagrados como próprios da*

*coletividade – internos ao setor público.*<sup>88</sup>

A informação tributária e os métodos de obtenção devem se relacionar com a organização administrativa que, por sua vez, deve estar em consonância com a concreta realidade tributária que norteia o País, de forma a viabilizar uma eficaz atuação na verificação das ocorrências de interesse fiscal<sup>89</sup>.

Conforme já demonstrado, ao lado da atividade de investigação exercida fisicamente no estabelecimento do contribuinte, a Administração emprega outros meios de fiscalização, daí exsurge a importância dos particulares como fonte de informações para fins fiscais, os próprios contribuintes ou terceiros com os quais possuam relações econômicas, profissionais ou financeiras, *v.g.*, o fornecimento de informes tributários por instituições financeiras<sup>90</sup> (ou ainda fontes autônomas de informação, como a Internet).

Esses deveres, denominados erroneamente de “obrigações acessórias” pela Lei n. 5.172/66, estão situados no conseqüente de normas jurídicas tributárias e compreendem as ações realizadas pelos sujeitos passivos visando: (i) à constituição do crédito tributário, nos tributos sujeitos ao “autolancamento”; (ii) à cooperação com a fiscalização tributária para o efetivo cumprimento das funções a ela designadas, fornecendo informações a respeito do cumprimento das obrigações tributárias ou de suas atividades (desde que de interesse para a arrecadação tributária), assegurando o controle sobre o adimplemento da prestação pecuniária tempestiva e exatamente como previsto na lei<sup>91</sup>; (iii) à inclusão do contribuinte na posição de isento ou imune<sup>92</sup>.

---

<sup>88</sup> Evidencia Celso Antônio Bandeira de Mello, que as prerrogativas concedidas à Administração Pública não decorrem da sua posição como órgão do poder, mas defluem da qualidade dos interesses por ela tutelados (podendo-se dizer o mesmo no que atine à Administração Tributária): “*Bem por isso, a utilização de suas prerrogativas só é legítima quando manobrada para a realização de interesses públicos e na medida em que estes sejam necessários para satisfazê-los.*” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de direito administrativo*. 2. ed. São Paulo: RT, 1990, p. 103).

<sup>89</sup> MARTINEZ, Juan Lopez. *Op. Cit.*, p. 45.

<sup>90</sup> As instituições financeiras e entes assemelhados encontram-se imbuídas do dever de prestar informações às autoridades fiscais da Receita Federal do Brasil nas hipóteses de fiscalização-vigilância e fiscalização-intermitente (arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001, conforme será exposto nos item 4.4.1 e 4.4.2).

<sup>91</sup> JARACH, Dino. *O fato imponível*. 2. ed. São Paulo: RT, 2004, p. 50.

<sup>92</sup> Vale destacar os deveres instrumentais que correspondem à apresentação de

O objeto do dever instrumental será sempre um comportamento não-pecuniário de fazer ou não-fazer algo, tal como legislador evidenciou no art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional: “*A obrigação acessória (...) tem por objeto as prestações, positivas ou negativas*”. Os deveres instrumentais são exigidos de particulares chamados para colaborar com a Fazenda Pública, por meio de comportamentos positivos, como a expedição de notas fiscais, apresentação de declarações, e negativos, como a manutenção da escrituração em local acessível aos agentes fazendários<sup>93</sup>.

Cumprido ressaltar ainda que esses deveres instrumentais não são uma realidade acessória em relação à obrigação tributária, como permitiria concluir uma interpretação literal da redação dos arts. 113 e seguintes da Lei n. 5.172/66. O emprego da terminologia “acessória” é incorreto, conquanto o legislador tenha pretendido relacionar mediatamente os deveres instrumentais à atividade tributária. Esses deveres, embora pressuponham a existência lógica da obrigação tributária, dispensam o seu efetivo surgimento.

Como observa Paulo de Barros Carvalho, os deveres instrumentais não apresentam a acessoriedade como característica, pois há situações nas quais o cumprimento dos deveres instrumentais não é acompanhado da existência da obrigação tributária<sup>94</sup>. Isso demonstra que os deveres instrumentais independem da obrigação tributária<sup>95</sup> e, mesmo na hipótese de extinção ou não surgimento da obrigação, mantém-se a exigência de cumprimento do dever instrumental<sup>96</sup>. Caso o

---

requerimentos por meio dos quais o particular demonstra o preenchimento das condições e dos requisitos para a concessão de isenção, como preceitua artigo 179 do Código Tributário Nacional. Exemplifica-se com o requerimento para o gozo de isenção de IOF sobre operações de financiamento para aquisição de automóveis de passageiros para indivíduos portadores de deficiência física (art. 72, IV, da Lei nº 8.383/91).

<sup>93</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *O regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1981, p. 26.

<sup>94</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário...*, p. 293-294.

<sup>95</sup> Para Rafael Bielsa, o atributo “acessório” seria cabível para as “obrigações” exigíveis do contribuinte (portanto vinculadas a uma obrigação tributária) e as “obrigações” devidas por terceiros, deveriam ser denominadas “principais”. (BIELSA, Rafael. *Estudios de derecho público*. Buenos Aires: Depalma, 1951. v. 2: Derecho Fiscal, p. 179).

<sup>96</sup> Como observa Antonio Berliri, a relação entre obrigação tributária e os deveres instrumentais é de autonomia, uma vez que ambas independem umas das outras, isto é, o surgimento da obrigação tributária não necessita, em todas as hipóteses, do cumprimento de deveres instrumentais, bem como os últimos podem surgir sem a presença da obrigação tributária. (BERLIRI,

sentido do termo “acessório” significasse que o dever instrumental deveria seguir a sorte da obrigação tributária principal, caso inexistisse a última: “(...) *nenhum dever poderia mais prender o contribuinte (ou alguém a ele relacionado), compelindo a fazer, não-fazer ou suportar algo (sob pena de uma sanção qualquer), pois accessorium sequitur suum principale.*”<sup>97</sup>

Nesta toada, os deveres instrumentais são exigidos também nas hipóteses de isenção ou de imunidade<sup>98</sup>, pois o gozo de ambas tem como requisito o cumprimento de deveres instrumentais aptos a comprovar a situação do particular. Como prescreve o art. 175, parágrafo único do Código Tributário Nacional: “*A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.*”

No caso de não-incidência, pura e simples, por sua vez, não há o dever instrumental, haja vista a inexistência no ordenamento jurídico da regra-matriz de incidência tributária. E, portanto, enquanto inexistir a norma jurídica tributária, desnecessário é o cumprimento de deveres instrumentais<sup>99</sup>.

O qualificativo “acessório” deveria ser empregado apenas aos deveres que integram relações jurídicas que acompanham a obrigação tributária, cujo objeto corresponde a juros e correção monetária, que dependem intrinsecamente da obrigação tributária<sup>100</sup>.

Além disso, as “obrigações acessórias” não são obrigações propriamente ditas, mas deveres instrumentais ou formais. Esta denominação mostra-se mais

---

Antonio. *Principios de derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971. v. 2, p. 79-80).

<sup>97</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *O regulamento no direito...*, p. 29.

<sup>98</sup> Nesta toada, entende-se pela incorreção da terminologia empregada por Renato Alessi e Gaetano Stammati, que apresentam as “obrigações acessórias” como deveres de contorno (ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. *Istituzioni di diritto tributario*. Turim: Unione Tipografico, s/d., p. 40). Tal crítica resulta da existência de “deveres de contorno” que não circundam as obrigações tributárias, como o dever de prestar informações por contribuintes imunes ou isentos.

<sup>99</sup> Há que se ressaltar exceção representada pela exigência de apresentação de Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica (DSPJ) das empresas que permanecerem inativas durante o exercício financeiro, conforme prescreve a Instrução Normativa RFB nº 990, de 22 de dezembro de 2009.

<sup>100</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 702.

correta, uma vez que não há conteúdo pecuniário no dever acometido aos particulares, não sendo redutível a uma expressão economicamente apreensível<sup>101-102</sup>.

Segundo Paulo de Barros Carvalho<sup>103</sup>, para ser assim denominada, a obrigação tributária deve ter a sua prestação aferível patrimonialmente, sob pena de ser considerada uma relação jurídica de outra natureza. Essa concepção advém da doutrina civilista<sup>104</sup>, que tradicionalmente entende diferir a “obrigação” das demais relações jurídicas por ser mensurável o valor pecuniário de seu objeto.

A característica da patrimonialidade da obrigação não advém apenas da doutrina civilista contemporânea, mas remonta às *Institutas* (livro III, título XIII): “*Obligatio est juris vinculum, quo necessitate adstringimur alicujus solvendae rei, secundum nostrae civitatis jura*” (Obrigação é o vínculo jurídico pelo qual estamos obrigados a pagar alguma coisa, segundo o direito de nossa cidade)<sup>105</sup>. Contudo, como aponta Washington de Barros Monteiro, diversos defeitos são verificados nesta definição, tal como a preferência pelo pólo passivo da relação obrigacional em detrimento do pólo ativo, bem como a ausência de diferenciação entre a obrigação no sentido técnico e qualquer outro dever juridicamente exigível. Para o autor, a

---

<sup>101</sup> Corroboram esse entendimento: BERLIRI, Antonio. *Op. Cit.*, p. 83; ATALIBA, Geraldo. *Empréstimos públicos e seu regime jurídico*. São Paulo: RT, 1973, p. 2; CARRAZZA, Roque Antonio. *O regulamento no direito...*, p. 23. Em sentido contrário: BORGES, Arnaldo. *O sujeito passivo da obrigação tributária*. São Paulo: RT, 1981, p. 46; BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 38-39; e ZOCKUM, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 81

<sup>102</sup> Frise-se que a cominação de sanções pecuniárias pelo descumprimento das indigitadas “obrigações acessórias” previstas genericamente no art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional não altera sua natureza, tendo em vista que as penalidades encontram-se inseridas no conseqüente de outra norma jurídica, cujo fato jurídico relata o não-atendimento do dever jurídico inserido na “obrigação acessória” localizada no conseqüente da norma jurídica tributária primária.

<sup>103</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas “obrigações acessórias”. *Revista de Direito Público*, São Paulo, a. 4, v. 17, p. 384, jul./set. 1971.

<sup>104</sup> Assim assevera Washington de Barros Monteiro: “A prestação há de ser sempre suscetível de aferição monetária; ou ela tem fundo econômico, pecuniário, ou não é obrigação, no sentido técnico e legal.” (MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. parte 1: *Direito das obrigações*, p. 10). No mesmo sentido: DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. Teoria geral das obrigações. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 33; e PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 5. Em sentido contrário: PONTES DE MIRANDA. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. t. 4, p. 40.

<sup>105</sup> MOREIRA ALVES, José Carlos. *Direito romano*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. v. 2, p. 11.

palavra “*obligatio*” é recente, pois o vocábulo primitivo empregado era “*nexum*”, derivado de “*nectere*” (atar, unir, vincular). O “*nexum*” compreendia a sujeição da própria pessoa, isto é, um direito de garantia sobre a pessoa física do obrigado e, em caso de inadimplemento, o processo executivo atingia o seu próprio corpo. Com o decorrer do tempo, tornou-se um direito sobre os bens do devedor. Já o termo “*obligatio*” tem a mesma conotação, isto é, representa a submissão do devedor ao credor, inicialmente com o próprio corpo, e em momento posterior, após a vigência da Lei *Poetelia Papiria*, pela responsabilidade patrimonial<sup>106</sup>.

Opta Paulo de Barros Carvalho pela denominação “*deveres instrumentais ou formais*”, pois o termo “instrumentais” remete à idéia de “(...) *instrumento de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários.*”<sup>107</sup> Já a palavra “formais” significa que: “*Ele (Estado) pretende ver atos devidamente formalizados, para que possa saber da existência do liame obrigacional que brota com o acontecimento fático, previsto na hipótese da norma.*”<sup>108</sup> Esses deveres possuem um nítido caráter instrumental em relação ao sistema tributário, pois são necessários para o controle das atividades desempenhadas pelos particulares, evitando a sonegação e a evasão fiscal.

Os deveres instrumentais compõem uma gama de deveres afeitos aos contribuintes e terceiros que não apresentam homogeneidade, embora todos sejam voltados a atender aos “*interesses da arrecadação ou fiscalização dos tributos*”, conforme prevê o art. 113, § 2º, do CTN<sup>109</sup>. Portanto, não se trata de um dever de pagar uma quantia aos cofres públicos a título de débito tributário, previsto no conseqüente de uma norma jurídica tributária. Constitui um dever que está indiretamente ligado à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

No entanto, o conteúdo da expressão “*interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos*” é vago e impreciso. Sendo assim, o que se pode concluir é que os deveres instrumentais não podem ser exigidos caso estejam voltados a

---

<sup>106</sup> MONTEIRO, Washington de Barros. *Op. Cit.*, p. 4-6.

<sup>107</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário...*, p. 294.

<sup>108</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>109</sup> “Art. 113. (...) § 2º *A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*”



outros objetivos que não os estritamente tributários. Os deveres instrumentais não são um fim em si mesmo. Denota-se da locução que os deveres instrumentais têm a finalidade de possibilitar e facilitar o fim último da Administração Tributária, voltado à aplicação das normas jurídicas tributárias.

Objetiva o legislador com a criação de normas jurídicas que prevejam em seus conseqüentes deveres instrumentais propiciar ao sujeito ativo, o agente fazendário competente, dados sobre a ocorrência de eventos tributários.

A abundância de deveres instrumentais previstos no ordenamento jurídico brasileiro torna útil sua classificação de acordo com os seguintes critérios: a) Quanto ao objeto: os deveres instrumentais compreendem condutas positivas ou negativas, isto é, fazer ou um não fazer no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.

Deveres instrumentais que prevêm um comportamento positivo (*“facere”*): prestar declarações, apresentar documentos, emitir notas fiscais, constituir o crédito tributário por meio de declarações (nos tributos sujeitos ao procedimento previsto no art. 150 do Código Tributário Nacional<sup>110</sup>).

Deveres instrumentais que prevêm um comportamento negativo (*“non facere”*): não receber mercadorias sem nota fiscal, não impedir ou dificultar a fiscalização dos agentes fazendários.

b) Quanto à finalidade: há deveres instrumentais preparatórios e de polícia tributária<sup>111</sup>. Os primeiros são os deveres voltados à constituição de normas jurídicas tributárias individuais e concretas: dever de prestar declarações, dever de formalizar a norma jurídica tributária nos tributos sujeitos ao autolançamento. Os últimos visam à descoberta dos eventos tributários e a exigência de eventuais débitos tributários caso o contribuinte não tenha constituído adequadamente a norma individual e concreta relativa a obrigação tributária ou deveres instrumentais (art. 194 e seguintes do CTN): fiscalização de agentes fazendários no estabelecimento do particular.

---

<sup>110</sup> "Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa."

<sup>111</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *O regulamento no direito...*, p. 27-28

c) Quanto aos sujeitos passivos: os deveres instrumentais são impostos aos próprios sujeitos passivos da obrigação tributária ou a terceiros relacionados econômica, política e financeiramente com os contribuintes.

Portanto, dentre as relações que vinculam o sujeito passivo da obrigação tributária há os deveres de: emitir notas fiscais, apresentar declaração de rendimentos. Os deveres que recaem sobre terceiros: dever do tabelião ou da instituição financeira de prestar informações sobre os bens ou negócios do sujeito passivo da obrigação tributária.

d) Quanto aos efeitos jurídicos: há deveres que, quando realizados, têm como função apenas dar ciência à Fazenda Pública de eventos tributários ou viabilizar o conhecimento dos eventos tributários diretamente pelo Fisco (v.g. ao não impedir a fiscalização). Porém, há deveres instrumentais que resultam na edição de normas jurídicas, nos tributos sujeitos ao “lançamento por homologação”, consoante dispõe o art. 150 do Código Tributário Nacional, nos quais o próprio sujeito passivo do dever instrumental constitui norma jurídica individual e concreta, a partir de um procedimento de aferição e quantificação do “*quantum debeatur*”<sup>112</sup>.

Portanto, nesses tributos não há verdadeiramente lançamento, em que pese à denominação prevista na legislação tributária, eis que não há qualquer atividade do Fisco para a constituição da obrigação tributária, tampouco para sua extinção, razão pela qual se atribui a nomenclatura “lançamento” apenas para o ato administrativo de competência exclusiva da autoridade pública<sup>113</sup>, previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional.

---

<sup>112</sup> Assim entende Eurico Marcos Diniz de Santi: “Do mesmo modo que o ato-norma administrativo de lançamento tributário, o ato-norma de formalização instrumental veicula os enunciados que constituem a norma jurídica individual e concreta, mediante os suportes físicos (livros de controle, guias de arrecadação) previstos pelas regras que disciplinam a sua formalização. (...) O ato-norma administrativo de lançamento realizado pela agente administrativo pressupõe ou não em seu suporte fático a colaboração do sujeito passivo. Diversamente, o ato-norma de formalização do sujeito passivo, que declara em linguagem normativa aquela relação jurídica tributária efectual, é posto pelo próprio sujeito passivo, como dever instrumental regulado pela regra-matriz de dever instrumental que prevê o modo de produção desta norma individual e concreta.” (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 187-188).

<sup>113</sup> Entende-se o lançamento como procedimento que culmina com a produção de ato administrativo, por meio do qual é constituída a norma jurídica tributária individual e concreta, o mesmo ocorrendo com o auto de infração. Nesse sentido, identifica-se no presente estudo o lançamento com natureza dúplice, ora como ato ora como procedimento.

### 2.1.1 Deveres Formais de Suportar

Um dos modos de agir dos agentes fazendários ao fiscalizarem os sujeitos passivos corresponde ao exame de mercadorias, livros de escrituração comercial e fiscal, arquivos, documentos, papéis dos comerciantes, industriais ou produtores e comprovantes de lançamentos. Este meio de controle direto das atividades desempenhadas pelos contribuintes corresponde às fiscalizações realizadas por agentes fiscais no interior das pessoas jurídicas, com o escopo de verificar a correspondência entre as informações prestadas e a real situação do sujeito passivo.

Trata-se do direito subjetivo da Fazenda Pública à verificação dos eventos passíveis de ensejar a incidência tributária, o adimplemento dos débitos tributários pelos contribuintes, bem como o correto cumprimento de deveres instrumentais pelos particulares. Em contrapartida, detêm os sujeitos passivos o dever de colaborar com a investigação, suportando a fiscalização. James Marins apresenta a relação jurídica composta pelo direito de fiscalizar e pelo dever instrumental de suportar: “(...) *a relação jurídica subjacente à atividade fiscalizatória implica na disciplina legal do dever de fiscalizar ao qual corresponde um direito subjetivo público da Administração ('potestã', ou 'potestade'), e no dever de suportar a fiscalização que se constitui em liame obrigacional de caráter não patrimonial a sujeitar o cidadão contribuinte em sua liberdade em prol do interesse público (...)*”<sup>114</sup>

Correlato ao direito da Fazenda Pública investigar o contribuinte há o dever do sujeito passivo de não turbar ou obstar essa atividade, ou seja, um “não-fazer”. O dever de suportar a atividade fiscalizatória consiste no dever do contribuinte de conservar os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal<sup>115</sup> e os

---

<sup>114</sup> MARINS, James. *Op. Cit.*, p. 220.

<sup>115</sup> Extreme de dúvidas é a obrigação de o contribuinte conservar os livros obrigatórios definidos nas leis comerciais, passíveis de exame pelas autoridades fiscais. Todavia, o *caput* do art. 195 autoriza os agentes fazendários a verificarem todos os livros e papéis em posse dos comerciantes, industriais ou produtores, razão pela qual se, durante a atividade de fiscalização, o agente se deparar com livros não-obrigatórios, tem o direito de examiná-los. Entretanto, por não serem obrigatórios, não podem obrigar o contribuinte a exibi-los. (MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código...*, p. 756-757).

comprovantes dos lançamentos nele efetuados, de se abster de impedir a coleta de dados de interesse fiscal operada pelos agentes fazendários<sup>116</sup>, incluindo ainda a prestação de informações, esclarecimentos, exibição de livros ou documentos, entre outros, tornando possível o labor do agente público. Em síntese, inoponível o sigilo comercial ante o poder investigatório da Fazenda Pública.

Conforme sintetizam Marcos Vínicius Néder e Maria Teresa Martínez Lopez<sup>117</sup>, a pessoa jurídica deve manter os livros, documentos e papéis relativos à sua atividade, ou que se encontrem vinculados a atos ou operações que alterem ou possam alterar a sua situação patrimonial. Da mesma forma, os comprovantes atinentes a fatos que reflitam em lançamentos contábeis de exercícios futuros deverão ser guardados até que se opere a decadência (art. 37 da Lei nº 9.430/96<sup>118</sup>).

Além deles, todos os documentos de interesse da Administração Tributária devem ser preservados para eventual apresentação aos agentes fiscais, tais como controles de caixa, declarações prestadas por beneficiários de rendimentos, documentos que atestem a aquisição de bens do ativo permanente e documentos relativos a compras efetuadas de forma conjunta por sociedades coligadas.

Os livros e documentos poderão ser examinados fora do estabelecimento do contribuinte, desde que lavrado termo escrito de retenção no qual deve ser especificadas a quantidade, espécie, natureza e condições dos livros e documentos retidos. Na hipótese de comprovarem a prática de ilícito penal ou tributário os originais retidos não serão devolvidos, extraindo-se cópia para entrega ao

---

<sup>116</sup> O contribuinte tem o dever de se abster de tentar impedir ou dificultar as operações empreendidas por agentes fiscais (MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 1984, p. 252). A atividade fiscalizatória não se confunde com o resultado da fiscalização. Portanto, o contribuinte poderá se opor aos efeitos do eventual lançamento, mas não inibir a fiscalização, salvo no caso de irregularidades ou ilegalidades. Nesse sentido: TRF-4ª Região. Primeira Turma. Agravo de Instrumento 93.04.05876-7/RS. Rel. Des. Ari Pargendler, Julgado em 22/04/93, DJ: 26/05/93.

<sup>117</sup> NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 120-121.

<sup>118</sup> "Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios."

interessado<sup>119</sup>. Nos demais casos, os originais serão devolvidos mediante recibo (art. 35 da Lei nº 9.430/96<sup>120</sup>).

Em âmbito federal a fiscalização se inicia com a expedição de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), concebido pela Secretaria da Receita Federal por meio da Portaria SRF nº 1.265/99 e que atualmente encontra respaldo legal na Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007. Segundo leciona José Antonio Minatel, o MPF consiste no: “(...) *ato administrativo concreto, individual, de competência da autoridade hierárquica que detém o poder de comandar grupo de agentes do Fisco em determinada jurisdição administrativa (...)*”.<sup>121</sup> Corresponde a ato administrativo preparatório indispensável ao surgimento dos atos posteriores, como o lançamento e a imposição de penalidades. O MPF dá ciência ao sujeito passivo dos elementos considerados pela fiscalização ao iniciar o procedimento de verificação e quais os pontos de investigação.

Caso o contribuinte resista à fiscalização, se recusando a autorizar o acesso dos fiscais ao seu estabelecimento, domicílio fiscal ou qualquer outro local onde se desenvolvem suas atividades, ou onde se encontrem bens de sua posse ou propriedade<sup>122</sup>, poderá o Secretário da Receita Federal do Brasil<sup>123</sup> determinar

---

<sup>119</sup> Caso o agente fiscal extravie documento do sujeito passivo do qual tenha guarda em razão da função, sonégá-lo, inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social, comete crime funcional contra a ordem tributária, previsto no art. 3º, I, da Lei nº 8.139/90.

<sup>120</sup> "Art. 35. *Os livros e documentos poderão ser examinados fora do estabelecimento do sujeito passivo, desde que lavrado termo escrito de retenção pela autoridade fiscal, em que se especifiquem a quantidade, espécie, natureza e condições dos livros e documentos retidos. § 1º Constituinte os livros ou documentos prova da prática de ilícito penal ou tributário, os originais retidos não serão devolvidos, extraindo-se cópia para entrega ao interessado. § 2º Excetuado o disposto no parágrafo anterior, devem ser devolvidos os originais dos documentos retidos para exame, mediante recibo.*"

<sup>121</sup> MINATEL, José Antonio. Mandado de procedimento fiscal (MPF) como condição de validade do lançamento tributário. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 2002. v. 6, p. 42-43.

<sup>122</sup> Ressalvada a inviolabilidade de domicílio, também denominado sigilo domiciliar, prevista no art. 5º, XI, da Constituição, que visa impedir que terceiros invadam o espaço físico no qual o indivíduo se recolhe para preservar a sua vida privada, salvo nas hipóteses de consentimento do morador, ou em caso de flagrante delito ou desastre, para prestar socorro, ou ainda, durante o dia, por força de determinação judicial. Trata-se da “projeção espacial” do indivíduo, seja o local onde se recolhe ou desenvolve suas atividades profissionais. O termo “domicílio” ou “casa” é interpretado pelo Supremo Tribunal Federal como destaca Paulo Gustavo Gonet Branco: “(a) *qualquer compartimento habitado; (b) qualquer aposento ocupado de habitação coletiva e (c) qualquer compartimento privado onde alguém exerce profissão ou atividade.*” (MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva,

Regime Especial de Fiscalização (REF) para cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo (art. 33, II, da Lei nº 9.430/96<sup>124</sup>) Citem-se como exemplos de regime especial de fiscalização: a permanência ininterrupta de agentes fiscais no estabelecimento do contribuinte; a redução, à metade, dos períodos de apuração e dos prazos de recolhimento de tributos; e a exigência de comprovação sistemática do cumprimento de obrigações tributárias (art. 33, § 2º, da Lei nº 9.430/96).

Poderá ser aplicado regime especial de fiscalização caso o contribuinte se recuse injustificadamente a exibir livros e documentos nos quais se assenta a escrituração de suas atividades ou, quando intimado, deixe de fornecer informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, caracterizando-se embaraço à fiscalização, previsto no art. 33 da Lei nº 9.430/96<sup>125</sup>. Vale ressaltar que, se necessário for, os agentes fiscais poderão requisitar auxílio de força policial, nos termos do art. 200 do CTN<sup>126</sup>.

Nessas hipóteses, constatada a ocorrência de eventos conversíveis em fatos jurídicos tributários, compete às autoridades fiscais constituir o crédito tributário, por intermédio do lançamento por arbitramento, além de aplicar as penalidades cabíveis, previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Embora o art. 195 do CTN preveja que: "*Para os efeitos da legislação*

2009, p. 431).

<sup>123</sup> A Instrução Normativa RFB nº 979, de 16 de dezembro de 2009, ao regular o Regime Especial de Fiscalização delega competência para aplicação do REF aos: Superintendentes da Receita Federal do Brasil, em relação aos sujeitos passivos com domicílio na sua região fiscal; Coordenador-Geral de Fiscalização e Coordenador-Geral de Administração Aduaneira (art. 3º, I e II); Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil nas hipóteses arroladas nos incisos IV a VII do *caput* do art. 2º da referida INRFB (art. 5º, § 1º).

<sup>124</sup> "Art. 33. A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pelo sujeito passivo, nas seguintes hipóteses: (...) II - resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde se desenvolvam as atividades do sujeito passivo, ou se encontrem bens de sua posse ou propriedade;"

<sup>125</sup> "Art. 33. (...) I - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;"

<sup>126</sup> "Art. 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção."

*tributária, não têm aplicação 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 exhibi-los*", o que atribuiria aos agentes fazendários ampla liberdade para investigar as atividades dos sujeitos passivos, esta liberdade não é irrestrita.

Trata-se de uma regra voltada ao legislador ordinário e ao aplicador do direito. Em relação ao primeiro, determina que a elaboração de enunciados prescritivos referentes à fiscalização tributária não deve restringir os procedimentos investigatórios; quanto ao segundo, prescreve que, caso exista norma limitativa do procedimento fiscalizatório, não deve aplicá-la, em razão da supremacia hierárquica que a norma geral veiculada pelo CTN, lei ordinária recepcionada com status de lei complementar pela Constituição de 1988, apresenta em face das demais leis ordinárias e diplomas infralegais.

Destaca Paulo de Barros Carvalho<sup>127</sup> que o art. 195 não prescreve uma regra autoritária, mas uma imposição inafastável que viabiliza o exercício do dever de fiscalizar incumbido aos agentes fazendários. Há que se notar que o enunciado efetivamente atribui às autoridades fazendárias prerrogativas consideráveis de acesso às informações comerciais e financeiras dos contribuintes, porém, somente dessa forma a Fazenda Pública competente poderá exercer sua função fiscalizadora<sup>128</sup>. Nessa toada, os fiscais não podem ser obstaculizados, salvo por determinados limites constitucionais à atividade investigatória, principalmente os direitos e garantias individuais.

Nada obstante, a fiscalização deve se restringir aos elementos de interesse, isto é, está vedado o exame de livros, mercadorias, entre outros, que não se relacionem com objeto da investigação, sob pena de caracterizar desvio de poder da autoridade<sup>129</sup>, nos termos da Súmula 439 do Supremo Tribunal Federal<sup>130</sup>.

---

<sup>127</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário...*, p. 536.

<sup>128</sup> O Código Civil também excetua os agentes fiscais das limitações impostas ao exame da escrituração, em consonância ao estipulado no art. 195 do CTN: "Art. 1.193. *As restrições estabelecidas neste Capítulo ao exame da escrituração, em parte ou por inteiro, não se aplicam às autoridades fazendárias, no exercício da fiscalização do pagamento de impostos, nos termos das respectivas leis especiais.*"

<sup>129</sup> Esse é o entendimento de Luciano Amaro: "*Desse modo, a fiscalização tem, em regra, o direito de examinar livros, documentos, faturas, notas, registros, mercadorias, não se lhe podendo*

Outro limite se impõe ao exame dos livros e documentos de interesse fiscal: o temporal. O art. 196 do Código Tributário Nacional<sup>131</sup> prevê que a autoridade fiscal que proceder ou presidir as diligências de fiscalização lavrará os termos para que se formalize o início da atividade, preferencialmente em um dos livros fiscais exibidos pelo contribuinte, e quando separado deles deverá entregar ao fiscalizado uma cópia autenticada na qual constem os termos que demarcam o início da fiscalização.

Conforme dispõe o referido artigo, o termo de início da fiscalização demonstra o ponto de partida do trabalho de investigação junto ao particular e tem eficácia sobre a exclusão da espontaneidade da “denúncia espontânea”. Para que a confissão exclua a responsabilidade pela infração, deve ser efetivada antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relativa ao ilícito, nos termos do art. 138, parágrafo único<sup>132</sup>. A denúncia espontânea elimina a responsabilidade pelo ilícito tributário desde que a denúncia acompanhe, caso necessário, o pagamento do tributo devido, bem como dos juros de mora, ou ainda, o depósito da importância exigida pela autoridade administrativa.

A Fazenda Pública deverá especificar os pontos sujeitos à fiscalização e os documentos a serem vistoriados, pois, embora o início da fiscalização retire a espontaneidade necessária à realização da “denúncia espontânea” pelo contribuinte, o contribuinte poderá se valer da denúncia em relação às demais matérias não

---

*opor as normas comerciais que negam ou limitam esse direito. É óbvio que todas as diligências ou exames pretendidos não de estar relacionados ao escopo da fiscalização, fora do que podem como acima registramos, caracterizar desvio de poder da autoridade.”* (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 481).

<sup>130</sup> Súmula nº 439 do STF – “Estão sujeitos a fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação.”

<sup>131</sup> “Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.”

<sup>132</sup> “Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”



suscitadas pelas autoridades fazendárias<sup>133</sup>.

Além disso, o termo inicial da fiscalização surte efeitos para a contagem do prazo decadencial, a teor do disposto no art. 173, parágrafo único, do CTN<sup>134</sup>, bem como comprova a legitimidade da atividade investigatória, como assevera Aliomar Baleeiro: *"A fixação e comprovação dessa data têm importância jurídica para prova da realidade e regularidade da diligência, mas sobretudo porque ela é ponto de partida da contagem de prazos de decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário."*<sup>135</sup>

O agente fazendário deverá ainda concluir a fiscalização em um determinado lapso temporal, tendo em vista que o procedimento não poderá perdurar indefinidamente no tempo, evitando prejuízos ou constrangimentos ao particular. Estipula o art. 7º do Decreto nº 70.235/72 que o procedimento fiscal terá prazo de sessenta dias, prorrogáveis por igual período, a contar (i) do ato de ofício, por escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo (ou seu preposto) da obrigação tributária; (ii) da apreensão de mercadorias, documentos ou livros; ou (iii) do começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada<sup>136</sup>.

A atividade de fiscalização não pode ultrapassar as balizas impostas pela legislação, sob pena de caracterizar crime de excesso de exação (art. 316, § 1º do Código Penal)<sup>137</sup>, bem como gerar a responsabilização civil do Estado e regressivamente do agente se comprovada a presença de dolo ou culpa, nos termos

---

<sup>133</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 357.

<sup>134</sup> "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: (...) Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

<sup>135</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. Cit.*, p. 991.

<sup>136</sup> Outrossim, estipula a Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, que o Mandado de Procedimento Fiscal-Fiscalização (MPF-F) e o Mandado de Procedimento Fiscal-Especial (MPF-E) terão prazo máximo de duração de cento e vinte dias, e o Mandado de Procedimento Fiscal-Diligência (MPF-D), prazo de sessenta dias (art. 11). Permite ainda a prorrogação dos prazos pela autoridade outorgante quantas vezes julgar necessárias, desde que não exceda em cada ato o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência (art. 12).

<sup>137</sup> "Art. 316. (...) § 1º - Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza: Pena - reclusão, de três a oito anos, e multa."

do art. 37, § 6º da Constituição de 1988<sup>138</sup>.

Prevê o parágrafo único do art. 195<sup>139</sup> que os livros de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados devem ser mantidos em conservação até a ocorrência da prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações às quais se relacionam. Todavia, o direito da Fazenda Pública poderá ser extinto mesmo antes do transcurso do prazo prescricional, quando operada alguma das hipóteses de extinção do “crédito tributário”<sup>140</sup> previstas no art. 156 do Código Tributário Nacional, situações em que a Administração Tributária não tem mais interesse na manutenção dos documentos. Portanto, onde se lê “prescrição dos créditos tributários” deve ser interpretado como “extinção da obrigação tributária”, locução mais abrangente que traduz melhor o período no qual deve o contribuinte manter os livros de interesse fiscal, vale dizer, enquanto as obrigações tributárias não forem extintas.

Dessa forma, caso o agente fiscal solicite documentos que extrapolem o período passível de exigência, por já ter se operado a decadência ou a prescrição, o contribuinte poderá se recusar a colaborar. Poderá ainda se negar, motivadamente, a colaborar se ilegais a exigências, sem caracterizar embaraço à fiscalização ou demais sanções administrativas, a exemplo dos regimes especiais de tributação do art. 33 da Lei nº 9.430/96, ou penais, tal como a pena de reclusão de dois a cinco anos e multa se configurado o tipo previsto no art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90<sup>141</sup>.

Atualmente, observa-se que a função de fiscalização desenvolvida pela autoridade fiscal tem se alterado, de fiscalizações realizadas junto aos

---

<sup>138</sup> "Art. 37. (...) § 6º - As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa."

<sup>139</sup> "Art. 195. (...) Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referam."

<sup>140</sup> Coaduna-se com a crítica formulada por Paulo de Barros Carvalho à imprópria menção à expressão “crédito tributário” no art. 156 do Código Tributário Nacional, na medida em que, com o desaparecimento do crédito, um dos aspectos da relação jurídica obrigacional, decompõe-se a obrigação tributária. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário...*, p. 453).

<sup>141</sup> "Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;"

estabelecimentos comerciais, industriais dos contribuintes, para o exame de dados informatizados fornecidos por contribuintes ou terceiros, a seguir examinados.

### 2.1.2 Deveres Formais de Informar

Conforme já demonstrado, atualmente ao contribuinte foi atribuído o dever de apresentar inúmeras informações à Fazenda Pública, por força da imposição de deveres instrumentais instituídos pela legislação tributária<sup>142</sup>. A mais significativa alteração na sistemática de arrecadação corresponde ao aumento da responsabilidade acometida ao contribuinte na apuração do próprio gravame e subsequente recolhimento, nos tributos sujeitos ao autolançamento.

Nessa hipótese, o contribuinte aplica a norma jurídica tributária descrevendo a ocorrência, apura o *quantum debeatur* e efetua o pagamento devido, sem a participação da autoridade fazendária, que dispõe de cinco anos para conferir a exatidão das informações apresentadas, de forma expressa ou tácita, conforme prevê o art. 150, do Código Tributário Nacional. Caso verifique algum erro, compete à Fazenda Pública exigir o pagamento do tributo devido com a aplicação das penalidades cabíveis, por meio da lavratura de lançamento substitutivo, a teor do disposto no art. 149, V, do CTN<sup>143</sup>.

A apresentação da declaração pelo contribuinte (Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, Guia de Apuração do ICMS - GIA, entre outras), quando não acompanhada do respectivo pagamento do *quantum debeatur* no vencimento, é suficiente para constituir a norma jurídica individual e concreta, não exigindo o posterior lançamento de ofício pela autoridade administrativa, bem como o procedimento administrativo e a notificação prévia, na esteira da atual jurisprudência pátria<sup>144</sup>. Trata-se de documento hábil para impor ao contribuinte o dever de pagar o

---

<sup>142</sup> Conforme demonstrado no item 1.2.

<sup>143</sup> "Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;"

<sup>144</sup> O Superior Tribunal de Justiça é firme nesse sentido: "TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITO DE FINSOCIAL DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO VENCIMENTO. DCTF. DECADÊNCIA AFASTADA. PRAZO PRESCRICIONAL CONSUMADO.

tributo apurado. Nessa hipótese, dispensa-se a notificação e o processo administrativo prévios e, caso não haja o respectivo pagamento, a declaração enseja a inscrição direta em Dívida Ativa com a posterior emissão de Certidão de Dívida Ativa, que permite a propositura de Execução Fiscal<sup>145</sup>.

Além dos deveres de informar intrinsecamente relacionados com o “autolancamento”, outros inúmeros deveres são exigidos do contribuinte com o intuito de oferecer à autoridade fazendária informes de interesse fiscal, como evidencia o art. 4º, inc. IV, da Lei n. 9.784/99, que impõe aos cidadãos o dever de prestar informações solicitadas pela Administração e colaborar com o esclarecimento dos fatos<sup>146</sup>.

Tais deveres que instrumentalizam os desígnios arrecadatários do Estado têm por finalidade, além de (i) impor ao contribuinte o dever de constituir o crédito tributário sem participação do Fisco, que tem o direito de verificar a exatidão das informações apresentadas e o respectivo recolhimento do *quantum debeatur*, nos tributos sujeitos ao “autolancamento”, conforme prescrito no art. 150 do Código Tributário Nacional<sup>147</sup>; (ii) controlar a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo ao (ii.a) abastecer de informações a Fazenda Pública quanto à ocorrência de eventos tributários para que os agentes fiscais constituam a norma jurídica tributária

---

ART. 174 DO CTN. 1. A constituição do crédito tributário, na hipótese de tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorre quando da entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), ou de outro documento equivalente, determinada por lei, o que elide a necessidade de qualquer outro tipo de procedimento a ser executado pelo Fisco, não havendo, portanto, que se falar em decadência. A partir desse momento, em que constituído definitivamente o crédito, inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para a cobrança da exação, consoante o disposto no art. 174 do CTN. 2. Recurso especial não provido.” (Recurso Especial 1090248/SP, Rel. Ministro Castro Meira. Segunda Turma. Julgado em 02/12/2008, DJe 18/12/2008). Nesse mesmo sentido: Recurso Especial 1087958/RS. Rel. Ministra Eliana Calmon. Segunda Turma. Julgado em 18/12/2008, DJe 18/02/2009. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 1046318/RS. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. Julgado em 06/11/2008, DJe 01/12/2008. Agravo Regimental no Recurso Especial 842277/RS. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. Julgado em 04/11/2008, DJe 28/11/2008).

<sup>145</sup> Nesse sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário...*, p. 437; NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Op. Cit.*, p. 116.

<sup>146</sup> "Art. 4º São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo: (...) IV - prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos."

<sup>147</sup> "Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa."

mediante o lançamento, a teor do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional; (ii.b) confirmar os acontecimentos que ensejaram a incidência tributária para que os agentes fazendários verifiquem o adimplemento do débito tributário e para que lancem o tributo *ex officio* e a respectiva multa, caso verificadas disparidades entre os dados previamente apresentados e aqueles que dimanaram da atividade fiscalizatória.

A título exemplificativo menciona-se que a falta de declaração e a declaração inexata no atinente aos tributos federais, salvo nas exceções arroladas no texto constitucional e nos diplomas legais, implica a expedição de lançamento de ofício, acompanhado da cominação de multa de 75% (setenta e cinco por cento), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, passível de duplicação nos casos previstos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, ou de aumento de metade, caso o sujeito passivo não atenda, no prazo determinado, a intimação para (i) prestar esclarecimentos, (ii) apresentar os arquivos ou sistemas referidos nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91, ou (iii) apresentar a documentação técnica que possibilite a auditoria em relação aos usuários de sistema de processamento de dados (art. 44 da Lei nº 9.430/96).

Os deveres instrumentais são impostos não apenas aos contribuintes, mas a terceiros relacionados com os sujeitos passivos, que se encontram em posição de colaborar com a fiscalização tributária, fornecendo informações acerca do cumprimento das obrigações e deveres tributários exigidos dos contribuintes. O Código Tributário Nacional prevê em seu art. 197<sup>148</sup> um rol de terceiros aos quais está autorizada a requisição de informações para fins de arrecadação. Conforme a dicção deste dispositivo, são obrigados a informar à autoridade administrativa, mediante intimação escrita, sobre bens, negócios ou atividades de terceiros, os tabeliães, escrivães, os bancos, as empresas de administração de bens, os corretores, os inventariantes, os síndicos, entre outros. Porém, a obrigação de

---

<sup>148</sup> "Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros: I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício; II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; III - as empresas de administração de bens; IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; V - os inventariantes; VI - os síndicos, comissários e liquidatários; VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão."

prestar informações encontra limite no dever de sigilo profissional, nos termos do parágrafo único do art. 197<sup>149</sup>.

Sendo assim, constatados indícios de ocorrência de um evento não oferecido à tributação, vale dizer, não convertido em linguagem competente para o direito, compete à Fazenda Pública verificar o cumprimento das obrigações tributárias, por meio de intimações requisitando documentos do contribuinte, que tem o dever de informar a respeito dos acontecimentos relacionados com a atividade que desempenham, prestando declarações e esclarecimentos.

É manifesto o progressivo aumento dos deveres de informar acometidos a terceiros relacionados econômica, política e financeiramente com os contribuintes. Exemplifica-se essa tendência com as declarações exigidas de administradoras de imóveis, de cartões de crédito e instituições financeiras, a Dimob, a Decred e a Dimof, respectivamente<sup>150</sup>.

A Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (Dimob) é exigida das pessoas jurídicas e equiparadas: (i) que comercializarem imóveis que tiverem construído, loteado ou incorporado para esse fim; (ii) que intermediarem aquisição, alienação ou aluguel de imóveis; (iii) que realizarem sublocação de imóveis; (iv) constituídas para a construção, administração, locação ou alienação do patrimônio próprio, de seus condôminos ou sócios (art. 1º, da Instrução Normativa SRF nº 694, de 13 de dezembro de 2006<sup>151</sup>).

O descumprimento do dever de entregar a Dimob no prazo estabelecido ou apresentá-la com incorreções ou omissões, sujeita a pessoa jurídica à multa de: R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário, no caso de falta de entrega da declaração ou de entrega após o prazo; e cinco por cento, não inferior a R\$ 100,00

---

<sup>149</sup> "Art. 197. (...) Parágrafo único. *A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.*"

<sup>150</sup> Em 22 de dezembro de 2009, foi criada a Declaração de Serviços Médicos (Dmed) por meio da Instrução Normativa RFB nº 985, cuja apresentação à Receita Federal do Brasil foi imposta a pessoas jurídicas ou equiparadas, prestadoras de serviços de saúde e as operadoras de planos privados de assistência à saúde, a partir do exercício financeiro de 2011 (contendo informações referentes ao ano de 2010).

<sup>151</sup> Foram formalmente revogadas as Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal nº 304, de 21 de fevereiro de 2003, nº 316, de 3 de abril de 2003 e nº 576, de 1º de dezembro de 2005.

(cem reais), do valor das transações comerciais, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta (art. 4º). Já a omissão de informações ou a prestação de informações falsas na Dimob configura hipótese de crime contra a ordem tributária, consoante previsão no art. 2º, I, da Lei nº 8.137/90<sup>152</sup>, além da cominação de outras sanções cabíveis, bem como a aplicação do regime especial de fiscalização previsto no art. 33 da Lei nº 9.430/96<sup>153</sup>.

Às administradoras de cartões de crédito é exigida a apresentação da Declaração de Operações com Cartões de Crédito (Decred) por meio da qual são fornecidas informações sobre as operações efetuadas com cartão de crédito, concernentes à identificação dos usuários de seus serviços e os montantes globais mensalmente movimentados (art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 341, de 15 de julho de 2003).

A referida identificação é realizada, em relação aos titulares dos cartões de crédito e aos estabelecimentos credenciados, pelo número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ), enquanto os montantes globalmente movimentados compreendem: a) pagamentos efetuados no mês pelos titulares dos cartões, pessoa física ou jurídica, a qualquer título, independente da natureza jurídica da operação, inclusive decorrentes de acordos de caráter judicial ou extrajudicial, em relação a todos os cartões emitidos, inclusive adicionais; b) repasses efetuados no mês a todos os estabelecimentos credenciados, pessoa física ou jurídica, deduzindo-se os valores correspondentes a comissões, aluguéis, taxas e tarifas devidas à administradora de cartão de crédito (art. 2º).

A não apresentação da declaração ou sua apresentação de forma inexata ou incompleta acarreta à administradora de cartão de crédito as seguintes multas, que serão majoradas em 100% (cem por cento) na hipótese de lavratura de auto de

---

<sup>152</sup> "Art. 2º *Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;*".

<sup>153</sup> Há nítida violação ao princípio da legalidade, pois, conforme se evidenciará no item 2.3.2, ultrapassa-se as lindes da competência administrativa para expedição de normas infralegais a imposição de deveres cujo descumprimento caracteriza ilícito penal tributário. O mesmo ocorre com Declaração de Operações com Cartões de Crédito e a Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira.

infração: (i) R\$ 50,00 (cinquenta reais) por grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas; (ii) R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário ou fração, independentemente da sanção prevista no inciso I, na hipótese de atraso na entrega da Declared (art. 7º). A omissão de informações, retardo injustificado ou prestação de informações falsas na Declared são tipificados como crime, conforme previsão do art. 10 da Lei Complementar nº 105/01<sup>154</sup> e do art. 2º, I, da Lei nº 8.137/90, sem descurar das demais sanções cabíveis, além da possibilidade de imposição de regime especial de fiscalização previsto no art. 33 da Lei nº 9.430/96 (art. 8º).

A Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira (Dimof), por sua vez, é exigida de bancos de qualquer espécie, cooperativas de crédito e associações de poupança e empréstimo (art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 811, de 28 de janeiro de 2008). As mencionadas instituições financeiras prestarão informações sobre as seguintes operações realizadas pelos usuários de seus serviços em conta de depósitos ou conta de poupança: (i) depósitos à vista e a prazo; (ii) pagamentos efetuados em moeda corrente ou em cheques; (iii) emissão de ordens de crédito ou documentos assemelhados; e (iv) resgates à vista ou a prazo (art. 2º).

As informações compreendem a identificação dos titulares das operações financeiras pelo número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), e os montantes globais mensalmente movimentados<sup>155</sup>, considerados como: (i) o somatório dos lançamentos a crédito efetuados no mês, nos depósitos à vista e a prazo; (ii) o somatório dos lançamentos a débito efetuados no mês, vinculados às demais operações financeiras aludidas.

---

<sup>154</sup> "Art. 10. A quebra de sigilo, fora das hipóteses autorizadas nesta Lei Complementar, constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão, de um a quatro anos, e multa, aplicando-se, no que couber, o Código Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis. (...)."

<sup>155</sup> As instituições financeiras deverão apresentar as informações via Dimof na hipótese dos titulares das operações financeiras referidas no art. 2º da IN RFB nº 811/08 movimentarem a importância, em cada semestre, de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) no caso de pessoas físicas ou R\$ 10.000,00 (dez mil reais), no caso de pessoas jurídicas (art. 3º). Prevê o mesmo dispositivo que tais limites devem ser aplicados isoladamente em relação a cada um dos somatórios dos montantes globais movimentados e, caso o somatório no semestre, de qualquer um dos montantes globais movimentados, ultrapasse os valores supramencionados, as instituições financeiras deverão prestar as informações atinentes aos demais montantes globais movimentados mensalmente, ainda que sejam inferiores aos limites.



A falta de apresentação da Dimof ou sua entrega de forma inexata ou incompleta implicará à instituição financeira às seguintes penalidades, que serão majoradas em 100% (cem por cento), caso ocorra a lavratura de auto de infração: (i) R\$ 50,00 (cinquenta reais) por grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas; (ii) R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário ou fração, independentemente da sanção prevista no inciso I, na hipótese de atraso na entrega da Dimof (art. 7º). O art. 8º da IN RFB nº 811/08 prevê que a omissão de informações, o retardo injustificado ou a prestação de informações falsas na Dimof configura hipótese de crime, a teor do disposto no art. 10 da Lei Complementar nº 105/01 e no art. 2º da Lei nº 8.137/90, além das demais sanções cabíveis.

A criação de deveres instrumentais pelo ente federado competente para arrecadar a exação não é ilimitada, devendo se conformar a certas regras. Conquanto passíveis de regulação via diplomas infralegais, os deveres de informar devem ser instituídos por meio de lei, editada pelo sujeito competente, com observância dos direitos e garantias individuais, como o dever de sigilo, conforme será adiante demonstrado.

## 2.2 COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR NORMAS DE FISCALIZAÇÃO E DEVERES INSTRUMENTAIS

A competência para determinar os poderes fiscalizatórios dos agentes fazendários e os deveres instrumentais acometidos aos sujeitos passivos é repartida entre os entes federados, tal como as competências tributárias para a instituição de tributos. Sendo assim, cada pessoa política deve editar os deveres instrumentais necessários para a arrecadação de tributos de sua competência.

Para que os entes federados possam exercer as suas funções administrativas, demandam fontes de recursos para custeá-las. Para tanto, receberam competências tributárias que viabilizam a arrecadação. Compete ao Legislativo de cada ente federativo editar os respectivos gravames para que, vigente o diploma legal, sejam exigíveis as respectivas exações.

Nenhum ente federado que integra a República Federativa do Brasil possui “poder tributário”, mas tão somente “competência tributária”, conforme demonstra

Roque Antônio Carrazza: *“No Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em poder tributário (incontrastável, absoluto), mas, tão-somente, em competência tributária (regrada, disciplinada pelo direito). De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo.”*<sup>156</sup>

Sendo assim, cada pessoa política exerce a competência tributária repartida pelo constituinte, entendida como: *“(...) a possibilidade de criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.”*<sup>157</sup>

Já para Paulo de Barros Carvalho, a competência tributária possui viés legislativo, vinculado à idéia de criação de normas: *“A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.”*<sup>158</sup> Arremata, demonstrando uma concepção mais abrangente, ao albergar não apenas as normas tributárias que instituem tributos, mas também normas que impõem a observância de deveres instrumentais que viabilizam a atividade tributária:

*No plexo das faculdades legislativas que o constituinte estabeleceu, figura a de editar normas que disciplinem a matéria tributária, desde a que contemple o próprio fenômeno da incidência até aquelas que dispõem a propósito de uma imensa gama de providências, circundando o núcleo da regra-matriz e que tornam possível a realização concreta dos direitos subjetivos de que é titular o sujeito ativo, bem como dos deveres cometidos ao sujeito passivo.*<sup>159</sup>

---

<sup>156</sup> Prossegue Roque Antonio Carrazza: *“Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas política têm, no Brasil, poder tributário. Poder tributário tinha a Assembléia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o poder tributário retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as competências tributárias, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.”* (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 447-448). Nesse sentido afirma Geraldo Ataliba: SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional: parte geral*. 2 ed. São Paulo: RT, 1985, p. 59-62.

<sup>157</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional...*, p. 450.

<sup>158</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário...*, p. 218.

<sup>159</sup> *Ibidem*, p. 217-218.

Com o intento de discriminar as competências entre as pessoas políticas, o legislador constituinte utilizou dois critérios para evitar possíveis conflitos de competência, o material e o territorial. O critério material, segundo retrata Roque Antonio Carrazza, consiste na descrição dos fatos possíveis de ensejar a instituição de tributos. Em outras palavras, os entes federados são competentes para instituírem impostos sobre fatos genericamente referidos no texto constitucional, evitando assim as invasões de competência impositiva entre as pessoas políticas<sup>160</sup>.

Todavia, apenas o critério material não é capaz de evitar os conflitos de competência, devendo ser utilizado outro critério, o territorial. Este critério determina que apenas uma lei seja aplicada a um fato ocorrido em dado território, a lei do local no qual o fato aconteceu<sup>161</sup>.

Por conseguinte, a competência para fiscalizar e instituir deveres instrumentais encontra-se indissociavelmente vinculada à competência para instituir tributos<sup>162</sup>, pois o ente competente para exigir o gravame deve dispor dos meios para concretizar a cobrança, como destaca José Eduardo Soares de Melo: “A competência constitucional outorgada às pessoas de Direito Público para instituir tributos implica, necessariamente, a competência para proceder ao exercício da respectiva fiscalização junto aos sujeitos passivos e todos aqueles que com eles mantenham algum tipo de vinculação.” E arremata: “Considerando que a Constituição confere os fins - direito ao recebimento dos tributos -, deve também propiciar os respectivos meios para a sua efetivação.”<sup>163</sup>

A competência atribuída aos entes federados para editarem diplomas legais instituindo tributos implica a competência para criarem sua própria legislação no atinente à fiscalização tributária, estipulando as funções das autoridades

---

<sup>160</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional...*, p. 450.

<sup>161</sup> *Ibidem*, p. 590-591.

<sup>162</sup> Assim entende Clélio Chiesa: “Nessa linha de raciocínio, a demarcação da competência para a criação de deveres instrumentais é decorrente da definição do campo impositivo de cada uma das pessoas políticas. Dito em outras palavras: as pessoas políticas somente podem criar deveres instrumentais pertinentes aos tributos que são de suas competências. Jamais poderão imiscuir-se em competência alheia e pretender criar deveres instrumentais sobre tributos que não são de sua competência.” (CHIESA, Clélio. ISS – Limites da competência fiscalizatória. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 42).

<sup>163</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário...*, p. 356.

administrativas e os deveres instrumentais acometidos aos sujeitos passivos, desde que respeitado o texto constitucional e as normas gerais aplicáveis à temática<sup>164</sup>.

Nada obstante, a determinação da competência fiscalizatória a cada ente tributante exige ainda normas que prevejam os órgãos atrelados a cada pessoa política, que exercerão parcelas dessa competência, por meio da edição de regras próprias e empregando o corpo de servidores públicos habilitados para o desempenho desta função<sup>165</sup>. Segundo leciona Lourival Vilanova, cada órgão que integra os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário é dotado de competência para o exercício de função específica: “*Com a repartição de funções, instituição de órgãos específicos para funções específicas, cada órgão é o centro parcial de imputação, como o Estado é o centro total de imputação, de criação e de aplicação do direito. Cada órgão é um plexo de atribuições, de faculdades, de poderes e de deveres: é um feixe de competência.*”<sup>166</sup>

Nessa senda, passa-se a seguir a examinar as limitações impostas pelo ordenamento jurídico à atribuição de poderes às autoridades fiscais e à criação de correlatos deveres instrumentais.

### 2.3 LIMITES À ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA E À IMPOSIÇÃO DE DEVERES INSTRUMENTAIS

Atualmente observa-se um acréscimo no número de diplomas legais que ampliam os poderes fiscalizatórios e veiculam deveres instrumentais relacionados à obtenção de informações tributárias, porém, sem a contrapartida no

---

<sup>164</sup> Como se verá no item 2.3, a instituição de deveres instrumentais pelas pessoas políticas deve obedecer ao princípio da legalidade e aos direitos individuais, tal como previsto no § 1º do art. 145, bem como às normas gerais dispostas no art. 113 e seguintes do Código Tributário Nacional.

<sup>165</sup> Nesse sentido assevera Hugo de Brito Machado: “*A atribuição constitucional da competência tributária implica atribuição do poder de fiscalizar. Mas isto não é o bastante. O poder de fiscalizar é atribuído à entidade de Direito Público interno, vale dizer, à União, ao Estado e ao Município. Há necessidade de norma definindo o órgão de cada uma dessas entidades, ao qual fica reservado o exercício do poder de fiscalizar. E ainda, há necessidade de norma definindo, em cada órgão competente para o exercício do poder de fiscalizar, a competência da autoridade para o **desempenho** dos atos de fiscalização.*” (MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código...*, p. 744). (grifo no original)

<sup>166</sup> VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: RT, 2000, p. 265.

desenvolvimento de limites e garantias aptas a assegurar os direitos dos particulares, o que os torna meros objetos em face dos poderes de investigação da Administração Tributária.

A atividade de fiscalização não é absoluta, encontrando-se adstrita a limitações previstas no texto constitucional, no Código Tributário Nacional e em outros diplomas legais. O art. 37 da Constituição Federal<sup>167</sup> vincula a Administração Pública, o que inclui a Administração Tributária, aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. O texto constitucional prevê ainda uma série de dispositivos que limitam a fiscalização tributária: art. 145, § 1º, art. 5º, II, X, XI, XII, XIII e XV, art. 170, § 1º.

O § 1º do art. 145 da Constituição de 1988 autoriza à Administração Tributária identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Esta faculdade se dirige precipuamente a conferir efetividade ao caráter pessoal dos impostos e assegurar o primado da capacidade contributiva no sistema tributário nacional, desde que respeitados dois limites expressos: (i) os direitos individuais dos cidadãos; e (ii) o princípio da legalidade.

Evidencia Hugo de Brito Machado que as limitações não apresentam ambas os mesmos destinatários. Enquanto o princípio da legalidade se dirige ao agente administrativo, os direitos individuais se voltam ao legislador e ao agente fiscal<sup>168</sup>. Conclui James Marins que todo procedimento fiscalizatório deve estar respaldado em lei e esta, por sua vez, não pode violar as garantias constitucionais individuais, residindo nesse ponto o cerne da distinção entre os destinatários da norma constitucional<sup>169</sup>.

A atividade de fiscalização tributária encontra-se ainda condicionada funcional, territorial e temporalmente<sup>170</sup>. A limitação funcional significa que a cada

---

<sup>167</sup> "Art. 37. A Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)."

<sup>168</sup> Essa é a posição adotada por Hugo de Brito Machado: "Em outras palavras, o respeito à lei é devido pelos agentes administrativos, em qualquer caso. E o respeito aos direitos individuais é devido tanto pelos agentes administrativos, na interpretação e aplicação das leis tributárias, como pelo próprio legislador." (MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código...*, p. 752).

<sup>169</sup> MARINS, James. *Op. Cit.*, p. 228.

<sup>170</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código...*, p. 747.

agente fiscal, no exercício de sua atividade de fiscalização, possui competência individualizada para desempenhar a sua função, variando conforme o cargo exercido. A limitação territorial reparte as competências administrativas de fiscalização entre os agentes públicos de acordo com a sua área, ou seja, a autoridade administrativa estará proibida de atuar caso ultrapasse os limites do seu território, atingindo o espaço de outro agente fiscal. A limitação temporal significa que as ações realizadas pela Administração Tributária são restritas a determinados lapsos de tempo.

Clélio Chiesa enumera alguns limites à imposição de deveres instrumentais:

a) necessidade da existência de correlação da providência exigida com a competência impositiva<sup>171</sup>; b) os deveres jurídicos tributários, as sanções pelo não-pagamento e pelo não-cumprimento de deveres instrumentais somente podem ser instituídos por meio de lei em sentido estrito<sup>172</sup>; c) pertinencialidade das medidas impostas com a finalidade dos deveres instrumentais; d) vedação à imposição de medidas excessivamente onerosas se o mesmo propósito puder ser alcançado com medidas menos gravosas – necessidade de adequação da sanção com fim colimado com dever instrumental descumprido (...).<sup>173</sup>

Um limite à imposição de deveres instrumentais é a necessidade de correlação lógica entre a imposição de deveres instrumentais e a finalidade visada pela Administração Tributária, pois, embora esses deveres não-pecuniários não são acessórios em relação às obrigações tributárias, não têm um fim em si mesmo, sendo associados de maneira finalística às obrigações tributárias, assegurando seu cumprimento ou propiciando formas da Administração Tributária fiscalizar a ação dos contribuintes que gozam de benefícios fiscais<sup>174</sup>.

Outro limite corresponde à necessária adequação da penalidade aplicada pelo descumprimento do dever instrumental ao fim visado pela Fazenda Pública, ou

---

<sup>171</sup> Consoante demonstrado no item 2.2.

<sup>172</sup> Examinar-se-á o princípio da legalidade no item 2.3.2.

<sup>173</sup> CHIESA, Clélio. Fiscalização tributária – Limites à instituição de deveres tributários e a imposição de sanções pelo não-pagamento de tributo e não-cumprimento de deveres instrumentais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10, p. 47.

<sup>174</sup> Assim enuncia Clélio CHIESA: “Os deveres instrumentais não têm um fim em si mesmos, destinam-se, em última análise, a propiciar à Administração Tributária meios para controlar as ocorrências tributárias, seja para assegurar o recebimento de tributos devidos seja para evitar abusos e desvios coibidos pelo sistema, como é o caso dos deveres instrumentais impostos aos contribuintes isentos e imunes.” (*Ibidem*, p. 48).

seja, deve ser proporcional ou razoável, sob pena de, ao invés de conferir efetividade aos deveres instrumentais, se tornar uma sanção política, prática que deve ser repelida do ordenamento jurídico<sup>175</sup>. Os deveres instrumentais têm a função de viabilizar o controle das ações realizadas pelos particulares relacionadas à ocorrência de eventos tributários, e não prejudicar o desempenho de suas atividades econômicas, o que ocorreria, por exemplo, se o descumprimento na entrega de declaração implicasse a apreensão de mercadorias, ou a interdição de seus estabelecimentos, conforme já foi amplamente reconhecido na jurisprudência, conforme indicam as Súmulas 70<sup>176</sup> e 323 do STF<sup>177</sup>.

### 2.3.1 Direitos e Garantias Individuais como Limites à Fiscalização Tributária

O aumento progressivo dos poderes de fiscalização e dos deveres instrumentais de informar tem impingido sérias restrições aos direitos e garantias individuais dos contribuintes. Como destaca Juan Lopez Martinez<sup>178</sup>, para que se evite a subtração dos direitos e garantias constitucionais, a instituição e o desenvolvimento dos deveres instrumentais de informar devem ser acompanhados pela edição de leis que veiculem limites, e ainda, pela estipulação de regras quanto ao uso das informações obtidas pela autoridade fazendária.

Não basta a edição de leis voltadas ao estabelecimento de garantias *a posteriori* aos particulares, relativas ao dever de sigilo dos funcionários quanto ao acesso e o modo de utilização da informação tributária, o chamado sigilo fiscal. É indispensável a criação de barreiras aos poderes da fiscalização e à exigência de deveres instrumentais, de forma ampla e apriorística, evitando os prejuízos advindos da investigação em si mesma, que viola, *v.g.*, o direito constitucional à privacidade.

A atividade de fiscalização deve obedecer ao rol de garantias individuais

---

<sup>175</sup> *Ibidem*, p. 49.

<sup>176</sup> "Súmula nº 70 - *É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.*"

<sup>177</sup> "Súmula nº 323 - *É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.*"

<sup>178</sup> MARTINEZ, Juan Lopez. *Op. Cit.*, p. 121.

previstas no texto constitucional, que atua como fator limitador à instituição e utilização de instrumentos fiscalizatórios pelo legislador e pelo agente fiscal. James Marins arrola os direitos e garantias individuais dos particulares que aptos a inibir a atividade fiscalizatória:

O conjunto de poderes de investigação não é, portanto, ilimitado, pois encontra freios no campo das garantias individuais do cidadão, notadamente as previstas no art. 5º da Constituição: i) inviolabilidade da intimidade e da vida privada (inc. X); ii) inviolabilidade da residência, salvo nos casos de determinação judicial (inc. XI); iii) inviolabilidade do sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas (inc. XII); iv) inviolabilidade de dados e das comunicações telefônicas, salvo por ordem judicial em investigação criminal ou processo penal (inc. XII, segunda parte).<sup>179</sup>

O fio condutor que une as distintas espécies de sigilo (de domicílio, de correspondência, de comunicações telefônicas, de dados e das comunicações telefônicas) consiste nos direitos e garantias constitucionais, como o direito à privacidade. Correspondem a valores protegidos pelas normas de sigilo, razão pela qual no próximo capítulo debruçar-se-á sobre o sigilo de dados e o direito à privacidade, ao concentrarem o maior número de atentados à esfera individual dos particulares cometidos pela Fazenda Pública.

### 2.3.2 Princípio da Legalidade como Limite às Prerrogativas da Fiscalização Tributária e à Criação de Deveres Instrumentais

A legalidade é exigência do direito positivo, insculpida no art. 5º, II, da Constituição<sup>180</sup>, que preceitua que ninguém será obrigado a fazer ou não fazer algo senão em virtude de lei. Em matéria tributária, a observância ao princípio da legalidade surge ainda do disposto no art. 150, I, da Constituição<sup>181</sup>, segundo o qual é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

---

<sup>179</sup> MARINS, James. *Op. Cit.*, p. 227.

<sup>180</sup> "Art. 5º (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;"

<sup>181</sup> "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;"



Embora o inciso I do art. 150 da Constituição não preveja expressamente a observância da legalidade na criação de instrumentos fiscalizatórios, tais como os deveres instrumentais, somente por meio de lei as pessoas políticas poderão exigir o cumprimento dos deveres não pecuniários pelos particulares, por força do disposto no art. 5º, II, da Constituição Federal.

Além disso, a exigência de prévia edição de lei prevendo as prerrogativas de investigação das autoridades fazendárias decorre da própria principiologia à qual se encontra submetida a Administração Tributária, na medida em que o art. 37, da Constituição prevê que a Administração Pública deverá observar o princípio da legalidade.

O princípio da legalidade rege os atos administrativos, mesmo os atos de natureza preponderantemente discricionária, nos quais o agente possui mais opções para alcançar o interesse público. Como assevera Egon Bockmann Moreira, o princípio da legalidade estabelece os parâmetros e limites da conduta administrativa e, conseqüentemente, da relação da administração<sup>182</sup>.

Contudo, a interpretação literal do art. 194 do CTN (*A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação*) acena para a desnecessidade de lei para a determinação da competência e dos poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização, uma vez que o *caput* do artigo faz menção à expressão “legislação tributária”. Consoante definição do art. 96 do CTN, estão compreendidos na definição de “legislação tributária”: “*as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.*”

Da mesma forma, o Código Tributário Nacional prescreve, em seu art. 113, § 2º, que: “*A obrigação acessória decorre da legislação tributária*”. A exegese literal do dispositivo outorgaria aptidão para não somente às leis, mas aos tratados e convenções internacionais, decretos e as normas complementares (art. 96 da Lei n.

---

<sup>182</sup> MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/99*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 25.

5.172/66), versarem sobre a temática.

Inicialmente, é preciso considerar que o art. 194 do CTN regula o exercício da competência administrativa dos agentes fiscais responsáveis pela fiscalização e não a competência propriamente dita. A competência deve ser regulada em lei, enquanto o exercício da competência pode ser disciplinado por atos infralegais, tendo em vista as especificidades da atividade e da intimidade do órgão administrativo com a sua própria estrutura interna.

Nada obstante, o art. 194 e o art. 113, § 2º, do CTN devem ser interpretados em consonância com a ordem constitucional, que veda a criação de deveres positivos e negativos por instrumentos infralegais<sup>183</sup>. Compete aos diplomas infralegais, a exemplo do regulamento, tornar efetivo o cumprimento dos deveres instrumentais, minudenciando as exigências previstas em lei. Logo, os diplomas normativos infralegais encontram-se aptos a dispor sobre aspectos procedimentais, desde que observem rigorosamente os enunciados veiculados pelo legislador, como conclui Aliomar Baleeiro:

(...) a complexidade da matéria, a necessidade de adaptação a cada zona geográfica ou a cada setor econômico, a peculiaridade do tributo e outros motivos, exigem pormenores impróprios da concisão e generalidade da lei. Por isso, os regulamentos de execução da lei e os chamados regulamentos 'internos' que não decorrem de lei, traçam normas subsidiárias e de pormenorização. Mas não só eles, senão também outros atos administrativos integrantes da 'legislação tributária', no conceito especial do CTN, arts. 96 a 100.<sup>184</sup>

Impende ressaltar a crítica de Roque Antonio Carrazza<sup>185</sup>, segundo o qual a imposição de sanções privativas de liberdade não podem ser impostas em razão do descumprimento de deveres instrumentais instituídos por diplomas infralegais. Com o advento da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o descumprimento de tais deveres jurídicos tornou-se crime contra a ordem tributária, originando ilícitos penais. Todavia, o art. 5º, inciso XXXIX da Constituição Federal prescreve que “*não há crime sem lei anterior que o defina*”, razão pela qual, embora as minúcias atinentes aos deveres instrumentais possam ser reguladas via diplomas infralegais, a sua criação

---

<sup>183</sup> BORGES, José Souto Maior. Princípio constitucional da legalidade e as categorias obrigacionais. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, a. 7, n. 23-24, p. 90, 1983.

<sup>184</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. Cit.*, p. 991.

<sup>185</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional...*, p. 322.

deve ser obrigatoriamente objeto de lei em sentido estrito.

## TÍTULO II – SIGILO COMO LIMITE À ATIVIDADE DE FISCALIZAÇÃO

### CAPÍTULO 3 SIGILO DE DADOS

#### 3.1 O DIREITO AO SIGILO NO PANORAMA ATUAL DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Decorrência natural do aumento da complexidade do sistema tributário pátrio, que desloca parcialmente a função de constituição do crédito tributário dos agentes fiscais aos próprios contribuintes, sujeitando-os ao rigoroso controle fazendário, é a participação de terceiros, especialmente as instituições financeiras. Essas entidades possuem em seus bancos de dados informações relativas à ocorrência dos fatos jurídicos tributários, que facilitam ou tornam possível a verificação do regular cumprimento dos deveres e obrigações tributárias pelos sujeitos passivos.

Concomitantemente, e como reflexo direto do novo perfil da Administração Tributária, observa-se a ampliação dos investimentos em tecnologias voltadas a tornar mais eficiente a coleta e a manipulação de dados de natureza tributária, para que a Fazenda Pública não apenas detenha instrumental para manejar o aumento torrencial na quantidade de informações obtidas a partir de terceiros colaboradores, mas também interconectar os dados recebidos, fazendo surgir ligações entre os informes que até então passavam despercebidos pelos agentes fiscais.

Embora os sujeitos passivos e os terceiros a eles relacionados tenham o dever legal de colaborar com a Administração Fazendária, possuem o direito subjetivo de manter determinados fatos alheios ao conhecimento público, por se tratarem de informações sigilosas, criando uma tensão entre os princípios da transparência e da privacidade. Certas informações reputadas “sensíveis”, por dizerem respeito a manifestações da personalidade ou revelarem situações comprometedoras para a saúde econômica da empresa, devem ser mantidas afastadas do conhecimento alheio. Para tanto, a pessoa, física ou jurídica, dispõe do direito ao sigilo, garantia constitucional e legal, que assegura a inviolabilidade relativa de determinados dados, instrumentalizando outros direitos, como o direito à privacidade.

A atividade de fiscalização deve ser exercida com a devida cautela, dada a

possibilidade de gerar potenciais e efetivos danos a direitos de contribuintes e de terceiros, de acordo com os meios empregados pela Administração Fazendária. Dessa forma, deve ser sopesado o interesse fazendário e o meio empregado com os interesses de contribuintes e de terceiros, que visam à proteção do direito fundamental à privacidade.

Questiona-se onde repousam os limites entre a atividade de fiscalização e o sigilo de dados, entre o interesse público e o interesse privado<sup>186</sup>. Não se almeja dirimir peremptoriamente essa dúvida, mas apenas lançar luzes sobre a qual se debruçam doutrina e jurisprudência, reavivadas com a edição de novos diplomas normativos como a Lei Complementar nº 105/2001 e sua respectiva regulamentação.

O presente capítulo visa encontrar balizas para a tensão entre o direito subjetivo da Administração Tributária à informação e o direito dos contribuintes e terceiros ao sigilo de dados, iniciando pelo exame do limite imposto pelo ordenamento jurídico à coleta indiscriminada de informações, o direito ao sigilo de dados, para em um segundo momento versar acerca de suas subespécies, o sigilo financeiro<sup>187</sup> e fiscal.

Não se descarta da existência de outros limites à atividade fiscalizatória, tal como restrições de ordem material que impossibilitam a apreensão de dados pelas autoridades fazendárias, como a ausência de infra-estrutura e de agentes habilitados nos órgãos de fiscalização. Contudo, evita-se adentrar nessa seara para não se afastar do objeto do estudo, adstrito a questões jurídicas.

---

<sup>186</sup> Nesse sentido é a lição de Miguel Reale: "(...) estamos vivendo numa época de revisão de critérios éticos e sociais, dando-se o fato, aparentemente contraditório, de haver, de um lado, cada vez maior cuidado em preservar os valores da privacidade ou da intimidade individual, e, de outro, o reclamo de plena transparência (a palavra está na moda) no que se refere a todos os atos que direta ou indiretamente digam respeito a interesses coletivos." (REALE, Miguel. O sigilo bancário no Direito brasileiro. In: Escola Nacional de Magistratura e Instituto dos Advogados de São Paulo. 1º Ciclo de Estudos de Direito Econômico. São Paulo: IBCB, 1993. p. 136).

<sup>187</sup> Opta-se pela terminologia "sigilo financeiro" ao invés da usual expressão "sigilo bancário", pois a temática examinada concerne não apenas a bancos, mas todas as instituições financeiras subordinadas aos enunciados da Lei Complementar nº 105/2001. Não se desconhece a importância das casas bancárias na economia nacional, porém, estas integram, juntamente com outros estabelecimentos, o conjunto das instituições que formam o Sistema Financeiro Nacional, segundo disposto no art. 192 da Constituição da República. Com o advento da Lei Complementar nº 105/2001, opta-se pela locução "sigilo financeiro" por ser tecnicamente mais apropriada. Ressalva-se que, embora a doutrina e a jurisprudência empregadas no presente estudo utilizem a expressão "sigilo bancário", far-se-á as devidas adaptações quando necessárias.

### 3.2 CONCEITO DE SEGREDO E SIGILO

O segredo é a alma do negócio. Porém, nem todo segredo deve ser protegido pelo ordenamento jurídico. Há segredos que merecem ser ocultados, enquanto outros revelados. Porém, antes de se adentrar a essa questão, é necessário examinar o sentido atribuído ao termo “segredo” e ao vocábulo “sigilo”, cujo uso indistinto gera desencontros mesmo na mais abalizada doutrina. “Segredo” e “sigilo” não são sinônimos, cada qual merecendo uma explicação à parte.

Segredo significa aquilo que o detentor do conhecimento não deseja que os demais sujeitos saibam, ou seja, é o fato oculto<sup>188</sup>. Conforme define De Plácido e Silva, consiste no que: “(...) *se tem em conhecimento particular, sob reserva, ou ocultamente. É o que não se deve, não se quer, ou não se pode revelar, para que não se torne público, ou conhecido*”<sup>189</sup>. Nesta senda, segredo é a informação cujo conhecimento deve ser mantido afastado de todos os sujeitos ou da maioria das pessoas que não se relacionam com o fato: “(...) *com ou sem interesse direto ou indireto em sua revelação ou que dela devam ser excluídos* (...)”<sup>190</sup>.

O segredo não é algo imanente a uma coisa ou a um fato em si, mas é um qualificativo atribuído a um fato que o torna conhecido por apenas uma ou por algumas pessoas, em razão de um determinado interesse do detentor do segredo. O segredo exige a presença de pelo menos dois sujeitos, o indivíduo cujo ato, situação ou pensamento deseja permanecer oculto e o terceiro que pretende obter acesso ao fato ou divulgá-lo (ou ambos), materializado em uma pessoa ou conjunto de pessoas ou na sociedade como um todo. Há ainda possibilidade de que o fato secreto seja partilhado com outro indivíduo, exigindo fidelidade do receptor e confiança do emissor, com o escopo de impedir a cognição de terceiros que não estejam inseridos na relação privada da qual decorreu o fornecimento das informações.

Algo é secreto ao ser visto agregado a um elemento volitivo, que impõe a

---

<sup>188</sup> O vocábulo segredo advém de “*secretum*”, subjetivo oriundo do adjetivo “*secretus*”. Como leciona Eduardo J. Couture, “segredo” em espanhol é “secreto”, participio pretérito do verbo “*secerno*”, que significa “apartar”, composto de “*cerno*”, cujo sentido é de “separar”. (COUTURE, Eduardo J. *Vocabulário jurídico*. Montevideu: Facultad de Derecho, 1960, p. 546). Portanto, segredo é aquilo que se separa, aparta, esconde, do conhecimento alheio.

<sup>189</sup> DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário...*, v. IV, p. 182.

<sup>190</sup> CENEVIVA, Walter. *Segredos profissionais*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 13.

ocultação dos fatos aos quais diz respeito. Portanto, o fato não é por natureza secreto, mas a vontade do sujeito que detém o conhecimento sobre o fato impõe que as demais pessoas se mantenham alheias a essa informação.

O interesse na manutenção do segredo advém do potencial prejuízo ou lesão advindo do conhecimento do fato, ou do conjunto de fatos, por um terceiro. O indivíduo deseja manter a informação fora do conhecimento dos demais sujeitos, pois a divulgação resultaria na violação de um interesse legítimo. Nada obstante, a vontade é o elemento que caracteriza o segredo, uma vez que, desprovido da volição que implica a ocultação, não há segredo, mesmo que presente o interesse<sup>191</sup>.

Todas as pessoas possuem segredos, desde os mais insignificantes, àqueles cuja divulgação pode abalar os alicerces de toda a sociedade. Os segredos podem ser de caráter pessoal, familiar, profissional, porém, somente aqueles aos quais a ordem jurídica dedica a proteção serão considerados sigilosos.

Há segredos que devem ser protegidos enquanto outros devem ser revelados<sup>192</sup>. Certos segredos protegem direitos legítimos do sujeito, como a sua intimidade, ao passo que determinados fatos, se mantidos ocultos, embora preservem direitos individuais, acarretam prejuízos à coletividade<sup>193</sup>. O segredo será juridicamente relevante, apenas se a vontade do sujeito em manter o fato oculto encontrar respaldo em um interesse reputado digno de tutela pelo legislador<sup>194</sup>.

---

<sup>191</sup> Nelson Hungria, ao expressar seu entendimento acerca da tutela do segredo na esfera penal, entende que apenas a união da teoria do interesse (Von Liszt) e da teoria da vontade (Binding) resultaria em um critério justo: “(...) o que a lei reconhece e assegura é o poder vinculativo da vontade, expressa ou tácita, de que seja mantido oculto tudo quanto, se propalado, nos causaria desdouro, dissabores, qualquer prejuízo material ou moral. A lei penal não pode tutelar a vontade caprichosa ou imotivada, frívola ou arbitrária. É preciso que, com a violação do segredo, surja a possibilidade concreta de um dano. E acrescente-se logo que a vontade de preservação do sigilo, correspondente a interesse individual, não é penalmente protegida por si mesma, senão porque coincide com o interesse geral.” (HUNGRIA, Nelson; FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Comentários ao Código Penal*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982. v. 6, p. 258).

<sup>192</sup> Todavia, não se tratam de situações estanques, imutáveis, variando conforme os direitos subjetivos contrapostos, como se observa no conflito entre o sigilo financeiro e a atividade de fiscalização desempenhada pelas autoridades fazendárias (Capítulo 4).

<sup>193</sup> O médico, embora obrigado a resguardar o sigilo profissional, preservando a privacidade do paciente, deve excetua-lo caso se depare com doença cuja notificação seja compulsória, denunciando-a à autoridade pública sob pena de detenção de seis meses a dois anos e multa (art. 269 do Código Penal).

<sup>194</sup> Nesse sentido leciona Juliana Garcia Belloque: “*Trata-se o segredo, portanto, de um estado de fato protegido pelo Direito: o estado de discricção ou reserva quase absolutas, ou seja, o*

Sinteticamente pode-se afirmar que o segredo digno de tutela será aquele que o legislador considerar valioso. A relevância jurídica da vontade em preservar o segredo decorre, portanto, de uma escolha política do legislador, que elege determinados segredos a serem resguardados, de acordo com determinados interesses manifestados em sua opção, enquanto desampara outros. Nessa toada, a legislação prevê a reparação pelo prejuízo gerado pelo descerramento do segredo, independente do caráter moral ou material do dano.

Percebe-se que o sigilo corresponde ao segredo juridicamente protegido<sup>195</sup>, por força de uma determinada norma jurídica, construída a partir de enunciados prescritivos, e cuja violação implica a aplicação de uma sanção.

Sendo assim, o sigilo é a proteção jurídica que envolve o segredo<sup>196</sup>. Trata-se de um instrumento que assegura a manutenção do caráter oculto de determinados fatos. O sigilo deve constituir a regra nas relações interpessoais e exceção ao Estado, pois na maioria das repúblicas democráticas prestigia-se a liberdade de expressão e a transparência da Administração Pública, em que pese o sigilo da Administração seja aceitável em certas circunstâncias em virtude do benefício à coletividade<sup>197</sup>.

De acordo com os interesses tutelados, surgem inúmeras espécies de sigilo, algumas indevidamente denominadas pelo legislador como “segredo”: o sigilo de

*titular da informação deseja restringir a sua transmissão a terceiros e o faz por uma vontade juridicamente relevante, em razão de uma disposição legal ou da própria natureza do fato.”* (BELLOQUE, Juliana Garcia. *Sigilo bancário: análise crítica da LC 105/2001*. São Paulo: RT, 2003, p. 58).

<sup>195</sup> Segundo De Plácido e Silva, “sigilo” significa o dever de guardar segredo, proveniente do latim “*sigillum*” (marca pequena, sinalzinho, selo), que remete à noção de aquilo que deve ser mantido fora do conhecimento de terceiros: “(...) *imperando nele a idéia de algo que está sob selo, ou sinete, o sigilo traduz, com maior rigor, o segredo que não pode nem deve ser violado, importando o contrário, assim, em quebra do dever imposto à pessoa, geralmente em razão de sua profissão, ou ofício.*” (DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário...*, v. IV, p. 231).

<sup>196</sup> Sérgio Covello distingue os vocábulos “segredo” e “sigilo” nos seguintes termos: “(...) *no seu significado lógico-jurídico, o segredo (de secretus, de secernere = separar) é um estado de fato pelo qual uma notícia permanece conhecida somente por uma ou por algumas pessoas, enquanto o sigilo é a proteção jurídica dispensada a esse estado de fato.*” (COVELLO, Sérgio Carlos. *As normas de sigilo como proteção a intimidade*. São Paulo: SEJAC, 1999, p. 11).

<sup>197</sup> Walter Ceneviva aponta que o sigilo na Administração, embora destoe da regra da transparência plena, é aceitável em razão do benefício à coletividade em sua ocultação: “*Embora a transparência plena seja desejável, mesmo em governos democráticos se aceita que alguns assuntos devam ser negociados em segredo ou tratados fora do conhecimento público, sob pena de inviabilizarem o efeito favorável das medidas pretendidas.*” (GENEVIVA, Walter. *Op. Cit.*, p. 24).



comunicação, o sigilo de dados, o sigilo profissional, o sigilo de fonte, o segredo de justiça, o segredo de Estado, o sigilo de escrutínio, o sigilo doméstico, entre outros.

Os interesses preservados pelo sigilo são díspares. Os fatos podem se relacionar com interesses pessoais, por motivos de ordem econômica, como a proteção da livre concorrência (na forma da ocultação dos segredos da empresa, como as invenções industriais), profissional (para preservar a relação de confiança entre o profissional e o cliente); ou interesses estatais, como a proteção da segurança nacional (segredo de informações relacionados à soberania nacional)<sup>198</sup>.

As normas de sigilo se voltam à aquisição e à revelação do conhecimento do fato: a “aquisição” da informação representa o agir de terceiro que adentra à relação jurídica sigilosa, como a leitura de um telegrama endereçado à outrem; e a “revelação” remonta à conduta do sujeito que comunica o fato a outros indivíduos. Nesta última, a violação se opera de dentro para fora, ao serem divulgadas as informações lícitamente obtidas; já na segunda, a violação se dá de fora para dentro, no momento em que há a aquisição indevida dos informes.

Portanto, a violação do sigilo decorre de uma interferência ou intromissão e pela subsequente, mas não necessária, divulgação das informações sigilosas, ilicitamente obtidas ou não.

As diferentes formas de transgressão ao sigilo se distinguem por seu caráter direto ou indireto. As violações diretas se apresentam na intromissão física no âmbito espacial de existência da pessoa física ou jurídica, enquanto a interferência indireta opera pela interferência nos meios de comunicação, conhecimento de documentos pessoais ou aquisição de informações com sujeitos a elas relacionados,

---

<sup>198</sup> Os segredos tutelados juridicamente apresentam distintos fundamentos, vinculados a interesses protegidos pelo ordenamento jurídico. Conforme Parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República de Portugal, citado por Juliana Garcia Belloque, explicita os fundamentos para as espécies de segredo: “(...) o segredo de justiça tem por fundamento razões ligadas à proteção do bom nome e à própria eficácia da justiça; o segredo bancário visa fins que terão algo a ver com a própria tutela da vida privada dos cidadãos numa óptica patrimonial, mas, sobretudo, com a própria dinâmica do giro bancário; no segredo profissional, que impende sobre funcionários, sobre advogados, sobre médicos etc., o que está em causa é a tutela da confiança e a proteção de dados cujo grau de incidência, em termos de intimidade da vida privada, é, sem dúvida, variável, podendo não ser, em absoluto, sigilosos; no segredo de Estado é evidente que estão presentes valores de outra índole, situados no plano da defesa da própria soberania nacional. Na confidencialidade fiscal, ora em causa, privilegia-se essencialmente a tutela da intimidade da vida privada, mas não só: deve ter-se ainda em conta o respeito pela relação de confiança entre o contribuinte e a Administração.” (Pareceres: os segredos e a sua tutela, 1997, vol. 6, p. 111, apud BELLOQUE, Juliana Garcia. *Op. Cit.*, p. 61).

como familiares ou empregados<sup>199</sup>.

### 3.3 A NATUREZA JURÍDICA DO SIGILO DE DADOS

O sigilo de dados, especialmente o financeiro e o fiscal, tem despertado inúmeras controvérsias entre operadores do direito, mídia nacional e opinião pública, ante o conflito instaurado entre diversos interesses tutelados. Por conseqüência, antes de se enfrentar as tormentosas questões que permeiam a temática, é imperioso o exame das normas de sigilo, dissecando seus componentes, bem como determinando o objeto e o conteúdo dessas regras.

Inicialmente, deve-se destacar que o sigilo não se volta apenas à proteção da intimidade, tal como parte significativa da doutrina e da jurisprudência defende. Isso porque, o sigilo resguarda outros bens jurídicos dignos de tutela, tais como a segurança da sociedade e do Estado.

O conteúdo do sigilo compreende, nos dizeres de Pontes de Miranda, em relação à inviolabilidade das correspondências e ao segredo profissional: “a liberdade de não emitir o pensamento”<sup>200</sup>. Consiste na liberdade de não emitir o pensamento salvo para um indivíduo ou para um pequeno grupo de pessoas.

Contudo, o conteúdo do sigilo não se refere somente à liberdade de não informar o próprio pensamento, como se verifica no sigilo de correspondência, mas como define Tércio Sampaio Ferraz Júnior, é a “*faculdade de resistir ao devassamento de informações*”<sup>201</sup>, mesmo que manifestamente ilegais. Entende-se, porém, que o sujeito ativo da norma de sigilo não dispõe de mera faculdade, mas de um “*direito subjetivo de resistir ao devassamento de informações*”. Trata-se de um instrumento voltado à proteção de outros direitos, como o direito à privacidade e o

---

<sup>199</sup> Paulo José da Costa Júnior desenvolve a referida classificação ao versar sobre violações ao direito de intimidade. (COSTA JÚNIOR, Paulo José da. *O direito de estar só: tutela penal da intimidade*. 2. ed. São Paulo: RT, 1995, p. 35).

<sup>200</sup> PONTES DE MIRANDA. *Comentários à Constituição de 1967*: com a Emenda n. I, de 1969. 2. ed. São Paulo: RT, 1972. t. 5, p. 169.

<sup>201</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. In: PIZOLIO, Reinaldo; GAVALDÃO JÚNIOR, Jayr Viégas (coord.). *Sigilo fiscal e bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 22.

direito à livre iniciativa, por meio da exclusão do conhecimento alheio acerca de fatos relativos à pessoa, física ou jurídica. No sigilo profissional, *v.g.*, preserva-se a incolumidade das informações confiadas a um sujeito, por força da natureza da sua atividade laboral, mesmo que ilícitas, salvo as exceções expressas no ordenamento jurídico.

Consoante leciona Tércio Sampaio Ferraz Júnior, o sigilo é o conteúdo estrutural de diferentes direitos fundamentais e, portanto, não é um fim em si mesmo. Insta ressaltar, a partir de suas palavras, que o sigilo está marcado pela acessoriedade: *“Note-se, pois, que a faculdade [direito] de resistir ao devassamento (de manter sigilo), conteúdo estrutural de diferentes direitos fundamentais, não é um fim em si mesmo, parte indiscernível de um direito fundamental, uma espécie de direito fundamental da pessoa ao sigilo (...)”*<sup>202</sup> Trata-se, pois, de um *“instrumento fundamental”*, que visa garantir direitos dos cidadãos ou mesmo do próprio Estado, cuja segurança deve ser tutelada em face de violações que os coloquem em risco.

Significa dizer que o sigilo não possui existência autônoma, mas acessória, voltada à proteção de valores constitucionalmente previstos. Os fatos reputados secretos não gozam de proteção constitucional autônoma, mas serão resguardados desde que se relacionem a direitos fundamentais, como a privacidade.

Com efeito, o sigilo não compreende apenas o direito de um indivíduo resistir ao devassamento, porém abrange o direito de outros entes limitarem o acesso a informações, como o sigilo que resguarda a segurança da sociedade e do Estado, conforme prescreve o art. 5º, XXXIII, da Constituição Federal<sup>203</sup>.

Percebe-se que não apenas o direito à intimidade, previsto no art. X, do art. 5º, da Constituição de 1988<sup>204</sup>, mas todos os interesses dignos de proteção previstos no texto constitucional ou em diplomas legais, como, por exemplo, o livre exercício profissional ou a segurança nacional, se encontram sob guarda do sigilo.

---

<sup>202</sup> *Ibidem*, p. 23.

<sup>203</sup> "Art. 5º. (...) XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado."

<sup>204</sup> "Art. 5º. (...) X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;"

Conclui-se, pois, que o sigilo, ao impedir o acesso ou divulgação de certas informações, opera na forma de instrumento de proteção de direitos fundamentais, previstos na Constituição da República ou em tratados internacionais e, portanto, não se dirige apenas à proteção de informações íntimas dos indivíduos.

Observa-se, pois, que o sigilo, como instrumento de proteção da privacidade do indivíduo, se desdobra em diferentes formas, como o sigilo: de dados, epistolar, telegráfico, de comunicações telefônicas, de fonte, ou ainda a inviolabilidade de domicílio. Todas essas espécies de sigilo atuam para evitar invasões indevidas na esfera privada do sujeito, seja em decorrência do acesso não-autorizado à sua correspondência ou do ingresso ilegal em sua residência. Como elemento agregador das distintas formas de sigilo tem-se o bem jurídico protegido, ou seja, o objeto do sigilo, o direito à privacidade.

A inviolabilidade do sigilo é condição (*conditio sine qua non*) para a existência de certos direitos, como a intimidade, e não a sua causa (*conditio per quam*)<sup>205</sup>. Isso significa que, ausente a inviolabilidade do sigilo não há intimidade, porém, o oposto não se verifica, ou seja, presente a inviolabilidade do sigilo não significa que haja intimidade. A título exemplificativo, o segredo (sigilo) de justiça pode assegurar a intimidade dos litigantes em uma demanda que envolve menores, garantindo que as informações correlativas ao processo sejam conhecidas exclusivamente pelas partes, seus procuradores, o magistrado e o Ministério Público. Todavia, as informações relativas a uma demanda, mantidas sob o pálio do sigilo de justiça, podem tutelar interesses do próprio Estado que, se tornadas públicas, comprometeriam a segurança nacional.

Nessa senda, há direitos que exigem maior ou menor proteção do sigilo, ou seja, o direito fundamental à privacidade, para que seja preservado, deve estar associado à inviolabilidade do sigilo, enquanto o direito ao livre exercício profissional demanda em certas circunstâncias a garantia da inviolabilidade do sigilo, embora não seja um pressuposto indispensável a sua existência ou o seu exercício.

O sigilo de dados, por resguardar direitos diversos e não apenas o direito fundamental à privacidade, será preservado, relativizado ou afastado de acordo com

---

<sup>205</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Sigilo de dados...*, p. 23-24.

o objeto tutelado. Identifica Tércio Sampaio Ferraz Júnior<sup>206</sup> dois possíveis desdobramentos da noção de sopesamento. Caso o legislador constituinte garanta a inviolabilidade do sigilo, o sopesamento já teria sido realizado, inexistiria espaço para que o aplicador do direito elegeesse o interesse que deveria prevalecer. Na hipótese de inexistência de previsão expressa do sopesamento, competiria ao intérprete estabelecer um juízo de ponderação entre os interesses envolvidos (do indivíduo, da sociedade e do Estado) determinado qual deve preponderar.

Embora a doutrina de Tércio Sampaio Ferraz Júnior seja uma contribuição inegável, entende-se que, em relação a determinados direitos tutelados pelo sigilo, a exemplo do direito fundamental à privacidade, quando conflitarem com outros princípios constitucionais, devem ser ponderados a partir de critérios de proporcionalidade. É fato inconteste que o direito à privacidade encontra-se positivado no texto constitucional, o que não autoriza que prevaleça sobre os demais, tendo em vista a inexistência de superioridade hierárquica entre os princípios previstos na Constituição da República. Mesmo nesse caso, portanto, a ponderação entre os princípios é indispensável. No presente estudo, debruçar-se-á sobre o sigilo de dados que protege o direito fundamental à privacidade, o qual, por se tratar de um princípio (segundo a classificação de Roberto Alexy)<sup>207</sup>, pode ceder em face de outro princípio constitucional colidente em um caso concreto.

Conclui-se, pois, que a inviolabilidade do sigilo não é absoluta, sendo afastada de acordo com o objeto protegido, isto é, a partir do cotejo entre o direito tutelado pelo sigilo, seu objeto, e o direito ao qual se contrapõe.

### 3.4 DISCIPLINA NORMATIVA DO SIGILO DE DADOS

O sigilo tem sido objeto de inúmeros enunciados dispersos no direito positivo pátrio, desde a vigência do Código Comercial de 1850, o qual dispôs em seu art. 17 acerca do sigilo dos livros de escrituração mercantil dos comerciantes: *“Nenhuma autoridade, juízo ou tribunal, debaixo de pretexto algum, por mais especioso que*

---

<sup>206</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Sigilo de dados...*, p. 24.

<sup>207</sup> Delineado no item 3.5.1.

*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.”*

Com o advento da Constituição de 1988, o sigilo foi expressamente previsto em onze passagens, principalmente no art. 5º, localizado no Capítulo “*Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos*”. Inicialmente, destacam-se as modalidades de sigilo amparadas pelo inciso XII do referido artigo, objeto do presente estudo: “*é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal*”. No mesmo artigo, o legislador constituinte previu, no inciso XIV, o sigilo de fonte, espécie de sigilo profissional que viabiliza o exercício de certas atividades, tais como aquelas desempenhadas por jornalistas: “*é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional*”. Ainda no artigo 5º da Constituição há previsão do sigilo de Estado, mais comumente denominado “segredo de Estado”, que veicula vedação imposta aos cidadãos de obterem informações secretas por razões de segurança da sociedade e do Estado: “*todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado*”. Por derradeiro, inseridas nesse mesmo artigo, há outras duas menções ao sigilo, no tocante à proteção do caráter sigiloso das votações do júri (inc. XXXVIII): “*é reconhecida a instituição do júri, com a organização que lhe der a lei, assegurados: (...) b) o sigilo das votações*”, bem como à faculdade do impetrante de “habeas-data” optar pelo trâmite sigiloso ao demandar a retificação de seus dados localizados em registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público: “*conceder-se-á ‘habeas-data’ (inc. LXXII): (...) b) para a retificação de dados, quando não se prefira fazê-lo por processo sigiloso, judicial ou administrativo.*”

O legislador constituinte se debruçou sobre a questão do sigilo em outras passagens da Carta Magna, como no art. 14, § 11º, localizado no Capítulo “*Dos Direitos Políticos*”, fazendo menção à expressão usualmente utilizada “*segredo de*

*justiça*: “A ação de impugnação de mandato tramitará em segredo de justiça, respondendo o autor, na forma da lei, se temerária ou de manifesta má-fé”. O sigilo (segredo) de justiça surge ainda no inciso IX do artigo 93, alterado pela Emenda Constitucional nº 45/2004, que dispõe sobre os princípios a serem observados pelo STF quando da confecção do Estatuto da Magistratura, lei complementar que deve limitar a presença às partes e a seus procuradores em determinados atos, de forma a preservar a intimidade do interessado, a prevalecer salvo quando conflitar com o interesse público à informação: “(...) podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação.”

Há ainda exceções à inviolabilidade do sigilo previstas pelo constituinte em situações de estado de defesa: “Art. 136. (...) § 1º - O decreto que instituir o estado de defesa (...) indicará, nos termos e limites da lei, as medidas coercitivas a vigorarem, dentre as seguintes: I - restrições aos direitos de: (...) b) sigilo de correspondência; c) sigilo de comunicação telegráfica e telefônica”. Da mesma forma, o estado de sítio, quando implementado, restringirá direitos individuais dos cidadãos: “Art. 139. Na vigência do estado de sítio (...) só poderão ser tomadas contra as pessoas as seguintes medidas: (...) III - restrições relativas à inviolabilidade da correspondência, ao sigilo das comunicações, à prestação de informações e à liberdade de imprensa, radiodifusão e televisão, na forma da lei.”

No âmbito infraconstitucional, o sigilo foi objeto de tutela material e processual. O segredo profissional foi assegurado pelo art. 229, I, do Código Civil (Lei nº 10.406/02), que prevê a desobrigação de depor daqueles que têm o dever de guardar segredo por força de estado ou profissão. O sigilo (segredo) de justiça também encontra previsão no Código Civil, especificamente no art. 1.705, no tocante à faculdade do magistrado determinar, a pedido das partes, que a ação de alimentos movida por filho havido fora do casamento transcorra em sigilo.

O Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/73) possui disposição semelhante, ao prever no art. 155 como regra geral a publicidade dos atos processuais, salvo aqueles que correrão em sigilo (segredo) de justiça, por exigência do interesse público ou por se relacionarem a casamento, filiação, separação dos cônjuges,

conversão da separação em divórcio, alimentos e guarda de menores. Prevê o Código de Processo Civil, nos arts. 347 e 406, a dispensa da partes e da testemunha de depor a respeito de fatos acerca dos quais, por estado ou profissão, devam guardar sigilo, respectivamente. O CPC prevê em seu art. 363 a desnecessidade da parte e do terceiro exibirem em juízo documento ou coisa caso a exibição resulte na divulgação de fatos, a respeito dos quais, por estado ou profissão, devam guardar sigilo. Há que se mencionar que o CPC atribui ao magistrado a faculdade de determinar o transcurso da justificação prévia em sigilo de justiça quando reputá-lo indispensável, a teor do disposto nos arts. 815 e 841.

Prescreve o art. 93 do Código Penal (Decreto nº 2.848/40) o caráter sigiloso dos registros sobre o processo e a condenação do reabilitado, bem como dos processos nos quais se apuram crimes contra a dignidade sexual (art. 234-B). Tipifica como crime contra a inviolabilidade dos segredos a divulgação, sem justa causa, de conteúdo de documento particular ou de correspondência oficial, do qual o sujeito é destinatário ou detentor, e cuja divulgação possa potencialmente ocasionar dano a outrem (art. 153), bem como a revelação, sem justa causa, de segredo que o indivíduo tenha ciência por força de função, ministério, ofício ou profissão e cujo desnudamento possa gerar danos a outrem (art. 154). O Código Penal tipifica ainda como crimes praticados por funcionário público à Administração em geral o ato de revelar fato do qual tenha conhecimento em razão de cargo e que deva manter em segredo, ou o ato de facilitar a sua revelação (art. 325), e a ação de devassar o sigilo de proposta de concorrência pública ou de possibilitar a terceiro devassá-lo (art. 326).

O Código de Processo Penal (Decreto nº 3.689/41) dispõe acerca do sigilo de inquérito em seu art. 20, e do voto dos jurados (art. 487), além do sigilo de justiça em relação a dados, depoimentos e outras informações que constarem nos autos a respeito do ofendido, como forma de evitar a sua divulgação pelos meios de comunicação, com o escopo de preservar a sua intimidade, vida privada, honra e imagem (art. 201, § 6º). O referido diploma legal prevê a preservação do sigilo profissional em relação ao depoimento de pessoas que, em razão de função, ministério, ofício ou profissão, têm o dever de guardar segredo, exceto se desejarem testemunhar e forem desobrigadas pela parte interessada (art. 207).



O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) regula o sigilo profissional no parágrafo único do art. 197, excetuando aqueles submetidos ao dever legal de preservar o segredo quanto a fatos relacionados a seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão do dever de prestarem informações à autoridade fazendária, enquanto os arts. 198 e 199 do CTN versam sobre o sigilo das autoridades fiscais, a saber analisado no Capítulo 5<sup>208</sup>.

Faz-se menção a leis esparsas sem o objetivo de exaurir a temática, com o mero intuito de demonstrar a abrangência do sigilo no direito positivo pátrio. A Lei nº 1.079/50, que versa acerca dos crimes de responsabilidade, prevê no item “4” do art. 5º, que constitui crime de responsabilidade com a existência política da União a revelação de negócios políticos ou militares que devam ser mantidos sigilosos para preservação da segurança externa e dos interesses da Nação. A Lei nº 9.279/96, que regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial, prevê em seu art. 195, o crime de concorrência desleal (inc. XI) para quem divulga, explora ou se utiliza, sem autorização: de conhecimentos, informações ou dados confidenciais, aos quais obteve acesso em decorrência de relação contratual ou empregatícia, mesmo após o término do contrato, e que sejam empregáveis na indústria, comércio ou prestação de serviços, salvo aqueles de conhecimento público ou que sejam evidentes para um técnico versado no tema; ou de resultados de testes ou outras informações não divulgadas, os quais tenham sido apresentados a entidades governamentais como condição para aprovação do comércio de produtos e cujo desenvolvimento tenha demandado considerável esforço (inc. XIV). Há que se mencionar a previsão de sigilo de justiça nas demandas que envolvam a revelação de informações confidenciais (segredo de indústria ou de comércio), para a defesa dos interesses de qualquer das partes (art. 206), ou a exceção ao trâmite público do pedido de patente e de desenho industrial (arts. 30, 75, 105 e 106).

Outros diplomas legais são dignos de nota, como a Lei nº 11.111/05, que regulamenta o inciso XXXIII da Constituição de 1988, abordando o caráter secreto de determinadas informações depositadas em bancos de dados públicos, e a Lei 8.159/91, que dispõe sobre a política nacional de arquivos públicos e privados, ao

---

<sup>208</sup> O sigilo fiscal será objeto de exame no Capítulo 5.

versar em seus arts. 22 a 24 sobre o acesso e o sigilo de documentos públicos.

Por derradeiro, a Lei Complementar nº 105/2001, regulamenta o sigilo das operações de instituições financeiras e empresas de *factoring*, o denominado “sigilo financeiro” sobre o qual se deterá o presente estudo no próximo capítulo.

### 3.4.1 Fundamento Constitucional do Sigilo de Dados

O fundamento do sigilo de dados, no qual se incluem o sigilo financeiro e fiscal, remete ao disposto no inciso XII do art. 5º da Constituição, o qual prevê: “*é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal*”.

Este enunciado prevê expressamente a garantia do sigilo das informações, e não apenas da correspondência, das comunicações telegráficas, de dados e telefônicas. Dessume-se a partir da exegese do supratranscrito dispositivo que a proteção constitucional se destina à informação, seja ela na forma de correspondência e de dados, bem como inserida em comunicações telegráficas e telefônicas<sup>209</sup>. Coaduna-se com a exegese de Marco Aurélio Greco, segundo o qual o legislador constituinte procurou: “(...) *resguardar as várias vicissitudes que a informação pode sofrer, mas sempre mantendo o núcleo básico da proteção que é impedir que terceiros tenham acesso às informações em si, ainda que em trânsito nas mãos de terceiros.*” Peremptoriamente conclui o autor: “(...) *a inviolabilidade prevista no inc. XII do artigo 5º da CF/88, a meu ver, cobre a informação em si (armazenada como um dado, constante de correspondência ou transmitida por qualquer meio).*”<sup>210</sup>

Verifica-se pela leitura do referido enunciado que a inviolabilidade do sigilo encontra-se cindida em duas categorias. A primeira diz respeito à tutela da

---

<sup>209</sup> GRECO, Marco Aurélio. Sigilo do Fisco e perante o Fisco. In: PIZOLIO, Reinaldo; GAVALDÃO JÚNIOR, Jayr Viégas (coord.). *Sigilo fiscal e bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 78.

<sup>210</sup> *Ibidem*, loc. cit.

informação estaticamente concebida, vale dizer, os dados e as correspondências em si mesmos, enquanto a segunda versa acerca da informação sob a óptica dinâmica, ou seja, as comunicações telegráficas e telefônicas<sup>211</sup>.

Não basta a proteção das informações pelo ângulo estático, pois de nada adiantaria a inviolabilidade do fluxo de mensagens enquanto aquelas situadas em bancos de dados se encontrassem desamparadas pela norma constitucional<sup>212</sup>. A garantia substancial da inviolabilidade das informações exige uma proteção relacionada à informação em si mesma, independentemente de estar depositada em um banco de dados ou no iter de sua transmissão na forma de mensagem<sup>213</sup>.

Entretanto, não se deve interpretar literalmente o disposto no inc. XII do art. 5º da Constituição Federal, conforme asseveram Clémerson Clève Merlin e Sólon Sehn, pois a tutela não se destina à proteção de todos os dados: “(...) *somente os fatos que em razão de algum preceito constitucional ou que digam respeito a um direito fundamental encontram amparo no referido sigilo.*”<sup>214</sup> Caso contrário, tornar-se-ia inviável a obtenção de quaisquer informações pelo Estado ou por outros particulares, mesmo aquelas de conhecimento público<sup>215</sup>.

Porém, os “dados” enunciados na redação do inciso XII do art. 5º não se restringem aos dados informatizados, como entendem Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins, pois não há qualquer qualificativo a “dados” que limite a

---

<sup>211</sup> Nesse sentido leciona Marco Aurélio Greco, ao conceber duplo sentido ao disposto no inciso X do art. 5º da Constituição, na medida em que o valor a ser protegido consiste na inviolabilidade das informações, sejam elas transmitidas ou armazenadas. Trata-se da proteção ao acesso de terceiros a informações que: “(...) *digam respeito a alguém; estejam inseridas numa correspondência; componham um conjunto de dados; ou sejam objeto de comunicação.*” (GRECO, Marco Aurélio. *Sigilo do fisco...*, p. 77-78).

<sup>212</sup> Conforme asseveram Clémerson Merlin Clève e Sólon Sehn, o sigilo não se resume à proteção da ação comunicativa, pois a preservação do dado comunicado é o objetivo do preceito constitucional, insculpido no inc. XII do art. 5º, da Constituição Federal. Não compete, portanto, ao intérprete subtrair a abrangência da proteção constitucional: “*Afinal, onde a Constituição não diferencia, não é dado ao intérprete fazê-lo, sobretudo quando de tal tarefa resulte uma interpretação mais restritiva aos direitos fundamentais.*” (CLÈVE, Clémerson Merlin; SEHN, Solon. Crimes fiscais e sigilo bancário: pressupostos e limites constitucionais. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita. *Direito penal empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 61).

<sup>213</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Sigilo do fisco...*, p. 78.

<sup>214</sup> CLÈVE; SEHN, Solon. *Op. Cit.*, p. 61.

<sup>215</sup> Mesmo os dados de interesse coletivo ou geral seriam invioláveis, esvaziando o conteúdo do inc. XXXIII, do art. 5º da Constituição Federal, que prevê o direito de todos de obter dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral. (*Ibidem, loc. cit.*).

abrangência do preceito constitucional<sup>216</sup>.

Destaca-se que a proteção da inviolabilidade do sigilo se destina a tutelar as informações qualificadas, isto é, aqueles dados que possuem relação com algum valor tutelado pelo direito positivo, e não todo e qualquer informe relativo ao indivíduo. Visa-se com o sigilo das informações assegurar, principalmente, que os dados “sensíveis” de pessoas, físicas ou jurídicas, sejam protegidos de invasões por sujeitos não-autorizados, tais como as informações concernentes a sentimentos, hábitos e costumes, relações familiares, situações econômicas, cujo conhecimento e divulgação por estranhos signifiquem um perigo real ou potencial ao direito fundamental à privacidade.

O sigilo de informações visa manter certos fatos, situações, acontecimentos, afastados do conhecimento de terceiros, o que evidencia a estreita conexão com a vida privada, intimidade, honra e imagem, valores positivados no inciso X da Constituição de 1988. Portanto, as manifestações da vida privada dispostas no inciso X compreendem o objeto da proteção do sigilo de informações, e não propriamente o seu fundamento. Cumpre ressaltar, porém, que as referidas manifestações da personalidade não consistem nos únicos aspectos tutelados pelo sigilo de informações, pois a inviolabilidade da informação abrange inúmeros outros valores, como a propriedade, o livre exercício profissional, a livre iniciativa, a livre concorrência, a ordem econômica, a segurança nacional<sup>217</sup>.

Nesse ponto é importante mencionar que, ao posicionar o fundamento do sigilo de informações no inciso X da Constituição de 1988, dificuldades surgiriam quanto à titularidade. Indubitavelmente o sigilo de dados também alberga a proteção da segurança da sociedade e do Estado. Portanto, ao invocar o sigilo de dados como instrumento fundamental voltado à proteção de informações vinculadas a valores reputados valiosos pelo constituinte, como a intimidade e a segurança da sociedade e do Estado, cujo fundamento se encontra nos incisos XII e XXXIII do

---

<sup>216</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 2, p. 73.

<sup>217</sup> Nesse sentido leciona Tércio Sampaio Ferraz Júnior, ao apontar a existência de diversos valores a serem tutelados pelo sigilo: “A inviolabilidade do sigilo, como tal, pode garantir o indivíduo e sua privacidade, ou a privacidade de terceiros, ou ainda a segurança da sociedade e do Estado.” (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Sigilo de dados...*, p. 23).

texto constitucional, respectivamente, não há como se defender como único fundamento do sigilo a privacidade.

Caso a merecer referência atine ao sigilo profissional, que envolve a relação entre médico e paciente<sup>218</sup>, advogado e cliente<sup>219</sup>, padre e confessor, entre outros, e que impõe a preservação das informações fornecidas por força da relação de confiança entre o emissor e o receptor dos informes. Essa relação de confiança exige a inviolabilidade do sigilo, sob pena de violação à privacidade do indivíduo e, em contrapartida, impede que o profissional seja obrigado a fornecer essas informações a terceiros, preservando também o seu próprio interesse, consagrado no art. 5º, XIII, segundo o qual: “*é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer*”.

Nesse influxo, o fundamento do sigilo de dados se situa na cláusula geral do inc. XII do art. 5º, da Constituição de 1988, cuja densidade varia conforme o bem jurídico tutelado, comportando uma exceção expressa, a possibilidade de afastamento do sigilo das informações comunicadas por via telefônica em caso de ordem judicial autorizativa, nas hipóteses e na forma previstas em lei para a instrução processual penal ou investigação criminal.

### 3.5 OBJETO DO SIGILO DE DADOS

Conforme já evidenciado no item 3.3, o sigilo não é um fim em si mesmo. Da mesma forma, o sigilo de dados consiste em um instrumento voltado à proteção de informações que devem ser mantidas afastadas do conhecimento de terceiros e que, no caso do sigilo financeiro, se encontram sob poder das instituições financeiras e entes assemelhados, e do sigilo fiscal, das autoridades fazendárias.

Observa-se que o sigilo de informações, como garantia de direitos previstos

---

<sup>218</sup> Conforme prevê o art. 3º da Resolução CFM nº 1.605/2000: “*Na investigação da hipótese de cometimento de crime o médico está impedido de revelar segredo que possa expor o paciente a processo criminal*”.

<sup>219</sup> Prescreve a Lei nº 8.906/1994 (Estatuto da OAB) em seu art. 7º o direito do advogado: “*recusar-se a depor como testemunha em processo no qual funcionou ou deva funcionar, ou sobre fato relacionado com pessoa de quem seja ou foi advogado, mesmo quando autorizado ou solicitado pelo constituinte, bem como sobre fato que constitua sigilo profissional*”.

no direito positivo, não tem objeto único, isto é, a privacidade dos indivíduos, porém, inúmeros objetos, dos quais resulta a diversificação nos limites e nos mecanismos de tutela.

Embora não se negue relevância a todos os direitos protegidos pelas demais espécies de sigilo, o exame se concentrará naquele vulnerado pelas Administrações Fazendárias em sua atividade de fiscalização, ou seja, a privacidade e seus desdobramentos<sup>220</sup>.

### 3.5.1 Direito à Privacidade: Vida Privada, Intimidade, Imagem e Honra

Nesse ponto, passa-se a examinar o direito fundamental à privacidade<sup>221</sup> e sua necessária conexão com a inviolabilidade do sigilo de dados.

A preocupação com a privacidade advém da necessidade observada pelo indivíduo de resguardar sua identidade e personalidade, como pressupostos para o desenvolvimento individual, especialmente na sociedade atual, pautada pela massificação<sup>222</sup>. Trata-se de um escudo em face das investidas à individualidade, que se ressentem da progressiva uniformização moral e cultural.

As raízes dos direitos à intimidade e à privacidade remontam à modernidade, às mutações sofridas entre a esfera do público e do privado<sup>223</sup>. No Direito Romano,

---

<sup>220</sup> Acata-se a posição defendida por José Afonso da Silva, segundo o qual o direito à privacidade abrange o direito à intimidade, à vida privada, à honra e à imagem, todos consagrados no texto constitucional. (SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 100).

<sup>221</sup> Milton Fernandes ao examinar a nomenclatura empregada para se referir ao direito à intimidade ou à privacidade (sem distingui-los) coleta uma miríade de denominações na literatura estrangeira: Estados Unidos e Inglaterra: *right of privacy, right to privacy, the right to be let alone, private life, intimacy*; Alemanha: *das Rechet allein zu sein* (o direito de estar só), *Recht an der eigenen Privatsphäre* (direito à própria esfera privada), *Recht an dem eigenen Geheimbereich* (direito ao próprio âmbito do segredo), *das Privatleben* (a vida privada) e *Intimsphäre* (esfera íntima); Itália: *diritto alla riservatezza, alla segretezza, intimità, riserbo*; França: *La vie privée, droit au secret, la esphère d'intimité*; nos países de língua espanhola: *derecho a la esfera secreta de la propia personalidad, vida privada, intimidad personal, esfera reservada de la vida, privacidad*. (FERNANDES, Milton. *Proteção civil da intimidade*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 55).

<sup>222</sup> WALD, Arnoldo. Sigilo bancário e os direitos fundamentais. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, v. 6. n. 22, p. 16, 1998.

<sup>223</sup> Celso Lafer, ao realizar um estudo do pensamento de Hannah Arendt, apresenta a distinção arendtiana entre o público e o privado na experiência grega como sendo a dicotomia polis/casa (*oikos*). Na casa se ocupava das necessidades relativas à manutenção da vida, enquanto

a relação entre público e privado residia na separação entre aquilo que era de utilidade comum e o que ficava restrito à utilidade dos particulares, prestigiando-se o público em detrimento do privado. Na Grécia Antiga, o público era considerado o espaço de manifestação da individualidade, o campo da política, distinguindo-se do privado, que era o secreto, local de emprego da força e da violência<sup>224</sup>.

Com a era moderna, a diferença entre esfera pública e privada se esmorece, sendo transpassada pela noção de social<sup>225</sup>. Surge nesse momento o social público, relativo ao campo da política e o social privado, relacionado ao mercado, originando duas novas dicotomias, entre Estado e sociedade e sociedade e indivíduo. A privacidade aparece nesse contexto, no qual o social privado exige a proteção de um interesse público que não se imiscui na idéia de governo, embora dele dependa, como um escudo que se choca com a “(...) *presença abrangente e avassaladora do mercado que nivela os homens à mercadoria* (...)”<sup>226</sup>.

A esfera do público-político é regida pelo princípio da transparência e da igualdade, o social-privado pelo princípio da diferenciação<sup>227</sup>, enquanto o terreno da privacidade é norteado pelo princípio da exclusividade. Esse princípio surge como mecanismo de garantia da identidade do indivíduo ante os riscos advindos do nivelamento do social e da impositividade do poder político<sup>228-229</sup>.

na esfera pública o foco estava no mundo comum a todos (entendido como um artefato humano, constituído por criações localizadas entre a natureza e os homens). (LAFER, Celso. *A reconstrução dos direitos humanos: um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt*. São Paulo: Companhia das Letras, 1988, p. 258).

<sup>224</sup> ROBL FILHO, Ilton Norberto. Direito, intimidade e vida privada: uma perspectiva histórico-política para uma delimitação contemporânea. *Revista Eletrônica do Cejur*, v. 1, n.1, ago-dez 2006, p. 195-196. Disponível em: <<http://www.cejur.ufpr.br/revista/artigos/001-2sem-2006/artigo-09.pdf>>. Acesso em: 8 out. 2009, p. 194.

<sup>225</sup> Hannah Arendt entende que, com o surgimento do mundo moderno, a economia ultrapassou as fronteiras da casa, diluindo a distinção público/privado. Para Arendt, o primeiro consistia no comum e visível, e o segundo, no campo do indivíduo e de suas necessidades vitais, e por isso, sigiloso. Emergeria então a sociedade, concebida como “*a organização pública do processo vital de sobrevivência da espécie*”, vinculada à divisão do trabalho no mundo moderno, que passa a ser exercido em público, e não mais na casa, tal como ocorria na Grécia. (LAFER, Celso. *Op. Cit.*, p. 259).

<sup>226</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Sigilo de dados...*, p. 19.

<sup>227</sup> LAFER, Celso. *Op. Cit.*, p. 267.

<sup>228</sup> Contrastando com o conformismo social surge o princípio da intimidade, que visa diferenciar os indivíduos em face da igualdade imposta pela sociedade. O surgimento da sociedade moderna gerou o deslocamento da individualidade, outrora manifestada no espaço público para a esfera privada, então mero campo de sobrevivência dos indivíduos unidos por carências tipicamente

O princípio da exclusividade, no entender de Hannah Arendt, atua como limite ao direito de informação, na medida em que a vida íntima não é de interesse público. Para Arendt é válido afastar do público o que diz respeito à intimidade das pessoas, à sua forma de ser na vida privada, que é violada quando revelada<sup>230</sup>.

A privacidade, bem como a intimidade, são valores que passaram a ser autonomamente tutelados pelo direito a partir do final do século XIX, mesmo que não positivados<sup>231</sup>. Considera-se o artigo “*The Right to Privacy*”<sup>232</sup>, publicada na Harvard Law Review, da lavra de Samuel Warren e Louis Brandeis um marco na formação do direito à intimidade e à vida privada. Trata-se da defesa da privacidade ante a divulgação de fatos íntimos de homens públicos e famosos pela mídia.

A positivação do direito à privacidade no campo internacional e nacional ocorreu após o término da Segunda Grande Guerra. Antes mesmo de serem expressamente previstos em Constituições e demais leis nacionais, os referidos direitos foram objeto de tratados internacionais, em especial a Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 10 de dezembro de 1948, cujo art. XII previu: “*Ninguém será sujeito a interferências na sua vida privada, na sua família, no seu lar ou na sua correspondência, nem a ataques à sua honra e reputação. Toda pessoa tem direito à proteção da lei contra tais interferências ou ataques.*”<sup>233</sup>

humanas e submetidas ao poder despótico do chefe de família. (ROBL FILHO, Ilton Norberto. *Op. cit.*, p. 195-196).

<sup>229</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Sigilo de dados...*, p. 19.

<sup>230</sup> LAFER, Celso. *Op. Cit.*, p. 268.

<sup>231</sup> A proteção da privacidade foi reconhecida inicialmente pela jurisprudência, ante o vácuo normativo que perdurou por vários séculos. Alguns marcos são nitidamente identificados no tocante à tutela da vida privada, como a afirmação de Lorde Chatham, na Inglaterra do ano de 1776, de que: “o homem mais pobre pode, em sua casa, desafiar todas as forças da Coroa. Esta casa pode ser débil, seu telhado poderá cair, o vento poderá soprar no seu interior, a tormenta e a chuva podem entrar. Mas o Rei da Inglaterra não pode entrar, os seus exércitos não se atreverão a cruzar os umbrais da arruinada moradia.” (URUBAYEN, Miguel. *Vida privada e informação: un conflicto permanente*. Pamplona, 1977, p. 45 *apud* DOTTI, René Ariel. *Proteção da vida privada e liberdade de informação: possibilidades e limites*. São Paulo: RT, 1980, p. 44).

<sup>232</sup> WARREN, Samuel D.; BRANDEIS, Louis D. The right to privacy. *Harvard Law Review*, v. 4, n. 5, 1890, p. 193-220. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/1321160>>. Acesso em: 15 set. 2008.

<sup>233</sup> Além da Declaração Universal dos Direitos do Homem de 1948, cite-se a Declaração Americana de Direitos e Deveres do Homem, fruto da IX Conferência Internacional Americana, ocorrida em Bogotá nos meses de março a maio de 1948. Posteriormente, o Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos de 1966 desenvolveu com mais detença as disposições da Declaração aprovada pela Assembléia Geral das Nações Unidas. Além desses tratados, cumpre destacar a



No ordenamento jurídico brasileiro o direito à privacidade encontra previsão expressa no já mencionado inc. X do art. 5º da Constituição da República, que fundamenta a inviolabilidade do direito fundamental em suas várias manifestações. Além da Constituição de 1988, o Código Civil estabelece uma cláusula geral em seu 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.”

O constituinte incluiu a privacidade no Título II – “*Dos Direitos e Garantias Fundamentais*”, dada a sua intrínseca relação com a dignidade da pessoa humana, valor fundamental da ordem constitucional, consagrado no art. 1º, III<sup>234</sup>. Por conseguinte, é insusceptível de ser alterada ou suprimida, ao ser elevada ao patamar de cláusula pétrea, a teor do disposto no art. 60, § 4º, IV, da Constituição<sup>235</sup>.

Conforme destaca Capelo de Sousa<sup>236</sup>, a esfera privada do indivíduo advém da dignidade do ser humano, concebido como sujeito pensante atribuído de liberdade e imbuído de responsabilidade, dotado de autonomia física e moral. Essa autonomia pressupõe, ante a complexidade da vida social, que o homem possua um espaço privativo no qual possa se recolher, pensar sobre si mesmo, refletir sobre suas condutas, recompor forças e superar fraquezas, sem que os demais nele se intrometam.

Trata-se, pois, de direito fundamental, compreendido na forma de princípio, a partir da classificação de Robert Alexy<sup>237</sup>. Os princípios, segundo Alexy, são “*comandos de otimização*”<sup>238</sup>, ou seja, normas que determinam que algo deva ser

Convenção Européia para a Salvaguarda dos Direitos do Homem, a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), além de outros acordos internacionais que versaram sobre a temática da proteção à vida privada.

<sup>234</sup> “Art. 1º. *A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: III - a dignidade da pessoa humana;*”.

<sup>235</sup> “Art. 60. (...) § 4º - *Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...) IV - os direitos e garantias individuais.*”

<sup>236</sup> CAPELO DE SOUSA, Rabindranath Valentino Aleixo. *O direito geral de personalidade*. Coimbra: Coimbra, 1995, p. 317.

<sup>237</sup> ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 81.

<sup>238</sup> *Ibidem*, p. 86.

realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. Assim, o grau de cumprimento dos princípios é variável, oscilando de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pela contraposição entre princípios e regras. As regras, por sua vez, são normas que podem ser cumpridas ou não. Se uma regra for válida ela deve ser atendida na forma como exige, sem mais nem menos. As regras contêm determinações situadas no plano das possibilidades fáticas e jurídicas. A diferença entre regras e princípios, portanto, é qualificativa e não de grau.

Feitas essas distinções, pode-se dizer que o direito fundamental à privacidade é um princípio e, portanto, deve preponderar sobre outros direitos, salvo quando entrar em colisão com outro princípio, hipótese em que um deve ceder em favor do outro, de acordo com as circunstâncias que permeiam o caso concreto<sup>239</sup>.

Embora a privacidade seja um direito essencial à preservação da esfera de individualidade do sujeito em face da homogeneização imposta pela sociedade, não há consenso doutrinário e jurisprudencial acerca do seu conteúdo.

Menciona-se uma construção doutrinária alemã dominada “*teoria dos círculos concêntricos da vida privada*”, que compreende a vida privada como uma esfera subdivida em três distintas esferas concêntricas de diâmetros menores: a esfera íntima, a esfera de confiança e a esfera privada *stricto sensu*, além da esfera pública, localizada além das fronteiras da vida privada.

Paulo José da Costa Júnior<sup>240</sup> transporta a teoria para a doutrina jurídica pátria, a partir das lições de Henkel e Hubmann. Segundo o autor, existiriam a esfera da vida privada e da vida individual. A vida privada, por sua vez, se subdividiria em três esferas, em ordem decrescente de abrangência: a esfera privada *stricto sensu* (*Privatsphäre*), na qual se localizariam os comportamentos e acontecimentos que a pessoa deseja manter afastados do domínio público; a esfera da intimidade (*Vertrauensphäre*) ou esfera confidencial (*Vertraulichkeitssphäre*), acessível apenas àquelas pessoas nas quais o indivíduo deposita confiança; e a esfera do segredo (*Geheimsphäre*), que consiste no aspecto da vida privada que é mantido afastado de

---

<sup>239</sup> A colisão entre o direito fundamental à privacidade e a supremacia do interesse público, instrumentalizados pelo sigilo financeiro e o direito à informação, será examinada no item 4.4.

<sup>240</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da. *Op. Cit.*, p. 36-37.

terceiros ou repartido com apenas poucos amigos, segundo critérios adotados pelo próprio indivíduo, não incluindo nesse rol sequer pessoas íntimas<sup>241</sup>. Por conseguinte, a proteção legal contra a indiscrição é mais vigorosa nessa esfera. Paulo José da Costa Júnior menciona ainda que, para além da esfera privada, se encontram o campo reservado às situações e às condutas de natureza pública, de conhecimento geral.

Faz-se um reparo, porém, no sentido de que a esfera da intimidade consiste no círculo concêntrico de menor diâmetro (e não a esfera do sigilo), o reduto do espírito do indivíduo, inacessível aos demais sujeitos, mesmo amigos e familiares, salvo se for de sua vontade divulgá-lo ou por força de imposição legal, enquanto a esfera da confiança consiste no campo em que transitam terceiros<sup>242</sup> relacionados com o sujeito, como amigos, família, colegas de trabalho e demais pessoas com as quais o indivíduo ata laços familiares ou profissionais.

Apesar da crítica tecida em relação a essa teoria, tal construção tem o mérito de evidenciar a distinção entre vida privada e intimidade. Consideradas como esferas, a intimidade possui menor raio que a vida privada que, por sua vez, engloba a esfera da intimidade. A intimidade, localizada na esfera de menor dimensão dentre os círculos concêntricos que formam a vida privada, concentra o âmago da pessoa.

A intimidade e a vida privada, integrantes do direito à privacidade, correspondem a relevantes valores voltados à preservação da esfera de individualidade do sujeito em face da homogeneização imposta pela sociedade. A intimidade<sup>243</sup> corresponde à vontade do indivíduo de se manter afastado de perturbações externas, desenvolvendo seus pensamentos, sentimentos e idéias sem

---

<sup>241</sup> Corrobora-se com a crítica de Milton Fernandes à equiparação da esfera da confiança e da intimidade, por se tratarem de esferas distintas. O autor assevera que o sentido exato dos vocábulos alemães *Vertrauenssphäre* e *Vertraulichkeitssphäre* é, respectivamente, esfera de confiança e esfera confidencial ou íntima. Conclui que a última corresponde à esfera individual, íntima ou de segredo e, portanto, não à esfera de confiança. (FERNANDES, Milton *Op. Cit.*, p. 71).

<sup>242</sup> Terceiro, para Tércio Sampaio Ferraz Júnior, se apresenta como aquele que não troca mensagens, não participa. E, observado pelo ângulo abstrato, a partir da teoria luhmanniana, simboliza a sociedade dentro da qual a vida privada se desenvolve, porém, sem com ela se confundir. (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Sigilo de dados...*, p. 21).

<sup>243</sup> Tércio Sampaio Ferraz Júnior apresenta define intimidade: “A 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 em comum).” (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Sigilo de dados...*, p. 20).

intromissões. A vida privada<sup>244</sup>, por sua vez, compreende o espaço restrito ao convívio social que, embora mais amplo do que a intimidade, o sujeito pretende, ao máximo, manter afastado de ingerências externas indesejadas.

O direito à privacidade se manifesta ainda na forma do direito à honra e à imagem. A honra<sup>245</sup> compreende o modo pelo qual o indivíduo espera ser visto pelos demais integrantes da sociedade, bem como a forma como realmente é percebido, projetando-se na imagem, que consiste na forma como alguém surge para os outros.

Nesse influxo, nem todo ataque a intimidade representa uma vulneração da honra ou da imagem, na medida em que os ataques à intimidade decorrem do conhecimento de fatos ocultados de terceiros, enquanto a violação da honra implica no rebaixamento do sujeito perante os demais, mesmo que os fatos a ele imputados não sejam íntimos. Já a violação ao direito de imagem poderá ocorrer por força do uso não-autorizado da imagem do sujeito, mesmo que originada de um fato ocorrido em espaço público e não privado<sup>246</sup>.

Observa-se que o direito à privacidade tem como escopo a proteção de distintas necessidades do indivíduo, de natureza material ou moral, do que se permite deduzir que a norma incidirá nas situações que envolverem a tutela de pessoas físicas, de qualquer sexo, idade, condição social, opção religiosa<sup>247</sup>.

---

<sup>244</sup> Entende-se que nessa esfera estariam situações nas quais a comunicação é inexorável. A vida privada, na concepção de Tércio Sampaio Ferraz Júnior: "(...) envolve a proteção de 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." (*Ibidem*, p. 21).

<sup>245</sup> Nicola Abbagnano define honra como: "Toda manifestação de consideração e estima tributada a um homem por outros homens, assim como a autoridade, o prestígio ou o cargo de que o reconheçam investido." (ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 517). Nada obstante, a honra se projeta externa e internamente à pessoa. Segundo Paulo José da Costa Júnior, a honra não consiste somente na consideração social, no bom nome e na boa fama, mas também no sentimento íntimo, na consciência da própria dignidade, vale dizer, a honra é a dignidade pessoal manifestada na consideração social e no próprio sentimento do indivíduo. (COSTA JÚNIOR, Paulo José da. *Op. Cit.*, p. 42).

<sup>246</sup> Direito à honra, segundo a definição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, consiste no: "(...) direito de sustentar o modo pelo qual cada um supõe e desejar ser bem-visto pela sociedade", enquanto o direito à imagem corresponde ao: "(...) direito de não vê-la mercantilizada, usada, sem o seu exclusivo consentimento, em proveito de outros interesses que não os próprios". (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Sigilo de dados...*, p. 21). Percebe-se a partir das definições de ambos os direitos que a tutela da honra e da imagem somente se torna relevante com a integração social do sujeito, pois não é lógica a proteção de aspectos externos à personalidade sem que sejam potencialmente conhecidos por terceiros.

<sup>247</sup> Nesse sentido: GRECO, Marco Aurélio. *Sigilo do fisco...*, p. 80-82. Esta afirmação é

O direito à privacidade, concebido como um direito da personalidade<sup>248</sup> pelo ângulo do direito privado, não constitui uma categoria neutra, o que impede a transposição acrítica à tutela da pessoa jurídica, a qual se distingue da pessoa física quanto aos seus princípios e valores.

Esta conclusão decorre primariamente do próprio objeto da proteção, isto é, a integridade moral do indivíduo, tendo em vista que a pessoa jurídica não é dotada de integridade moral no exato sentido do termo, pois um dano à pessoa humana viola a sua dignidade, enquanto a lesão a uma pessoa jurídica a prejudica economicamente. Gustavo Tepedino evidencia que os danos causados às pessoas jurídicas, quando não atingirem as pessoas dos sócios ou acionistas, repercutem no desenvolvimento de suas atividades econômicas<sup>249</sup>.

Todavia, o direito positivo brasileiro não prevê mecanismo de proteção da privacidade das pessoas jurídicas. Optou-se, pois, por estender a técnica dos direitos da personalidade para a proteção da pessoa jurídica, na forma do art. 52 do Código Civil de 2002<sup>250</sup>.

Partindo-se desse pressuposto, o núcleo do direito à privacidade encontra-se resguardado por meio da vedação ao devassamento das informações relativas à pessoa, física ou jurídica, por força da norma de sigilo, mais especificamente, o sigilo de dados<sup>251</sup>.

---

contestada por parte da doutrina, como: BITTAR, Carlos Alberto. *Os direitos da personalidade*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1989, p. 13.

<sup>248</sup> O direito à privacidade está compreendido dentre os direitos de personalidade, reputados "direitos essenciais": "(...) *sem os quais a personalidade restaria uma susceptibilidade completamente irrealizada, privada de todo o valor concreto: direitos sem os quais todos os outros direitos subjectivos perderiam todo o interesse para o indivíduo – o que equivale a dizer que, se eles não existissem, a pessoa não existiria como tal.*" (CUPIS, Adriano de. *Os direitos da personalidade*. Lisboa: Moraes, 1961, p. 17).

<sup>249</sup> Ressalve-se, porém, a distinção entre as pessoas jurídicas voltadas à aferição de lucro e daquelas constituídas sem fins lucrativos. Logicamente, os prejuízos sofridos pelas últimas não repercute em sua capacidade de gerar ganhos, eis que inexistentes, mas em sua credibilidade ou reputação, denominados por Gustavo Tepedino de "danos institucionais", que os conceitua como: "(...) *aqueles que, diferentemente dos danos patrimoniais ou morais, atingem a pessoa jurídica em sua credibilidade ou reputação, sendo extrapatrimoniais, posto informados pelos princípios informadores da iniciativa econômica privada.*" (TEPEDINO, Gustavo. *A tutela da personalidade no ordenamento civil-constitucional brasileiro*. In: \_\_\_\_\_. *Temas de direito civil*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 61).

<sup>250</sup> "Art. 52. *Aplica-se às pessoas jurídicas, no que couber, a proteção dos direitos da personalidade*".

<sup>251</sup> O direito à privacidade não encontra proteção apenas no sigilo de dados, uma vez que o

Perquirem-se quais informações são reputadas “sensíveis” e que devem ser mantidas afastadas da ação intrusiva estatal e de outros particulares.

As informações íntimas, isto é, os dados que o sujeito não deseja compartilhar com os demais, que dizem respeito a sua consciência e pensamento, situações reservadas da pessoa e de sua família, estão protegidas da intromissão de outras pessoas. A revelação de tais informações implicaria danos à integridade moral no sujeito. É verdade que podem ser comunicadas por seus respectivos detentores caso entendam por bem fazê-lo, porém, a eles não pode ser exigida a sua divulgação, salvo nas exceções previstas em lei.

As informações concernentes à vida privada, por sua vez, correspondem a dados sobre as relações de convivência do sujeito e que podem ou não serem informados, de acordo com o impacto em sua esfera pessoal<sup>252</sup>.

Os dados relativos à honra e à imagem, por serem eminentemente públicos, condicionados a sua comunicação com terceiros, recebem a proteção do sigilo apenas em casos específicos. O sigilo de dados protege as informações que, se tornadas públicas, podem ferir o nome do sujeito, ou seja, impedem a comunicação de determinados dados relativos a avaliações que um sujeito faz de outro e que são restritivamente compartilhados, como forma de evitar violações à sua integridade moral. As informações concernentes a imagem da pessoa, por sua vez, são protegidas da exploração indevida ou não-autorizada realizada por terceiros.

Com efeito, a inviolabilidade da privacidade e, por conseqüência, do sigilo de dados, possui maior ou menor eficácia jurídica de acordo com o caso concreto<sup>253</sup>. É

---

direito de personalidade se volta contra as perturbações na vida pessoal do indivíduo em todos os seus aspectos, e não apenas no controle da informação mantida oculta. O direito à privacidade é resguardado também por outros direitos (instrumentos fundamentais) como a já referida inviolabilidade de domicílio.

Destaque-se a inviolabilidade do domicílio não se volta apenas à proteção da privacidade do sujeito, mas também outros valores, como as demais manifestações de sua personalidade, ou ainda o seu direito à liberdade, à segurança e à propriedade. (MENDES; COELHO; BRANCO. *Op. Cit.*, p. 431).

<sup>252</sup> A vida privada, por compreender situações de convivência, abrange um amplo campo de situações, cujas informações a seu respeito, em regra, são fornecidas sem constrangimento, tais como elementos de identificação que, embora privativos, tornam possível a convivência em sociedade, como o nome, o endereço, a profissão, a idade, entre outros.

<sup>253</sup> Capelo de Sousa assevera que a complexidade e a multiplicidade de situações observadas na vida contemporânea exigem o exame casuístico da extensão da reserva sobre a intimidade da vida privada: “*O grau e o modo dos deveres de resguardo e de sigilo sobre a intimidade*

evidente, porém, que a intensidade da tutela é menor nas situações localizadas na zona limítrofe entre as esferas pública e privada.

---

*da vida privada de outrem (e, por analogia, sobre os demais elementos do ser individual e da vida privada) estão, assim, dependentes da natureza do caso, ou seja, da justa identificação, avaliação e ponderação do conjunto dos bens ou interesses juridicamente relevante na concreta situação ou relação jurídica de personalidade.” (CAPELO DE SOUSA, Rabindranath Valentino Aleixo. Op. Cit., p. 326).*

## CAPÍTULO 4 LIMITE À OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS: O SIGILO FINANCEIRO

### 4.1 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O SIGILO FINANCEIRO

No presente capítulo desenvolver-se-á a temática concernente à subespécie de sigilo de dados que concentra o mais incisivo conflito entre direitos dos contribuintes e da Fazenda Pública. Trata-se da questão circunscrita ao sigilo financeiro, que se encontra inserta em um contexto de progressivo aumento da relevância atribuída pelas Administrações Tributárias às informações oriundas de bancos e demais instituições financeiras. Por conseguinte, as entidades financeiras se tornaram instrumentos fundamentais de controle fiscal por meio da proliferação de deveres instrumentais. Isso se deve ao privilegiado espaço ocupado por tais entes na vida dos indivíduos, pois poucos são aqueles que prescindem de seus serviços, fato que ampliou quantitativa e qualitativamente os dados em seu poder.

As instituições financeiras, de maneira geral, ingressam na privacidade de seus clientes e terceiros que utilizam, mesmo que esporadicamente, seus serviços, ao coletarem inúmeras informações acerca da situação econômica dos indivíduos, seus negócios, planos e projetos, que revelam hábitos, relações familiares, de amizade, convicções políticas e religiosas, e a saúde financeira de seus empreendimentos. Sendo assim, desenvolve-se uma relação de confiança entre as instituições financeiras, seus funcionários e ex-funcionários, e os usuários habituais ou eventuais dos serviços bancários, uma vez que as instituições financeiras, para o desempenho de suas atividades, se tornam detentoras de conhecimento privilegiado<sup>254</sup>. Como corolário dessa relação de confiança, impõe-se às instituições financeiras o dever de sigilo, protegendo interesses privados, porém, com aprovação social<sup>255</sup>, bem como o interesse social no funcionamento do sistema financeiro.

A proteção das informações financeiras relativas a clientes e terceiros não é

---

<sup>254</sup> Dessume-se, com Celso Ribeiro Bastos, que "(...) *todos entram em contato com os bancos e aí deixam registrada uma parcela de sua vida íntima, de tal sorte que a biografia de um homem poderia ser escrita praticamente a partir de seus extratos bancários.*" (BASTOS, Celso Ribeiro. *Estudos e pareceres: direito público*. São Paulo: RT, 1993, p. 57-58).

<sup>255</sup> (*Ibidem*, p. 59). HAGSTROM, Carlos Alberto. O sigilo bancário e o poder público. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, a. 29, n. 79, p. 35, jul./set. 1990.



algo recente, encontrando-se precedentes na Antiguidade, entre babilônios, hebreus, egípcios, gregos e romanos, consolidando-se na Idade Média, e tornando-se regra jurídica positivada com o Renascimento<sup>256</sup>.

No Brasil, o sigilo financeiro surge com o início da atividade bancária em 1808, data da criação do Banco do Brasil. Em 25 de junho de 1850, com o advento do Código Comercial, introduz-se o primeiro dispositivo no ordenamento jurídico pátrio relativo à proteção do sigilo, especificamente o já mencionado artigo 17. O mesmo diploma legal previa ainda, em seus artigos 119 e 120<sup>257</sup>, a aplicação das regras dos contratos comerciais às operações realizadas por comerciantes, os quais foram equiparados a banqueiros.

Com o advento da Lei nº 4.595/64, que regulamentou o Sistema Financeiro Nacional, foi inserida regra relacionada ao sigilo das operações financeiras: "*Art. 38. As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.*" Nada obstante, o dispositivo acima transcrito foi expressamente revogado pelo art. 13 da Lei Complementar nº 105 de 10 de janeiro de 2001, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras, de empresas de fomento comercial ou *factoring*, e as exceções à regra geral da inviolabilidade<sup>258</sup>.

Embora encontre previsão na legislação infraconstitucional, o sigilo financeiro está amparado em dispositivo constitucional, especificamente o inc. XII do art. 5º, que prevê a inviolabilidade do sigilo de dados. Mesmo desprovido de previsão expressa, o sigilo financeiro, ao corresponder à espécie de sigilo de dados, encontra

---

<sup>256</sup> COVELLO, Sérgio Carlos. *O sigilo bancário*. São Paulo: LEUD, 1991, p. 7-24.

<sup>257</sup> "Art. 119 - São considerados banqueiros os comerciantes que têm por profissão habitual do seu comércio as operações chamadas de Banco."

"Art. 120 - As operações de Banco serão decididas e julgadas pelas regras gerais dos contratos estabelecidos neste Código, que forem aplicáveis segundo a natureza de cada uma das transações que se operarem."

<sup>258</sup> Outrora se discutiu a derrogação do art. 38 da Lei nº 4.595/64 pelo art. 197 do Código Tributário Nacional, cujos enunciados incompatíveis impediria a aplicação conjunta. Segundo o CTN, o sigilo financeiro seria matéria de natureza infraconstitucional, a ser regulado por lei ordinária. Todavia, a Lei nº 5.172/66 foi veiculada sob a égide da Constituição de 1946, que não previa a garantia do sigilo financeiro, tampouco a proteção do direito à privacidade. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Direitos fundamentais da pessoa e do contribuinte*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2000. p. 249). Portanto, com o advento da Constituição de 1988, essa discussão não mais se justifica, posto que consagrados o direito a privacidade e o sigilo financeiro (na figura do sigilo de dados).

seu fundamento jurídico no referido inciso<sup>259</sup>.

Concebe-se o sigilo financeiro não apenas a partir do ângulo do direito subjetivo ou do dever jurídico, mas como uma norma jurídica completa, dotada de hipótese e conseqüente. Examinar-se-á doravante o fundamento e os diferentes elementos que compõem a regra jurídica de sigilo.

#### 4.2 FUNDAMENTO JURÍDICO DO SIGILO FINANCEIRO

Inúmeras teorias foram formuladas para justificar a existência do sigilo financeiro, que podem ser assim sintetizadas: (i) teoria consuetudinária; (ii) teoria contratualista; (iii) teoria da responsabilidade civil; (iii) teoria do sigilo profissional; (iv) teoria da boa-fé ou do dever de lisura; (v) teoria legalista; (vi) teoria do direito à intimidade dos Bancos; e (vii) teoria do direito de personalidade.

Os seguidores da teoria consuetudinária<sup>260</sup> identificam nos usos e costumes reiterados na prática bancária o fundamento do sigilo financeiro, os quais teriam paulatinamente se tornado uma obrigação jurídica integrada aos contratos bancários.

Entretanto, a teoria consuetudinária não é suficiente a justificar a existência do sigilo financeiro, uma vez que o costume consiste em um mecanismo de introdução de regras jurídicas precipuamente em países que não dispõem de legislação versando sobre o tema. Possui mera função subsidiária nos ordenamentos jurídicos que regulamentam a matéria, pois a maior ou menor abrangência do instituto será definida pelo legislador. Essa é a situação do direito

---

<sup>259</sup> Nesse sentido lecionam Paulo Quezado e Rogério Lima: “O constituinte utilizou, apropriadamente para um texto de caráter geral e abstrato, a expressão sigilo de dados (gênero) com o fim de proteger o sigilo bancário (espécie).” (QUEZADO, Paulo; LIMA, Rogério. *Sigilo bancário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 32).

<sup>260</sup> Sintetiza essa teoria José Augusto Delgado: “(...) o sigilo bancário decorre dos compromissos tácitos assumidos entre instituições financeiras e seus clientes, no sentido de não serem levados ao conhecimento de terceiros os valores transacionados. O uso reiterado dessa prática, apoiada no elemento confiança, passou a representar costume adotado nesse tipo de negócio jurídico.” (DELGADO, José Augusto. O sigilo bancário no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista de Estudos Tributários*, São Paulo, a. 4, n. 22, p. 142, nov./dez. 2001). Destaca Arnoldo Wald que desde os estatutos bancários do século XVI já havia preceitos acerca do sigilo financeiro, imposto pela vontade coletiva. (WALD, Arnoldo. *Sigilo bancário e os direitos fundamentais...*, p. 18).

positivo brasileiro, que possui disposição expressa a respeito do sigilo financeiro, atualmente regulado pela Lei Complementar nº 105/2001.

Os defensores da teoria contratualista entendem que todo contrato bancário viria acompanhado de uma obrigação acessória, que corresponderia à manutenção do segredo acerca das informações contidas no pacto. Todavia, como não há na maioria dos contratos uma cláusula expressamente prevendo o sigilo, a teoria contratualista advoga a tese de uma tácita ou implícita disposição nesse sentido, pois o segredo decorreria dos usos e costumes comerciais<sup>261</sup>.

Critica essa teoria Sérgio Covello<sup>262</sup>, segundo o qual raramente o Banco assumiria o dever de sigilo, não prevendo cláusulas contratuais estipulando o dever de ocultação das informações financeiras. Além disso, essa teoria não explicaria os casos nos quais não há consumação do contrato, tampouco as hipóteses de extinção da relação contratual ou de sua anulação, ou ainda, o dever de sigilo da instituição financeira quanto a terceiros estranhos à relação jurídica entre a banca e o cliente, sem descurar da questão da inexistência de contrato entre o cliente e os auxiliares do Banco que tomam conhecimento das informações fornecidas à instituição financeira.

Acrescente-se a crítica de José Paulo Baltazar Júnior<sup>263</sup>, que ressalta outra falha da teoria, ao não abranger as situações nas quais não há contrato, como o pagamento de fatura em agência bancária por um indivíduo não-correntista. Conclui que essa obrigação pode ser pactuada, porém, não surtirá efeito em relação às normas de ordem pública que determinarem a divulgação de informações financeiras, a teor das disposições da Lei Complementar nº 105/2001.

Para a teoria da responsabilidade civil (teoria delitual ou do ato ilícito) o fundamento do sigilo se situaria no dever acometido às instituições financeiras de reparar o dano causado pela revelação das informações ocultas. A divulgação do segredo consistiria em um dano e, portanto, um ato ilícito que gera sanção ao infrator. Como demonstra Sérgio Covello<sup>264</sup>, esta teoria não indicaria o fundamento

---

<sup>261</sup> WALD, Arnoldo. *Sigilo bancário e os direitos fundamentais...*, p. 18.

<sup>262</sup> COVELLO, Sérgio. *O sigilo bancário...*, p. 103-104.

<sup>263</sup> BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. *Op. Cit.*, p. 58.

<sup>264</sup> COVELLO, Sérgio. *O sigilo bancário...*, p. 106.

do sigilo financeiro, pois se detém ao momento do descumprimento do dever. A responsabilidade civil opera como sanção do infrator e reparação ao prejudicado, mas não fundamenta nenhum direito, salvo o direito ao ressarcimento. Isso não impede, porém, que a violação ilegal das informações financeiras dê azo ao surgimento da responsabilidade civil.

A teoria do sigilo profissional compreende o sigilo financeiro como espécie do gênero “sigilo profissional”. O dever de manter as informações em segredo decorreria da inclusão das instituições financeiras no rol das pessoas que desenvolvem atividade profissional cuja realização exige o conhecimento de informações atinentes ao indivíduo, fornecidas por força do estabelecimento de uma relação de confiança. O banqueiro ou o empregado da instituição financeira, para o desenvolvimento de suas atividades, teriam acesso a dados relativos a aspectos econômicos da vida de seus clientes, de terceiros a eles relacionados ou demais sujeitos que utilizam os seus serviços. Seriam depositários de segredos fornecidos pela clientela “*lato sensu*”, por exigência de sua profissão ou de seu ofício, os quais não devem ser revelados, excetuadas as disposições legais em sentido contrário.

Embora os defensores dessa tese<sup>265</sup> sustentem que o sigilo profissional não se volta apenas aos profissionais liberais, mas ao exercício profissional de uma dada atividade, críticas são tecidas no sentido de que: (i) nem todas as pessoas que trabalham em bancos são profissionais da instituição, bem como o banco não seria um profissional que exerce individualmente uma atividade, mas uma empresa comercial<sup>266</sup>; (ii) inexistiria amparo legal para lastrear o sigilo profissional dos banqueiros<sup>267</sup>.

Outra teoria, da boa-fé ou do dever de lisura, fundamenta o sigilo no dever dos sujeitos que integram a relação jurídica de não prejudicarem a outra parte, independentemente do cumprimento do objeto do nexó relacional. Tratar-se-ia de

---

<sup>265</sup> Antolisei afirma que o segredo profissional não é apenas o segredo “do” profissional, individualmente concebido, mas também é inato às pessoas jurídicas, razão pela qual estariam incluídos os bancos considerados como empresas de crédito. (COVELLO, Sérgio. *O sigilo bancário...*, p. 118).

<sup>266</sup> Aliomar Baleeiro refuta a teoria do sigilo profissional ao entender que os banqueiros: “(...) não estão adstritos às mesmas regras éticas e jurídicas de sigilo. Em princípio, só devem aceitar e ser procurados para negócios lícitos e confessáveis.” (BALEEIRO, Aliomar. *Op. Cit.*, p. 551).

<sup>267</sup> BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. *Op. Cit.*, p. 59.

um dever originado do interesse do cliente de que não sejam divulgadas a terceiros informações relativas à sua atividade econômica, depositadas nas mãos da instituição financeira<sup>268</sup>. Essa teoria não é isenta de críticas: (i) seria uma espécie de teoria contratualista, compartilhando as mesmas falhas dessa tese; (ii) só poderia ser suscitada em países cuja legislação consagra expressamente o dever de lisura e de boa-fé, salvo se fundamentada nos princípios gerais do direito<sup>269</sup>.

A teoria legalista, diferentemente das demais teorias que se baseiam na lei para justificar o dever de sigilo, adota como fundamento a mera existência de um enunciado legal exposto, mesmo que recorra à interpretação extensiva ou analógica. O sigilo financeiro se justificaria pela decisão do legislador em inserir no direito positivo uma disposição legal que o imponha coercitivamente. Critica-se essa teoria pela ausência de generalização, não se aplicando a todos os ordenamentos jurídicos, em especial aqueles que não dispõem de expressa disposição legal<sup>270</sup>.

A teoria que atribui à intimidade das instituições financeiras o dever de sigilo concebe tais entes como legítimos detentores do interesse de afastar do conhecimento alheio as suas operações e as informações a elas relacionadas. Essas instituições corresponderiam a sociedades detentoras de dados, cuja revelação acarretaria inúmeros prejuízos a si mesmas e à sua clientela "*lato sensu*". O sigilo serviria como "*instrumento de captação de clientela*"<sup>271</sup>.

Conquanto os Bancos e as demais instituições financeiras tenham o direito de manter afastadas do conhecimento público as operações que realizam, suas técnicas, seus procedimentos e clientela, o sigilo financeiro não decorre de sua intimidade, pois, se assim o fosse, poderiam divulgar informações acerca de seus clientes, sem qualquer penalidade, uma vez que estariam exercendo um legítimo direito de dispor do sigilo<sup>272</sup>.

Por derradeiro, a teoria do direito de personalidade afirma que o sigilo financeiro decorreria de um direito genérico à intimidade, direito de personalidade

---

<sup>268</sup> COVELLO, Sérgio. *O sigilo bancário...*, p. 126.

<sup>269</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>270</sup> *Ibidem*, p. 129.

<sup>271</sup> *Ibidem*, p. 131.

<sup>272</sup> *Ibidem*, p. 132.

inerente a própria natureza humana. Segundo Roberto Quiroga Mosquera<sup>273</sup>, as informações relativas ao aspecto financeiro dos indivíduos representariam direitos personalíssimos, devendo ser mantidas ocultas por aqueles que as detiverem.

O sigilo financeiro, da mesma forma que o sigilo de dados, atuaria na proteção da privacidade do indivíduo, uma vez que as instituições financeiras adentrariam na intimidade e na vida privada de seus clientes e dos demais sujeitos envolvidos nas operações bancárias, obtendo dados mantidos alheios ao conhecimento público<sup>274</sup>.

Algumas objeções foram formuladas a essa teoria, a saber: (i) não seria possível fundamentar um direito subjetivo e o respectivo dever jurídico na intimidade onde esta não possui uma tutela autônoma; (ii) a intimidade visa assegurar a incolumidade da vida pessoal e familiar e, portanto, não possui reflexos patrimoniais<sup>275</sup>.

A teoria da personalidade, diferentemente das demais teses supramencionadas, supera as críticas formuladas pela doutrina<sup>276</sup>. As instituições financeiras necessitam de informações relativas ao patrimônio e aos negócios celebrados por sua clientela, que se encontram adstritas à esfera privativa dos sujeitos, pois, como afirma Sérgio Covello: “(...) *o patrimônio e a atividade negocial de uma pessoa constituem, indubitavelmente, projeção de sua personalidade, máxime numa sociedade capitalista como a ocidental (...)*”<sup>277-278</sup>

---

<sup>273</sup> MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Direito monetário e tributação da moeda*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 269.

<sup>274</sup> Conforme lecionam Clémerson Merlin Clève e Sólon Sehn, o sigilo financeiro passou a ocupar um relevante papel na proteção da intimidade e da vida privada, tendo aumentado a sua importância com o desenvolvimento dessa atividade. E assim: “*O dever de sigilo que, num primeiro momento, garantia uma certa discricção apenas quanto à disponibilidade de capitais e bens materiais de uns poucos, com a popularização da atividade bancária e a intensificação das operações dessa natureza, também passou a garantir a inviolabilidade de praticamente toda vida privada e dos negócios jurídicos dos correntistas.*” (CLÈVE; SEHN, Solon. *Op. Cit.*, p. 59).

<sup>275</sup> COVELLO, Sérgio Carlos. *O sigilo bancário...*, p. 142.

<sup>276</sup> Faz-se apenas um reparo em relação à adoção do direito à intimidade como fundamento do sigilo, pois o direito tutelado corresponde à privacidade, que inclui dentre suas manifestações a intimidade.

<sup>277</sup> COVELLO, Sérgio Carlos. *O sigilo bancário...*, p. 137. Em outra passagem, Sérgio Covello evidencia que o patrimônio integra a esfera privada do indivíduo, uma vez que um dado patrimonial pode revelar um traço moral de sua personalidade: “*Não só as necessidades de ordem espiritual que se apresentam como atributos da personalidade, mas, também, aquelas de ordem material. O ‘quantum’ que o ser humano ganha, o ‘quantum’ que depende com sua manutenção e com lazer, as*

O cidadão deve resguardar sua privacidade e intimidade em face da massificação cultural da sociedade contemporânea e da exigência de padrões de comportamento, como forma de preservar sua individualidade. Sendo assim, na esfera econômica o sigilo viabiliza ao indivíduo aplicar as importâncias auferidas da forma que julgar conveniente, sem a intervenção e julgamento de terceiro, garantindo sua relativa independência. No tocante às pessoas jurídicas, o sigilo possibilita o desenvolvimento da atividade industrial, comercial ou intelectual, ao impedir a divulgação arbitrária dos dados sobre seus negócios, tendo em vista que a conta bancária indica seus recursos, bem como a pontualidade de pagamentos a fornecedores e a lista de seus clientes<sup>279</sup>.

Entende-se que há compatibilidade entre parte significativa das teorias brevemente descritas, uma vez que representam aspectos distintos de um mesmo instituto. A concepção segundo a qual os usos e costumes justificariam a existência do sigilo remete à sua origem, superada pela regulamentação legal. É razoável supor que o legislador, ao introduzir enunciados prescritivos no direito positivo se baseou nas regras costumeiras então vigentes à época na sociedade.

Como leciona Sérgio Covello<sup>280</sup>, o sigilo antes de se tornar uma regra impositiva, surgiu espontaneamente como uso na prática bancária, tendo se convertido em hábito por força de sua prática regular e aceita socialmente, adquirindo o patamar de costume, e posteriormente, se consolidando como norma de conduta com amparo legal. No Brasil, o sigilo financeiro, desde o advento do Código Comercial de 1850, encontra respaldo em lei, embora tenha sido observado durante um longo interregno sem disposição legal expressa que protegesse as informações em poder dos Bancos e assemelhados, demonstrando a força do

---

*dívidas que contrai expressam modos de ser tão importante, quanto qualquer manifestação espiritual da personalidade.” (Ibidem, p. 142).*

<sup>278</sup> Arnoldo Wald entende de forma semelhante, ao defender que a intimidade, como direito de personalidade, embora tenha sido tradicionalmente compreendida como o direito de estar só, abrange: “(...) a ausência de presença de terceiros, não só no lar, mas também, em todas as projeções econômicas da personalidade, em relação aos quais o titular pode não querer ser objeto de controle, devassa ou informações de dados a terceiros.” (WALD, Arnoldo. O sigilo bancário no projeto de lei complementar de reforma do sistema financeiro e na lei complementar n.º 70. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, a. 29, n. 116, p. 242, out./dez. 1992).

<sup>279</sup> WALD, Arnoldo. *Sigilo bancário e os direitos fundamentais...*, p. 17.

<sup>280</sup> COVELLO, Sérgio. *O sigilo bancário...*, p. 141.

costume.

Ademais, nada obsta que as instituições financeiras pactuem expressamente o sigilo em seus instrumentos contratuais, embora não surta efeito se cotejado com normas de ordem pública, a exemplo dos poderes constitucionalmente atribuídos ao Poder Judiciário (art. 5º, XXXV: “*a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*”).

O sigilo financeiro se enquadra no perfil do sigilo profissional<sup>281</sup>, ao ser concebido como o dever jurídico das instituições financeiras de não revelarem informações atinentes à sua clientela (em sentido lato) que, ao relatar aspectos privativos ao banqueiro, possui o direito subjetivo de que esses dados não sejam divulgados sem seu consentimento<sup>282</sup>. Trata-se de vínculo originado da relação de fidúcia<sup>283</sup> instaurada entre instituição e seus clientes, que viabiliza o acesso dos primeiros a dados “sensíveis”<sup>284</sup>.

Quanto à teoria legalista, pode-se afirmar que, embora não seja dotada de universalidade, uma vez que nem todos os ordenamentos jurídicos apresentam enunciados prescritivos acerca do sigilo financeiro, encontra amparo na realidade jurídica brasileira, ou seja, na Lei Complementar nº 105/2001, bem como no art. 5º,

---

<sup>281</sup> O sigilo financeiro pode ser classificado como espécie de sigilo de dados, segundo critério objetivo, bem como espécie de sigilo profissional, se empregado critério subjetivo, vale dizer, a pessoa do profissional que, por força da atividade desenvolvida tomam conhecimento de dados pessoais e patrimoniais atinentes à esfera privada do indivíduo. (COVELLO, Sérgio Carlos. *As normas de sigilo...*, p. 24).

<sup>282</sup> O sigilo financeiro, caso violado, gera ilícito civil e penal. O descumprimento do dever de sigilo faz surgir o dever de indenização na seara cível (art. 927 do Código Civil), bem como implica o crime de violação de segredo profissional (art. 154 do Código Penal).

<sup>283</sup> Domingos Franciulli Netto evidencia que o direito ao sigilo profissional representa a tutela dos dados divulgados pela pessoa que, por razões materiais, morais ou religiosas, ou por seu livre-arbítrio, revela a profissional algum segredo ou alguns aspectos de sua vida particular em função da atividade por ele exercida que, mesmo por critérios de conveniência e oportunidade deseja que fique alheia ao conhecimento de outros. (FRANCIULLI NETTO, Domingos. Quebra do sigilo bancário pelo Ministério Público. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2000. p. 128-129).

<sup>284</sup> O parágrafo único do art. 197 do Código Tributário Nacional excepciona do dever de informar à Administração Tributária os indivíduos que estejam por força de disposição legal obrigados a preservar o segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério ou profissão, obrigando todos aqueles arrolados em seus incisos a colaborar com os agentes fazendários. Esses últimos desenvolvem atividades profissionais, inclusos nesse rol enumerativo os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras (inc. II). Todavia, o sigilo financeiro não decorre de previsão infraconstitucional, mas de disposição expressa no inciso XII da Constituição da República.



inc. XII, da Constituição Federal<sup>285</sup>. Deve-se evitar, porém, confundir fundamento jurídico com legal. Este se apresenta como o enunciado prescritivo do qual se constrói a norma jurídica, enquanto o primeiro consiste na justificativa para o surgimento do instituto, positivado ou não. Sendo assim, as teorias consuetudinária e legalista não apresentam o fundamento jurídico do sigilo financeiro, mas demonstram a sua manifestação implícita ou explícita no direito positivo.

Discorda-se da teoria da intimidade dos bancos, extensivamente aplicada às instituições financeiras, uma vez que autorizaria às instituições revelarem dados pessoais dos usuários dos serviços bancários, sem qualquer penalidade, caso assim o desejassem.

Embora se corrobore com o fundamento apresentado pela teoria da personalidade, faz-se apenas uma ressalva, relativa à existência de outros fundamentos que justificam a proteção do sigilo financeiro, como o interesse do estabelecimento em manter a relação de confiança com os seus usuários e o interesse social na existência de um vigoroso sistema financeiro<sup>286</sup>.

É inegável que os entes financeiros, ao obterem os dados de seus usuários para o desempenho de sua atividade, os quais ficariam excluídos do conhecimento alheio, devem mantê-los em segredo<sup>287</sup>. Na atualidade, a privacidade não se vincula apenas a aspectos de ordem espiritual, mas também material<sup>288</sup>, pois: “(...) o *patrimônio e a atividade negocial de uma pessoa constituem, indubitavelmente,*

---

<sup>285</sup> As instituições financeiras têm ainda o dever de boa-fé e lisura, inerente a qualquer atividade lícita, o qual exige que as esferas jurídicas de ambos, instituição financeira e indivíduo, sejam reciprocamente respeitadas, o que inclui o interesse do cliente de que não sejam reveladas informações a respeito de suas operações. Todavia, por existir previsão legal expressa no direito positivo pátrio que consagra o sigilo financeiro, essa concepção não se apresenta como contributo relevante, por ser decorrência implícita da relação entre particulares e entre particulares e Administração Pública.

<sup>286</sup> WALD, Arnaldo. *Sigilo bancário e os direitos fundamentais...*, p. 15.

<sup>287</sup> Com a monetarização da economia, que aboliu as trocas diretas, as operações econômicas passaram a ser efetivadas por intermédio da moeda, que circula quase sem exceções por contas bancárias e, portanto: “*Conhecer a conta bancária é conhecer os traços fundamentais da vida privada de cada; é ter o ponto de partida para conhecer o outro.*” (CAMPOS, Diogo Leite de. O sigilo bancário. In: \_\_\_\_\_ et. alii. *Sigilo bancário*. Lisboa: Cosmos, 1997. p. 16).

<sup>288</sup> O direito à privacidade, objeto de tutela do sigilo financeiro, apresenta múltiplos aspectos, atingindo a ordem econômico-financeira, que inclui, na denominação de Carlos Alberto Hagstrom, a “*intimidade econômica*” e a “*intimidade patrimonial*”. (HAGSTROM, Carlos Alberto. *Op. Cit.*, p. 44).

*projeção de sua personalidade*”, nas palavras de Sérgio Covello<sup>289</sup>.

Significa dizer, informações concernentes a datas e volume das movimentações bancárias, aplicações financeiras, e operações em geral realizadas pelo usuário dos serviços bancários, desde que individualizadas, são informações de cunho privado e, portanto, devem ser protegidas do acesso por terceiros, salvo nas exceções legalmente (e constitucionalmente) previstas, como a seguir será exposto.

#### 4.3 ESTRUTURA DA NORMA DE SIGILO FINANCEIRO

A norma jurídica de sigilo financeiro, analisada pelo ângulo sintático, estrutural, é composta por hipótese e conseqüente, entrelaçados por um modal deôntico neutro<sup>290</sup>, fixado por uma escolha do legislador ao elaborar a lei. A hipótese descreve uma situação fática de possível ocorrência (o fato jurídico<sup>291</sup>), enquanto o conseqüente prescreve as notas para a formação de uma possível relação jurídica<sup>292</sup>. O conseqüente normativo tem a função de regular condutas, prescrevendo direitos subjetivos e deveres jurídicos para dois ou mais sujeitos de direito, pessoas físicas e jurídicas, unidos em um liame jurídico por um dever-ser modalizado, um functor deôntico intraproposicional cujos valores são: “permitido”, “obrigado” e “proibido”<sup>293</sup>.

Feitas as considerações iniciais, adentra-se ao estudo da norma de sigilo financeiro.

##### 4.3.1 A Hipótese da Norma de Sigilo

---

<sup>289</sup> COVELLO, Sérgio. *O sigilo bancário...*, p. 137.

<sup>290</sup> VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação...*, p. 96.

<sup>291</sup> Segundo Paulo de Barros Carvalho, o fato jurídico corresponde ao relato lingüístico de acontecimento ocorrido no mundo fenomênico, denominado evento, passível de apreensão pelos órgãos sensoriais e individualização no tempo e no espaço. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário...*, p. 248).

<sup>292</sup> VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 91-94. Paulo de Barros Carvalho sintetiza a estrutura da norma jurídica: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário...*, p. 285.

<sup>293</sup> VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas...*, p. 94-95.

A hipótese, parte integrante da norma jurídica, corresponde à proposição descritora de situações objetivas, construída pelo intérprete a partir dos enunciados dispersos no texto legislado, cuja ocorrência se imputam efeitos jurídicos por força da causalidade jurídica<sup>294</sup>, dando origem a direitos e deveres recíprocos entre sujeitos de direito.

Fala-se, pois, em conjunto de notas no plano das normas gerais e abstratas, enquanto no campo das normas individuais e concretas há enunciado individualizado. Esse enunciado, o fato jurídico, advém da operação de subsunção, por meio da qual o operador do direito reconhece um evento em uma determinada coordenada espaço-temporal, que se inclui na classe dos fatos previstos na hipótese, do qual exsurge, por força da operação de implicação, uma relação jurídica que entrelaça sujeitos de direito individualizados e com determinação do objeto<sup>295</sup>.

Essas operações, que põem em curso o ciclo de posituação do direito, decorrem de ato do ser humano, que relata o evento ocorrido no mundo fenomênico em linguagem jurídica, promovendo a subsunção e realizando a implicação, ao vincular efeitos jurídicos à descrição do acontecimento<sup>296</sup>. Em matéria tributária, essa atividade de formalização é desempenhada pela Administração Tributária ou pelo próprio particular.

Nada obstante, para que seja construído o fato jurídico, devem ser selecionados aspectos do acontecimento reputados relevantes para o direito, em

---

<sup>294</sup> Lourival Vilanova torna clara esta relação hipótese-conseqüente em decorrência da causalidade jurídica: “*Tem, sim, cabimento o prefixo do dever-ser a uma relação-de-implicação, em que a hipótese recorta (valorativamente) do contínuo heterogêneo de fatos, este ou aquele fato que, eo ipso, passa a funcionar como suporte fáctico. E ligue, a esse fato, um determinado efeito, que o fato por si mesmo não teria, como fato inserido na série contínua da causalidade natural. Aqui a relação entre o fato-causa e o fato-efeito é constituída, tecida pela norma jurídica: é posta pelo dever-ser, instituindo-os em pressuposto e conseqüência.*” (VILANOVA, Lourival. *Analítica do dever-ser*. In: VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi/IBET, 2003. v. 2, p. 78).

<sup>295</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos...*, p. 11.

<sup>296</sup> Consoante leciona Paulo de Barros Carvalho, a norma individual e concreta surge pelo fenômeno da incidência, que demanda o atuar de um ser humano: “*(...) fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. É preciso que o homem movimente as estruturas do direito, construindo, a partir das normas gerais e abstratas, outras gerais e abstratas ou individuais e concretas, imprimindo positividade ao sistema.*” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem ...*, p. 827).

decorrência de um ato político do legislador<sup>297</sup>. Como enuncia Pontes de Miranda: “O fato jurídico provém do mundo fático, porém nem tudo que o compunha entra, sempre, no mundo jurídico. À entrada no mundo do direito, selecionam-se os fatos que entram.”<sup>298</sup>

Nesse influxo, a hipótese normativa é composta por critérios seletores de propriedades do evento<sup>299</sup>, que permitem a identificação do acontecimento por operadores do direito: critério material, critério espacial e critério temporal.

#### 4.3.1.1 Critério material

O critério material permite identificar comportamentos de pessoas físicas ou jurídicas, condicionado por fatores temporais e espaciais. É composto pela união de um verbo pessoal e seu complemento<sup>300</sup>. O critério material da norma de sigilo indica quais as ocorrências que, vertidas em linguagem competente, originarão o fato jurídico de sigilo financeiro e a conseqüente relação jurídica na qual se inserem direitos e deveres recíprocos.

Compõe-se o referido critério a partir da dicção do art. 1º da Lei Complementar nº 105/2001, segundo o qual: “As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.”

Desse enunciado retira-se a materialidade da norma, ou seja, quais fatos ensejam a proteção da norma de sigilo. Segundo definição de Sérgio Carlos

---

<sup>297</sup> Assim enuncia Paulo de Barros Carvalho: “Fato jurídico é a parte do suporte fático que o legislador, mediante a expedição de juízos valorativos, recortou do universo social para introduzir no mundo jurídico.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem ...*, p. 825).

<sup>298</sup> PONTES DE MIRANDA. *Tratado de direito privado*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958. t. 22: parte geral, p. 183.

<sup>299</sup> Nesse sentido leciona Lourival Vilanova: “Com uma base maior ou menor de conhecimento dos dados, os conceitos que figuram na hipótese são seletivos: tiram notas, adicionam propriedades, valoram o meramente factual dos dados, despem fatos de atributos fisicamente existentes, mas juridicamente sem conseqüências (irrelevantes).” (VILANOVA, Lourival. *Análítica do dever-ser...*, p. 69).

<sup>300</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 125.

Covello<sup>301</sup> (que se limita ao âmbito bancário, do qual se transporta ao campo das instituições financeiras), “operação” consiste na série de atos realizados pelo ente financeiro para a consecução de sua atividade econômica.

“Operações ativas” são os atos realizados pelo ente financeiro de distribuição de recursos, que tornam a instituição credora, como o mútuo e a abertura de crédito. As “operações passivas” geram ônus e obrigações para as instituições financeiras, tornando-as devedoras, como atividades de captação de recursos: depósito, conta-corrente, aplicação e investimentos em geral. Os “serviços” mencionados no *caput* do art. 1º da LC nº 105/01, por sua vez, são operações acessórias ou neutras, na medida em que não correspondem à concessão ou ao recebimento de crédito, cuja função é meramente atrair clientela, como a custódia de valores, o aluguel de cofres de segurança, a cobrança de títulos, entre outros.

Nessa toada, a Lei nº 4.595/64, cuja redação foi reproduzida pela LC 105/01, pretendeu abranger não apenas as operações que envolvem valores vultuosos, mas todas as operações, cuja divulgação de informações a elas relacionadas pudesse resultar na potencial ou efetiva violação da privacidade do cidadão.

Vislumbra-se no art. 5º, § 1º, da Lei Complementar nº 105/2001, um rol não taxativo de operações financeiras, sem distinção entre ativas e passivas e cujo sigilo não é oponível à Administração tributária da União, mencionadas a título exemplificativo: depósitos a vista e a prazo, inclusive em conta de poupança; pagamentos efetuados em moeda corrente ou em cheques; emissão de ordens de crédito ou documentos assemelhados; resgates em contas de depósitos à vista ou a prazo, inclusive de poupança; contratos de mútuo, entre outros.

O critério material da norma de sigilo abrange todas as operações desenvolvidas pelas instituições financeiras, mesmo aquelas realizadas uma única vez ou para sujeito que não possui qualquer relação com a instituição financeira, pois o direito à privacidade do cidadão independe da existência de vínculo contratual. Por conseguinte, estão albergadas pelo sigilo não apenas as operações realizadas por clientes, mas todas aquelas pactuadas entre estabelecimentos financeiros e a população em geral, conforme se detalhará no item atinente à

---

<sup>301</sup> COVELLO, Sérgio Carlos. *O sigilo bancário...*, p. 91.

sujeição passiva.

De maneira geral, pode-se dizer que as instituições financeiras estão obrigadas juridicamente a guardar o sigilo acerca dos dados que conheçam em razão das operações e serviços realizados com seus clientes. E, caso esse dever seja violado pela comunicação das informações a terceiros, o ente se torna responsável pelo ressarcimento dos danos e prejuízos causados.

Além disso, é indiferente a fonte dos informes relacionados às referidas operações, ou seja, não importa se o próprio cliente ou outra pessoa forneceu as informações ao ente financeiro, o dado estará resguardado pelo manto da norma de sigilo.

José Paulo Baltazar Júnior<sup>302</sup> destaca ainda que o fornecimento de informações genéricas, agregadas ou estatísticas sobre as operações da instituição financeira, sem relacioná-las a pessoas identificadas ou identificáveis, não consiste em violação ao sigilo. Nesse influxo, a publicação de balanços financeiros ou de estatísticas de devedores inadimplentes, mesmo que relacionados a determinada cidade ou linha de crédito, desde que sem identificação nominal e que não permita a identificação, não representa violação ao dever de sigilo.

Por derradeiro, cumpre destacar que o término da relação entre o indivíduo e a instituição financeira não significa a extinção do dever de sigilo, uma vez que a proteção do direito fundamental à privacidade não desaparece com o término do vínculo entre as partes.

#### 4.3.1.2 Critério espacial

O critério espacial representa o local onde o fato deve ocorrer para gerar os efeitos previstos na norma jurídica. O legislador pode optar por dispor expressamente sobre os locais onde o fato deve ocorrer ou nada mencionar, obrigando o intérprete a deduzir o critério a partir de indícios implícitos na lei. Caso mencione elementos indicativos do critério territorial, o texto de lei poderá apresentar

---

<sup>302</sup> BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. *Sigilo bancário e privacidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 80.

três níveis de elaboração: (i) descrição do local onde o fato deve ocorrer; (ii) alusão a áreas específicas; (iii) menção genérica ao local da ocorrência do fato, ou seja, qualquer local abrangido pela vigência territorial da lei<sup>303</sup>.

No tocante à norma de sigilo financeiro, não há alusão nos artigos da Lei Complementar nº 105/2001 ao critério espacial, do que se deduz que o fato jurídico poderá ocorrer em qualquer localidade do território nacional.

#### 4.3.1.3 Critério temporal

O critério temporal, por sua vez, consiste nas indicações que remetem ao instante da ocorrência do fato relatado na norma. O critério temporal corresponde ao conjunto de indicações situadas no antecedente da norma que permite identificar o momento exato do acontecimento, fazendo surgir no conseqüente o liame jurídico que une sujeitos ativo e passivo, em razão de um objeto<sup>304</sup>.

O critério temporal da norma de sigilo financeiro indica quando surge o fato jurídico no antecedente da norma individual e concreta, do qual advirá o liame jurídico que impõe à instituição financeira, empresa de *factoring* ou fomento comercial, o dever de não revelar informações pessoais obtidas por força de sua atividade e o correlato direito subjetivo de pessoas físicas ou jurídicas de exigir o cumprimento desse dever não-pecuniário.

Assim sendo, o evento, que originará o fato jurídico de sigilo, pode suceder não apenas no instante da realização das operações ativas ou passivas ou da prestação de serviços, mas também, no momento das negociações que antecedem as referidas atividades financeiras, mesmo que estas não se concretizem<sup>305</sup>. O fato jurídico de sigilo consiste no relato lingüístico de tal acontecimento e remete ao preciso instante no qual a instituição financeira toma conhecimento das informações relativas aos clientes, pessoas que não possuem vínculo com o estabelecimento

---

<sup>303</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário...*, p. 261-262.

<sup>304</sup> Conforme assevera Paulo de Barros Carvalho no tocante à regra-matriz de incidência tributária. (*Ibidem*, p. 264-265).

<sup>305</sup> BELLOQUE, Juliana Garcia. *Op. Cit.*, p. 67.

financeiro ou terceiros cujas informações foram cedidas pelos dois primeiros.

#### 4.3.2 O Conseqüente da Norma de Sigilo

Enquanto o antecedente da norma jurídica descreve possíveis fatos jurídicos, o conseqüente atua como prescritor, fornecendo os critérios para a formação de possíveis relações jurídicas, identificando o sujeito que possui o direito subjetivo de exigir determinada prestação e o sujeito acometido do dever jurídico de cumpri-la, bem como o respectivo objeto, que corresponde ao comportamento exigido pelo direito positivo do sujeito passivo e que atende ao direito subjetivo de titularidade do credor.

Ocorrido o evento que se subsume aos critérios da hipótese da norma, surge a relação jurídica no conseqüente, por força do vínculo de imputação normativa<sup>306</sup>. A relação jurídica é: (i) interpessoal, composta de dois sujeitos-de-direito unidos por uma prestação; (ii) irreflexiva, pois seria um sem-sentido deôntico compreender que o sujeito esteja facultado, obrigado ou proibido perante si mesmo; e (iii) assimétrica, ou seja, a relação jurídica implica a sua conversa<sup>307</sup>.

A relação jurídica, composta por direitos e deveres correlatos, é o instrumento por excelência do direito, cujo objetivo principal é a regulação da vida social por meio da modulação das condutas em um espaço de intersubjetividade<sup>308</sup>.

O conseqüente é formado pelo critério pessoal, que consiste no conjunto de elementos situados no prescritor que permitem identificar os sujeitos da relação jurídica, o sujeito ativo, credor ou pretensor, em um pólo do liame jurídico, e o sujeito

---

<sup>306</sup> Lourival Vilanova ressalta ser indispensável o dever-ser no conseqüente normativo (intraproposicional): “Na proposição normativa ou deôntica, o dever-ser (que se triparte nas modalidades O, P, V, obrigatório, permitido e proibido) é constitutivo da estrutura formal, é o operador específico que conduz à proposição deôntica. Faltando, desfaz-se a estrutura, como se desfaz aquela outra estrutura se suprimimos o conectivo apofântico é.” (VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas...*, p. 70)

<sup>307</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método...*, p. 540.

<sup>308</sup> Segundo a lição de Lourival Vilanova, o direito atinge suas finalidades por meio do direcionamento das condutas: “Quando o direito permite, proíbe ou obriga, o faz ante objeto – a conduta – constitutivamente valioso ou desvalioso, imprimindo-lhe aquela direção axiológica que se pode considerar objetivamente válida, porque está em consonância com o ponto final de referência (juridicamente posto) em que se apóia o sistema jurídico positivo.” (VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas...*, p. 150-151).



passivo ou devedor, no outro pólo da relação<sup>309</sup>.

#### 4.3.2.1 Critério pessoal

O critério pessoal compreende o conjunto de elementos situados no conseqüente da norma que indicam os sujeitos da possível relação jurídica, o sujeito ativo, que tem o direito subjetivo de exigir o adimplemento de uma determinada prestação, e o sujeito passivo, portador do dever jurídico de cumprir a respectiva prestação.

##### 4.3.2.1.1 Sujeito passivo

Segundo dispõe o art. 1º da Lei Complementar nº 105/2001, o dever jurídico de preservar o sigilo das informações da clientela “*lato sensu*” abrange as instituições financeiras e as empresas de fomento comercial ou *factoring* que, embora não correspondem ao conceito de ente financeiro adotado pelo *caput* do art. 1º, são equiparadas para efeitos da referida lei<sup>310</sup>.

Instituição financeira, nos termos do disposto no art. 17 da Lei nº 4.595/64 consiste nas: “*peçoas jurídicas públicas ou privadas, que tenham como atividade principal ou acessória a coleta, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira, e a custódia de valor de propriedade de terceiros.*”

Nada obstante a definição de instituição financeira apresentada pela Lei nº 4.595/64, que regula o Sistema Financeiro Nacional, a Lei Complementar nº 105/2001 em seu art. 1º, § 1º, apresenta rol enumerativo das instituições financeiras

---

<sup>309</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário...*, p. 285.

<sup>310</sup> Consoante já apontado, justifica-se a adoção da terminologia “sigilo financeiro” ao invés de “sigilo bancário”, uma vez que os Bancos são apenas uma espécie de instituição financeira que se sujeita ao dever jurídico de sigilo por imposição da Lei Complementar nº 105/2001. Por conseguinte, as afirmações relativas ao sigilo financeiro abrangem necessariamente o sigilo bancário.

para efeitos de sigilo: I – os bancos de qualquer espécie; II – distribuidoras de valores mobiliários; III – corretoras de câmbio e de valores mobiliários; IV – sociedades de crédito, financiamento e investimentos; V – sociedades de crédito imobiliário; VI – administradoras de cartões de crédito; VII – sociedades de arrendamento mercantil; VIII – administradoras de mercado de balcão organizado; IX – cooperativas de crédito; X – associações de poupança e empréstimo; XI – bolsas de valores e de mercadorias e futuros; XII – entidades de liquidação e compensação.

Destaca-se ainda que inciso XIII possibilita o enquadramento de outras sociedades que, por força de suas operações, possam ser consideradas instituições financeiras pelo Conselho Monetário Nacional.

As empresas de *factoring* ou de fomento comercial não são consideradas instituições financeiras pela Lei nº 4.595/64, o que significa que atuam sem autorização do BACEN. Todavia, as operações realizadas por ambas encontram-se albergadas pela norma de sigilo, consoante disposto no § 2º do art. 1º da LC 105/01<sup>311</sup>.

O dever jurídico abrange não apenas as instituições financeiras, mas todos os seus funcionários, dirigentes e empregados (e ex-empregados), que tenham conhecimento das informações da clientela (em sentido lato) em decorrência do exercício de sua atividade.

A violação do dever jurídico de sigilo gera a responsabilização objetiva da instituição financeira por atos cometidos por seus funcionários, a teor do disposto no art. 932, III e 933 do Código Civil (Lei nº 10.406/02)<sup>312</sup>, que estabelece a responsabilidade do empregador ou comitente por seus empregados, serviçais e prepostos, no exercício do trabalho que lhes competir, ou em razão dele. O dever de indenizar acometido aos estabelecimentos financeiros em razão dos danos materiais e morais apurados em juízo não exclui o direito de regresso em face do funcionário

---

<sup>311</sup> "Art. 1º. (...) § 2º As empresas de fomento comercial ou factoring, para os efeitos desta Lei Complementar, obedecerão às normas aplicáveis às instituições financeiras previstas no § 1º."

<sup>312</sup> "Art. 932. São também responsáveis pela reparação civil: (...) III - o empregador ou comitente, por seus empregados, serviçais e prepostos, no exercício do trabalho que lhes competir, ou em razão dele; Art. 933. As pessoas indicadas nos incisos I a V do artigo antecedente, ainda que não haja culpa de sua parte, responderão pelos atos praticados pelos terceiros ali referidos."

que violou o dever de sigilo, consoante prescrevem os arts. 186 e 927 do Código Civil<sup>313</sup>.

Já no campo criminal, o funcionário que desobedecer a regra de sigilo financeiro, fora das hipóteses previstas na Lei Complementar nº 105/2001, se sujeitará à pena de reclusão de um a quatro anos e multa, aplicando-se subsidiariamente o Código Penal, além de outras penalidades cabíveis, conforme previsto no art. 10, *caput*, do referido diploma legal.

#### 4.3.2.1.2 Sujeito ativo

O sujeito ativo é o indivíduo, localizado na relação jurídica, titular do direito subjetivo de exigir o cumprimento de uma determinada prestação de outro sujeito. Em relação à norma de sigilo, a abrangência subjetiva da proteção se dirige a todas as pessoas, físicas ou jurídicas, que realizem operações ativas ou passivas com as instituições financeiras ou utilizem seus serviços.

Isso porque, o sigilo financeiro, como instrumento de proteção de valores constitucionais, como a vida privada, não pode ser minorado ou condicionado pela legislação infraconstitucional, pois resultaria em indireta supressão de direitos fundamentais.

As pessoas jurídicas de direito público, por sua vez, são excepcionalmente titulares da proteção do sigilo financeiro, tendo em vista que são tributárias do princípio da transparência (corolário dos princípios previstos no art. 37, *caput*, da Constituição da República). Há hipóteses de relativização do referido princípio, como a proteção da segurança da sociedade e do Estado, que impõem a inviolabilidade das informações em poder dos órgãos públicos<sup>314</sup>.

---

<sup>313</sup> "Art. 186. *Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.*"

"Art. 927. *Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.*"

<sup>314</sup> Embora abrangidas pelo sigilo financeiro, o presente estudo não se debruçará sobre as situações de proteção das informações em favor do Estado. O escopo do exame do sigilo financeiro se resume à verificação de sua oponibilidade à Fazenda Pública, que torna desnecessária a análise da inviolabilidade do sigilo das informações de titularidade do próprio Estado.

O pólo ativo da relação jurídica de sigilo financeiro, por sua vez, não se restringe aos clientes das instituições financeiras, considerados como aqueles que utilizam habitualmente os serviços do estabelecimento bancário e assemelhados. Isso porque, estender a sujeição ativa da norma de sigilo financeiro apenas ao cliente reduziria a proteção a apenas algumas operações realizadas pela instituição financeira, salvo se concebido o termo “cliente” como sinônimo de qualquer pessoa que direta ou indiretamente realize operações ou utilize serviços prestados pela entidade financeira.

Compreende-se que a proteção do sigilo financeiro abrange todos aqueles que entrarem, ou não<sup>315</sup>, em contato com o Banco e demais entes financeiros. Todos os sujeitos que depositarem confiança na instituição financeira ou os terceiros a eles relacionados e cujas informações também lhes digam respeito têm o direito subjetivo de que seus dados não sejam revelados, tendo em vista que o sigilo tutela o direito constitucional à privacidade, que independe da existência de contrato ou vínculo permanente com o ente financeiro<sup>316</sup>.

Conforme se observa pela leitura dos enunciados da Lei Complementar nº 105/01, não há qualquer restrição quanto à titularidade do direito subjetivo de exigir a proteção de informações pessoais, devendo ser abrangidas todas as pessoas que realizem operações com as instituições financeiras, independentemente de relação contratual, relação de clientela e de habitualidade.

O fator relevante para a caracterização da titularidade do direito ao sigilo financeiro é a existência de informações pessoais em poder da instituição financeira advindas da realização de operações financeiras ativas ou passivas ou a prestação de serviços pelos entes arrolados no art. 1º, § 1º e 2º da LC 105/01. O legislador pretendeu impedir que o sujeito passivo da relação jurídica de sigilo financeiro

---

<sup>315</sup> Conforme aduz Sérgio Covello, baseado na doutrina de Crespi, o sigilo financeiro corresponde a: “(...) *uma das condições da funcionabilidade do sistema bancário e não apenas uma tutela de quem contrata com o Banco, protegendo, desta maneira, não só o cliente do Banco, mas também eventuais terceiros que não solicitaram nenhum serviço à empresa de crédito, mas são interessados na sua discricão.*” (COVELLO, Sérgio. *O sigilo bancário...*, p. 117).

<sup>316</sup> Mesmo terceiros que não tenham sequer utilizado ocasionalmente os serviços ofertados pela instituição financeira, como o cônjuge de titular de conta corrente, têm direito subjetivo à proteção da norma de sigilo. Podem exigir o cumprimento do dever as pessoas físicas e jurídicas que utilizaram serviços e operações ofertadas pelas instituições financeiras quanto terceiros que, mesmo sem possuir qualquer vínculo direto com o ente, estiveram envolvidos em suas operações, de forma que suas informações privadas foram acessadas. (BELLOQUE, Juliana Garcia. *Op. Cit.*, p. 68).

revelasse a outrem informações obtidas em decorrência de sua atividade profissional, assegurando a incolumidade do direito à privacidade<sup>317</sup>.

Conclui-se, pois, que o sujeito ativo não é apenas o cliente, mas qualquer pessoa, física ou jurídica, que estabelecer relação com instituição financeira ou empresa de *factoring* ou fomento comercial e, conseqüentemente, fornecer dados pessoais ou ainda terceiro cujas informações a seu respeito encontram-se depositadas em poder do ente financeiro, razão pela qual se faz menção ao conjunto pela expressão clientela “*lato sensu*”.

#### 4.4 TENSÃO ENTRE O SIGILO FINANCEIRO E O DIREITO À INFORMAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA

A vida em comunidade impõe certas restrições ao exercício de direitos, como forma de compatibilizar interesses nem sempre equivalentes. Determinadas informações serão mantidas sob o pálio do sigilo ou serão reveladas a terceiros de acordo com as circunstâncias reais e jurídicas que permeiam o caso concreto, uma vez que os interesses contrapostos deverão ser sopesados pela autoridade competente com o escopo de verificar qual deverá prevalecer.

Conforme previamente asseverado, o sigilo de dados e, por conseqüência, o sigilo financeiro, não é um fim em si mesmo, atuando na proteção de outros direitos. Portanto, não possui extensão e peso intrínsecos, que estão indissociavelmente vinculados ao seu objeto, vale dizer, o direito que almejam proteger, *in casu*, o direito à privacidade.

Feitas essas considerações, o presente estudo examinará apenas sobre a possibilidade, ou não, de a Fazenda Pública<sup>318</sup> excepcionar o sigilo financeiro, embora reconheça que a temática encontre campo fértil em relação à legitimidade

---

<sup>317</sup> Nesse sentido é a lição de Sérgio Carlos Covello: “*Não é a condição de cliente que importa na obrigação em estudo e sim a atividade peculiar dos Bancos que se desenvolve através de operações e serviços que permite à empresa de crédito penetrar na vida particular dos cidadãos.*” (COVELLO, Sérgio. *O sigilo bancário...*, p. 86).

<sup>318</sup> Até o presente momento, não houve pronunciamento definitivo do Supremo Tribunal Federal, em que pese o trâmite de três Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade (ADIn 2386, proposta pela Confederação Nacional do Comércio; ADIn 2390, proposta pelo Partido Social Liberal; ADIn 2397, proposta pela Confederação Nacional da Indústria).

ativa das CPIs<sup>319</sup>, entre outros<sup>320</sup>.

Várias teses surgiram na doutrina e na jurisprudência apresentando soluções diversas à questão da possibilidade da Fazenda Pública quebrar, ou não, o sigilo financeiro sem a manifestação prévia do Poder Judiciário, ainda sob a égide da Lei nº 4.595/64. As variegadas teorias podem ser coligidas no seguinte rol:

(i) é vedada a quebra do sigilo financeiro em qualquer hipótese, mesmo pelo Poder Judiciário, uma vez que o art. 5º, XII, da Constituição de 1988 autoriza apenas a violação do sigilo telefônico, com autorização judicial, desde que observado o procedimento estipulado na Lei nº 9.296/1996, para fins de investigação criminal ou instrução processual penal<sup>321</sup>;

(ii) apenas o Poder Judiciário encontra-se apto a autorizar, em um processo judicial, a quebra do sigilo financeiro, como forma de assegurar a preservação dos princípios da tripartição de poderes, do devido processo legal, da segurança jurídica, da imparcialidade e da reserva de jurisdição<sup>322</sup>;

(iii) o Poder Judiciário pode autorizar a quebra do sigilo financeiro, mesmo sem inquérito ou processo, desde que levada ao conhecimento da autoridade judiciária a necessidade de obtenção de tais informes<sup>323</sup>;

---

<sup>319</sup> Possui fundamento na parte inicial do art. 58, § 3º, da Constituição de 1988: “Art. 58. O Congresso Nacional e suas Casas terão comissões permanentes e temporárias, constituídas na forma e com as atribuições previstas no respectivo regimento ou no ato de que resultar sua criação. (...) § 3º - As comissões parlamentares de inquérito, que terão poderes de investigação próprios das autoridades judiciais, além de outros previstos nos regimentos das respectivas Casas (...)”

<sup>320</sup> Evita-se adentrar na questão atinente à legitimidade ativa para a quebra do sigilo financeiro, salvo em relação à Fazenda Pública, a qual corresponde ao objeto do presente estudo.

<sup>321</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op. Cit.*, p. 67

<sup>322</sup> Embora não apresente homogeneidade quanto à fundamentação, parcela majoritária da doutrina pátria defende a impossibilidade de quebra do sigilo financeiro sem autorização judicial: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 880; DELGADO, José Augusto. *Op. Cit.*, p. 152; Comentários de Misabel de Abreu Machado Derzi *In*: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 1.001; LOBO, Maria Teresa de Cárcomo. Direitos fundamentais do contribuinte. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 200; LACOMBE, Américo Masset. Direitos fundamentais do contribuinte. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2000. p. 218; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Op. Cit.*, p. 250; MELO, José Eduardo Soares de. Direitos fundamentais do contribuinte. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2000. p. 309; WALD, Arnoldo. *Sigilo bancário e os direitos fundamentais...*, p. 27-28.

<sup>323</sup> QUEZADO; LIMA, Rogério. *Op. Cit.*, p. 94-95.

(iv) iniciado procedimento de fiscalização e demonstrada a indispensabilidade do exame da documentação em posse das instituições financeiras, a Fazenda Pública está autorizada a solicitar informações diretamente dos estabelecimentos financeiros, sem a necessidade de provimento judicial<sup>324</sup>.

(v) o levantamento do sigilo financeiro pela autoridade administrativa é autorizado nas hipóteses de suspeita de sonegação e iniciado procedimento administrativo, prestigiando-se o princípio da transparência fiscal e agilizando o procedimento e a eficácia da fiscalização<sup>325</sup>.

Com o advento da Lei Complementar nº 105/2001, foram estabelecidas três hipóteses de acesso a informações financeiras pelas autoridades fiscais: (i) emprego de dados oriundos da arrecadação de CPMF (art. 1º, § 3º, III)<sup>326</sup>; (ii) obtenção por meio do fornecimento periódico de informações a partir de determinado valor, a fiscalização-vigilância (art. 5º)<sup>327</sup>; e (iii) a fiscalização intermitente, na qual os agentes fazendários examinam documentos, livros e registros de instituições financeiras relativos a determinado contribuinte e referente a período específico (art. 6º)<sup>328</sup>.

Inicialmente, destaca-se que a obtenção de informações financeiras decorrentes da exigência de CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação ou

---

<sup>324</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O acesso direto aos dados bancários por parte do Fisco: a transferência do sigilo bancário para o sigilo fiscal. In: PIZOLIO, Reinaldo; GAVALDÃO JÚNIOR, Jayr Viégas (coord.). *Sigilo fiscal e bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 168. Assim entende a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF): Processo nº 10980.013895/2005-22, Recurso Voluntário nº 153357, 1º Conselho de Contribuintes, 6ª Câmara, Rel. Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, julgado em 17/12/2008; Processo nº 10325.000420/2007-61, Recurso Voluntário nº 162925, 1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Rel. Sandra Maria Faroni, julgado em 14/08/2008.

<sup>325</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 321. Normas gerais antielisivas. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF em Brasília, no período de 6 a 8 de agosto de 2001. Brasília: Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal, 2002, p. 383.

<sup>326</sup> "Art. 1º (...) § 3º Não constitui violação do dever de sigilo: (...) III – o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996."

<sup>327</sup> "Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à Administração Tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços."

<sup>328</sup> "Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente."

Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira) já não é uma possibilidade viável, uma vez que, desde 1º de janeiro de 2008, a exação não se encontra no direito positivo ao deixar de ser reeditada pelo Congresso Nacional.

Nesse influxo, analisar-se-ão os dois distintos sistemas de relativização do sigilo financeiro, que merecem interpretações apartadas.

#### 4.4.1 Fiscalização-Vigilância

O primeiro mecanismo (afora a ineficaz previsão de acesso de dados oriundos da arrecadação de CPMF) é denominado fiscalização-vigilância e impõe aos entes financeiros o dever de encaminhar automaticamente informações relativas a operações realizadas por seus usuários à União (não há previsão para as demais Fazendas Públicas).

Representa uma substancial alteração da sistemática de apuração dos ilícitos tributários, pois a quebra do sigilo financeiro não pressupõe mais a prévia comprovação da existência de indícios, pois busca encontrá-los<sup>329</sup>. A fiscalização empreendida por intermédio do repasse direto de dados financeiros coaduna-se com a ampliação das atividades acometidas aos sujeitos passivos de apuração do crédito tributário, possibilitando à Administração Tributária da União verificar a correção das declarações apresentadas pelos contribuintes.

Nada obstante, a fiscalização-vigilância encontra limitações provenientes do ordenamento constitucional. Podem ser objeto de requisição do Fisco os dados identificadores dos usuários dos serviços bancários, por não se encontrarem abrangidos pela inviolabilidade do sigilo, a teor do disposto no art. 1º, § 3º, da LC nº 105/01<sup>330</sup>. Isso porque, certos dados, embora privativos, são fornecidos sem

---

<sup>329</sup> Presencia-se a inversão dos pressupostos que ensejam a coleta de informações acerca das operações financeiras realizadas pelos contribuintes. A obrigatoriedade de comprovar a existência de indícios não se observa na fiscalização-vigilância, cuja função é exatamente verificar a ocorrência de indícios de ilícitos tributários, confirmando ou infirmando o cumprimento dos deveres pelos sujeitos passivos. Comprovada a existência de indícios, compete aos agentes fazendários aprofundarem a investigação, o que deve ocorrer com o pedido de provimento judicial para afastar o sigilo financeiro.

<sup>330</sup> O art. 2º do Decreto nº 4.489/02, ao regulamentar o art. 5º da LC 105/01, prevê que as informações relativas às operações financeiras referidas no § 1º do art. 5º serão prestadas em



constrangimento, conforme assevera Tércio Sampaio Ferraz Júnior<sup>331</sup>. Correspondem a elementos de identificação que tornam a convivência social possível. Excetuam-se apenas os elementos de identificação que remetem a relações de convivência privativas, tendo em vista que a proteção é para tais relações e não para as informações em si.

O fato de alguém ser cliente do estabelecimento financeiro é algo corriqueiro, razão pela qual a sua revelação não gera violação ao direito à privacidade, sendo amplamente divulgado, como a identificação na mídia de conta-corrente de organização social com o escopo de angariar fundos para causas sociais<sup>332</sup>.

O envio de informações relativas aos montantes globais mensalmente movimentados também não se encontra albergado pela regra do sigilo. Conquanto revele dados acerca das operações ativas ou passivas ou dos serviços prestados pela instituição financeira, o acesso a tais informações por agentes fazendários não representa violação à privacidade, uma vez que a individualidade da pessoa permanece preservada, mantendo-se ocultas suas preferências, interesses e qualidades. Sendo assim, o enunciado previsto no art. 5º, § 2º, da LC 105/01<sup>333</sup> é compatível com os preceitos constitucionais.

Isso porque, o sigilo financeiro não tutela a informação em si mesma, mas os fatos aos quais está relacionada, como lecionam Clémerson Merlin Clève e Solon Sehn: "*Basta lembrar que a Constituição, em seu art. 5º XII, não tutela o dado em si, que é uma simples informação representativa de um fato. Tutela, isto sim, os fatos que digam respeito a um direito fundamental do correntista, como a intimidade ou a vida privada.*"<sup>334</sup>

---

arquivos digitais e abrangerão tão-somente a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados.

<sup>331</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Sigilo de dados...*, p. 29.

<sup>332</sup> Há que se considerar exceções a essa regra, como no caso de locatário de cofre de segurança. Nessa situação, a revelação de sua identidade pode representar prejuízo aos interesses do cliente e da instituição, o mesmo se aplicando em relação à custódia de títulos e valores. (COVELLO, Sérgio. *O sigilo bancário...*, p. 94).

<sup>333</sup> "Art. 5º (...) § 2º *As informações transferidas na forma do caput deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados*".

<sup>334</sup> CLÈVE; SEHN, Solon. *Op. Cit.*, p. 71.

As informações obtidas pela fiscalização-vigilância são plenamente acessíveis, desde que não ultrapassados os limites impostos pela privacidade. Portanto, a divulgação dos dados relativos aos valores globais das operações não significa uma violação à esfera privada do indivíduo.

A mesma constitucionalidade não se observa em relação à delegação de competência ao Poder Executivo para disciplinar os critérios segundo os quais as instituições financeiras têm o dever de fornecer informações à Fazenda Pública da União acerca das operações realizadas por seus usuários (art. 5º da Lei Complementar nº 105/2001), que nitidamente viola o princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da Constituição de 1988<sup>335</sup>.

Embora a sistemática de arrecadação tenha se alterado, ampliando quantitativamente os tributos sujeitos ao lançamento por homologação (autolancamento), o que necessariamente exige a formação de instrumentos mais eficientes de fiscalização, isso não significa que foi conferido um cheque em branco à Administração Tributária. Para que tais critérios sejam reputados constitucionais, precisam prestar obediência ao direito à privacidade.

Em relação à segunda forma de quebra do sigilo financeiro prevista no art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, outra sorte de considerações devem ser tecidas.

#### 4.4.2 Fiscalização-Intermitente

Prevê o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 a possibilidade dos agentes fiscais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, examinarem documentos, livros e registros de instituições financeiras, desde que haja processo

---

<sup>335</sup> Conquanto reputa-se inconstitucional a delegação de competência enunciada no art. 5º da Lei Complementar nº 105/2001, o que macula os diplomas que nele retiram fundamento de validade, ressalta-se ainda a ilegalidade da Instrução Normativa nº 802/2007 que, a título de assegurar a fiscalização sobre as movimentações financeiras após a perda da vigência da Lei nº 9.311/96, alterou os critérios previstos no Decreto nº 4.489/2002.

Conforme se observa pela leitura do art. 4º do Decreto nº 4.489/2002, as instituições financeiras devem informar à Secretaria da Receita Federal do Brasil os montantes globais em cada modalidade movimentados mensalmente acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) para pessoas físicas e R\$ 10.000,00 (dez mil reais) para pessoas jurídicas, enquanto o art. 1º da Instrução Normativa nº 802/2007 modifica a regra, mantendo os mesmos valores, porém, aferidos em período semestral e não mensal.

administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, e demonstrada a indispensabilidade de tal análise pela autoridade administrativa competente.

Inicialmente impende asseverar que, a despeito da Lei Complementar nº 105/2001 ter deixado ao talante das autoridades fiscais o direito a excepcionar o sigilo financeiro, sem autorização judicial, a análise dessa questão deve ser empreendida à luz do texto constitucional, cujos enunciados concernentes à temática se mantiveram inalterados desde sua promulgação<sup>336</sup>.

As informações requisitadas diretamente por autoridades fazendárias às instituições financeiras são representativas de aspectos da privacidade do sujeito, em especial a intimidade e a vida privada. Refletem manifestações da identidade e da personalidade do sujeito, a exemplo do modo como gasta ou investe seu patrimônio. Assim, essa exceção à regra do sigilo financeiro, que a tornou inoponível em face das autoridades fazendárias, ultrapassa as limitações impostas pelo constituinte, ao atingir o direito à privacidade<sup>337</sup>. Direitos fundamentais não podem ser mitigados por diplomas normativos de nível legal (sob pena de subversão da hierarquia normativa), tampouco por mera requisição administrativa em sede de fiscalização intermitente.

Não há no sistema jurídico direito absoluto<sup>338</sup>, pois as limitações tornam possível o convívio social, advindas de imposições estatais e do respeito à esfera de individualidade alheia. Dessa forma, o sigilo financeiro é passível de flexibilização

---

<sup>336</sup> Apesar do art. 13 da Lei Complementar nº 105/2001 ter revogado a regra de sigilo financeiro prevista no art. 38 da Lei nº 4.595/64 com o objetivo inequívoco de afastar a jurisprudência pacífica que exigia decisão judicial para excepcionar a regra do sigilo financeiro, não houve ampliação das hipóteses de quebra em favor da Administração Fiscal. O artigo revogado previa em seus parágrafos 5º e 6º, a autorização às autoridades competentes examinarem documentos, livros e registros em poder das instituições bancárias desde que houvesse processo instaurado e a fiscalização fosse consideração indispensável. Os Tribunais Pátrios, a partir do julgamento do Recurso Especial nº 37.566, passaram a interpretar as expressões “autoridade competente” como Poder Judiciário e “processo instaurado” como processo judicial. Dessa forma, prevaleceu o entendimento de que não seria aplicável a regra prevista no art. 197, II, do Código Tributário Nacional, que estabelecia o dever dos bancos e entidades assemelhadas a fornecer informações à autoridade fiscal, relativas a bens, negócios ou atividades de terceiros.

<sup>337</sup> Em sentido contrário entendem J. L. Saldanha Sanches e João Taborda da Gama, para os quais o sigilo financeiro não representa restrição da intimidade do cidadão. (SANCHES; GAMA. *Op. Cit.*, p. 96-97).

<sup>338</sup> Na lição de Roberto Quiroga Mosquera, o sigilo financeiro é relativo e, portanto, não pode servir de: “(...) *antídoto à prática de atos ilícitos. O seu exercício não pode servir de manto protetor dos infratores das normas legais.*” (MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Op. Cit.*, p. 268).

desde que se pretenda prestigiar outro interesse de estatura constitucional<sup>339</sup>.

Por conseguinte, não cabe à autoridade administrativa determinar a indispensabilidade do exame de documentos, livros e registros de instituições financeiras, tal como prescreve o art. 6º da LC 105/01<sup>340</sup>. O sigilo financeiro não é absoluto, porém, compete ao Poder Judiciário determinar em quais situações deve ceder em prol de um princípio contrário.

Isso porque, a Constituição não previu a relativização da espécie sigilo financeiro, vale dizer, o gênero sigilo de dados. Assim, a restrição do enunciado constitucional, por corresponder a instrumento fundamental de proteção da privacidade, deve ocorrer no caso concreto por intermédio de um juízo de ponderação<sup>341</sup>.

O sigilo financeiro protege o direito fundamental à privacidade de titularidade do contribuinte, que não pode ser relativizado salvo quando, ao colidir com outro princípio, a autoridade judicial verificar, no caso concreto, que o peso do princípio contrário é superior. Segundo Robert Alexy<sup>342</sup>, a solução da colisão entre princípios perpassa o estabelecimento de uma “*relação de precedência condicionada*”, que consiste na observância das condições que determinam qual princípio deve prevalecer no caso concreto, uma vez que não há relação de precedência absoluta.

---

<sup>339</sup> Essa foi a conclusão do Ministro Carlos Velloso em seu voto no julgamento da Petição 577-DF, conhecido como o “caso Magri” (Pet 577 QO/DF, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/1992, DJ: 23/04/1993). Para o Ministro, o sigilo financeiro (bancário), embora seja espécie de direito à privacidade, atendendo também a finalidade de proteção do sistema de crédito, não é absoluto, devendo ceder diante do interesse público, do interesse social e do interesse da justiça.

<sup>340</sup> O Decreto nº 3.724/2001 excede os limites já dilargados do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, que prevê o exame de documentos, livros e registros de instituições financeiras caso a autoridade administrativa competente considere tal análise indispensável. Cria uma presunção de indispensabilidade ao arrolar hipóteses no art. 3º, cuja verificação já autorizaria a expedição de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF), tal como subfaturamento de operações, se comparado com os valores usualmente praticados no mercado, e gastos ou investimentos incompatíveis com a renda declarada. Não há individualização dos fatos cuja ocorrência justificaria a obtenção de informações em poder de instituições financeiras, tornando-se mais um instrumento de violação de direitos individuais, cuja relativização em favor de interesses superiores deveria ocorrer apenas no caso concreto.

<sup>341</sup> Embora a ponderação consista em um instrumental notável para a fundamentação da decisão judicial, não dá conta dos fatores subjetivos que influenciam o aplicador do direito. Como destaca Paulo Roberto Gonet Branco, a fórmula da ponderação “(...) *não leva a resultados de antemão indisputáveis e previsíveis, mas expressa um modelo de racionalidade realizável. Presta-se como medida de racionalidade de decisões tomadas.*” (BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Juízo de ponderação na jurisdição constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 188).

<sup>342</sup> ALEXY, Robert. *Op. Cit.*, p. 92.

Dois princípios constitucionais considerados em si próprios geram resultados contraditórios, pois nenhum é inválido ou tem precedência absoluta.

Os princípios devem ser realizados na maior medida possível, de acordo com as possibilidades jurídicas e reais e, portanto, não são comando definitivos, mas apenas *prima facie*, ou seja, o fato de um princípio prevalecer em um caso não significa a extensão desses efeitos para outras situações. Estabelecem direitos *prima facie*, a exemplo do sigilo financeiro dos cidadãos e do direito à obtenção de informações fiscais da Fazenda Pública. Ocorre que a decisão sobre qual direito deverá preponderar, ou seja, qual será o direito definitivo no caso concreto deverá advir de uma relação de preferência<sup>343</sup>.

Portanto, nas situações em que mais de um princípio é passível de aplicação sobre os mesmos fatos, cada um indicando soluções diversas e as normas se situam em mesmo patamar hierárquico, o raciocínio subsuntivo não oferece resposta. Nesses casos, deve-se perquirir qual princípio deve prevalecer e qual deve ceder. Para tanto, a questão deve ser decidida com base na técnica da ponderação, por meio da qual se decide qual princípio tem precedência em face de outro. O caráter do direito fundamental como princípio implica o postulado da proporcionalidade, que divide em três máximas parciais: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito<sup>344-345</sup>.

O direito fundamental à privacidade, ao se apresentar com um princípio, consiste em um comando de otimização, exigindo a sua realização tanto quanto possível de acordo com as possibilidades reais e jurídicas. Assim, a relativização de suas possibilidade reais remete à necessidade e a adequação, enquanto as possibilidades jurídicas se relacionam à proporcionalidade em sentido estrito.

Contextualiza-se a regra da proporcionalidade ao objeto de estudo, no qual

---

<sup>343</sup> ALEXY, Robert. *Op. Cit.*, p. 103.

<sup>344</sup> *Ibidem*, p. 111-112.

<sup>345</sup> Segundo leciona Humberto Ávila, o postulado da proporcionalidade se aplica: “(...) a situações em que há relação de causalidade entre dois elementos empiricamente discerníveis, um meio e um fim, de tal sorte que se possa proceder aos três exames fundamentais: o da adequação (o meio promove o fim?), o da necessidade (dentre os meios disponíveis e igualmente adequados para promover o fim, não há outro meio menos restritivo do(s) direito(s) fundamentais afetados?) e o da proporcionalidade em sentido estrito (as vantagens trazidas pela promoção do fim correspondem às desvantagens provocadas pela adoção do meio?)” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 149).

colidem o direito à privacidade do contribuinte, instrumentalizado pelo sigilo financeiro e a supremacia do interesse público, na forma do direito à obtenção de informações fiscais pela Fazenda Pública.

Nesse caso, a obtenção de informações sigilosas pela Administração Tributária (medida  $M_1$ ), invade a privacidade dos contribuintes (princípio  $P_1$ ), a fim de promover o fim (F) exigido pela supremacia do interesse público ( $P_2$ ). A medida não será adequada se a sua realização, além de não alcançar o fim F exigido por  $P_2$ , gere danos à  $P_1$ . O requerimento de dados será adequado se atingir a finalidade arrecadatória, e inadequado quando as informações sejam inócuas para fins fiscais, embora tendo abalado o direito à privacidade dos sujeitos passivos. A necessidade<sup>346</sup> significa que a medida  $M_1$ , será proibida caso uma medida alternativa  $M_2$  realize  $P_2$  tão bem quanto  $M_1$  o fim almejado por  $P_2$ , porém atingindo de forma invadindo menos intrusiva  $P_1$ <sup>347</sup>. A solicitação de informações fiscais sigilosas pela Fazenda Pública ao Poder Judiciário será necessária se, no caso concreto, não houver outra medida apta a alcançar os mesmos resultados com danos menores à esfera privativa do contribuinte, como a requisição de informações diretamente ao contribuinte e o exame dos documentos e livros fiscais, ao invés de solicitar aos terceiros a ele relacionados. Por fim, por proporcionalidade em sentido estrito entende-se a ponderação propriamente dita entre os princípios contrapostos, quando o cumprimento de um signifique o prejuízo de outro. Trata-se da comparação entre a importância do fim almejado e a intensidade da restrição ao direito fundamental. Assim, deve-se analisar se a finalidade arrecadatória é vantajosa suficiente à realização do interesse público a justificar a restrição ao direito fundamental do cidadão à privacidade<sup>348</sup>.

---

<sup>346</sup> Na lição de Paulo Gustavo Gonet Branco, a necessidade consiste em avaliar se as duas medidas comparadas são ambas igualmente idôneas à obtenção do fim almejado: “*Deve-se apurar se ambas contribuem em igual magnitude para o objetivo, no que tange a torná-lo mais provável, se o atendem numa mesma escala e com equiparável rapidez de resultado.*” (BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Op. Cit.*, p. 175).

<sup>347</sup> O exame da necessidade envolve duas etapas: primeiramente, uma análise da igualdade de adequação dos meios, para aferir se os meios promovem igualmente o fim pretendido e, em segundo lugar, o exame do meio menos restritivo, para determinar quais meios limitam em menor medida os direitos fundamentais reflexamente atingidos. (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios...*, p. 158).

<sup>348</sup> Não há supremacia do interesse público sobre interesses privados, cuja prevalência dependerá da análise do caso concreto. Os interesses público e privados não estão aprioristicamente

Há que se ressaltar, porém, que interesse fazendário não corresponde necessariamente a interesse público, pois este expressa a comunhão de interesses individuais comuns e não do Estado (não se confunde, porém, com a soma de interesses individuais, que podem ser díspares e inconciliáveis). Em matéria de sigilo financeiro, o interesse público se apresenta tanto no acesso aos dados quanto em sua ocultação. Isso porque, o sigilo, ao proteger a relação de confiança entre instituição financeira e cliente (que dá sustentação ao sistema financeiro), corresponde a uma garantia de interesse público<sup>349</sup>.

Para que o Poder Judiciário<sup>350</sup> efetue o juízo de ponderação entre os princípios em uma decisão fundamentada<sup>351</sup>, observados o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa (art. 5º, LIV e LV), no qual o contribuinte possa contrapor a pretensão fazendária, compete à Fazenda Pública apresentar justificativa jurídica<sup>352</sup> para o “*disclosure*” das informações com transcendência fiscal em posse das instituições financeiras (como a formação das provas por intermédio da coleta de informações) e demonstrar: (i) a presença de indícios<sup>353</sup> (início de

em conflito, tal como denotaria uma relação de prevalência, pois elementos privados estão inseridos nos próprios fins do Estado, tais como se verifica pela leitura do preâmbulo e dos direitos fundamentais consagrados constitucionalmente. Encontram-se, pois, em uma relação de “conexão estrutural” e não de contradição. (ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. In: SARMENTO, Daniel. *Interesses públicos versus interesses privados*: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 190-191).

<sup>349</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 312.

<sup>350</sup> Preserva-se não apenas o direito individual à privacidade, mas também a separação dos poderes, que atribui o papel de dirimir conflitos interpessoais apenas ao Poder Judiciário e, por conseguinte, de excepcionar direitos fundamentais.

<sup>351</sup> Art. 93, IX, da CF: “*todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade (...)*”

<sup>352</sup> Verifica-se que o Poder Judiciário, confirmando a presença dos requisitos autorizadores à concessão do provimento judicial, tem excepcionado o sigilo financeiro, conforme os seguintes precedentes: STF. Segunda Turma. AI 655298 AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgado em 04/09/2007, DJ 28/09/2007; STF. Segunda Turma. HC 87167 ED, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 15/05/2007, DJ 15/06/2007; STF. Segunda Turma. HC 85088, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 30/08/2005, DJ 23/09/2005; STF. Primeira Turma. HC 84869, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 21/06/2005, DJ 19/08/2005.

<sup>353</sup> Em sentido contrário, assumindo a eficiente coerção exercida pelo Fisco, a partir da Lei Complementar nº 105/2001, que dispensa a autorização judicial e a presença de indícios de sonegação ou evasão fiscal para obter dados do contribuinte sob poder de instituições financeiras. (SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *Op. Cit.*, p. 195). Assim, caracterizam-se todos os contribuintes sonegadores até prova em contrário, invertendo a presunção de inocência outrora reinante no sistema jurídico pátrio.

prova) de que um contribuinte específico cometeu ilícito fiscal em um determinado período ou momento; (ii) pertinência ou relação necessária entre a documentação que se solicita e o ilícito supostamente cometido; (iii) imprescindibilidade da quebra do sigilo para a investigação dos supostos ilícitos<sup>354</sup>; (iv) que já se esgotaram outros meios menos gravosos para atingir tal objetivo; e (v) que o contribuinte não forneceu informações suficientes para averiguar sua conduta fiscal<sup>355</sup>.

Não se compagina com o argumento segundo o qual o direito ao contraditório teria sido resguardado pelo Decreto nº 3.724/2001, cujo art. 4º, § 2º, prevê a intimação do sujeito passivo para que apresente informações sobre sua movimentação financeira antes da emissão da RMF. Trata-se de regra inquisitiva, que não prevê a possibilidade do sujeito contrapor ao pedido de fornecimento de informações, mas tão-somente o obriga a indicar suas operações financeiras ao Fisco, sob pena de ter sua privacidade devassada por meio de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira.

Além disso, não basta o controle jurisdicional *a posteriori* como paliativo aos eventuais excessos cometidos por agentes fiscais, sancionando-os pelo descumprimento das disposições legais atinentes ao sigilo financeiro ou fiscal (objeto do capítulo seguinte), posto que a violação ao direito fundamental à privacidade será irreversível.

Acrescente-se ainda que o Poder Judiciário atua de forma imparcial, diferentemente da Administração Pública<sup>356</sup>, o que permite a coleta de provas requisitadas pelo Fisco sem interesse no resultado da atividade de fiscalização, adentrando na privacidade e nas atividades comerciais dos sujeitos investigados, com as garantias de: “(...) *independência, prudência e qualificação jurídica que revestem esse poder*”.<sup>357</sup>

---

<sup>354</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro...*, p. 879.

<sup>355</sup> DANTAS, David Diniz. O sigilo bancário e o conflito entre princípios constitucionais. In: PIZOLIO, Reinaldo; GAVALDÃO JÚNIOR, Jayr Viégas (coord.). *Sigilo fiscal e bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 357-358.

<sup>356</sup> Conquanto se possa alegar que o órgão julgador administrativo corresponderia à autoridade imparcial, diferentemente da Fazenda Pública como um dos pólos da relação jurídica processual, não há como se descurar do fato de que a imparcialidade caracteriza apenas a atividade jurisdicional, totalmente isenta de interesses próprios na condução do litígio.

<sup>357</sup> DELGADO, José Augusto. *Op. Cit.*, p. 96.



Embora a Constituição expressamente enuncie no § 1º do art. 145, a faculdade da Administração Tributária de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes, com o intuito de realizar o princípio da capacidade contributiva, esse dispositivo não autoriza a coleta de informes financeiros diretamente pela autoridade fazendária, como entende parte da doutrina<sup>358</sup>. O art. 145 reafirma a necessidade de proteção aos direitos fundamentais, como consta na parte final do referido parágrafo, dentre os quais se inclui o direito ao sigilo financeiro, que cumpre o papel de instrumento de proteção de tais direitos.

Nessa toada, padecem de vício de inconstitucionalidade<sup>359</sup> o § 4º, do art. 5º<sup>360</sup> e o art. 6º da LC 105/01, que autorizam a autoridade fiscal, após verificados os valores globais, detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, analisar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive relativos a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando instaurado procedimento administrativo ou estiver em curso procedimento fiscal e a verificação for reputada indispensável pela autoridade administrativa competente<sup>361</sup>.

Nessa senda, independentemente da alteração legislativa sofrida com o

---

<sup>358</sup> MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. *Do lançamento tributário – execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 144.

<sup>359</sup> O Supremo Tribunal Federal reconheceu que a controvérsia acerca da possibilidade de “*disclosure*” do sigilo financeiro diretamente pelo Fisco, sem prévia autorização judicial e, por conseqüência, da constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, possui repercussão geral, ultrapassando os limites dos interesses subjetivos das partes que compõem o litígio. (RE 601314 RG/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 22/10/2009, DJe: 20/11/2009).

<sup>360</sup> “Art. 5º (...) § 4º *Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.*”

<sup>361</sup> Conseqüentemente, o Decreto nº 3.724/2001, que regulamenta o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 é inconstitucional. Segundo dispõe o referido Decreto, a fiscalização se inicia com o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído por ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil e poderá requisitar informações junto a instituições financeiras e entidades a elas equiparadas por intermédio de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF). Todavia, além de retirar fundamento de validade em dispositivo evidentemente inconstitucional (art. 6º da LC nº 105/2001), exaspera a própria inconstitucionalidade, ao prever em seu art. 5º que as informações requisitadas compreendem dados constantes da ficha cadastral do contribuinte e valores individualizados de débitos e créditos, devassando a privacidade dos sujeitos passivos.

advento da Lei Complementar nº 105/2001, permanecem as mesmas regras em relação à fiscalização-intermitente, ou seja, a coleta de dados específicos a respeito do contribuinte encontra-se condicionada à autorização judicial, bem como a comprovação dos indícios de sonegação fiscal, em razão da previsão constitucional no art. 5º, X e XII.

Discorda-se, pois, daqueles que entendem que não haveria propriamente uma quebra do sigilo, pois os dados não seriam divulgados a terceiros, mas simplesmente transferidos à Fazenda Pública<sup>362</sup>. Isso porque, os direitos fundamentais, como a privacidade, visam limitar as intervenções estatais, tornando possível o exercício de liberdades individuais em face de abusos de poder por parte do Estado, devendo ser relativizados apenas por intermédio da atuação do Poder Judiciário.

Não se desconhece a substancial modificação sofrida pelo sistema tributário brasileiro, que passou a delegar aos contribuintes inúmeros expedientes outrora desempenhados por agentes fiscais, como a apresentação de declarações de rendimento, além do aumento da complexidade inerente às mutações do mundo fenomênico, o que implicou a criação de mecanismos de verificação com base em informações provenientes dos próprios sujeitos passivos ou de terceiros. Porém, a verificação da ocorrência de ilícitos tributários por meio da ampliação dos poderes investigatórios das autoridades fiscais, não pode impor o sacrifício de direitos fundamentais do cidadão. Significa dizer: o acesso aos dados de transcendência fiscal, em poder das instituições financeiras, deve ser mediado pelo Poder Judiciário, o qual assegurará ao investigado a possibilidade de exercer seu direito à plena defesa<sup>363</sup>, resguardando o regime democrático. A realização de uma suposta justiça ou solidariedade social não pode suprimir o iter processual, por meio do qual se oportuniza ao indivíduo se defender, e assim, assegurar a presunção de inocência.

Não se pretende com essa conclusão imobilizar o Direito ante a evolução da

---

<sup>362</sup> Esse é o entendimento predominante na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF): Processo nº 10120.003548/2006-01, Recurso Voluntário nº 157624, 1º Conselho de Contribuintes, 6ª Câmara, Rel. Giovanni Christian Nunes Campos, julgado em 05/02/2009; Processo nº 10875.003513/2001-26, Recurso Voluntário nº 161604, 1º Conselho de Contribuintes, 6ª Câmara, Rel. Giovanni Christian Nunes Campos, julgado em 17/12/2008.

<sup>363</sup> WALD, Arnoldo. *Sigilo bancário e os direitos fundamentais...*, p. 17.

realidade social, que impõe imprescindíveis adaptações do sistema jurídico. Entende-se apenas que o direito fundamental à privacidade e, por conseguinte, o sigilo financeiro, não podem ser suprimidos em nome da arrecadação ou de maior eficiência da Administração Pública.

## **CAPÍTULO 5 LIMITES À DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS: O SIGILO FISCAL**

### **5.1 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O SIGILO FISCAL**

O sigilo fiscal, subespécie do sigilo de dados, consiste em uma conseqüência inarredável da atividade de arrecadação, sobremodo da fiscalização. Conforme demonstrado, a Administração Tributária, para o correto desempenho de seu labor, ou seja, a verificação do cumprimento de obrigações e deveres tributários pelos sujeitos passivos, necessita de uma quantidade considerável de informações relativas aos contribuintes.

O dever de apresentar declarações, prestar informações e esclarecimentos, suportar a fiscalização, entre outros deveres instrumentais, não são observados voluntariamente, mas de forma compulsória pelos particulares, contribuintes e terceiros a eles relacionados. Esses dados, fornecidos aos agentes fazendários por imposição legal (em sua maioria) estão indissociavelmente vinculados à privacidade dos contribuintes, que deve ser protegida de ofensas, como a revelação de informações para terceiros estranhos à relação jurídica tributária (como outros órgãos da Administração Pública ou particulares), salvo mediante autorização judicial.

Embora de natureza cogente, desenvolve-se uma relação de confiança entre particulares e Fazenda Pública, representada por seus agentes e ex-agentes, como contrapartida à inoponibilidade do sigilo comercial em face da Fazenda Pública.

O sigilo fiscal protege interesses dos particulares, evitando práticas nocivas ao funcionamento do mercado, garantindo a livre concorrência e a livre iniciativa, ao assegurar que os contribuintes que cumprirem suas obrigações e deveres tributários terão suas informações empregadas apenas para fins fiscais. Opera ainda em favor da Administração Tributária, facilitando a fiscalização, ao servir como estímulo para que os contribuintes não omitam dados por temor de que sejam utilizados contra eles, além dos lindes da seara tributária.

O sigilo fiscal surgiu no ordenamento pátrio com o Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, cujos artigos 201 e 202 estabeleciam que todos os agentes partícipes da arrecadação de imposto de renda deviam guardar sigilo sobre as

manifestações de riqueza dos contribuintes, sob pena de responderem pelo crime de violação de segredo<sup>364</sup>.

Com o advento do Código Tributário Nacional, o sigilo fiscal foi positivado no art. 198, cuja redação original perdurou até a edição da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, a qual estabelecia que: *“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 dos seus negócios ou atividades”*. Previa a Lei nº 5.172/66 duas hipóteses de exceção à regra geral da inviolabilidade das informações coletadas pelo Fisco, elencadas no parágrafo único do art. 198 e *caput* do art. 199<sup>365</sup>: (i) requisição regular da autoridade judiciária no interesse da justiça; e (ii) assistência mútua entre as Fazendas Públicas nacionais, desde que amparada em lei ou convênio.

Diferentemente do que ocorria com o sigilo financeiro, cujas constantes vulnerações ensejaram prolífica produção doutrinária, não há ponderações de relevo em matéria de sigilo fiscal, uma vez que a tutela das informações acessadas pela Administração Tributária admitia restritas exceções.

Este panorama se alterou substancialmente com a edição da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001 que, a título de atribuir à Administração Tributária: *“condições mais adequadas ao cumprimento de suas funções institucionais”*<sup>366</sup> modificou, dentre outros dispositivos, a redação do *caput* do art. 198<sup>367</sup>: substituiu o termo *“funcionários”* por *“servidores”*; suprimiu a

---

<sup>364</sup> "Art. 201. *Tôdas as pessoas que tomarem parte, nos serviços do Imposto de Renda são obrigados a guardar rigoroso sigilo sôbre a situação de riqueza dos contribuintes. Art. 202. Aquele que, em serviço do Imposto de Renda, revelar informações que tiver obtido no cumprimento do dever profissional, ou no exercício do ofício ou emprego, será responsabilizado como violador de segredo, de acôrdo com a lei penal.*"

<sup>365</sup> "Art. 198. (...) Parágrafo único. *Excetuam-se do disposto neste artigo, unicamente, os casos previstos no artigo seguinte e os de requisição regular da autoridade judiciária no interesse da justiça. Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.*"

<sup>366</sup> Mensagem do Projeto de Lei da Câmara nº 114/2000, que originou a Lei Complementar nº 104/2001.

<sup>367</sup> "Art. 198. *Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por*

expressão “*para qualquer fim*”<sup>368</sup>, transformou o parágrafo único em três parágrafos; e inseriu parágrafo único ao art. 199<sup>369</sup>, acrescentando às hipóteses de quebra do sigilo fiscal duas novas exceções: (i) solicitação de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, e (ii) permuta de informações entre Estados estrangeiros. Além disso, autorizou a divulgação de informações em poder da Administração Pública concernentes a: (i) representações fiscais para fins penais, (ii) inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública, e (iii) parcelamento ou moratória.

É de bom alvitre notar que, embora se pretendesse com parcela considerável das alterações empreendidas no regramento do sigilo fiscal adaptá-lo à cultura jurídica tributária hodierna, nacional e internacional, houve a nítida intenção de enfraquecer as normas de sigilo, como se observa a partir do disposto no inciso II do parágrafo 1º do art. 198, que autoriza a transferência de dados, fornecidos *a priori* para fins fiscais, a outros órgãos da Administração Pública e não apenas da Administração Tributária.

Demonstrar-se-á no presente capítulo, porém, que o sigilo fiscal, embora corresponda à matéria de regulamentação infraconstitucional, deve ter o texto constitucional como norte exegético<sup>370</sup>, o que impede desatinos tais como os que acometeram o legislador complementar quando da edição do novel diploma que feriu a temática.

---

*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 dos seus negócios ou atividades”.*

<sup>368</sup> A supressão da expressão “*para qualquer fim*” não acarreta conseqüências jurídicas relevantes, demonstrando apenas a tendência do legislador complementar em flexibilizar as regras atinentes ao sigilo fiscal, o que acintosamente o fez.

<sup>369</sup> “Art. 199. (...) Parágrafo único. *A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.*”

<sup>370</sup> Segundo afirma Luís Roberto Barroso, os princípios constitucionais funcionam como “*vetores da atividade do intérprete*”, ou seja, são dotados de eficácia interpretativa, o que significa que o sentido e o alcance das normas jurídicas devem ser determinados considerando os valores e os fins abrigados em tais princípios. (BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 319).

## 5.2 FUNDAMENTO JURÍDICO DO SIGILO FISCAL

O Fisco, como integrante da Administração Pública, tem a função de resguardar o interesse público, compreendido como o interesse da coletividade, agindo de forma transparente por meio da publicização dos atos administrativos. Trata-se de corolário do Estado Democrático de Direito, que encontra consagração no *caput* do art. 1º da Constituição da República. Em evidência, pois, o dever de pautar todos os atos administrativos em estrita observância à publicidade, a qual, por sua vez, é expressamente referida no *caput* do art. 37 do texto constitucional.

A publicidade transparece pela divulgação dos atos administrativos de interesse geral pela imprensa oficial ou particular<sup>371</sup>, bem como pelo acesso dos cidadãos a toda sorte de informação que os afetar, consoante autorizado pelo inc. XXXIII do art. 5º da Constituição, sob pena de responsabilização da autoridade competente.

Concebe-se a publicidade em dois sentidos. No primeiro, a divulgação das atividades administrativas se torna condição de eficácia dos atos administrativos, pois o conhecimento do administrado quanto à sua existência e conteúdo atribui obrigatoriedade aos atos<sup>372</sup>. Em um segundo sentido, os atos devem ser públicos para que os cidadãos possam controlar a atuação dos governantes, examinando sua legalidade, finalidade, o respeito ao princípio da moralidade, da impessoalidade, e assim detectar falhas, propor mudanças e se insurgir diante da ocorrência de ilícitos ou de má gestão. Para tanto, os atos administrativos devem ser acessíveis aos administrados, caso contrário estarão abertas as portas da arbitrariedade. Em suma, a publicidade viabiliza aos cidadãos exercer controle sobre a conduta interna dos agentes públicos, que devem prestar contas aos titulares do poder, o povo.

A publicidade se espraia por todos os setores da Administração Pública, abrangendo os atos já formados ou ainda não praticados, divulgados pelo ente competente ou relativos ao agir interno de seus agentes.

---

<sup>371</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. O princípio da publicidade e a garantia do sigilo no processo administrativo. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 2000. v. 5, p. 19-21.

<sup>372</sup> BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 183.

O sigilo, à primeira vista, conflita com o princípio da publicidade. Porém, o princípio da publicidade não é absoluto, admitindo exceções desde que devidamente previstas no texto constitucional. Certos atos exarados pela Administração Pública não devem ser conhecidos pela população, em hipóteses excepcionais cujos interesses tutelados sejam relevantes, a exemplo do art. 5º, inc. XXXIII, que impõe o sigilo dos dados imprescindíveis à segurança da sociedade e do Estado, e do direito à privacidade, resguardado pelo inc. X do art. 5º<sup>373</sup>, ambos da Constituição.

Conclui-se que a publicidade dos atos administrativos é a regra que vigora no Estado Democrático de Direito, condicionada pelo sigilo, cuja inviolabilidade assegura aos cidadãos proteção em face de investidas do Poder Público. A transparência da Administração Pública deve atender aos interesses da coletividade, razão pela qual não se encontra autorizada a ultrapassar direitos fundamentais insculpidos no art. 5º da Constituição. A esfera do sigilo, especificamente o sigilo de dados, é a exceção que visa garantir aos administrados que sua privacidade não será violada por atos ilegítimos, arbitrários, praticados por agentes públicos.

Conforme já exposto, o Fisco é parte indissociável da Administração Pública, sujeitando todos seus atos ao império da publicidade. Porém, no curso da atividade de fiscalização os agentes públicos acessam inúmeras informações relativas a contribuintes e terceiros. E, para tanto, se imiscuem na privacidade dos indivíduos.

O sigilo fiscal corresponde à proibição da revelação pela Administração Tributária e por seus agentes de informações relativas à situação econômica ou financeira de contribuintes e de terceiros, bem como sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades, obtidas em decorrência do seu labor, consoante previsão no artigo 198 do Código Tributário Nacional. A violação desse dever enseja a cominação de sanções de natureza civil ao Estado e regressivamente aos seus funcionários, na presença de dolo ou culpa, bem como sanções administrativas e penais aplicadas pessoalmente ao agente responsável pela infração.

O sigilo fiscal, tal como o sigilo financeiro, corresponde à subespécie de sigilo

---

<sup>373</sup> A Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991, que dispõe sobre a política nacional de arquivos públicos e privados, prevê em seus arts. 22 e 23 o acesso pleno aos documentos públicos, ressalvado o sigilo dos documentos cuja divulgação coloque em risco a segurança da sociedade e do Estado ou cuja preservação resguarde a inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem das pessoas.



de dados, espécie do gênero sigilo. Representa um “instrumento fundamental”, ou seja, uma forma de proteção de direitos fundamentais, cujo respeito é *conditio sine qua non* ao exercício da fiscalização tributária. Impede o acesso de terceiros às informações coletadas pela Fazenda Pública, bem como a divulgação dos dados a respeito de contribuinte e terceiros coligidos por agentes fazendários. Portanto, o sigilo fiscal excetua a regra geral da publicidade que norteia a Administração Tributária ao proteger interesses individuais (e também públicos)<sup>374</sup>.

A privacidade constitui elemento essencial da cidadania. Visa à proteção dos cidadãos em face de atos arbitrários praticados por outros integrantes da sociedade e, em especial, pelo Estado. Os cidadãos têm o direito de não ter seus dados de natureza fiscal transmitidos ao Fisco revelados a terceiros alheios à relação jurídica formada com a Administração Tributária. Cunha-se uma relação de confiança entre Administração e particulares por força da qual os indivíduos fornecem dados a agentes públicos e se sujeitam à fiscalização. Embora advinda de imposição legal, a fidúcia gerada entre as partes impõe ao Fisco, como contrapartida, que os dados não sejam revelados e tampouco utilizados para fins outros que não os estritamente fiscais<sup>375</sup>.

A revelação dos informes sobre a situação fiscal dos contribuintes de tais dados, ao lanhar o sigilo de dados fiscais, não só atinge o direito à privacidade, mas também a moralidade administrativa. Fala-se em moralidade, uma vez que a Fazenda Pública deve atuar com lealdade, correição de atitudes e boa-fé, seja na divulgação ou na preservação do sigilo das informações. Age de má-fé e fere o princípio da moralidade o agente público que, sabendo ser indevido o tributo,

---

<sup>374</sup> O sigilo de dados de natureza fiscal, ou simplesmente, sigilo fiscal, ao tutelar o direito à privacidade dos administrados cujos dados são acessados pelo Fisco, possui uma dupla função, pois, além de proteger interesses individuais, fato que se evidencia de plano, opera como mecanismo incentivador à revelação de dados de transcendência fiscal. O sigilo fiscal tem como efeito a ampliação da arrecadação, pois o contribuinte estará disposto a fornecer informações às autoridades fazendárias na medida em que a ele seja garantido que seus dados serão utilizados apenas para fins tributários.

<sup>375</sup> Segundo André Portella, o sigilo fiscal: “(...) *resguarda a segurança jurídica das relações entre Fisco e cidadãos, sobretudo através da proteção à intimidade, ao limitar a utilização dos dados em poder da Administração às finalidades essenciais relativas aos procedimentos de fiscalização.*” (PORTELLA, André. Direito de privacidade em matéria tributária. Intercâmbio administrativo de dados, dever de informação sobre terceiros e sigilo bancário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, a. 15, n. 77, p. 21, nov./dez. 2007).

constrange o contribuinte a recolher o que não deve ou revelar dados que sabe serem sigilosos<sup>376</sup>.

Além disso, o sigilo fiscal se presta para preservar as informações submetidas a outras formas de ocultação, como os informes financeiros. Portanto, é dever do ente fazendário mantê-los incólumes em seus bancos de dados. Caso contrário, o sigilo de dados, mormente o sigilo financeiro, tornar-se-ia inócuo, eis que as informações supostamente mantidas ocultas seriam insidiosamente reveladas por meios indiretos e pelos próprios agentes públicos, que têm o dever de protegê-las, ou seja, de nada adiantaria impedir o acesso alheio às informações em um momento e em outro, divulgá-las.

Embora os arts. 198 e 199 arrolem exceções à regra geral do sigilo fiscal, a exegese desses dispositivos deve partir do altiplano dos enunciados constitucionais, sob pena subversão ao princípio da hierarquia das leis. Assim sendo, o constituinte expressamente prestigiou a proteção da privacidade dos cidadãos, que não pode ser afastada por diplomas infraconstitucionais. Partindo-se desse pressuposto, entende-se que a Fazenda Pública pode manipular as informações obtidas por força de sua atividade de fiscalização, divulgando-as nos rigorosos limites impostos pela tutela da privacidade.

### 5.3 ESTRUTURA DA NORMA DE SIGILO FISCAL

O sigilo fiscal, como já se afirmou em relação ao sigilo financeiro, não deve ser concebido tão-somente pelo ângulo do conseqüente normativo, enfatizando-se o pólo ativo ou passivo da relação jurídica. Ainda que se sobressaia o dever funcional acometido ao agente fiscal, este dever jurídico encontra-se indissociavelmente inserido em uma norma jurídica. Trata-se de regra construída a partir dos enunciados prescritivos dispostos nos arts. 198 e 199 do CTN, localizados no plano da literalidade textual. Utilizando-se a dicotomia normas de estrutura/conduita, enquadra-se o sigilo fiscal como típica norma de conduita, voltada à regulação dos

---

<sup>376</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. Cit.*, p. 1002.

comportamentos de agentes fazendários e particulares.

A norma de sigilo apresenta mesma estrutura das demais normas jurídicas, a exemplo da regra de sigilo financeiro, por força do princípio da homogeneidade sintática que rege o direito positivo<sup>377</sup>. Deste modo, é preciso examinar o sigilo fiscal a partir de uma visão integral, que unifique a norma jurídica em sua bimedridade, ou seja, hipótese e consequência vinculadas por um modal deôntico neutro. Observa-se o sigilo como norma jurídica em sentido estrito, oriunda da aglutinação de enunciados prescritivos em um juízo condicional que vincula uma ocorrência a uma consequência jurídica. Nas palavras de Tácio Lacerda Gama: *“O acontecimento é um fato. A consequência, uma relação. O vínculo entre antecedente e consequente é a expressão da vontade competente para criar a norma, é o dever-ser.”*<sup>378</sup>

Nessa senda, passa-se ao exame analítico do sigilo fiscal sem maiores procrastinações.

### 5.3.1 A Hipótese da Norma de Sigilo

A hipótese da norma de sigilo fiscal, a exemplo das demais normas de conduta, descreve as notas para a composição de um fato jurídico de possível ocorrência, formada pelos critérios material, espacial e temporal. Trata-se de um recorte no plano real-social empreendido pelo legislador, que pinçou elementos do evento aos quais optou por atribuir relevância jurídica.

#### 5.3.1.1 Critério material

O critério material da norma de sigilo fiscal permite identificar dentre os

---

<sup>377</sup> Para uma visão completa da estrutura da norma jurídica, a qual se faz referência nesse item: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário...*, p. 284-356.

<sup>378</sup> GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos jurídicos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 54.

acontecimentos no mundo fenomênico, quais ensejarão o surgimento do fato jurídico, balizado pelos critérios temporal e espacial.

O critério material é construído pela exegese do *caput* do art. 198 do CTN, do qual se saca o seguinte enunciado, composto de verbo acrescido de complemento: “*obter informação 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*”.

Verifica-se pelo enunciado *supra* que se encontram abrangidas pelo sigilo fiscal todas as informações coletadas por autoridades fiscais no curso de sua atividade laboral acerca da situação econômica ou financeira do contribuinte ou de terceiros, bem como sobre a natureza e o estado de seus negócios e atividades. Trata-se de materialidade ampla, que alberga toda e qualquer informação coletada pela autoridade fiscal, uma vez que o legislador complementar empregou o verbo “obter”, do latim “*obtinere*”, sinônimo de “*alcançar ou conseguir*”.

A incidência da norma de sigilo fiscal não ocorre com o mero acesso às informações, pois o contato com os informes deve advir do exercício do ofício pelas autoridades fazendárias. Ofício, do latim “*officium*”, significa, segundo o Dicionário Aurélio Língua Portuguesa<sup>379</sup>: “*atividade exercida em determinados setores profissionais ou não; cargo, função, ocupação*” e, especificamente para o presente estudo: “*cargo público ou oficial*”. Portanto, as informações devem ter sido obtidas por agentes fiscais em decorrência de sua atividade profissional, ou seja, as informações econômicas concernentes aos contribuintes e terceiros, coletadas pelos servidores fora do exercício de sua função administrativa não se encontram tuteladas pela norma de sigilo.

Estão incluídas as informações obtidas por intermédio da atividade de fiscalização direta e indireta, vale dizer, com o emprego de esforço físico dos próprios fiscais nos estabelecimentos de contribuintes ou de terceiros, ou fruto do cumprimento de deveres instrumentais de informar, como a apresentação de esclarecimentos e declarações, entre outros. Há que se ressaltar que não apenas as informações oriundas da fiscalização tributária estão abrangidas pela regra do sigilo

---

<sup>379</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio século XXI: o dicionário da língua portuguesa*. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999, p. 1.436.

fiscal, mas também os veículos de transmissão recebem a tutela normativa, a exemplo das declarações, livros, arquivos, documentos, papéis, ou seja, todos os elementos que possam revelar aspectos da situação econômica ou financeira do contribuinte ou de terceiros, bem como sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

Entende-se por “situação econômica” o estado patrimonial em que se encontra uma pessoa, física ou jurídica, em um determinado momento, vale dizer, o conjunto de fatos e condutas do sujeito com viés patrimonial ordenadas segundo um determinado critério reitor. Situação financeira, por sua vez, é concebida como o estado da pessoa quanto aos seus recursos pecuniários.

Compreende-se a partir da expressão “*natureza e o estado de seus negócios ou atividades*” que todos os dados concernentes às operações comerciais e industriais ou prestações de serviço que envolverem o contribuinte, bem como às ações ou trabalhos por ele desenvolvidos, independentemente de sua espécie ou qualidade, situação ou condição em que se encontram, estão protegidos pela regra de sigilo fiscal.

A Administração Tributária e seus agentes, ao desempenharem a função fiscalizatória, visam coletar dados de transcendência tributária, os quais se encontram indissociavelmente vinculados a aspectos econômicos ou financeiros do contribuinte.

Encontram-se incluídas dentre as informações sigilosas aquelas a respeito de terceiros e não apenas dos sujeitos passivos. Terceiros aos quais faz referência o art. 198 do CTN são os indivíduos que, embora não tendo praticados condutas que suscitaram a incidência da norma jurídica tributária, encontram-se relacionados aos contribuintes. Nítido é o exemplo do cônjuge do sujeito passivo que, mesmo não originando fatos jurídicos tributários, pode ter suas informações patrimoniais e financeiras coletadas pela autoridade fazendária no curso de um procedimento fiscalizatório, merecendo a tutela da norma de sigilo fiscal. Portanto, não significam necessariamente as pessoas físicas ou jurídicas obrigadas a colaborar com a fiscalização, como as entidades financeiras ou administradoras de imóveis, mas todos os sujeitos que tiverem seus dados acessados por agentes fazendários.

Dessa forma, quaisquer fatos incluem-se dentre aqueles aptos a desencadear

o surgimento da norma jurídica de sigilo fiscal (individual e concreta), desde que relacionados à situação econômica ou financeira dos contribuintes ou de terceiros (qualificados), ou a fatos econômicos ou financeiros individualizados.

#### 5.3.1.2 Critério espacial

Todo fato deve ocorrer em algum lugar. O critério espacial representa recorte efetuado pelo legislador, dentre os acontecimentos do mundo fenomênico, que indica o local onde se opera o evento. Conforme pontuado no item 4.3.1.2, o legislador dispõe de técnicas diversas para determinar o local de possível ocorrência do fato, ou seja, pode dispor expressamente as coordenadas de espaço ou manter o critério na implicitude da literalidade textual.

Não há enunciados prescritivos no Código Tributário Nacional que viabilizem a construção do critério espacial da norma jurídica de sigilo fiscal, o que permite concluir que o fato jurídico do sigilo fiscal poderá ocorrer em qualquer local do território nacional, equivalendo à vigência territorial da Lei nº 5.172/66.

#### 5.3.1.3 Critério temporal

O critério temporal, por sua vez, agrupa as notas atinentes ao momento de ocorrência do possível fato jurídico de sigilo fiscal. Trata-se da indicação de quando se instaura o fato jurídico no antecedente da norma individual e concreta.

O evento, relatado em linguagem competente em fato jurídico de sigilo fiscal, vem a lume no instante em que os agentes fazendários têm acesso aos dados dos contribuintes, seja por intermédio da fiscalização *in loco* em estabelecimentos comerciais, industriais ou de prestadores de serviço, ou mesmo no instante em que ocorre a entrega de declarações ou informes em geral pelos administrados.

O resguardo às informações coligidas pelas autoridades fiscais independe de concomitância com o procedimento fiscalizatório, vale dizer, todos os informes permanecerão alheios ao conhecimento de terceiro não-relacionados ao Fisco

desde o momento do acesso às informações e deverão ser preservados mesmo com o término da atividade fiscalizatória ou adimplidos os respectivos créditos tributários ou cumpridas as eventuais penalidades. Assim, esse dever perdura enquanto as informações permanecem em poder das autoridades fiscais ou forem do conhecimento de seus agentes, não se exaurindo com a extinção do “crédito tributário” (obrigação tributária).

Isso porque, o sigilo fiscal, como espécie de sigilo de dados, se propõe à tutela do direito à privacidade dos particulares, a qual será vulnerada pelo acesso indiscriminado das informações fiscais, independentemente da exigibilidade do crédito tributário ou de sua própria existência<sup>380</sup>.

### 5.3.2 O Conseqüente da Norma de Sigilo

O conseqüente normativo prescreve as notas para a composição de uma relação jurídica envolvendo sujeitos ativo e passivo em torno de uma prestação não pecuniária. Com o advento do fato jurídico no antecedente da norma, surge como conseqüência a relação jurídica com a individualização dos sujeitos ativo e passivo<sup>381</sup>.

O conseqüente da norma de sigilo fiscal é formado pelo critério pessoal, que permite identificar os sujeitos que possuem o dever jurídico de manter informações alheias ao conhecimento de terceiros e os indivíduos titulares do direito subjetivo de exigir o cumprimento desse dever.

---

<sup>380</sup> São fornecidos dados mesmo em situações nas quais não há incidência da regra-matriz de incidência tributária, a exemplo da entrega de requerimento para concessão de isenção, no qual o interessado faz prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato (art. 179 do CTN).

<sup>381</sup> Segundo explica Paulo de Barros Carvalho, a hipótese tributária significa: “(...) a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na conseqüência.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário...*, p. 248).

### 5.3.2.1 Critério pessoal

O critério pessoal consiste no conjunto de elementos que identificam os sujeitos integrantes de uma possível relação jurídica, por força da qual devem ser mantidas sob sigilo as informações sobre a situação econômica ou financeira, bem como sobre os negócios ou atividades desenvolvidos por contribuinte ou terceiros.

#### 5.3.2.1.1 Sujeito passivo

Prescreve o art. 198 do CTN que é vedada a divulgação por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informações obtidas 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.

Assim, o vocábulo genérico “Fazenda Pública”, cujo significado pretendeu-se elucidar no Capítulo 1, denota que a regra se aplica indistintamente a todas as esferas da Administração Tributária (da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios). Por “servidores” (públicos) entende-se, na lição de Celso Antônio Bandeira de Mello: “(...) *os que entretêm com o Estado e com as pessoas de Direito Público da Administração indireta relação de trabalho de natureza profissional e caráter não eventual sob vínculo de dependência.*” Inserem sob essa denominação os servidores titulares de cargos públicos, submetidos ao regime estatutário e os empregados públicos, admitidos por meio de contrato de emprego regido pela CLT. Portanto, o dever de sigilo fiscal acomete a todos aqueles que atuam em nome da Fazenda Pública, independentemente de denominação, cargo ou função exercida<sup>382</sup>.

Embora aparentemente pleonástica a expressão “*por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores*”, pois a Fazenda Pública sempre age por mediação de seus servidores, no entender de Hugo de Brito Machado<sup>383</sup> o legislador, ao fazer

---

<sup>382</sup> Observa-se que a Lei Complementar nº 104/01 substituiu o termo “funcionários” por “servidores”. É de se notar que a redação atual não trouxe inovações, apenas adaptando o Código Tributário Nacional à nomenclatura mais atual.

<sup>383</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código...*, p. 790.



menção à estrutura administrativa e aos agentes, pretendeu esclarecer que a vedação se destina à divulgação oficial, objetivamente realizada pela Fazenda Pública, bem como à divulgação empreendida por um servidor público, em caráter extra-oficial ou informal.

Portanto, estão obrigados a manter o sigilo das informações que cheguem ao seu conhecimento no desempenho de suas funções, sendo vedada a divulgação em quaisquer hipóteses, salvo as exceções previstas nos arts. 198 e 199 do CTN<sup>384</sup>, as Fazendas Públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como todos os seus servidores (e ex-servidores), sob pena de responsabilização nas searas civil, administrativa e penal.

Divulgadas as informações obtidas pela Fazenda Pública em razão de atos comissivos ou omissivos praticados por agentes fiscais, sem observância do permissivo legal, surge com o relato lingüístico competente a norma jurídica primária sancionadora<sup>385</sup>, cujo antecedente descreve o descumprimento do dever jurídico previsto na norma primária dispositiva de sigilo fiscal, e no conseqüente, a relação jurídica na qual se insere o dever de indenizar o particular prejudicado pelos danos morais ou materiais que o acometeram (art. 5º, X, da Constituição)<sup>386</sup>.

O Estado possui responsabilidade civil objetiva pelos danos causados a terceiros por seus agentes, assegurado o direito de regresso contra o responsável

---

<sup>384</sup> Ponderar-se-á acerca da constitucionalidade dos referidos dispositivos no item 5.4.

<sup>385</sup> A norma jurídica completa possui natureza dúplice, formada de norma primária e secundária. Conforme explica Eurico Marcos Diniz de Santi, essa concepção é fruto de um corte simplificado e abstrato sobre o plano normativo, reduzindo sua complexidade. O critério empregado pela Teoria Pura do Direito kelseniana para a classificação é a presença da sanção no prescriptor normativo, ou seja, presente a sanção, norma secundária, caso contrário, norma primária. Porém, há ainda a norma primária sancionadora, que pressupõe o não-cumprimento de deveres ou obrigações e prescreve sanção, mas não possui a eficácia coercitiva da norma secundária, pois o direito subjetivo em sua conseqüência é material e não processual. (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Introdução: norma, evento, fato, relação jurídica, fontes e validade no direito. In: \_\_\_\_\_. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 12).

<sup>386</sup> Cite-se a divulgação de dados protegidos por sigilo fiscal pela imprensa, a exemplo do Recurso Especial nº 842.515/DF, no qual a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça manteve a condenação da União Federal (embora tendo reduzido o *quantum* indenizatório) pelos danos decorrentes de prejuízos à imagem e à honra de uma das sócias da Cervejaria Schincariol em decorrência da conduta de agentes da Secretaria da Receita Federal, que permitiram ou não proibiram que veículos de comunicação presenciassem o procedimento fiscal e a autuação da empresa por não-emissão de notas fiscais, fato que possibilitou a ampla cobertura em jornais e revistas de circulação nacional. (STJ. Primeira Turma. REsp 842515/DF, Rel. Ministro José Delgado, julgado em 03/10/2006, DJ 07/11/2006).

se comprovada a ocorrência de culpa ou dolo, a teor do disposto no art. 37, § 6º, da Constituição. Adotou-se, pois, a teoria do risco, segundo a qual a pessoa jurídica de direito público responsável tem o dever de indenização independentemente da perquirição do dolo ou culpa, bastando a identificação do nexo de causalidade entre o dano e o ato ilícito realizado pelo agente<sup>387</sup>. Ao Estado é imposta a obrigação de ressarcir os prejuízos materiais e morais sofridos pelos cidadãos que tiverem seu sigilo fiscal e, conseqüentemente, sua privacidade, violados pela divulgação indevida de informações relativas à sua situação econômica ou financeira ou sobre seus negócios e atividades.

Nessa senda, a responsabilidade do Estado perante os particulares decorre não apenas de atos comissivos praticados por agentes fazendários, mas também de omissivos, equiparáveis aos comissivos quando: (i) for obrigatório ao agente praticar certa ação, a omissão caracterizará ilícito omissivo próprio; (ii) o agente não esteja obrigado a agir de modo específico e determinado, porém, há risco de ocorrência do evento danoso e o agente pode tomar medidas preventivas para evitá-lo e não o faz (ilícito omissivo impróprio)<sup>388</sup>.

Nos termos do art. 198 do CTN, aos servidores da Administração Tributária é imposto o dever de sigilo fiscal “*sem prejuízo na legislação criminal*”, ou seja, a aplicação de sanções penais independe do tratamento atribuído pelo direito tributário. Para o direito penal, a violação do dever de sigilo fiscal caracteriza o crime de violação de sigilo funcional, previsto no art. 325 do Código Penal. Consoante destaca Hugo de Brito Machado, de acordo com as circunstâncias do caso concreto, a conduta de divulgar informações relativas à situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e à natureza e ao estado de seus negócios pode recair no crime de excesso de exação, previsto no art. 316, § 1º, do CP.

Submete-se ainda o agente público que revelar informações sigilosas a

---

<sup>387</sup> Prescreve o art. 11 da Lei Complementar nº 105/01 que: “O servidor público que utilizar ou viabilizar a utilização de qualquer informação obtida em decorrência da quebra de sigilo de que trata esta Lei Complementar responde pessoal e diretamente pelos danos decorrentes, sem prejuízo da responsabilidade objetiva da entidade pública, quando comprovado que o servidor agiu de acordo com orientação oficial.” A redação desse dispositivo permite concluir que o legislador, ao estabelecer a responsabilidade subjetiva do servidor por prejuízos causados em razão de seu ofício, laborou em dissonância ao texto constitucional que estipula a responsabilidade objetiva estatal independentemente de quaisquer condicionantes.

<sup>388</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Op. Cit.*, p. 800-802.

sanções disciplinares, por violação a dever funcional. Dentre as penalidades previstas no art. 127 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, diploma que regula o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais, o agente que divulgar dado sigiloso apropriado em razão do cargo se sujeita à demissão (art. 32, IX).

Embora consubstancie dever funcional da Fazenda Pública e de seus agentes, o sigilo fiscal remete às próprias informações, e não ao fato de que tais informes se encontram sob poder de autoridades administrativas. Portanto, quaisquer agentes públicos que obtiverem acesso a dados de transcendência fiscal têm o dever de não os revelar, sob pena de caracterização de ilícito civil, administrativo e penal, a exemplo dos magistrados que, ao requisitarem informações sobre contribuintes ou terceiros ao Fisco, como declarações de rendimentos, devem mantê-las sob sigilo (segredo) de justiça.

#### 5.3.2.1.2 Sujeito ativo

O critério pessoal indica quais sujeitos podem se enquadrar na posição de sujeito ativo, ou seja, quais indivíduos possuirão o direito subjetivo de exigir o cumprimento do correlativo dever jurídico. No tocante à norma de sigilo fiscal, ocupam o pólo ativo da norma os contribuintes e terceiros aos quais se encontram relacionados, ou seja, todas as pessoas, físicas ou jurídicas, cujas informações acerca de sua situação econômica ou financeira ou sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades sejam acessadas pela Fazenda Pública e seus servidores.

O Código Tributário Nacional, em suas redações original e atual, não prevê qualquer limitação à titularidade do pólo ativo da norma jurídica do sigilo. Ao contrário, o legislador expressamente alargou a proteção da norma de sigilo fiscal inclusive a terceiros relacionados economicamente ou financeiramente aos sujeitos passivos, assegurando que aqueles não sejam prejudicados pela revelação indevida de suas informações por agentes fiscais. Preenchendo de conteúdo essas palavras na forma de exemplo, é possível afirmar que se encontram compreendidos pela

norma de sigilo os dados concernentes ao cônjuge e aos dependentes do sujeito passivo os quais, mesmo não sendo objeto de fiscalização fiscal, podem ter seu sigilo fiscal violado.

Todos os sujeitos que fornecerem informações às autoridades administrativas ou cujas atividades ou negócios sejam investigados por agentes fiscais possuem direito ao sigilo fiscal, por decorrência direta da tutela do direito fundamental à privacidade, que impõe que seus dados não sejam revelados, sob pena de responsabilização civil, administrativa e penal.

#### 5.4 RELATIVIZAÇÃO DO SIGILO FISCAL

A disciplina legal do sigilo fiscal foi substancialmente alterada com o advento da Lei Complementar nº 104/01 a qual, dentre as inúmeras modificações levadas a termo ao texto do Código Tributário Nacional, inseriu enunciados à primitiva redação dos arts. 198 e 199. Conseqüência dessas alterações foi a incorporação de novas exceções à regra geral do sigilo fiscal, que a seguir serão expostas.

Cumprir destacar que a novel regulamentação do sigilo fiscal foi inserida no direito positivo em concomitância com a flexibilização do sigilo financeiro, resultante da edição da Lei Complementar nº 105, também de 10 de janeiro de 2001. Embora ambos se apresentem como subespécies diversas do gênero sigilo de dados, é fato notório que a aprovação da Lei Complementar nº 105/01 foi fortemente influenciada pelo argumento de que o acesso das informações em posse das entidades financeiras pela Fazenda Pública não representava quebra do sigilo, mas mera “transferência” de informações a quem também possui dever de sigilo. Porém, com a concomitante relativização do sigilo fiscal, cai por terra a referida justificativa, pois os dados que outrora se encontravam alheios ao acesso de terceiros, passaram a ser transferidos diretamente à Fazenda Pública, cujos agentes fiscais não estão proibidos de divulgá-los em inúmeras hipóteses. Houve a indireta supressão do sigilo financeiro<sup>389</sup>.

---

<sup>389</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código...*, p. 792.

Embora encontrem respaldo no rol previsto nos art. 198 e 199 do CTN, tais hipóteses de quebra do sigilo fiscal devem ser interpretadas a partir dos ditames constitucionais. O sigilo fiscal é espécie de sigilo de dados e, portanto, seu fundamento de validade reside nos incisos X e XII do art. 5º da Constituição de 1988. As derrogações à regra do sigilo são matéria de índole constitucional, vedando-se à legislação infraconstitucional dispor sobre a temática. A lei que versar sobre hipóteses de quebra do sigilo fiscal poderá apenas reproduzir as normas constitucionais e, portanto, será inócua, ou ultrapassá-las, devendo ser reputada inconstitucional.

O Código Tributário Nacional, ao dispor acerca do sigilo fiscal, prevê determinadas situações que configuram exceções à regra geral, retirando do campo de incidência da norma de sigilo determinadas hipóteses.

Os enunciados introduzidos pelo legislador dão origem a normas de estrutura, as quais prescrevem modificações nas normas (de conduta) de sigilo fiscal. Esses preceitos jurídicos investem contra um dos critérios da norma de sigilo fiscal, mutilando-os parcialmente, tal como uma norma de isenção<sup>390</sup>. Do choque entre as duas normas jurídicas diminui-se a extensão da norma de sigilo, suprimindo-se parte de sua área de abrangência.

A redução do critério pessoal da norma de sigilo atinge, na dicção do art. 198 e 199 do CTN, os seguintes casos: (i) requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (ii) solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública; (iii) mútua assistência entre Fazendas Públicas nacionais<sup>391</sup>; e (iv) permuta de dados entre Estados estrangeiros.

Já a supressão parcial do critério material encontra amparo no art. 198, § 3º do CTN, retirando do campo de incidência da norma de sigilo os fatos relativos a: (i) representações fiscais para fins penais; (ii) inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; e (iii) parcelamento ou moratória.

O sigilo fiscal, a exemplo dos demais direitos compreendidos no ordenamento

---

<sup>390</sup> Adota-se analogicamente a teoria da norma isentiva de Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário...*, p. 490).

<sup>391</sup> O intercâmbio de informações entre Fazendas Públicas nacionais não é considerada, em tese, hipótese de quebra do sigilo fiscal, salvo se ultrapassados os alicerces que sustentam o direito à privacidade dos contribuintes, como se evidenciará nos itens 5.4.6.1.

jurídico pátrio, não é absoluto. Nada obstante, as modificações empreendidas pela norma de estrutura que atingem a eficácia da norma de sigilo, impedindo que surta efeitos em determinados casos, devem estar em consonância com o texto constitucional. Isso porque, o sigilo fiscal encontra-se implicitamente previsto no art. 5º, XII da Constituição da República, além de atuar como instrumento de assecuratório do direito à privacidade dos cidadãos. Portanto, não cabe à legislação infraconstitucional relativizar o sigilo fiscal aonde o constituinte não o fez. Assim, as exceções previstas nos arts. 198 e 199 do CTN serão analisadas à luz das normas constitucionais.

Porém, essa temática não se esgota no Código Tributário Nacional, tendo em vista que as informações tributárias obtidas pela Fazenda Pública podem ser reveladas de outras formas, como no decorrer de uma demanda judicial ou em razão do protesto da Certidão de Dívida Ativa. Assim sendo, inicia-se o exame com as hipóteses expressamente previstas no Código Tributário Nacional para, em um segundo momento, tecer considerações sobre as demais situações não previstas nos arts. 198 e 199 do CTN.

#### 5.4.1 Requisição de Autoridade Judiciária

O art. 198 do CTN, § 1º, I, ao prever o fornecimento de informações por meio de requisições judiciais no interesse da justiça não esbarra em qualquer vedação constitucional ou legal. Decorre da própria natureza do Poder Judiciário o direito de excepcionar o sigilo fiscal e, conseqüentemente, o direito à privacidade, desde que observadas certas condicionantes (a seguir indicadas). Na esteira do disposto no art. 5º, XXXV e XXXVI, da Constituição, resta enunciado o papel do Judiciário na solução de conflitos interpessoais, ou seja, o princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional e a higidez de suas decisões por força da coisa julgada.

O Judiciário deve estar à disposição de todos os cidadãos que buscam resguardar seus direitos ante lesões ou ameaças, independentemente de sua natureza ou origem, o que autoriza os magistrados a desenvolverem a função jurisdicional com vasta amplitude, ressalvadas as limitações impostas pelo texto

constitucional.

A disposição legal que autoriza o Poder Judiciário a requisitar informações fiscais sigilosas é despicienda, eis que inerente ao exercício de sua função, desde que praticada pela autoridade judiciária competente. Trata-se de afastamento do sigilo de dados fiscais permitida pela Constituição e, portanto, não gera sanções à Fazenda Pública e seus servidores, desde que observado o devido processo legal em uma decisão fundamentada.

Consoante prescreve o inc. LV do art. 5º da Constituição, é direito fundamental do cidadão que sua liberdade seja restringida, total ou parcialmente, ou que seja privado de seus bens, com observância do devido processo legal, no que se incluem o contraditório e a ampla defesa. Trata-se de um mecanismo apto a inibir o abuso do poder estatal em um Estado Democrático de Direito. Impede restrições unilaterais ao direito à privacidade, permitindo a quebra do sigilo fiscal apenas em casos excepcionais.

A quebra do sigilo fiscal deve ser subsidiária, competindo ao pleiteante (pessoa física ou jurídica de direito privado ou ente público), demonstrar: (i) pertinência e imprescindibilidade das informações tributárias e o ilícito supostamente cometido pelo investigado; (ii) que todos os meios menos gravosos para atingir tal objetivo foram exauridos e se mostraram infrutíferos<sup>392</sup>. Dessa forma, preserva-se o caráter excepcional do afastamento do sigilo fiscal, evitando devassas sob alegações genéricas de “interesse da justiça”, cuja indeterminação semântica daria azo a interpretações em sentidos diversos<sup>393</sup>.

O juiz competente deverá decidir pela quebra ou não do sigilo fiscal de acordo

---

<sup>392</sup> Nesse sentido é a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça: AgRg no Ag 669.015/RS, Terceira Turma, Rel. Desembargador Convocado Paulo Furtado, julgado em 13/10/2009, DJe 23/10/2009; AgRg no REsp 875.255/RS, Segunda Turma, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 06/11/2008, DJe 01/12/2008; AgRg no REsp 595.612/DF, Quarta Turma, Rel. Ministro Hélio Quaglia Barbosa, julgado em 11/12/2007, DJ 11/02/2008.

<sup>393</sup> Identifica-se “interesse da justiça” como exemplar típico de “conceito jurídico indeterminado”, cujo sentido deve ser preenchido casuisticamente pela interpretação de órgão do Poder Judiciário competente. Por “conceito jurídico indeterminado” entende-se, a partir da preleção de Karl Engisch, como um conceito cujo conteúdo e extensão são incertos. Para Engisch, a partir da doutrina de Philipp Heck, os conceitos indeterminados possuem núcleo e halo conceituais. No núcleo há definição quanto ao conteúdo e a extensão do conceito, enquanto no halo repousa a dúvida, a incerteza. (ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 9. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004, p. 208-209).

com os princípios colidentes. Conforme evidenciado no item 4.4.2 (em relação ao sigilo financeiro), o sigilo fiscal, ao proteger o direito fundamental à privacidade dos cidadãos, somente cederá em face de outro princípio constitucional, a partir da análise da relação de preferência entre ambos, a cargo do magistrado. O direito à privacidade, como um comando de otimização, não pode ser declarado inválido, embora o sigilo fiscal possa ser afastado. Para tanto, deve ser empreendida uma ponderação entre princípios contrapostos à luz do postulado da proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito).

A decisão judicial deve ser fundamentada, sob pena de nulidade, a teor do disposto no inc. IX, do art. 93 da Constituição. Trata-se de garantia dos cidadãos de que o magistrado respaldou sua decisão no ordenamento jurídico pátrio e que os raciocínios desenvolvidos para justificar seu entendimento se basearam em valores legítimos. Conforme asseveram Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart<sup>394</sup>, a fundamentação deve mostrar as razões que basearam a decisão do juiz, refletindo a valoração das provas presentes nos autos.

O magistrado, ao decidir a respeito de direitos fundamentais, deverá se sujeitar ao controle de seus atos pelas partes, pela coletividade em geral, bem como pelo próprio Poder Judiciário, como forma de evitar abusos e violações aos mesmos enunciados constitucionais que pretende tutelar. Portanto, somente por intermédio da fundamentação da decisão o jurisdicionado saberá se o magistrado respeitou os princípios constitucionais, os direitos fundamentais, as normas atinentes ao processo, entre outros, bem como se a decisão foi razoável e proporcional.

Percebe-se que a alteração empreendida pela Lei Complementar nº 104/2001 à redação original do art. 198, do CTN, no tocante à cessão de informação à autoridade judiciária, não acarretou qualquer mudança substancial ao regramento da matéria. A supressão do vocábulo “regular” que adjetivava o termo “requisição” não significou dissensões entre a prática anterior à vigência do diploma complementar e à atual, uma vez que apenas as requisições da autoridade judiciária que apresentem regularidade quanto à forma e ao conteúdo autorizam o fornecimento de informações fiscais. Em qualquer hipótese a regularidade da requisição judicial é

---

<sup>394</sup> MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Manual do processo de conhecimento*. 3. ed. São Paulo: RT, 2004, p. 452-453.



*conditio sine qua non* para sua eficácia<sup>395</sup>.

Destaca-se ainda a possibilidade do magistrado decretar *ex officio* a quebra do sigilo fiscal. O Código de Processo Penal, em seu art. 156, autoriza o magistrado a produzir provas, porém, essa faculdade deve ser exercida com parcimônia. Deve ter a função de dirimir dúvidas sobre ponto relevante, segundo a redação do inc. II do art. 156, não excedendo essa justificativa no curso da instrução. O art. 130 do Código de Processo Civil, por sua vez, dispõe que cabe ao magistrado, de ofício ou a requerimento da parte, determinar as provas necessárias à instrução da demanda, indeferindo as diligências inúteis ou protelatórias. Em ambos os ritos é exigência inarredável o respeito ao princípio acusatório, evitando a adoção de práticas inquisitivas. O juiz pode determinar a produção de provas mesmo não requeridas pelas partes, inclusive com a quebra do sigilo fiscal, desde que o faça no curso do processo judicial para esclarecer os fatos narrados nos autos, sem comprometer a isonomia entre partes e o devido processo legal. Assim, somente com um alto grau de imparcialidade na condução da demanda, inclusive em relação à produção probatória, poderá o magistrado tomar uma decisão justa.

#### 5.4.2 Solicitações de Autoridade Administrativa no Interesse da Administração Pública

Dentre as modificações resultantes da edição da Lei Complementar nº 104/01, foi inserido o parágrafo 1º, inciso II, no art. 198, o que resultou na substancial ampliação da esfera de abrangência subjetiva do intercâmbio de informações. Conforme se aduz a partir de mera exegese literal, a menção à “*autoridade administrativa no interesse da Administração Pública*” autoriza a quebra do sigilo fiscal por quaisquer órgãos da Administração Pública, indistintamente, enquanto anteriormente o intercâmbio de dados se resumia às Fazendas Públicas.

A Lei Complementar nº 104/01, com o objetivo de atribuir aparente legitimidade a essa hipótese de quebra do sigilo fiscal, condiciona a transferência de dados ao preenchimento de uma série de requisitos, quais sejam: (i) comprovação

---

<sup>395</sup> PORTELLA, André. *Op. Cit.*, p. 23.

do interesse da Administração Pública na informação; (ii) instauração regular de processo administrativo; e (iii) que o processo administrativo vise apurar a prática de infração administrativa.

Prevê o parágrafo 2º do art. 198 do CTN o trâmite a ser observado à obtenção de informações, sob pena de invalidar os dados para os objetivos visados com a solicitação<sup>396</sup>: (i) o intercâmbio deverá se realizar mediante procedimento administrativo regularmente instaurado; (ii) os dados serão pessoalmente entregues; e (iii) mediante recibo, que formalizará a transferência, contendo todos os dados da operação.

Conseqüências distintas resultam da alteração da regra concernente à quebra do sigilo fiscal por requisição administrativa. A primeira é o aumento da rigidez na cessão de informações solicitadas por Fazenda Públicas, pois a observância do rito procedimental tornou-se regra cogente entre instâncias administrativas<sup>397</sup>. Por outro lado, ampliou demasiadamente o acesso de informações fiscais por órgãos da Administração Pública, pois mesmo aqueles que não se relacionam com a atividade tributária poderão requerer informes sobre o contribuinte.

A inviolabilidade do sigilo fiscal foi completamente erodida, pois as autoridades destinatárias das informações sobre a vida íntima, vida privada, atividades comerciais e financeiras do contribuinte não possuem o dever de mantê-las afastadas do conhecimento de terceiros, ao contrário dos agentes fazendários.

Por conseguinte, a Lei Complementar nº 104/01 surtiu efeitos indiretos na disciplina do sigilo comercial e financeiro. Conforme já exposto, o sigilo comercial é inoponível em face dos agentes fazendários, por força do enunciado no art. 195 do CTN, enquanto o sigilo financeiro é derogável nas estritas hipóteses autorizadas pela Lei Complementar nº 105/01 (desde que em consonância com os ditames constitucionais).

Com o advento da Lei Complementar nº 105/01, que relativizou o sigilo financeiro ao facilitar a entrega dos dados em poder das instituições financeiras à

---

<sup>396</sup> Nesse caso, as informações fornecidas converter-se-ão em provas ilícitas, vedado o seu aproveitamento pela Administração Pública destinatária. Examinar-se-á essa questão com mais detenção no Capítulo 6.

<sup>397</sup> PORTELLA, André. *Op. Cit.*, p. 24.

Fazenda Pública, entendeu-se que as informações permaneceriam exclusivamente com as autoridades fiscais. Não haveria quebra do sigilo financeiro, mas mera “transferência de sigilo”, uma vez que os dados permaneceriam apenas com o Fisco, que tem o dever de mantê-lo oculto do conhecimento de terceiros.

Em que pese o enunciado do art. 198, § 1º, II do CTN, não impor o dever das autoridades fiscais fornecerem dados a outras autoridades administrativas, prevê a possibilidade de prestarem as informações caso solicitadas, respeitados os requisitos previstos no referido dispositivo<sup>398</sup>. Fundamentadas nessa exceção, as autoridades fazendárias poderão transmitir às autoridades administrativas, independentemente de seu campo de atuação, dados econômicos dos contribuintes, mesmo que outrora protegidos sob o manto do sigilo financeiro.

Fala-se em atribuição de aparente legitimidade à quebra do sigilo fiscal uma vez que a inclusão da hipótese de divulgação das informações em poder das autoridades fiscais às demais autoridades administrativas representa grave violação ao sigilo fiscal e ao sigilo financeiro e, por conseguinte, ao direito à privacidade dos contribuintes. Representa um subterfúgio à inviolabilidade do sigilo financeiro, pois possibilita que a Administração Pública obtenha acesso a dados fornecidos por instituições financeiras exclusivamente ao Fisco.

É patente a inconstitucionalidade do art. 198, parágrafo 1º, inciso II, do CTN, pois, além de viabilizar o acesso a informações fornecidas com a garantia da proteção do sigilo a autoridades que não se submetem a essa limitação, possibilita que os dados sejam empregados para finalidades diversas das fiscais, ferindo duplamente a confiança depositada pelos cidadãos na Fazenda Pública.

O dispositivo não encontra amparo constitucional, pois o § 1º do art. 145 da Constituição, que supostamente autorizaria o fornecimento de dados à Administração Pública, estabelece a prerrogativa exclusiva das autoridades fiscais acessarem dados dos contribuintes para identificar seus patrimônios, rendimentos e atividades econômicas<sup>399</sup>. A autorização contempla exclusivamente às autoridades

---

<sup>398</sup> A Portaria SRF nº 580, de 12 de Junho de 2001, estabelece procedimento à entrega de informações protegidas por sigilo fiscal a órgãos, entidades e autoridades requisitantes pela Secretaria da Receita Federal (atual Secretaria da Receita Federal do Brasil).

<sup>399</sup> Assim sendo, a prerrogativa de acesso às informações dos contribuintes, mesmo que ocultadas pelo sigilo de dados, comercial e financeiro, é exclusiva da Fazenda Pública e não das

fazendárias, não sendo extensível a outras autoridades, mesmo que de forma indireta. Não compete, pois, ao legislador complementar ampliar as regras constitucionais, mas apenas regulá-las.

Embora o art. 37, XXII, da Constituição de 1988, preveja o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio, contempla apenas a integração entre as Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Inaplicável, pois, às demais autoridades administrativas.

O sigilo fiscal, por se vincular indissociavelmente à tutela da privacidade, somente poderá ser afastado por intermédio de determinação judicial, uma vez que a preponderância de outros direitos em face dos direitos fundamentais deve ser examinada no caso concreto por autoridade imparcial. Qualquer tentativa de afastar o sigilo fiscal mediante procedimento administrativo será fadada a inconstitucionalidade, pois não compete ao legislador infraconstitucional transigir sobre o mecanismo de tutela de direitos fundamentais.

#### 5.4.3 Representações Fiscais Para Fins Penais

A Lei Complementar nº 104/2001 inseriu à redação original do art. 198 do CTN o parágrafo 3º, inciso I, que autoriza a divulgação de informações relativas a representações fiscais para fins penais, a despeito do sigilo fiscal que impede agentes públicos de revelarem dados obtidos em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do contribuinte ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

A representação fiscal para fins penais se insere no contexto dos crimes contra a ordem tributária (previstos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990), parte integrante do direito penal tributário. Trata-se de especificação do direito penal

---

demais autoridades administrativas. Nesse sentido conclui Marco Aurélio Greco: "(...) a norma introduzida pela LC-104/01 no artigo 198 do CTN – ao permitir o fornecimento a terceiros de informações obtidas pelo Fisco – quebra a exclusividade que resulta da especial qualificação constitucional e, portanto, fere o § 1º do artigo 145 da CF/88." (GRECO, Marco Aurélio. *Sigilo do fisco...*, p. 89).

composta por um corpo de normas inseridas em leis especiais e não no próprio Código Penal, voltadas ao patrimônio do Erário Público e ao princípio da solidariedade tributária como bens jurídicos tutelados<sup>400</sup>. Os crimes contra a ordem tributária consistem em uma subdivisão dos crimes especiais enquadrados no direito penal econômico<sup>401</sup>. Nada obstante, o direito penal tributário se sujeita às regras dispostas no Código Penal, em especial a parte geral.

O agente da Fazenda Pública pode se deparar, no decorrer de seu trabalho, com a ocorrência de evasão fiscal, fraudes, tais como a inserção de dados falsos na contabilidade, emissão de notas subfaturadas, omissão total de receita, lavagem de dinheiro, que exigem comunicação à autoridade responsável pela apuração de crimes. Para tanto, deve produzir uma representação fiscal para fins penais, de acordo com a dicção do art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Verificada a ocorrência de crime contra a ordem tributária surge o *jus puniendi* estatal, devendo o Estado tomar as medidas necessárias para caracterizar o fato delituoso, nos estritos termos da lei. Para tanto, é preciso demonstrar indícios de autoria e a materialidade do fato típico.

O supramencionado artigo foi regulamentado pelo Decreto nº 2.730, de 10 de agosto de 1998, cujo procedimento encontra-se detalhado na Portaria SRF nº 2.752, de 11 de Outubro de 2001. Estabelece o art. 1º da referida Portaria que os Auditores-Fiscais da Receita Federal deverão formalizar representação fiscal para fins penais perante o Delegado ou Inspetor da Receita Federal, sempre que verificarem no curso de ação fiscal situações que caracterizem, em tese, crime

---

<sup>400</sup> Segundo evidencia Rodrigo Sánchez Rios, a incriminação de determinados comportamentos se justifica: "(...) *no fato de que a conduta delituosa, além de causar um prejuízo imediato à integridade patrimonial do Erário Público (lesando a função pública da arrecadação), acaba por atingir o valor constitucional da solidariedade de todos os cidadãos na contribuição da manutenção dos gastos públicos.*" (RIOS, Rodrigo Sánchez. *O crime fiscal*. Porto Alegre: Fabris, 1998, p. 50).

<sup>401</sup> Conforme leciona Hugo de Brito Machado, pretende-se com a criminalização do inadimplemento das obrigações tributárias a redução da inadimplência, por meio da intimidação dos sujeitos passivos. Porém, essa intimidação surte resultados positivos apenas no início, se tornando ineficaz a medida que os infratores se acostumam com a possibilidade de se tornarem réus, tomando conhecimento dos mecanismos previstos na legislação voltados à sua defesa. (MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: RT/ Centro de Extensão Universitária, 1996. p. 114-115). Ademais, o direito penal, por força do princípio da subsidiariedade, é a *ultima ratio*, devendo atuar apenas quando os demais ramos didaticamente autônomos do direito não obtiveram êxito, e não como mero instrumento de coerção.

tipificado nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 ou no art. 334 do Código Penal. Caso seja lavrado auto de infração relativo à cobrança de tributos ou à apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento, a representação será formalizada em autos apartados e protocolizada na mesma data do auto de infração e apensada ao processo administrativo-fiscal (art. 3º da Portaria SRF nº 2.752/01).

Sistematizou-se, pois, o fornecimento de informações por autoridades fazendárias, seja no momento da fiscalização, do lançamento ou da cobrança de tributos.

Impende evidenciar que a ação penal em regra é pública. A ação penal pública, consoante prescrevem o art. 129, I, da Constituição e o art. 24 do Código de Processo Penal se inicia por denúncia do Ministério Público. A ação penal privada, por sua vez, é exceção, devendo estar expressamente prevista na legislação penal. A ação penal pública divide-se em incondicionada e condicionada. A regra é a ação pública incondicionada, que dispensa qualquer condição para seu exercício, enquanto a propositura da ação pública condicionada encontra-se submetida ao preenchimento de determinados requisitos. Sem a presença de tais requisitos, denominados “condições de procedibilidade”, não será possível o exercício da ação penal pelo Ministério Público, resultando na rejeição da denúncia. Nos crimes contra a ordem tributária a ação penal será sempre pública incondicionada<sup>402</sup>, a teor do disposto no art. 15 da Lei nº 8.137/90<sup>403</sup>. Independe, pois, de representação do ofendido, no caso, a Fazenda Pública. Autoriza-se o vitimado, caso seja do seu interesse, atuar como assistente de acusação do Ministério Público, ou seja, a Administração Tributária poderá exercer a função por intermédio de sua procuradoria.

A ação penal pública promovida pelo Ministério Público em relação aos crimes contra a ordem tributária deve se iniciar com o oferecimento da denúncia com um lastro mínimo de elementos de informação acerca do crime (justa causa), ou

---

<sup>402</sup> Nesse sentido é a súmula nº 609 do Supremo Tribunal Federal, editada durante a vigência da Lei nº 4.729/95, revogada pela Lei nº 8.137/90: “*É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal.*” Obtém-se a mesma conclusão a partir do enunciado prescrito no § 2º do art. 24 do Código de Processo Penal, para o qual nos crimes praticados em detrimento do patrimônio ou interesse da União, Estado ou Município a ação penal será pública.

<sup>403</sup> “Art. 15. *Os crimes previstos nesta lei são de ação penal pública, aplicando-se-lhes o disposto no art. 100 do Decreto-Lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal.*”

seja, a partir da caracterização da materialidade do delito e de indícios de autoria, aptos a fundamentar a *opinio delicti*. Com fulcro nessas premissas, a ação penal não está condicionada à apresentação de representação penal para fins fiscais, que não se confunde com a representação prevista no Código de Processo Penal, indispensável na ação penal nos crimes de ação pública condicionada. Consiste, pois, em uma *notitia criminis*, uma comunicação do fato delituoso realizada por agente fazendário da União ao Ministério Público<sup>404</sup> por força de dever funcional<sup>405</sup>.

A divulgação de informações em poder da Fazenda Pública relativas a representações fiscais para fins penais representa uma escolha temerária do legislador. Consiste em uma peça processual confeccionada por agente público que, ao fiscalizar o contribuinte visando à apuração de infrações tributárias, constata a presença de elementos que remetem à prática de crime contra a ordem tributária. Portanto, a representação contém informações<sup>406</sup> relativas ao contribuinte e à suposta infração à lei penal tributária a ser encaminhada ao chefe do órgão administrativo e, posteriormente, levada a conhecimento dos membros do Ministério Público. É inegável, pois, que os dados contidos na representação revelam uma suposta conduta delituosa imputada ao particular que não deve ser divulgada enquanto não seja confirmada a existência de crime contra a ordem tributária, sob pena de acarretar danos irreparáveis à sua privacidade. Não há qualquer decisão, provisória ou definitiva, em relação à situação narrada na representação, tampouco o tributo encontra-se definitivo constituído<sup>407</sup>, razão pela qual o risco de prejuízos à

---

<sup>404</sup> ENSELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 195.

<sup>405</sup> O agente fiscal que não promover à edição de representação fiscal para fins fiscais incorre na contravenção penal prevista no art. 66, I, do Decreto-Lei nº 3.688, de 03 de outubro de 1941 (Lei das Contravenções Penais): “*Deixar de comunicar à autoridade competente: I – crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública, desde que a ação penal não dependa de representação*”.

<sup>406</sup> A representação fiscal para fins penais deve conter: o relato do delito, indícios de sua autoria e indicação de tempo, lugar e elementos de convicção, bem como a qualificação completa da pessoa ou pessoas, física ou jurídica, a quem se atribua a prática do delito, além de outros requisitos arrolados no art. 1º, § 4º da Portaria SRF nº 2.752/01.

<sup>407</sup> Embora a denúncia não seja condicionada à representação, o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou pela impossibilidade de propor ação penal pela prática dos crimes tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/90, por ausência de justa causa, o que ocorre somente após a decisão administrativa na qual se considere definitivamente lançado o crédito tributário, independentemente da concepção de lançamento definitivo como condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. (STF. Tribunal Pleno. Habeas Corpus nº 81.611-8/DF. Relator Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 10/12/2003, DJ 13/05/2005). Recentemente, essa posição foi consolidada com

privacidade do contribuinte é injustificável.

Ressalva-se apenas a divulgação de informações relativas a representações para fins penais em relação ao próprio órgão destinatário, ou seja, é decorrência lógica da existência de representação o envio das informações aos membros do Ministério Público competentes. Caso contrário, o instrumento se tornaria inócuo.

Por conseguinte, a exceção prevista no art. 198, § 3º, I, do CTN, se adstrita à divulgação dos dados ao Ministério Público, é constitucional, tendo em vista que os informes se conservarão sigilosos enquanto permanecerem em posse do *parquet*.

Porém, se tomada a exceção como autorização à ampla revelação da existência ou do teor da representação fiscal, padece de vício de inconstitucionalidade. Nesse caso, não há interesse público legítimo a relativizar o direito fundamental à privacidade dos contribuintes, uma vez que a proteção da integridade patrimonial do Erário Público e a solidariedade tributária não demandam a divulgação de tais informações. A flexibilização do sigilo fiscal representaria uma espécie de sanção política, consistente na divulgação de dados sigilosos como forma de publicidade constrangedora, com o escopo de incrementar a arrecadação tributária<sup>408</sup>. Esta prática deve ser expurgada do ordenamento jurídico em um Estado Democrático de Direito.

#### 5.4.4 Inscrições em Dívida Ativa da Fazenda Pública

O art. 198, § 3º, II do CTN, permite a divulgação de informações relativas à inscrição em dívida ativa da Fazenda Pública. Isso significa que, constituído o crédito pelo sujeito competente, autoridade fiscal ou o próprio sujeito passivo, e não pago o tributo ou mantida a exigência após decisão terminativa em processo administrativo fiscal, o ato administrativo praticado pelo Fisco pode ser objeto de publicidade.

Porém, antes de se adentrar à questão dos elementos que compõem o termo

---

a edição da Súmula Vinculante nº 24, enterrando as controvérsias acerca do tema: “*Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.*”

<sup>408</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código...*, p. 796.



de inscrição e a respectiva certidão de dívida ativa, é preciso pontuar alguns aspectos inerentes à exceção enunciada no art. 198, § 3º, II do CTN.

A inscrição em dívida ativa, na lição de Leon Frejda Szklarowsky, corresponde ao "(...) *ato administrativo vinculado, pelo qual se faz o assentamento do débito para com a Fazenda Pública, no registro próprio.*"<sup>409</sup> Dívida ativa, embora remeta a uma aparente *contraditio in terminis*, uma vez que o termo "dívida" apresentaria conotação passiva, é expressão consagrada entre os operadores do direito e amplamente adotada pela legislação pátria. Trata-se de crédito de titularidade de ente público, e se subdivide em dívida ativa tributária e não tributária, consoante a dicção do art. 39 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964<sup>410</sup>.

A dívida ativa tributária é o crédito da Fazenda Pública (da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios), oriundo de tributos (acrescidos, se for o caso, de atualização monetária, encargos legais, juros e multas). Consoante prevê o art. 201 do CTN, adquire a natureza de dívida ativa tributária o crédito da Fazenda Pública que, lançado (ou constituído pelo próprio sujeito passivo) e inadimplido no prazo legal, ou resultante de decisão final proferida em procedimento administrativo tributário regular, fora inscrito em na repartição administrativa competente. A dívida ativa não tributária, por sua vez, engloba os demais créditos da Fazenda Pública, tais como foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, multas criminais, multas por infrações ambientais, multas oriundas de infrações ao Código de Defesa do Consumidor, entre outros.

A distinção supramencionada é pertinente à presente análise para demonstrar o amplo espectro de aplicação da regra, na medida em que o legislador não diferencia ambas espécies de dívida ativa para fins de quebra do sigilo fiscal.

---

<sup>409</sup> SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Apuração e inscrição da dívida ativa da Fazenda Pública; natureza jurídica. Conteúdo do ato de controle administrativo da legalidade (Lei 6.830/80, art. 2º, § 3.º). *Revista de Processo*, São Paulo, a. 6, n. 23, p. 156, jul./set. 1981.

<sup>410</sup> "Art. 39. (...) § 2º - *Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.*"

Conquanto mencione “inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública” e, aparentemente estariam abrangidos apenas os créditos de natureza tributária, não é essa conclusão que se aventa a partir da interpretação conjunta do dispositivo com o já mencionado art. 39 da Lei nº 4.320/64 e art. 2º da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980). Portanto, entende-se que ambas as dívidas ativas, tributária e não tributária, são passíveis de divulgação por agentes públicos.

O ato de inscrição em dívida ativa, tributária ou não tributária, constitui um ato de controle administrativo da legalidade<sup>411</sup> e é exercido pelo órgão que apura a regularidade do débito em face da Fazenda Pública<sup>412</sup>, do qual resulta o termo de inscrição. Para que sejam atribuídas ao crédito as características de liquidez e certeza, é indispensável que seja regularmente inscrito, vale dizer, deverá conter todos os requisitos arrolados no parágrafo 5º do art. 2º da Lei de Execuções Fiscais (LEF), bem como os indicados no art. 202 do CTN.

A partir do ato de inscrição em dívida ativa exsurge a certidão de dívida ativa, título executivo extrajudicial que representa o crédito tributário da Fazenda Pública, cujos elementos devem reproduzir todos os requisitos previstos para o termo de inscrição, além de indicar o livro e a folha de inscrição, bem como ser autenticado pela autoridade competente, a teor do disposto no parágrafo único do art. 202 do CTN e parágrafo 6º do art. 2º da LEF.

A Certidão de Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios ou de suas respectivas autarquias, instruirá a petição inicial de execução fiscal, que segue o rito especial previsto na Lei nº 6.830/80. Trata-se de espécie de execução por quantia certa, mediante a qual a Fazenda Pública se vale do Poder Judiciário para exigir determinado montante em pecúnia, desde que certo, líquido e

---

<sup>411</sup> O controle da legalidade, segundo Renato Lopes Becho, consiste na “(...) *verificação da adequação do lançamento tributário ou ato equiparável, mesmo do particular, com a legislação tributária. A legalidade é verificar se o crédito tributário está líquido, certo e exigível. Se estão cumpridos os desígnios do artigo 202 do Código Tributário Nacional, por exemplo. Ou então, averiguar se o crédito tributário não foi quitado pelo contribuinte, para evitar-se a avalanche de execuções fiscais federais que estão sendo propostas atualmente sendo que o contribuinte havia cumprido suas obrigações.*” (BECHO, Renato Lopes. A inscrição em dívida ativa quando tenha havido decisão administrativa que não conhece de argumentos de inconstitucionalidade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Problemas de processo judicial tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. v. 3, p. 302-303).

<sup>412</sup> Compete às respectivas Procuradorias da Fazenda dos entes tributantes apurarem e inscreverem os débitos em dívida ativa, a exemplo da previsão relativa à Procuradoria da Fazenda Nacional no parágrafo 4º do art. 2º da LEF.

exigível. O procedimento apresenta extrema severidade em favor do credor, uma vez pressuposto que o direito de cobrar do executado seja legítimo e a satisfação tenha sido recusada pelo devedor.

A dívida ativa regularmente inscrita goza do atributo de presunção *juris tantum* de certeza e liquidez, ou seja, é passível de ser ilidida por prova apresentada pelo sujeito passivo ou terceiro a quem aproveite (arts. 204 do CTN e 3º da LEF<sup>413</sup>). Presunção de certeza remete à existência da dívida devidamente constituída e retratada documentalmente, enquanto a liquidez se reporta à determinação do valor, ou seja, a quantia devidamente identificada. Pode-se afirmar, portanto, que a certeza se sobressai em relação à liquidez, pois a dívida deve ser certa para que seja reputada líquida.

Como destaca Misabel de Abreu Machado Derzi<sup>414</sup>, da presunção de certeza e liquidez do título executivo e da presunção de legitimidade dos atos administrativos duas conclusões não podem extraídas: (i) a Certidão de Dívida Ativa estaria dotada de certeza e liquidez mais fortes do que os demais títulos executivos extrajudiciais; e (ii) caberia ao contribuinte apresentar provas mais robustas do que as usuais para afastar a presunção.

A presunção de validade dos atos administrativos (e por conseqüência, da Certidão de Dívida Ativa) é imanente a todos os atos jurídicos. Os atos jurídicos em geral presumem-se válidos até a eventual e ulterior declaração de invalidade ou de nulidade. A aparente validade corresponde apenas a mecanismo adotado para atribuir estabilidade ao Direito. Para tanto, deve obedecer a requisitos formais mínimos e ser exarado por autoridade considerada *a priori* competente. Conclui peremptoriamente Misabel de Abreu Machado Derzi: “(...) a presunção de liquidez e certeza do título executivo da Fazenda Pública não é algo peculiar, mas comum a

---

<sup>413</sup> “Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.”

“Art. 3º. A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. Parágrafo Único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.”

<sup>414</sup> Comentários de Misabel de Abreu Machado Derzi *In*: BALEEIRO, Aliomar. *Op. Cit.*, p. 1.014.

*qualquer título.*<sup>415</sup>

Dessa afirmação deduz-se que não é necessária prova inequívoca para ilidir a presunção relativa de certeza e liquidez. Pretendendo o contribuinte afastar a presunção do título executivo extrajudicial, deverá demonstrar que a CDA não reflete a realidade dos fatos, pois o documento formalizado não tem o condão de preponderar sobre as ocorrências do mundo fenomênico relatadas em linguagem jurídica<sup>416</sup>.

É preciso considerar as particularidades de cada tributo contido na CDA, uma vez que, em relação àqueles constituídos pelo próprio particular, a dívida advém de suas próprias declarações ou de sua escrita e livros contábeis. Nesse caso, o contribuinte colaborou na formação do título executivo e, portanto, deverá apresentar provas contundentes de que cometeu equívocos na formação dos fatos jurídicos tributários<sup>417</sup>.

É evidente, pois, que a Certidão de Dívida Ativa não possui atributos que a diferencia dos demais atos jurídicos em geral, salvo uma característica que lhe é peculiar: a unilateralidade em sua constituição. O título executivo da Fazenda Pública, ao contrário dos demais arrolados taxativamente no art. 585 do Código de Processo Civil, é formado por iniciativa exclusiva da parte credora, não se originando de sentença condenatória, tampouco bilateralmente ou por iniciativa do devedor<sup>418</sup>.

Ao contribuinte é imposto o dever de pagar o débito para que possa exercer o

---

<sup>415</sup> *Ibidem*, p. 1.016.

<sup>416</sup> Impende considerar que a Certidão de Dívida Ativa, para que seja presumida válida e a correspondente dívida líquida e certa, deve ser devidamente fundamentada e formalmente válida. Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho: “*Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa.*” (CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 34, p. 107-108, jul. 1998).

<sup>417</sup> Nos tributos sujeitos ao “autolancamento” a Fazenda Pública atua de forma meramente incidental, ficando a cargo do contribuinte realizar todos os atos necessários à individualização da norma jurídica tributária, razão pela qual a presunção de veracidade dos fatos por ele narrados opera em seu desfavor, tornando a desconstituição da norma logicamente mais árdua. (BALEIRO, Aliomar. *Op. Cit.*, p. 1.017).

<sup>418</sup> Assim expõe seu entendimento James Marins: “*Ao contrário dos outros títulos executivos onde se manifesta a vontade do devedor (títulos extrajudiciais civis ou comerciais) ou o pronunciamento condenatório do Poder Judiciário (títulos judiciais), a Certidão de Dívida Ativa é manifestação da autotutela do Estado em matéria exatatorial.*” (MARINS, James. *Op. Cit.*, p. 566).

direito de defesa em sua plenitude, por meio da propositura de embargos à execução (embora a cobrança se submeta, em certas hipóteses<sup>419</sup>, ao contraditório administrativo). Nesse sentido é a afirmação de Donaldo Armelin: “(...) a Fazenda Pública goza do privilégio de, como exceção ao princípio do *nemo titulum sibi constituit*, gerar seu próprio título executivo extrajudicial, o que significa impor ao devedor o ônus de suportar, previamente, uma agressão patrimonial, inerente à execução judicial, para poder ali, na tela judiciária, defender-se.”<sup>420</sup>

O débito tributário surge com o lançamento ou com a constituição da norma individual e concreta pelo próprio contribuinte. Porém, se sujeita ao controle de legalidade presidido pela própria Administração Pública no contencioso administrativo tributário em que o contribuinte pode se insurgir em face da cobrança que entender indevida. Exaurido o procedimento administrativo, é dever de a autoridade inscrever o débito em dívida ativa, do qual se extrai o título executivo que, para ser válido, deve espelhar com fidelidade os atos de constituição do crédito que o antecederam.

A presunção que sustenta o título executivo extrajudicial é relativa, podendo ser afastada mediante a apresentação de provas em sentido contrário, no curso de embargos do devedor, mandado de segurança, ação anulatória de débito tributário, ou ainda, de exceção de pré-executividade. Embora a inscrição torne o crédito tributário exigível, o contribuinte poderá se insurgir em face da cobrança, por meio da argüição de matérias de natureza formal e material, aptas a ensejar a nulidade da execução ao atingir a liquidez, certeza ou exigibilidade do título (art. 586 do CPC), tais como: a inconstitucionalidade do gravame, a decadência ou a prescrição, a incompetência da autoridade que efetuou o lançamento ou a inscrição em dívida ativa, a disfuncionalidade entre a certidão e a legislação aplicável ou o descumprimento de algum de seus requisitos essenciais, a inexistência de procedimento administrativo ou auto de infração que lastreiam a certidão de dívida ativa, entre outros.

---

<sup>419</sup> Conforme evidenciado no item 2.1.2, a apresentação de declarações pelos contribuintes pode ensejar a inscrição direta em dívida ativa, sem o prévio processo administrativo fiscal.

<sup>420</sup> ARMELIN, Donaldo. Cobrança da dívida não tributária da Fazenda Pública. *Revista de Processo*, São Paulo, a. 12, n. 45, p. 10, jan./mar. 1987.

Há casos ainda que, embora subsista o crédito tributário, é apurada a responsabilidade do sócio da empresa contribuinte no curso da execução fiscal, o que não impede o redirecionamento da execução, a despeito da inexistência do nome do terceiro na Certidão de Dívida Ativa<sup>421</sup>. Outro exemplo, portanto, de ausência de definitividade do título executivo extrajudicial<sup>422</sup>.

Nesse influxo, é indevida a divulgação de informações relativas à inscrição em dívida ativa pela Fazenda Pública, pois não há definitividade quanto à exigência. Conforme já exposto, o título executivo é formado unilateralmente e, portanto, está sujeito a incorreções e omissões, passíveis de desconstituição apenas no curso de demanda judicial subsequente. Deste modo, as informações contidas na Certidão de Dívida Ativa podem ser inverídicas e a cobrança parcial ou totalmente infundada, razão pela qual a divulgação dos dados ensejaria danos irreversíveis ao contribuinte atingido<sup>423</sup>.

A certeza quanto à existência da dívida e a liquidez quanto a seu valor surgem tão somente com a imutabilidade dos efeitos da coisa julgada material no curso de uma demanda na qual se observe a dialética processual, com respeito ao contraditório e à ampla defesa e o magistrado, ao atuar como terceiro desinteressado, julgue o litígio de maneira imparcial.

A revelação de informações relativas à inscrição em dívida ativa fere o sigilo fiscal e, por conseguinte, o direito à privacidade dos contribuintes. Não se vislumbra

---

<sup>421</sup> Hipótese em que a Fazenda Pública deverá comprovar que o sócio agiu com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatuto, a teor do disposto nos termos do art. 135 do CTN. Essa é a posição do Superior Tribunal de Justiça: AgRg no REsp 1096876/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 06/08/2009, DJe 25/08/2009; REsp 1080319/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 23/04/2009, DJe 11/05/2009; EREsp 702232/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 14/09/2005, DJ 26/09/2005. Discorda-se da Excelsa Corte, porém, quanto ao ônus probatório do sócio-gerente nas hipóteses de propositura de execução fiscal em face de pessoa jurídica e contra o sócio-gerente ou de ação executiva proposta contra a pessoa jurídica com indicação do nome do sócio-gerente na CDA como co-responsável tributário. Isso porque, a CDA, embora goze de presunção relativa de liquidez e certeza, não está apta a inverter o ônus da prova nos casos de ilícitos de caráter subjetivo.

<sup>422</sup> Essa conclusão é ainda amparada pelo art. 203 do CTN que autoriza a substituição de certidão nula (por omissão ou erro concernentes a um ou mais requisitos previstos no art. 202), desde que se opere até decisão de primeira instância em sede de embargos à execução ou na própria execução fiscal, antes de julgada procedente exceção de pré-executividade.

<sup>423</sup> Nada obstante, foi publicada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a Portaria nº 642, de 1º de abril de 2009, que autoriza a divulgação em seu sítio virtual da relação, atualizada mensalmente, das pessoas físicas ou jurídicas que possuem débitos com a Fazenda Nacional inscritos em Dívida Ativa da União.

interesse público preponderante em face do direito fundamental à privacidade suficiente a justificar a revelação de tais dados, aliado ao fato de o título executivo extrajudicial que documenta a dívida não possuir definitividade necessária para ser amplamente divulgado.

Conclui-se, pois, que a exceção inserida pelo legislador complementar ao sigilo fiscal, que autorizou a Fazenda Pública a expor a existência de débitos tributários inscritos em dívida ativa, opera injustificadamente em prejuízo da privacidade do sujeito passivo. Padece de vício de inconstitucionalidade o enunciado previsto no art. 198, § 3º, II do CTN, por violar o disposto no art. 5º, X e XII, da Constituição de 1988.

#### 5.4.5 Parcelamento ou Moratória

Prevê o art. 198, § 3º, III, do CTN, que não é vedada a divulgação de informações relativas a moratória ou parcelamento. Correspondem ambos a hipóteses de suspensão do crédito tributário, arroladas nos incisos I e VI do art. 151 do CTN, e cujas regras concessivas encontram-se dispostas nos arts. 152 a 155-A do mesmo diploma legal.

Moratória, na definição de Paulo de Barros Carvalho, corresponde a: “(...) *dilação do intervalo de tempo, estipulado para o implemento de uma prestação, por convenção das partes, que podem fazê-lo tendo em vista uma execução unitária ou parcelada.*”<sup>424</sup> A prorrogação do pagamento de tributos, por sofrer o influxo do princípio da indisponibilidade dos bens públicos, exige previsão legal, a teor do disposto no art. 153 do CTN.

O parcelamento, inserido no inc. VI do art. 151 do CTN por intermédio da Lei Complementar nº 104/01 consiste, na definição de Érico Hack e Dalton Luiz Dallazem na: “(...) *forma pela qual o sujeito passivo da obrigação tributária suspende a exigibilidade do crédito tributário por meio do pagamento periódico de parcelas, que podem ser iguais ou não, de forma a extinguir o crédito tributário ao final.*”<sup>425</sup>

---

<sup>424</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário...*, p. 441.

<sup>425</sup> HACK, Érico; DALLAZEM, Dalton Luiz. *Parcelamento do crédito tributário*. Curitiba: Juruá,

Trata-se de modalidade de suspensão do crédito amplamente difundida nos meios midiáticos, tendo em vista o emprego recorrente desse recurso pelo governo federal, a exemplo do *Programa de Recuperação Fiscal* (Refis), o *Parcelamento Especial* (Paes), o *Parcelamento Extraordinário* (Paex), o parcelamento do Simples Nacional, o parcelamento da Lei nº 11.941/09 (conversão da Medida Provisória nº 449/08), além do parcelamento ordinário de tributos federais, previsto no art. 10 da Lei nº 10.522/02.

Não havia normas gerais disciplinando o parcelamento até o advento da Lei Complementar nº 104/01, fato que impulsiona divergências quanto à sua natureza jurídica, eis que parte da doutrina<sup>426</sup> o considera espécie do gênero moratória, enquanto outra<sup>427</sup> defende a sua autonomia. Com a introdução do parcelamento dentre as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e no art. 155-A no CTN, o parcelamento adquire foros de autonomia em face da moratória, embora as lacunas em seu regramento dependam de aplicação subsidiária das normas relativas à moratória<sup>428</sup>.

Na moratória e no parcelamento, a exigibilidade do crédito fica suspensa enquanto o contribuinte atender às condições previstas nas leis instituidoras. Ambos os institutos pressupõem a existência do crédito tributário, constituído por lançamento de ofício a cargo da Fazenda Pública competente ou “autolancamento”, denúncia espontânea ou confissão de dívida pelo próprio sujeito passivo.

Diferem quanto à execução, pois a moratória pode ocorrer de forma unitária ou parcelada, enquanto o parcelamento submete-se somente à última forma. Distinguem-se ainda quanto à abrangência objetiva, uma vez que o legislador complementar, ao inovar o ordenamento jurídico introduzindo disciplina autônoma ao parcelamento, incluiu marotamente o § 1º do art. 155-A, que prescreve que a concessão do parcelamento não implica a exclusão de juros e multa, salvo disposição de lei em contrário, ao contrário da moratória, que atinge toda a cobrança

---

2009, p. 24.

<sup>426</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário...*, p. 243. VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 47.

<sup>427</sup> HACK; DALLAZEM. *Op. Cit.*, p. 24.

<sup>428</sup> *Ibidem*, p. 17.



perpetrada pelo Fisco. Outra distinção entre os institutos remete à produção de efeitos, pois, enquanto a moratória suspende a exigibilidade do crédito tributário, apenas postergando o pagamento, o parcelamento representa uma forma de pagamento gradual acoplada à suspensão da exigibilidade do crédito remanescente<sup>429</sup>.

Verificada a presença de uma das causas de suspensão previstas no art. 151 do CTN, são aventados três distintos resultados: (i) a extinção da obrigação tributária, com o advento de alguma das modalidades arroladas no art. 156 do CTN; (ii) a manutenção da suspensão da exigibilidade, se preenchida outra hipótese prevista no art. 151; e (iii) restabelecimento da exigibilidade, com o prosseguimento dos atos de cobrança do crédito tributário.

É notório que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário é um estado provisório e, portanto, fadado a se exaurir. As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, no que se incluem a moratória e o parcelamento: (i) impedem que o Fisco exerça atos de cobrança; e (ii) suspendem a contagem do prazo prescricional para ajuizamento de execução fiscal, ou se já iniciado o prazo, fica impedida a sua fluência<sup>430</sup>.

Portanto, enquanto perdurar a suspensão da exigibilidade, o contribuinte estará com seu débito regularizado perante a respectiva Fazenda Pública, a qual estará proibida de realizar atos de cobrança do crédito tributário, afora o lançamento<sup>431</sup>. Não há inadimplência, razão pela qual o particular poderá solicitar a expedição de certidão de regularidade fiscal, conhecida como “certidão positiva com efeitos de negativa”, prevista no art. 206, do CTN.

Nessa esteira, não possui legítimo interesse em expor a situação tributária do

---

<sup>429</sup> HACK; DALLAZEM. *Op. Cit.*, 19.

<sup>430</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário...*, p. 232.

<sup>431</sup> *Ibidem*, p. 233. O Superior Tribunal de Justiça consolidou seu entendimento nessa temática, a partir do julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 572.603/PR, de relatoria do Ministro Castro Meira, no qual foi definido que: “A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar.” Nesse sentido: AgRg no REsp 1.058.581/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 07/05/2009, DJe 27/05/2009; REsp 1.006.535/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 03/02/2009, DJe 18/02/2009.

contribuinte a terceiros. Ademais, a concessão de parcelamento ou moratória independe de publicidade, tampouco demanda o conhecimento do fato por pessoas alheias à Fazenda Pública.

A divulgação de tais dados representa mais um exemplo de prática de publicidade sensacionalista contra o contribuinte, cujo objetivo é acelerar o adimplemento de débitos tributários por meio do constrangimento<sup>432</sup>. Consubstancia evidente violação ao sigilo fiscal e, por conseguinte, ofensa à privacidade dos cidadãos, que estará vulnerada pela divulgação de informações fiscais a terceiros não relacionados com a atividade arrecadatória.

Por mais essas razões, a divulgação de informações relativas à concessão ou à existência de parcelamento ou moratória é injustificável, salvo o interesse da Fazenda Pública em constranger contribuintes ao evidenciar seus débitos a toda sociedade, devendo ser reputada inconstitucional por violação aos incisos X e XII do art. 5º da Constituição da República.

#### 5.4.6 Intercâmbio de Informações

##### 5.4.6.1 Assistência mútua entre fazendas nacionais

A assistência mútua entre Fazendas Públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, para a fiscalização dos respectivos tributos e o intercâmbio de informações, encontra respaldo no art. 199 do Código Tributário Nacional. Segundo prescreve o referido enunciado, a assistência mútua e a permuta de dados deverão ser estabelecidas, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

O dispositivo encontra-se inserido em um contexto de integração entre Administrações Tributárias, observado precipuamente em países de estrutura federativa cujas ordens políticas parciais são dotadas de autonomia. Conforme aduz Raul Machado Horta, o termo autonomia decorre etimologicamente, de *nómos* e

---

<sup>432</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código...*, p. 795.

determina a edição de normas próprias, que “(...) *organizam, preenchem e desenvolvem o ordenamento jurídico dos entes públicos.*”<sup>433</sup> Esse atributo dos entes Federados caracteriza-se, na lição de Clémerson Merlin Clève, pela auto-organização, autogoverno, auto-administração e autolegislação<sup>434</sup>.

Para tanto, estabeleceu o constituinte a repartição de competências em matéria legislativa e administrativa (art. 21 e seguintes). Previu ainda a distribuição de competências tributárias, aquinhoando a aptidão para instituir tributos como forma de viabilizar a manutenção da estrutura federada.

Ocorre que, apesar dos interesses próprios que regem cada pessoa política, em certos casos exsurge o interesse comum entre os entes federados, o que faz surgir mecanismos de cooperação. Em matéria fiscal, tais instrumentos perpassam o intercâmbio de informações e a colaboração recíproca, tornando mais eficiente a arrecadação e a fiscalização tributária.

Nesses Estados a assistência mútua<sup>435</sup> opera em favor da redução dos elevados custos de aparelhamento e manutenção das Administrações Tributárias descentralizadas, tendo em vista o grande número de órgãos e funcionários que exercem funções equivalentes, bem como as dificuldades de controle das atividades desenvolvidas por contribuintes que ultrapassam os limites territoriais de cada ente federado, resultando no aumento da arrecadação.

Conseqüentemente, busca-se um tratamento adequado às informações em poder da Administração Tributária, valorizando o cruzamento de dados provenientes da fiscalização *in loco*, do fornecimento de informações pelo contribuinte e do cumprimento de deveres de colaboração por terceiros. Aperfeiçoa-se, pois, o trabalho de verificação do adimplemento das obrigações tributárias e o cumprimento de deveres instrumentais, o que reduz substancialmente os índices de sonegação fiscal.

Esse novo panorama recebeu tratamento legislativo com a edição da Emenda

---

<sup>433</sup> HORTA, Raul Machado. *Estudos de direito constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995, p. 425-426.

<sup>434</sup> CLÈVE, Clémerson Merlin. *Temas de direito constitucional* (e de teoria do direito). São Paulo: Acadêmica, 1993, p. 62-63.

<sup>435</sup> Por assistência mútua entende-se o auxílio recíproco entre entes Federados, por meio do qual o Estado requerido exerce poderes administrativos em seu próprio território de forma a colaborar com a atividade de fiscalização e arrecadação desempenhada pelo Estado requisitante.

Constitucional nº 42/2003, que inseriu o inc. XXII ao art. 37, nos seguintes termos: *“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”*.

Embora seja fato incontestado que o movimento de integração entre as Fazendas Nacionais recebeu reforço do texto constitucional, são identificadas experiências prévias de mútua assistência e permuta de informações em matéria de ICMS, voltadas ao aperfeiçoamento do sistema de controle sobre as operações interestaduais, tendo em vista fatores como: semelhanças entre as unidades federadas e o número significativo de operações de compra e venda interestaduais<sup>436</sup>. Além disso, o ICMS possui nítida índole nacional, embora a sua competência se encontre repartida entre os Estados, o que exige um grande esforço de coordenação entre as Fazendas Estaduais.

Diante das características particulares do ICMS surge o SINTEGRA (Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços), composto por um conjunto de procedimentos administrativos coordenados por sistemas informatizados com o escopo de simplificar e uniformizar o fornecimento de dados relativos aos fatos jurídicos tributários do ICMS e racionalizar o tratamento das informações pelas Administrações Tributárias estaduais. Segundo define o art. 1º do Ato Cotepe/ICMS nº 35, de 13 de dezembro de 2002: *“O Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços - SINTEGRA/ICMS é um sistema de intercâmbio de informações sobre operações interestaduais com mercadorias e serviços realizadas por contribuintes do ICMS no âmbito dos Estados e do Distrito Federal e intercâmbio de informações de interesse mútuo entre suas Administrações Tributárias e a Secretaria da Receita Federal - SRF.”*

Por meio do SINTEGRA são disponibilizadas pelas Fazendas das unidades federadas informações relativas à totalidade das prestações e operações de

---

<sup>436</sup> Informações provenientes do sítio virtual do Sintegra. Disponível em: <<http://www.sintegra.gov.br>>. Acesso em: 31 jan. 2010.

entradas e saídas realizadas por contribuintes estabelecidos em suas respectivas circunscrições, relativas ao mês anterior (art. 13 do Ato Cotepe/ICMS nº 35/02). São permutados dados com a Fazenda Pública da União relativos a: (i) declarações econômico-fiscais; (ii) informações sobre operações relativas ao ICMS; e (iii) informações cadastrais de contribuintes do ICMS (art. 15). Submetem-se a troca de informações entre Secretarias da Fazenda e demais Unidades Federadas: (i) declarações econômico-fiscais, como DIPJ, DOI, DCTF, DIPI Bebida, DIPI Cigarros, entre outros; (ii) informações do Comércio Exterior; (iii) informações cadastrais da pessoa jurídica - CNPJ; (iv) Informações cadastrais da pessoa física – CPF; e (v) Informações de autuações da pessoa jurídica (art. 16 do referido Ato Cotepe).

Em matéria de ICMS foi criado, mais recentemente, o mecanismo denominado “substituição tributária” (progressiva ou “para frente”), por meio do qual a lei atribui a outro contribuinte, terceiro indiretamente relacionado com o provável fato jurídico tributário, a responsabilidade pelo adimplemento antecipado do ICMS oriundo de operações a serem realizadas por outro contribuinte, afora o devido por operações próprias. A aplicação desse sistema em âmbito interestadual exige a assinatura de protocolos, como forma de equalizar os interesses fazendários dos Estados envolvidos nas operações de circulação de mercadorias.

Exemplifica-se com o Protocolo ICMS nº 2, de 19 de março de 2009, relativo à substituição tributária nas operações com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador, celebrado entre Estados do Paraná e de São Paulo. Segundo prescreve a cláusula primeira do Protocolo, nas operações interestaduais com as mercadorias supramencionadas, destinadas ao Estado do Paraná ou de São Paulo, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subseqüentes. Na cláusula oitava reside o objeto do presente do estudo, pois é exigido do estabelecimento que efetuar a retenção do imposto o envio à Secretaria da Fazenda do Estado de origem o arquivo digital com todas as informações de operações interestaduais realizadas com o Estado de destino no mês anterior<sup>437</sup>, devendo o Estado de origem disponibilizar à Fazenda Pública de

---

<sup>437</sup> O estabelecimento que cumprir regularmente o dever de emitir nota fiscal eletrônica, nos termos do Ajuste SINIEF nº 7/05 e do Protocolo ICMS nº 10/07 fica dispensado dessa obrigação

destino o referido arquivo, que pode ser substituído por listagem em meio magnético, a critério do Fisco de destino.

Outras iniciativas integrativas, dirigidas ao intercâmbio de informações, redução de custos e melhoria na fiscalização, influenciadas pelo disposto no art. 37, inc. XXII, da Constituição Federal, são creditadas às Secretarias de Fazenda dos Estados em conjunto com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, dentre as quais merecem menção o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), provenientes de debates realizados no II ENAT (Encontro Nacional de Administradores Tributários).

O Protocolo de Cooperação ENAT nº 02/2005 foi celebrado com o objetivo de desenvolver o Sped, tendo como premissas básicas vantagens aos contribuintes, como a *“simplificação e racionalização de obrigações acessórias, agilização dos procedimentos sujeitos a controle das administrações tributárias e redução de custos com armazenamento de documentos em papel”*, e principalmente, benefícios às Administrações Tributárias, quais sejam: *“maior integração administrativa, padronização e melhor qualidade das informações, racionalização de custos e maior eficácia da fiscalização”*. O Sped foi efetivamente instituído com o Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, cujo art. 2º traz uma definição legal do sistema: *“O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.”*

Trata-se de uma iniciativa voltada à integração entre todos os entes tributantes em parceria com instituições (órgãos públicos e conselhos de classe, por exemplo) e em cooperação com empresas do setor privado, por meio da padronização e troca de informações de natureza contábil e fiscal, da uniformização dos deveres instrumentais impostos aos contribuintes, da maior agilidade no tratamento das informações, e da efetividade da fiscalização tributária<sup>438</sup>.

---

(Cláusula oitava, parágrafo 2º, do Protocolo ICMS nº 2/09).

<sup>438</sup> Os objetivos pretendidos com a instituição do Sistema Público de Escrituração Digital, segundo expõe a própria Receita Federal do Brasil em seu sítio virtual. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/objetivos.htm>>. Acesso em: 1 fev. 2010.

Por intermédio do Sped têm acesso às informações econômicas e financeiras dos contribuintes todos os seus usuários, no limite de suas competências (art. 4º), que compreendem: (i) a Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda; (ii) as Administrações Tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante convênio celebrado com a Secretaria da Receita Federal; e (iii) os órgãos e as entidades da Administração Pública federal direta e indireta que tenham atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização dos empresários e das sociedades empresárias (art. 3º).

O Sped se encontra inserido no projeto de Modernização da Administração Tributária e Aduaneira (PMATA), voltado à implantação de novos processos fundados em sistemas de informação integrados, tecnologia da informação e infraestrutura logística<sup>439</sup>. Compõem o Sped três principais subprojetos: (i) a Escrituração Contábil Digital, (ii) a Escrituração Fiscal Digital, e (iii) a Nota Fiscal Eletrônica – Ambiente Nacional.

A Escrituração Contábil Digital (ECD), instituída pela Instrução Normativa da RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007, consiste na substituição dos livros Diários e auxiliares, Razão e auxiliares, Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos, por suas versões digitais (art. 2º).

A Escrituração Fiscal Digital (EFD), veiculada pelo Convênio ICMS nº 143, de 20 de dezembro de 2006, consiste em um arquivo digital composto pelo: (i) conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse das Fazendas Públicas das respectivas unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal; e (ii) registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Cláusula primeira). A EFD é de uso obrigatório aos contribuintes de ICMS e de IPI (Cláusula terceira), substituindo a escrituração e impressão dos livros: (i) Registro de Entradas; (ii) Registro de Saídas; (iii) Registro de Inventário; (iv) Registro de Apuração do IPI; (v) Registro de Apuração do ICMS (Cláusula sétima). As informações obtidas por intermédio das escriturações fiscal e contábil digitais são compartilháveis entre as unidades

---

<sup>439</sup> Dado coletado no sítio virtual da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/historico.htm>>. Acesso em: 31 jan. 2010.

federadas nas quais se localizam os estabelecimentos da empresa contribuinte, mesmo que as escriturações sejam centralizadas (Cláusula oitava).

Alude-se ainda à Nota Fiscal Eletrônica – Ambiente Nacional, desenvolvida a partir do Protocolo ENAT nº 03, de 27 de agosto de 2005, e instituída pelo Ajuste SINIEF nº 07, de 05 de outubro de 2005, cujo objetivo é a implantação de um modelo nacional de documento fiscal eletrônico em substituição aos documentos em papel (modelos 1 e 1-A), emitidos por contribuintes de ICMS e IPI, com o objetivo de simplificar o cumprimento de deveres instrumentais e facilitar a fiscalização pelos Fiscos competentes. A Cláusula primeira, § 1º do referido Ajuste, celebrado entre o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e o Secretário Geral da Receita Federal do Brasil, apresenta a seguinte definição de NF-e: *“Considera-se Nota Fiscal Eletrônica - NF-e o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações e prestações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pela Administração Tributária da unidade federada do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador.”*

A NF-e permite um eficiente e célere intercâmbio de informações entre Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios mesmo antes da ocorrência de fatos jurídicos tributários, pois as próprias Notas Fiscais Eletrônicas deverão ser transmitidas pela unidade federada do emitente<sup>440</sup> à: (i) Receita Federal do Brasil; (ii) unidade federada de destino das mercadorias, no caso de operação interestadual; (iii) unidade federada onde deva se processar o embarque de mercadoria na saída para o exterior; (iv) unidade federada de desembarque aduaneiro, tratando-se de operação de importação de mercadoria ou bem do exterior; (v) Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA),

---

<sup>440</sup> Diante da necessidade de compatibilizar as estruturas fazendárias estaduais ao Projeto Nacional da Nota Fiscal Eletrônica foi desenvolvido o Sefaz Virtual Ambiente Nacional, previsto no Protocolo ICMS nº 55, de 28 de setembro de 2007, que consiste em um ambiente virtual no qual é mantida uma base de dados para cadastro dos contribuintes autorizados a emitir NF-e, viabilizando a recepção, o processamento, a autorização para emissão, o cancelamento e a inutilização de notas fiscais, bem como a consulta da situação atual de NF-e específicas e o fornecimento de informações sobre o status de serviço. (Manual da SEFAZ Virtual para Empresas. Orientações de Utilização do Sefaz Virtual Ambiente Nacional para as Empresas. Versão 1.0, p. 4. Disponível em: <[http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/docs/Manual\\_de\\_Utilizacao\\_da\\_sefaz\\_virtual\\_do\\_ambiente\\_nacional.zip](http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/docs/Manual_de_Utilizacao_da_sefaz_virtual_do_ambiente_nacional.zip)>). Acesso em: 2 fev. 2010.



quando a NF-e tiver como destinatário pessoa localizada nas áreas incentivadas. A NF-e ou informações parciais poderão ser transmitidas para: (i) Administrações Tributárias municipais, nos casos em que a NF-e envolva serviços sujeitos ao ISSQN, mediante prévio convênio ou protocolo; e (ii) outros órgãos da administração direta, indireta, fundações e autarquias, que necessitem de informações da NF-e para desempenho de suas atividades, mediante prévio convênio ou protocolo de cooperação, respeitado o sigilo fiscal (Cláusula oitava do Ajuste SINIEF nº 07/05).

Por derradeiro, é preciso mencionar que, embora não sistematizadas<sup>441</sup>, são autorizadas requisições específicas de informações entre entes tributantes e medidas de assistência mútua com o escopo de facilitar e atribuir celeridade à fiscalização.

Por exemplo, a solicitação de prova produzida por um órgão fazendário para auxiliar na fiscalização tributária em curso realizada por outra Fazenda Pública. Trata-se da conhecida “prova emprestada” oriunda do compartilhamento de informações. Porém, a expressão “prova emprestada” possui duas acepções no direito tributário. A primeira já foi mencionada, ou seja, é a informação coligida por uma Fazenda Pública e fornecida a outra, enquanto a segunda, envolve a formação de nova prova a partir daquela produzida em litígio distinto relativo aos mesmos contendores. Fala-se nesse momento da primeira acepção, que representa um instrumento de simplificação da fiscalização, evitando a repetição de diligências, com prestígio aos princípios da economia e da celeridade, ou ainda, o único meio à disposição do ente tributante para obtenção da propalada prova. Nada obstante, há limitações a essa faculdade, pois é vedado ao Fisco basear-se exclusivamente em informação obtida por outra Fazenda Pública para provar o fato jurídico tributário ou o fato ilícito e autorizar a lavratura de lançamento ou auto de infração, sem

---

<sup>441</sup> Prescreve o art. 936 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99) a obrigação de todos os órgãos da Administração Pública Federal, Estadual e Municipal, bem como das entidades autárquicas, paraestatais e de economia mista auxiliarem a fiscalização empreendida pela Fazenda Nacional, prestando informações e esclarecimentos que lhes forem solicitados, cumprindo ou fazendo cumprir as disposições do referido Decreto, além de permitirem aos agentes da Secretaria da Receita Federal (do Brasil) colher quaisquer elementos necessários à repartição. O art. 938 do Regulamento estabelece, por sua vez, o intercâmbio de informações entre a Secretaria da Receita Federal (do Brasil) e os órgãos correspondentes dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante convênio ou pela forma que for estabelecida, em relação aos dados fiscais de interesse recíproco, bem como aqueles que possam implicar alteração no CNPJ.

quaisquer outras verificações. A prova emprestada é um elemento probatório inicial que deve ser conjugado a outros pela autoridade fiscal para lastrear sua exigência, ressalvado ainda que sua utilização esteja condicionada ao respeito ao contraditório e à ampla defesa no processo que a originou<sup>442</sup>.

A mútua assistência e a permuta de informações entre Fazendas Públicas nacionais não ofendem *a priori* a Constituição de 1988. Porém, a lei ou o convênio<sup>443</sup> que dispuser acerca da temática deve estar alinhado aos dispositivos constitucionais que protegem a privacidade dos contribuintes, ou seja, o compartilhamento de dados protegidos pelo sigilo fiscal não representa violação ao sigilo fiscal desde que as informações permaneçam em poder de autoridades fazendárias, às quais é imposto genericamente o dever de mantê-las afastadas do conhecimento alheio.

A exigência de maior integração entre Fazendas Públicas nacionais decorre de pressão da própria realidade, cuja complexidade deve ser captada em todas as suas nuances. O crescimento quantitativo de fatos que ultrapassam os limites territoriais dos entes tributantes força a implementação de melhorias internas nas respectivas Administrações Tributárias, como o desenvolvimento de novos instrumentos e técnicas e externamente mediante a cooperação entre órgãos fazendários com o escopo de verificar o cumprimento de obrigações tributárias e deveres instrumentais, reduzindo a sonegação e a evasão fiscal.

#### 5.4.6.2 Permuta de informações entre estados por intermédio de tratados

---

<sup>442</sup> Em voto proferido no julgamento do Recurso Especial nº 81.094/MG, o Ministro Castro Meira autorizou o emprego de prova emprestada, desde que garantido o contraditório, com fulcro no art. 658 do revogado Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 85.450/80, atualmente o art. 936 do Decreto nº 3.000/99).

<sup>443</sup> Entende Aliomar Baleeiro, a despeito da menção expressa à necessidade de lei ou convênio a estabelecer as regras para a mútua assistência e permuta de informações entre as Fazendas Públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, não seriam aplicáveis sanções aos agentes da pessoa política de direito interno que fornecessem dados a outro ente tributante, no interesse da fiscalização, sem a existência de diploma legal autorizador. No dizer de Aliomar Baleeiro, o espírito de cooperação ou de cortesia oficial entre Fazendas Públicas preponderaria ante o rigor legal. (BALEEIRO, Aliomar. *Op. Cit.*, p. 1.003). Em sentido contrário é o voto da Min. Eliana Calmon: REsp 310.210/MG, Segunda Turma. Rel. Ministra Eliana Calmon. Julgado em 20/08/2002, DJ: 04/11/2002.

Prevê o art. 199, parágrafo único do CTN, a possibilidade de permuta de informações entre Estados brasileiro e estrangeiros, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios<sup>444</sup>, no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

Esse dispositivo alude à competência da “*Fazenda Pública da União*” para trocar informações com Estados estrangeiros. Porém, esta locução não deve ser interpretada literalmente. Significa dizer, o fornecimento ou a requisição de dados não se restringem aos interesses fiscais da União, mas de todas as ordens jurídicas. Isso porque, a União é a única pessoa política de direito constitucional interno autorizada a manter relações com Estados estrangeiros, a teor do disposto no art. 21, I, da Constituição. Possui, na denominação de José Souto Maior Borges, “natureza bifronte”, ou seja, representa a República Federativa do Brasil, ordem jurídica total, no campo das relações internacionais e se apresenta como ordem jurídica parcial, ao lado dos Estados, Distrito Federal e Municípios, no direito público interno<sup>445</sup>.

Constrói-se a partir do art. 199, parágrafo único, do CTN, uma norma de estrutura que autoriza a celebração de tratados, acordos ou convênios em matéria de troca de informações no interesse da arrecadação e da fiscalização tributárias. Para tanto, deve ser observado rito próprio, distinto do previsto para as espécies legislativas (em sentido amplo) enumeradas no art. 59 do texto constitucional. A regra se destina ao chefe de Estado, ou seja, o Presidente da República (art. 84,

---

<sup>444</sup> Segundo Celso Duvivier de Albuquerque Mello, o termo “tratado” remete a acordos solenes; “convenção”, tratados que veiculam normas gerais; “acordo”, tratados de natureza econômica, financeira, comercial e cultural; e “convênio”, tratados sobre matéria cultural ou de transporte. (MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 191-192). Nada obstante, observa-se o uso indiscriminado das referidas denominações para fazer referência aos tratados. A terminologia utilizada não mais distingue pelos nomes o conteúdo do ato jurídico, razão pela qual parte da doutrina entende que são sinônimos. Nesse sentido: ROUSSEAU, Charles. *Derecho internacional público*. Barcelona: Ariel, 1957, p. 12; PALLIERI, G. Balladore. *Diritto internazionale pubblico*. 4. ed. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1946, p. 81; RODAS, João Grandino. *Tratados internacionais*. São Paulo: RT, 1991, p. 11.

<sup>445</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral...*, p. 287. Nesse sentido: BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 304; TORRES, Heleno Taveira. *Pluriributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RevisT, 2001, p. 584; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os tratados internacionais em matéria fiscal em face dos acordos comerciais internacionais, regionais, bilaterais ou multilaterais – uma visão jurídica da questão. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.) *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. v. 2, p. 94.

VIII, da Constituição), bem como ao Congresso Nacional (art. 49, I, da Constituição), partícipes do procedimento de elaboração de normas convencionais. O procedimento de celebração e incorporação de tratados envolve a participação do primeiro na negociação, assinatura, ratificação e promulgação do acordo (decreto executivo), e do segundo no referendo (decreto legislativo).

O instituto da troca<sup>446</sup> internacional de informações, recém inserido no ordenamento jurídico pátrio pela Lei Complementar nº 104/01, consiste em uma modalidade de cooperação administrativa internacional<sup>447</sup> voltada à obtenção de informações que, por se localizarem fora do território nacional, não são acessíveis diretamente pelas autoridades fiscais, sob pena de violação da soberania<sup>448</sup>. Nas palavras de Cláudio Sacchetto: “*É da consciência da inadequação dos instrumentos internos que deriva a necessidade e a ratio da cooperação fiscal internacional e da troca de informações.*”<sup>449</sup>

A impossibilidade de obtenção direta de informações por um Estado o obriga a requisitar a colaboração de outro Estado onde se localizam os dados, o qual exercerá sua *potestade* tributária nos limites de seu território e posteriormente os transmitirá para o Estado solicitante, que empregará os dados internamente para lançar os tributos, aplicar penalidades, fiscalizar contribuintes, entre outros.

---

<sup>446</sup> Conforme assinala Alberto Xavier, o termo “troca” de informações não denota a necessária contrapartida estatal a cada prestação de informação por outro Estado. Remete à bilateralidade ínsita ao acordo, que prevê obrigação de colaboração entre os Estados pactuantes em situações idênticas: “(...) *sem que as prestações de auxílio, individualmente consideradas, tenham uma contrapartida onerosa ou sinalagmática.*” (XAVIER, Alberto. Troca internacional de informações: as novas tendências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2009. v. 13, p. 10).

<sup>447</sup> A cooperação administrativa internacional engloba uma série de procedimentos, como a “assistência administrativa”, a “troca de informações”, o “procedimento amigável”, além de outros, cujo objetivo é viabilizar a solução de problemas de natureza tributária sem gerar conflitos relacionados à soberania dos Estados envolvidos, tais como questões relativas ao controle de grupos de empresas, preços de transferência e redução dos casos de fraude fiscal internacional (TORRES, Heleno Taveira. *Op. Cit.*, p. 667).

<sup>448</sup> Violação da soberania, no entender de Alberto Xavier, consiste no: “(...) *exercício extra-territorial da atividade tributária em concreto, no território de outro Estado, não sendo aceitável a prática de atos de império em território estrangeiro ou a produção automática no estrangeiro de efeitos de atos públicos das autoridades nacionais, na ausência de disposições que prevejam uma assistência jurídica ou administrativa (Rechtshilfe, Amtshilfe) dos órgãos públicos do foro.*” (XAVIER, Alberto. *Troca internacional de informações...*, p. 836).

<sup>449</sup> SACCHETTO, Cláudio. A cooperação fiscal internacional: a troca de informações como instrumento de combate à evasão. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 22, p. 85, 2008.

Conforme destaca Heleno Taveira Torres<sup>450</sup>, até um passado não muito distante, a preocupação com a assistência mútua internacional (incluindo-se o intercâmbio de informações) era quase inexistente, uma vez que as Administrações se encontravam isoladas em razão da pouca relevância da atividade econômica internacional e da preocupação excessiva com o respeito às respectivas soberanias. Em tempos mais recentes, com a expansão do comércio internacional e da globalização econômica<sup>451</sup>, as Administrações Tributárias nacionais passaram a se preocupar com os fatos jurídicos tributários que ultrapassam as fronteiras dos Estados soberanos (fatos jurídicos tributários “*cross borders*”), resultantes, por exemplo, de processos de produção em cadeia realizados por empresas sediadas em diversos países, ou de manobras realizadas por contribuintes integrantes de grupos de empresas multinacionais que transferem as bases de cálculo de um lugar a outro do mundo (“*tax base shifting*”<sup>452</sup>), e do aumento de situações de evasão fiscal e de “*concorrência fiscal prejudicial*”<sup>453</sup>.

Esse novo contexto operou alterações na noção de soberania tributária, que passou a demandar a colaboração entre Estados, dada a crescente mobilidade de pessoas e capitais, por meio da instituição de obrigações recíprocas estipuladas em tratados bilaterais e multilaterais em matéria fiscal. Por conseguinte, foram inicialmente celebrados acordos bilaterais voltados a impedir que um mesmo fato jurídico tributário sofresse dupla tributação pelos Estados pactutantes, evitando

---

<sup>450</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Op. Cit.*, p. 668-669.

<sup>451</sup> Ressalte-se que a cooperação fiscal internacional sofre elevado influxo da formação de blocos econômicos, dentre os quais a União Européia, marcado pelo estreitamento das relações econômicas, políticas e sociais. Indissociável das relações econômicas internacionais é a matéria tributária, cujos instrumentos em âmbito comunitário compreendem tratados, regulamentos e diretivas. A troca de informações entre países integrantes de blocos econômicos visa não apenas evitar a evasão fiscal, mas impedir distorções e viabilizar um mercado comum fundado na livre concorrência.

<sup>452</sup> ANIDO, M. A. Caamaño; CARRERO, J. M. Calderón. Globalización económica y poder tributário: ¿hacia un nuevo Derecho Tributário? *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, n. 114, p. 246-247, abr./jun. 2002.

<sup>453</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Op. Cit.*, p. 669. Conforme expõe Cláudio Sacchetto, a internacionalização da economia fez surgir movimentos de transferência de capitais entre Estados, associados a economias fiscais legítimas e a evasão e fugas fiscais, as últimas como causa e efeito de outros crimes financeiros, como a lavagem de dinheiro. Portanto, tornou-se premente o desenvolvimento de formas de controle dessas novas situações. (SACCHETTO, Cláudio. *Op. Cit.*, p. 83).

prejuízos ao mercado internacional<sup>454</sup>.

Dessa forma, surgiram três diferentes modelos de tratado voltados à regulação das atividades internacionais em matéria fiscal: o modelo desenvolvido pelos Estados Unidos da América<sup>455</sup>, o modelo da ONU e o modelo da *Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico* (OCDE). Estas convenções definem parâmetros a serem seguidos na celebração de acordos entre os Estados pactuantes e, portanto, não são vinculantes. Receberam grande aceitação por parte da comunidade internacional, em especial a Convenção Modelo da OCDE, utilizada por membros e não-membros (inclusive o Brasil), em seus tratados contra bitributação.

A troca de informações corresponde à modalidade de assistência mútua internacional voltada a: “(...) *facilitar o gerenciamento e controle das atividades dos contribuintes que produzam rendas transnacionais, bem como a observância das respectivas normas tributárias, como tenha sido estabelecido convencionalmente.*”<sup>456</sup>

A troca de informações, como forma de colaboração internacional, tem por objetivo viabilizar a aplicação das legislações internas e das normas convencionais concernentes aos tributos exigidos pelos Estados pactuantes, por suas subdivisões políticas ou autoridades locais e, mediatamente, evitar situações de condutas evasivas, de dupla tributação ou de duplo benefício.

Hodiernamente, observa-se uma nítida modificação em matéria de troca de informações, em especial a partir da crise financeira de setembro de 2008 e das declarações do G-20 em abril de 2009. Segundo Alberto Xavier<sup>457</sup>, essa nova

---

<sup>454</sup> Para um retrospecto histórico dos tratados para evitar a dupla tributação e as convenções modelos, ver: UCKMAR, Víctor. *Double Taxation Conventions*. In: AMATUCCI, Andrea. *International Tax Law*. Amsterdã: Kluxer Law International, 2006. p. 150-152.

<sup>455</sup> Esse modelo do *Acordo para Troca de Informações Tributárias* desenvolvido pelos Estados Unidos da América “*Tax Information Exchange Agreement*” (TIEA), preocupou-se especialmente com a troca “a pedido” de informações fiscais relacionadas ao campo administrativo, civil e penal. O Brasil celebrou, em 20 de março de 2007, acordo para troca de informações com os Estados Unidos cujo modelo segue o padrão norteamericano. Cumpre ressaltar que o referido tratado versa sobre todos os tributos federais previstos em seu art. 3º, não abrangendo exações de competência de Estados, Municípios ou Distrito Federal. Porém, até o presente momento, este tratado não foi ratificado pelo Congresso Nacional com a edição do respectivo decreto legislativo para que surta efeitos na ordem interna.

<sup>456</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Op. Cit.*, p. 670.

<sup>457</sup> XAVIER, Alberto. *Troca internacional de informações...*, p. 11.

política fiscal consiste no: “(...) *implacável combate ao segredo bancário e outras manifestações de falta de transparência sobre a propriedade dos ativos, em especial nos chamados centros financeiros e paraísos fiscais, qualificada como concorrência fiscal prejudicial (harmful tax competition) desde o importante relatório da OCDE sobre a matéria.*” Contemplou-se essa política, voltada à ampliação do fluxo de dados de transcendência fiscal, mediante a edição de documentos que identificam o modelo “ideal” a ser adotado pela comunidade internacional e que atua como critério para identificar os países denominados “paraísos fiscais”<sup>458</sup>. Elaborou-se, em maio de 2002, uma convenção exclusivamente sobre permuta de informações, o *Modelo de Acordo de Troca de Informações em Matéria Fiscal (Agreement on Exchange of Information on Tax Matters)*, alterou-se a redação do art. 26 da Convenção Modelo da OCDE (2005)<sup>459</sup> e do art. 26 da Convenção Modelo da ONU sobre dupla tributação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento (2006).

A Convenção Modelo da OCDE em matéria de intercâmbio de informações tem o nítido objetivo de ampliar a cooperação entre Administrações Tributárias, dividida em duas versões, uma bilateral e outra multilateral<sup>460</sup>, servindo de fonte normativa aos Estados pactuantes.

---

<sup>458</sup> Segundo Luis Manuel Alonso González, paraísos fiscais são as jurisdições que se caracterizam por terem níveis de tributação irrisórios ou inexistentes, e opacidade informativa fiscal elevada. Praticam, pois, a chamada “competência fiscal prejudicial”, caracterizada pelo emprego de instrumentos fiscais como vantagem competitiva com objetivo de atrair capitais. (GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. El control internacional sobre los países de baja tributación y las reglas de exclusión de las ‘listas negras’: el papel del intercambio de información. In: TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. v. 5, p. 856-857).

<sup>459</sup> A OCDE revisou a cláusula 26 com o objetivo de refletir a posição atualmente adotada pelos países integrantes, adaptando-a ao *Modelo de Acordo de Troca de Informações em Matéria Fiscal* e ao padrão de acesso às informações financeiras tal como descrito no relatório denominado “*Melhorando o acesso a informações bancárias para propósitos fiscais*” (“*Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*”). (Comentários ao Modelo OCDE, item 4, p. 348. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf>>. Acesso em: 3 de jan. 2010). Substituiu a palavra “necessária” por “relevância previsível”, com o objetivo de aumentar a extensão das trocas de informação entre Estados contratantes. Conforme evidenciam os comentários ao artigo 26 do Modelo OCDE, o emprego da expressão “relevância previsível” assegura que os Estados pactuantes não se ocupem com “pescarias” de informações (“*fishing expeditions*”), tampouco com requisições de informações que dificilmente são relevantes aos assuntos fiscais de um determinado contribuinte (Comentários ao Modelo OCDE, item 5, p. 349. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf>>. Acesso em: 3 de jan. 2010).

<sup>460</sup> Verifica-se na introdução ao Acordo da OCDE sobre troca de informações que a versão multilateral do modelo não corresponde a um “verdadeiro” tratado multilateral, mas um conjunto de tratados bilaterais idênticos. (Introdução ao *Modelo de Acordo de Troca de Informações em Matéria Fiscal*, item 5, *ibidem*).

Nesse influxo, as normas relativas à permuta internacional de informações passaram a ser encontradas em tratados celebrados exclusivamente sobre o tema ou incidentalmente em outros acordos, mediante a inserção de uma cláusula específica, tal como nas convenções para evitar a dupla tributação.

Embora não possua força vinculante sequer para os Estados membros da organização por se tratar de mera recomendação, o art. 26 da Convenção Modelo da OCDE prevê regras para intercâmbio de informações fiscais<sup>461</sup>, as quais são freqüentemente utilizadas pelo Brasil em suas convenções para evitar bitributação e prevenir evasão fiscal.

O Estado brasileiro é signatário de inúmeras convenções voltadas a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal nas quais constam normas relativas à troca de informações entre os países pactuantes nos moldes da Convenção Modelo da OCDE. O Brasil, embora não seja membro da OCDE, tem gradativamente adaptado seus tratados acompanhando a evolução das regras recomendadas pela Convenção Modelo, a exemplo da *Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Peru para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal com Relação ao Imposto sobre a Renda*, que flexibiliza as regras de sigilo financeiro, tal como sugere o art. 26, § 5º do Modelo da OCDE<sup>462</sup>.

Examina-se ainda o instituto das trocas de informações pelos ângulos objetivo e subjetivo. O primeiro concerne aos tributos abrangidos pelo pedido de informações e as condutas a eles vinculados, isto é, o intercâmbio pode versar não apenas sobre as exações mencionadas no tratado, mas todo e qualquer gravame arrecadado

---

<sup>461</sup> A Convenção Modelo da OCDE dispõe ainda em seu artigo 9º, § 2º, sobre a específica hipótese de empresas associadas cujos lucros sejam tributados por ambos os Estados pactuantes. Nesse caso, se for exigido imposto por um dos Estados em razão dos lucros auferidos por uma empresa e pelos lucros acumulados pela outra, o outro Estado deverá ajustar o montante a ser cobrado do contribuinte considerando o valor já tributado. Para viabilizar esse ajuste, os Estados pactuantes poderão trocar informações mutuamente.

<sup>462</sup> Decreto Legislativo nº 500/09 e Decreto nº 7.020/09. Vale citar, em caráter meramente exemplificativo, dentre os tratados celebrados pelo Brasil que veiculam regras sobre intercâmbio de dados nos termos da redação anterior do art. 26 da Convenção Modelo da OCDE, as Convenções para evitar dupla tributação e prevenir evasão fiscal pactuadas com Israel (Decreto Legislativo nº 931/05 e Decreto nº 5.576/05), México (Decreto Legislativo nº 58/06 e Decreto nº 6.000/06), Ucrânia (Decreto Legislativo nº 66/06 e Decreto nº 5.799/06) e África do Sul (Decreto Legislativo nº 301/06 e Decreto nº 5.922/06).



pelos Estados celebrantes, bem como qualquer espécie de matéria fiscal<sup>463</sup>, e não apenas relativas a crimes tributários. Nas palavras de Alberto Xavier: “(...) o *dever de informar passa a abranger toda e qualquer conduta de evasão fiscal, ainda que não qualificada como crime ou fraude em sentido estrito (...)*”<sup>464</sup>.

Sob aspecto subjetivo, pode-se dizer que a troca de informações não se resume aos residentes do Estado solicitante, mas qualquer indivíduo sujeito à incidência das regras tributárias, indiferente à sua nacionalidade ou residência (art. 26, § 1º do Modelo OCDE). Em que pese a permuta de dados não represente a priori ofensa ao sigilo fiscal, conforme se verá adiante, é preciso examinar cautelosamente a extensão do procedimento a pessoas distintas do contribuinte fiscalizado. Entende-se que o fornecimento de informações sobre sujeitos simplesmente relacionados com o sujeito passivo fere seu direito à privacidade, uma vez que à autoridade fiscal não é autorizado revelar dados tributários sobre indivíduos que sequer são objeto de fiscalização.

As trocas de informações entre Administrações Tributárias podem ser classificadas nas seguintes modalidades (que podem ser combinadas e cujo rol é meramente enumerativo<sup>465</sup>): (i) a pedido (“*on request*”, por requisição); (ii) automáticas; e (iii) espontâneas. As trocas mais comuns ocorrem mediante requisição em uma situação específica e com clara determinação da informação

---

<sup>463</sup> Os tratados não se restringem mais a apenas evitar a evasão fiscal, mas exercer controle sobre os deslocamentos de riquezas, atuando de forma preventiva, antes da ocorrência do fato ilícito. (SACCHETTO, Cláudio. *Op. Cit.*, p. 89). Busca-se traçar o perfil tributário dos contribuintes que possuem empresas ou outras formas de riquezas localizadas no exterior, prevendo infrações às legislações internas em matéria fiscal.

<sup>464</sup> XAVIER, Alberto. *Troca internacional de informações...*, p. 16.

<sup>465</sup> Outros métodos de trocas de informações são passíveis de utilização pelas Administrações Tributárias, desde que expressamente pactuados, embora infreqüentes: (i) fiscalização simultânea, por meio do qual, por mútuo acordo, os Estados verificam em seus respectivos territórios um ou mais sujeitos com o escopo de intercambiar dados de interesse comum; (ii) controle fiscal no estrangeiro, que se circunscreve à presença de autoridades fiscais de um Estado em outro, autorizados a realizar ou observar entrevistas e exames em livros e registros, segundo procedimentos estabelecimentos por mútuo consentimento entre os Estados pactuantes; e (iii) intercâmbio setorializado de informações, relativo à troca de informações sobre a totalidade de um ramo de atividade e não apenas contribuintes específicos. (Comentários ao Modelo OCDE, item 9.1., p. 351-352. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf>>. Acesso em: 03 de jan. 2010). Cumpre destacar que a segunda hipótese foi vedada pelo STF na Carta Rogatória nº 11.192, na qual se entendeu que as autoridades estrangeiras estão adstritas ao acompanhamento das diligências rogadas, não estando autorizadas a interferirem direta ou indiretamente em seu desenlace.

solicitada<sup>466</sup>. A troca automática de informações remete ao intercâmbio periódico e recíproco de dados relativos a categorias de contribuintes ou espécies de tributos, desde que previamente estipuladas as regras entre os Estados pactuantes. A troca espontânea de informações, por sua vez, consiste na prestação de informações em decorrência de presunção de um Estado de que os dados fornecidos possam ser do interesse de outro<sup>467</sup>.

Segundo Alberto Xavier<sup>468</sup>, o instituto da troca de informações se caracteriza por ser: (i) obrigatório: a prestação de informações requerida pelo Estado solicitante é uma obrigação convencional ao Estado solicitado; (ii) supletivo: o Estado requerente deve ter esgotado todos os meios de obtenção de informação previstos em sua legislação interna antes de requisitar os dados à administração fiscal estrangeira<sup>469</sup>; (iii) provocado: as autoridades fazendárias do Estado solicitante devem expressamente requerer as informações; (iv) secreto: as informações só podem ser enviadas aos agentes fiscais do Estado solicitante; e (v) especial: o pedido deve se resumir a um determinado caso. Observa-se, porém, que algumas características mencionadas por Alberto Xavier são inerentes à modalidade de intercâmbio “a pedido”, pois não se verifica a exigência de provocação nas permutas “automáticas” e “instantâneas”, tampouco a individualização de um caso concreto.

As normas convencionais em matéria de troca de informação tropeçam em limites estipulados nos acordos internacionais e nas legislações internas. Segundo a Convenção Modelo da OCDE, amplamente utilizada como parâmetro pelo Brasil, é vedado o intercâmbio de dados em razão: (i) dos tributos, (ii) da matéria, e (iii) da competência.

Em relação à limitação em razão dos tributos, é preciso considerar as

---

<sup>466</sup> Conforme enuncia o art. 26, § 1º, do Convênio Modelo da OCDE, as autoridades competentes poderão trocar informações que possuam “relevância previsível” (foreseeably relevant) para a correta aplicação das normas convencionais e das leis internas relativas a quaisquer exações exigidas pelos pactuantes, desde que a exigência não seja contrária ao tratado celebrado.

<sup>467</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Op. Cit.*, p. 681. XAVIER, Alberto. *Troca internacional de informações...*, p. 15.

<sup>468</sup> *Ibidem*, p. 14.

<sup>469</sup> Nesse ponto reside, pois, o caráter subsidiário da troca de informações, ou seja, o Estado solicitante deve esgotar os instrumentos de fiscalização internos, em âmbito administrativo e judicial para, em uma etapa subsequente, solicitar informações a outro Estado, salvo se os meios à sua disposição não forem suficientes para o fim pretendido. (TORRES, Heleno Taveira. *Op. Cit.*, p. 677).

alterações sofridas pelo Convênio Modelo da OCDE, que estabelecia o dever dos Estados pactuantes trocarem informações e as utilizarem apenas em relação aos tributos mencionados no tratado. A nova redação do art. 26 não prevê essa restrição, viabilizando a permuta de dados concernentes a quaisquer gravames exigidos pelos Estados contratantes (mesmo que não mencionados no tratado) incluindo suas subdivisões políticas e autoridades locais. É possível, porém, a imposição da superada restrição prevista na redação original do art. 26, caso os Estados assim pactuem<sup>470</sup>.

Os limites em razão da matéria correspondem a impedimentos a prestações de informações que revelem segredos ou processos comerciais, industriais, econômicos ou profissionais, ou informações cuja divulgação seja contrária à ordem pública (parágrafo 3º, alínea “c”, do art. 26 da Convenção da OCDE)<sup>471</sup>.

Os limites em razão da competência (parágrafo 3º, alíneas “a” e “b”, do art. 26 da Convenção da OCDE), por sua vez, asseguram que o Estado contratante não seja obrigado a tomar medidas administrativas contrárias às suas leis e práticas administrativas (ou do outro Estado pactuante)<sup>472</sup>, tampouco a prestar informações que não sejam passíveis de obtenção em conformidade com as suas leis e práticas administrativas (ou do outro Estado pactuante). Prestigia-se, pois, o princípio da equivalência, definido por Cláudio Sacchetto, como: “(...) *impossibilidade de requerer ao outro Estado a colaboração com instrumentos que o Estado requerente não*

---

<sup>470</sup> Comentários ao Modelo OCDE, item 10.1, referente ao art. 26, p. 352-353. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf>>. Acesso em: 03 de jan. 2010.

<sup>471</sup> Diversamente, recomenda-se nos Comentários à Convenção Modelo que o Estado pactuante só deva invocar o segredo das informações se os interesses do contribuinte o justificarem, sob pena de tornar ineficazes as disposições relativas às trocas de informações previstas no respectivo tratado. (Comentários ao Modelo OCDE, item 19, p. 357. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf>>. Acesso em: 03 de jan. 2010.

<sup>472</sup> Os dados assumem valor probatório nos limites da legislação interna, como a conhecida situação da Suíça, cuja legislação veda que informações coletadas no curso de processos penais e enviadas via rogatórias possam ser utilizadas com finalidade fiscal (cláusula de especialidade). Essa posição foi ratificada no *Tratado de Cooperação Jurídica em Matéria Penal entre a República Federativa do Brasil e a Confederação Suíça*, prevê a possibilidade do Estado signatário recusar a colaborar com o outro caso se o pedido de dados se referir a infrações fiscais, ressalvado o pedido relativo a investigação ou procedimento em matéria de fraude fiscal. Caso o pedido referir-se somente em parte a infrações fiscais, o Estado Requerido poderá limitar, nesta parte, o uso dos dados e dos meios de prova fornecidos. Esta situação foi comprovada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Agravo Regimental no Agravo Regimental na Ação Penal nº 483 e subseqüentes recursos.

*adota.*<sup>473</sup> Portanto, a colaboração deve encerrar também quando a Administração Tributária necessite empreender esforços superiores àqueles empregados para seus próprios fins fiscais.

Prevê o art. 26, § 2º do Convênio Modelo da OCDE que as informações prestadas devem ser consideradas sigilosas pelo Estado requerente da mesma forma que as informações obtidas em consonância com suas leis internas e só deverão ser reveladas a pessoas ou autoridades (incluindo cortes e tribunais administrativos) competentes para o lançamento, arrecadação e fiscalização dos tributos referidos no tratado. Essas pessoas ou autoridades deverão utilizar as informações apenas para os fins mencionados, podendo revelá-las em processos judiciais públicos ou em decisões judiciais às partes interessadas. Os dados não poderão ser divulgados a qualquer pessoa, entidade, autoridade ou jurisdição sem consentimento expresso e por escrito da autoridade competente do Estado requerido.

Vale destacar a ponderação de Heleno Taveira Torres<sup>474</sup>, para o qual o grau de proteção conferido pelo Estado requerido pode ser diverso daquele existente no Estado requerente, o que implicaria a inexistência de garantia de reserva absoluta do sigilo, recaindo em uma problemática questão de lealdade do Fisco para com o sujeito passivo ao qual a informações se refere.

Entende-se, porém, que o sigilo fiscal é preservado, nos termos da Constituição da República e da legislação infraconstitucional, caso as Administrações Tributárias dos Estados pactuantes tratem as informações com o mesmo grau de sigilo previsto em seus direitos internos. Em outras palavras, o Estado estrangeiro que possuir regras de sigilo mais flexíveis deve assegurar à Administração Tributária brasileira que as informações transmitidas serão mantidas sob sigilo de forma equivalente à prevista nos arts. 198 e 199 do CTN, sob o influxo das normas constitucionais. Do mesmo modo, caso o Estado estrangeiro, requerente ou requerido, possua regras mais rígidas em matéria de sigilo fiscal, estas devem ser observadas pelo Estado brasileiro. O dever de sigilo das autoridades fiscais dos Estados pactuantes se aplica indistintamente a todas as

---

<sup>473</sup> SACCHETTO, Cláudio. *Op. Cit.*, p. 92.

<sup>474</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Op. Cit.*, p. 676.

informações transmitidas independentemente do Estado solicitante ou da modalidade de intercâmbio.

Nada obstante, as regras procedimentais para intercâmbio de informações variam a cada Estado, segundo suas legislações internas. Por conseguinte, recomenda a OCDE que os Estados contratantes devam se esforçar para acomodar tais requisitos. Prevê o art. 198, § 2º, do CTN, determinadas condições para o intercâmbio de informações no âmbito da Administração Pública (já referidas no item 5.4.2), aplicáveis também à permuta internacional de dados<sup>475</sup>, quais sejam: (i) a troca deverá se realizar mediante procedimento administrativo regularmente instaurado; (ii) as informações serão entregues pessoalmente; e (iii) mediante recibo, no qual se formalizará a operação.

Com a inclusão do parágrafo 5º ao art. 26 da Convenção Modelo da OCDE, sob o argumento de que a maioria dos países membros da OCDE já trocava informações dessa natureza, pretendeu-se impedir que os Estados pactuantes invocassem as limitações previstas no parágrafo 3º para se negar a transmitir informações em poder dos bancos e demais instituições financeiras, agentes fiduciários, entre outros, salvo estritas exceções<sup>476</sup>. Nesses termos, o Estado requerido não poderá se recusar a prestar informações alegando sigilo (segredo) financeiro (caso encontre amparo em sua legislação interna).

Nesse ponto residem as maiores contradições entre ordem interna e internacional. Embora as normas convencionais estabeleçam a impossibilidade de invocação do sigilo financeiro, este direito, por encontrar amparo no texto constitucional (mesmo que implicitamente), além de tutelar direito fundamental à privacidade dos contribuintes (at. 5º, X e XII, respectivamente), não pode ser afastado por normas veiculadas em tratados.

Nos termos do art. 145, § 1º, da Constituição, a Administração Tributária deve atuar nos estritos limites da lei e respeitar os direitos fundamentais. Portanto,

---

<sup>475</sup> A Receita Federal (atual Receita Federal do Brasil) estabelece no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 244, de 18 de novembro de 2002, o procedimento aplicável ao intercâmbio de informações previsto em Convenções Internacionais firmadas pelo Brasil para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de imposto sobre a renda.

<sup>476</sup> Comentários ao Modelo OCDE, item 19.10, p. 359. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf>>. Acesso em: 03 de jan. 2010.

qualquer troca de informações, no plano abstrato ou concreto, mesmo no campo internacional<sup>477</sup>, deve atentar ao direito à privacidade do contribuinte por imposição do texto constitucional<sup>478</sup>, cuja contrariedade pode ensejar a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal (art. 102, III, “b”, da Constituição de 1988)<sup>479</sup>.

Além disso, os enunciados veiculados por tratados não são recepcionados na ordem interna no mesmo patamar dos dispositivos constitucionais, salvo as exceções previstas no art. 5º, § 2º e § 3º<sup>480</sup>. Existindo conflito entre tratado e Constituição, esta deverá prevalecer, garantindo a segurança e estabilidade da ordem jurídica<sup>481</sup>.

Não preponderam, portanto, as normas convencionais em relação à ordem constitucional. Assim, requeridas informações por Estado estrangeiro, as autoridades brasileiras poderão exercer seu direito de recusa, o que eventualmente ensejará a denúncia do tratado e a invocação de responsabilidade internacional pelo Estado requerente<sup>482</sup>.

---

<sup>477</sup> São passíveis de permuta os dados relativos à identificação dos contribuintes e aos montantes globais movimentados. Nada obstante, caso a Administração Tributária colete informações do contribuinte em poder de instituições financeiras, por meio de autorização judicial, poderá transmiti-las ao Estado estrangeiro, desde que se atenha às mesmas finalidades que justificaram o sigilo (agora fiscal).

<sup>478</sup> Nesse sentido expõe Eduardo Jobim: “(...) entendemos que o Administrador, ao repassar qualquer informação, praticar qualquer ato que diga respeito a pessoa humana ou desempenhar demais atos que possam estar ligados aos Direitos constitucionalmente previstos no rol do art. 5º da CF/88, deverá tomar (sempre) os Direitos Fundamentais como verdadeiro ‘marco e referencial’.” (JOBIM, Eduardo. A troca de informações no direito tributário internacional e seus influxos nos direitos fundamentais dos contribuintes. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 72, a. 15, p. 237, jan./fev. 2007).

<sup>479</sup> Luís Eduardo Schoueri infere desse dispositivo constitucional a superioridade hierárquica da Constituição em face das normas convencionais (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: RT, 1995, p. 100).

<sup>480</sup> O Ministro Celso de Mello, no julgamento do Agravo Regimental no Mandado de Injunção nº 772/RJ, evidenciou a submissão de todos os tratados e convenções celebrados pelo Brasil à Constituição da República, sob pena de invalidade e de ineficácia das cláusulas convencionais, salvo as hipóteses excepcionais previstas nos parágrafos 2º e 3º do art. 5º da Constituição, pois nessas situações as normas convencionais terão hierarquia constitucional. (STF. Tribunal Pleno. AgR-MI 772. Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 24/10/2007, DJ 20/03/2009).

<sup>481</sup> REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 96.

<sup>482</sup> XAVIER, Alberto. *Troca internacional de informações...*, p. 11.

#### 5.4.7 Hipóteses de Flexibilização do Sigilo Fiscal Não Contempladas no Código Tributário Nacional

Inúmeras hipóteses de relativização do sigilo fiscal encontram-se dispostas nos arts. 198 e 199 do Código Tributário Nacional, as quais já foram objeto de exame nos itens precedentes. Porém, outros casos de vulneração do princípio da privacidade encontram-se dispostos em enunciados legais e práticas administrativas que regulam temas conexos.

Não se pretende, no presente item, versar exaustivamente acerca da temática, mas apenas destacar alguns exemplos de ofensas ao sigilo fiscal em decorrência do emprego de instrumentos arrecadatários.

Dentre as iniciativas da Fazenda Pública que emanam efeitos negativos na seara do sigilo fiscal, despontam instrumentos de pressão comumente denominados “sanções políticas”. As sanções políticas, na definição de Regina Helena Costa: “(...) são restrições indevidas ao exercício de direitos do contribuinte, de molde a compeli-lo ao cumprimento de suas obrigações.”<sup>483</sup> Consistem em métodos indiretos de coerção empregados pela Administração Tributária para constranger o contribuinte a pagar sua dívida fiscal. Embora condenados pela jurisprudência ante a manifesta desproporcionalidade<sup>484</sup>, a exemplo das Súmulas nº 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal (que proíbem a utilização de meios que prejudiquem o desenvolvimento de atividades econômicas por particulares, como a interdição de estabelecimento, a pena de apreensão de mercadorias ou bens ou a sujeição a regime especial de fiscalização), novas modalidades têm sido criadas pela Administração Tributária, a exemplo da Portaria nº 321, de 06 de abril de 2006, editada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Autoriza a referida Portaria o protesto de Certidões de Dívida Ativa cujos

---

<sup>483</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário...*, p. 286.

<sup>484</sup> Consoante destaca Regina Helena Costa, são legítimas determinadas restrições ao exercício de direitos, relacionadas ao poder de polícia da Administração Pública, por estarem baseadas na supremacia do interesse público sobre o particular e atentarem as balizas do princípio da razoabilidade. Cita como exemplos de medidas voltadas à proteção do patrimônio público: a exigência de certidão negativa ou de regularidade da situação para a participação em licitações e celebração de contratos administrativos; e a aplicação de regime especial de fiscalização. (*Ibidem*, p. 287).

valores sejam inferiores a R\$ 10.000,00, pois, no entender do diploma infralegal, poderiam ser objeto de protesto quaisquer títulos executivos, judiciais ou extrajudiciais, e não apenas títulos cambiários. A despeito dos inúmeros vícios que acometem o protesto de Certidões de Dívida Ativa, uma vez que essa prática foi instituída para atingir fins outros que não os fiscais<sup>485</sup>, afronta o princípio da moralidade administrativa, o direito de livre prática de atividades econômicas lícitas, a liberdade de exercício profissional e a privacidade dos contribuintes.

Outra forma de coação empregada pela Fazenda Pública é a inscrição dos contribuintes devedores no Serasa (atualmente *Serasa Experian*), órgão privado de proteção do crédito, ao invés de incluí-los no Cadin (*Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal*). Em ambos os casos, no protesto de Certidões de Dívida Ativa e na inscrição do contribuinte no Serasa, a Administração Tributária se vale de instrumentos à disposição da iniciativa privada, empregados de maneira a impor obstáculos ao desenvolvimento das atividades econômicas pelos contribuintes, bem como expor indevidamente informações sigilosas sobre sua situação econômica e financeira, em poder das autoridades fiscais.

É vedado à Fazenda Pública empregar meios atentatórios à privacidade dos contribuintes sob a justificativa de incremento da celeridade, da economia e da eficiência na redução da inadimplência e da sonegação fiscal.

Outra forma de violação ao sigilo pode surgir no curso de um procedimento administrativo fiscal, durante o qual informações sigilosas sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros são reveladas. Isso porque, impera no processo administrativo o princípio da publicidade que compreende, segundo Susy Gomes Hoffmann, o dever da Administração Pública: “(...) *publicar todos os atos e decisões concernentes aos processos administrativos e permitir a consulta aos autos do processo, para efetiva verificação por parte do contribuinte, neste caso, admitindo-se exceções e restrições.*”<sup>486</sup> Dessa forma,

---

<sup>485</sup> O protesto é empregado, por exemplo, para caracterizar a inadimplência e o descumprimento da obrigação pecuniária, proveniente de títulos ou outros documentos de dívida (art. 1º da Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997).

<sup>486</sup> HOFFMANN, Susy Gomes. Princípio constitucional da publicidade aplicado ao processo administrativo fiscal e garantia constitucional do sigilo de dados. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira.



viabiliza-se o controle dos atos administrativos pelos cidadãos, aos quais deve ser garantido o livre acesso aos autos.

Todavia, o princípio da publicidade deve ser compatibilizado com o sigilo fiscal das pessoas físicas ou jurídicas envolvidas. Assim, o acesso às informações privativas não pode ser irrestrito. Há dados que implicam a restrição do princípio da publicidade apenas às partes envolvidas no procedimento, excluindo o conhecimento por terceiros não inseridos na relação jurídica processual. Devem ser mantidos os dados econômicos e financeiros alheios ao conhecimento público e autorizado o exame dos demais atos processuais, incluindo decisões de primeira ou segunda instância, intimações de julgamento, entre outros<sup>487</sup>.

Por derradeiro, destaca-se o arrolamento fiscal, previsto no art. 64 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que consiste no arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo quando o valor dos débitos tributários de sua responsabilidade (como contribuinte ou responsável) superar o montante de quinhentos mil reais e for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido. Considera-se, na falta de outros elementos indicativos, o valor constante da última declaração de rendimentos apresentada pelo sujeito passivo (art. 64, § 2º).

O ponto nodal reside no registro do termo de arrolamento no registro imobiliário, em relação aos bens imóveis, e no Cartório de Títulos e Documentos e Registros Especiais do domicílio tributário do sujeito passivo, no tocante aos demais bens e direitos. Com o registro do termo de arrolamento se tornam acessíveis ao público em geral dados acobertados pelo sigilo fiscal, como o conteúdo da declaração de rendimentos do contribuinte, fornecida compulsoriamente e exclusivamente à Fazenda Pública da União por força de lei. O simples fato de existir o termo de arrolamento fiscal evidencia a terceiros que estão sendo exigidos do contribuinte créditos tributários de montante equivalente ou superior a quinhentos mil reais e que esse valor supera trinta por cento do patrimônio que a Receita

---

*Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 2000. v. 5, p. 141.

<sup>487</sup> Nesse sentido é a conclusão de Susy Gomes Hoffmann: "(...) *num Estado Democrático de Direito, as decisões administrativas devem ser públicas, os processos administrativos devem ser públicos. Caberá restrição – e jamais o aniquilamento – da publicidade somente nos casos previstos na Constituição e, no caso dos processos administrativos fiscais, a restrição se estenderá apenas aos dados sigilosos e não às decisões proferidas no curso do processo.*" (HOFFMANN, Susy Gomes. *Op. Cit.*, p. 144).

Federal do Brasil tem conhecimento. Como destaca Marco Aurélio Greco<sup>488</sup>, os dados constantes da declaração de bens e direitos foram coletados pela Fazenda Pública em razão de seu ofício e por imposição legal, enquanto o requisito para o arrolamento, o fato dos créditos tributários superarem 30% do patrimônio é informação relevante sobre a “*situação econômica ou financeira*” do sujeito passivo e se relaciona ao “*estado de seus negócios*”. Portanto, ambos se enquadram dentre as informações resguardadas pelo sigilo fiscal.

Percebe-se, pois, que não são poucas as possibilidades de violação ao sigilo fiscal, devendo ser repelidas todas as tentativas de exposição das informações sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades, obtidas por autoridade fiscais em razão de seu ofício, salvo se autorizadas pelo Poder Judiciário.

---

<sup>488</sup> GRECO, Marco Aurélio. Arrolamento fiscal e quebra do sigilo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 1998. v. 3, p. 171.

### TÍTULO III – O EMPREGO DE INFORMAÇÕES PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

#### CAPÍTULO 6 A BUSCA PELA VERDADE ENTRE A LICITUDE E A ILICITUDE DA PROVA

##### 6.1 INFORMAÇÃO COMO PROVA

É dever de todos os cidadãos “fiscalmente capazes” contribuírem, na medida de suas capacidades contributivas, para o sustento do Estado. Nas palavras de José Casalta Nabais: “*Como membros da comunidade, que constitui o estado, ainda que apenas em termos económicos (e não políticos), incumbe-lhes, pois, o dever fundamental de suportar os custos financeiros da mesma (...)*”<sup>489</sup>. Trata-se, pois, do preço a pagar pela manutenção da liberdade, da propriedade e de uma sociedade civilizada em um Estado fiscal. Esse modelo de Estado tem sido adotado pela maioria dos países atualmente, sobretudo os desenvolvidos, e se caracteriza pelo suprimento das necessidades financeiras estatais por impostos<sup>490</sup>.

Para concretizar o intuito arrecadatório estatal, os tributos, em especial os impostos, devem estar estruturados normativamente, no caso brasileiro, pela distribuição das competências tributárias no texto constitucional, e pela conseqüente instituição de leis com os critérios que informam as respectivas regras matrizes de incidência tributária. A atividade legislativa deve estar em intrínseca relação com os princípios e regras que norteiam o Sistema Constitucional Tributário, dispostos sobremodo nos arts. 145, § 1º e 150 e incisos da Magna Carta.

A arrecadação não se encerra, porém, na fase legislativa, exigindo, como consectário lógico da instituição de gravames, que seja colocado em curso o ciclo de positivação do direito, com a individualização e concreção das normas gerais e abstratas, visando atingir as condutas intersubjetivas.

---

<sup>489</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Lisboa: Almedina, 2004, p. 186.

<sup>490</sup> *Ibidem*, p. 186-192. Casalta Nabais distingue Estado Fiscal de Estado Tributário. No primeiro tem-se o primado dos impostos (exações unilaterais), enquanto o segundo as tarefas estatais são suportadas principalmente por meio de taxas e contribuições especiais (exações bilaterais).

A edição de normas individuais e concretas, com a identificação do sujeito passivo e do *quantum debeatur*, decorre de ato administrativo ou de ato praticado pelo próprio contribuinte, nos tributos sujeitos ao “autolancamento”. Constatada a existência de crédito tributário nos tributos sujeitos ao lançamento de ofício ou por declaração, ou algum evento que se subsume às hipóteses previstas no art. 149 do CTN (salvo o inciso I), compete ao agente fiscal relatar o fato e impor a cobrança de tributo ou multa, por meio de lançamento de ofício substitutivo ou auto de infração<sup>491</sup>.

Conforme prescreve o art. 142 do CTN, compete privativamente à autoridade administrativa efetuar o lançamento, que consiste no: “*procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente*”. Os agentes fiscais estão autorizados a exigir do sujeito passivo o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária nos estritos limites de seu “dever de comprovação”, que significa o: “(...) *dever de representar a conduta tributável da forma que lhe for possível, e exigir o pagamento do tributo na proporção do que conseguir documentar.*”<sup>492</sup> Isso porque, os acontecimentos devem ser verdadeiros<sup>493</sup>, ou seja, os fatos descritos devem encontrar substrato em provas admitidas pelo direito positivo<sup>494</sup>.

Em contrapartida a esse dever de comprovação, a lei concede aos órgãos da

---

<sup>491</sup> No procedimento de lançamento de ofício de Imposto sobre a Renda, previsto no art. 19 da Lei nº 3.470/58, alterada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001, o auditor da Receita Federal do Brasil deve intimar o sujeito passivo para apresentar informações e documentos necessários ao procedimento fiscal ou recolher o crédito tributário constituído no prazo de vinte dias, salvo nos casos de dados que devam estar registrados em sua escrituração contábil ou fiscal, ou em declarações apresentadas à Fazenda Pública, quando o prazo será de meros cinco dias úteis.

<sup>492</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. O processo administrativo fiscal e os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência da Administração Pública. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 1999. v. 4, p. 13.

<sup>493</sup> A doutrina majoritária arroga a ampla liberdade de investigação dos fatos jurídicos tributários, atribuída aos órgãos de aplicação da lei tributária, ao princípio da verdade material. Como destaca Alberto Xavier: “*A instrução do procedimento tem como finalidade a descoberta da verdade material no que toca ao seu objeto com os seus corolários da livre apreciação das provas e da admissibilidade de todos os meios de prova. Daí a lei fiscal conceder aos seus órgãos de aplicação meios instrutórios vastíssimos que lhes permitam formar a convicção da existência e conteúdo do fato tributário.*” (XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 124).

<sup>494</sup> Maria Rita Ferragut constata a inexorável relação entre verdade e provas no plano jurídico: “*A verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar idéias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.*” (FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 78).

Administração Tributária amplos meios instrutórios para que formem a sua convicção acerca da existência e do conteúdo do fato tributário.

Os elementos probatórios são a tradução das informações coletadas pela Fazenda Pública, as quais já se fez menção nos capítulos antecedentes. Atribui-se aptidão a esses dados para lastrearem a exigência tributária desde que se conformem às regras formais atinentes à atividade probatória. As informações devidamente documentadas pela autoridade fiscal converter-se-ão em provas pelo uso, ou seja, as notícias, destacadas do conjunto de dados à disposição dos agentes fazendários, uma vez reputadas relevantes a fundamentar um lançamento (um auto de infração ou alegações em um processo, administrativo ou judicial), serão tomadas como provas. Ocorre que, caso as provas não atentem integralmente ao procedimento legal ou aos princípios e regras constitucionais que informam a sua produção serão consideradas ilícitas e sujeitas ao reconhecimento de sua inadmissibilidade pela autoridade judicante competente.

Nesse influxo, passa-se a investigar com mais detença a verdade para o direito, a sua correlação com as provas e os limites impostos a sua produção.

## 6.2 VERDADE

### 6.2.1 Qual Verdade?

A verdade sempre foi objeto de infindáveis disputas entre filósofos desde os mais remotos períodos da Antiguidade. A idéia de verdade é variante, sofrendo modificações de acordo com o momento histórico e o ambiente cultural. Exemplo disso é a concepção adotada na Grécia Antiga, que remetia à “*Aletheia*”, identidade com a realidade, no sentido de “permanência”, ou seja, “*ser sempre*”, enquanto a compreensão hebraica, por sua vez, visualiza-a como “*emunah*”, isto é, “confiança”. Para a última, a verdade não é realidade em relação à aparência, tal como preceituada pelos gregos, mas fidelidade em face da infidelidade, e apenas Deus

seria verdadeiro porque é o único fiel, aquele que cumpre as promessas<sup>495</sup>.

A verdade não é algo imutável e único, mas uma construção que se altera de acordo com a acepção dos indivíduos que dela se atém, razão pela qual não se propõe no presente estudo uma concepção de verdade como algo certo e terminado.

A busca pela verdade no direito está fadada ao insucesso, pois a verdade ontológica não é a verdade para o sistema de referência jurídico. Não há verdade “no” direito, mas verdade “do” direito. A verdade do direito é “uma” verdade, construída a partir das regras próprias dispostas no ordenamento jurídico, remetendo a uma suposta verdade absoluta e incontrastável apenas como “*ponto de referência teórico*”<sup>496</sup>, vale dizer, uma axioma legitimador da realidade jurídica.

Impende destacar nesse momento a visão de diferentes teorias sobre o tema da verdade, sem pretensão de esgotá-lo, mas apenas apresentar um sintético panorama que antecede a escolha por uma acepção em particular.

## 6.2.2 Correntes Filosóficas Acerca da Verdade

A mais antiga manifestação filosófica sobre a questão da verdade a qual se tem notícia concebe a verdade como correspondência à realidade, remetendo aos ensinamentos platônicos e aristotélicos. Como enuncia Platão: “*Verdadeiro é o discurso que diz as coisas como são; falso é aquele que as diz como não são.*”<sup>497</sup> Filiaram-se a essa corrente filósofos como Bertrand Russell e Ludwig Wittgenstein<sup>498</sup>.

A correspondência significa que aquilo que se diz sobre algo é verdadeiro na medida em que coincide com o objeto da menção. A proposição acerca de algo, um enunciado, deve equivaler àquilo sobre o qual se dirige a afirmação.

---

<sup>495</sup> MORA, José Ferrater. *Dicionário de filosofia*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 699.

<sup>496</sup> TARUFFO, Michele. *La prueba de los hechos*. Madrid: Trotta, 2002, p. 179.

<sup>497</sup> ABBAGNANO, Nicola. *Op. Cit.*, p. 994.

<sup>498</sup> HAACK, Susan. *Filosofia das lógicas*. São Paulo: UNESP, 2002, p. 127.

O enunciado verdadeiro refletiria a realidade. Porém, o que é realidade e se ela é apreensível torna-se problemático. A realidade objetiva, desprovida da influência do sujeito e de sua visão de mundo não é possível. Tampouco o observador é capaz de vislumbrar o objeto segundo todos os seus ângulos, possuindo apenas uma visão fragmentária da realidade, o que torna o seu conhecimento inevitavelmente parcial.

Uma segunda corrente que se volta à apreensão da verdade parte apenas de sua manifestação, denominada “fenomenalista”. Segundo essa concepção de verdade, as coisas são percebidas apenas por sua revelação externa, seja na forma empírica ou metafísica. Para a primeira, a verdade se apresenta pela experiência sensível do homem, como sensação, intuição, enquanto na última a verdade surge pelo conhecimento de forma excepcional, por meio da qual se percebe a essência das coisas<sup>499</sup>. Essa teoria se vincula à noção de “evidência” como revelação ou manifestação.

A distinção entre essa teoria e a verdade por correspondência reside apenas na defesa da verdade como relação entre o acontecimento e a coisa-em-si ou entre a ocorrência e sua manifestação<sup>500</sup>.

Já a corrente filosófica que se propõe situar a verdade no uso em um plano lingüístico é chamada teoria da “verdade semântica”. Essa doutrina fundamenta-se na concepção aristotélica segundo a qual: “*Negar aquilo que é e afirmar aquilo que não é, é falso, enquanto afirmar o que é e negar o que não é, é a verdade.*”<sup>501</sup> Alfred Tarski foi seu principal defensor, partindo da seguinte equivalência: “*O enunciado ‘a neve é branca’ é verdadeiro se, e somente se, a neve for branca*”, gerando a fórmula: “*X é verdadeiro se, e somente se, p.*” Por conseguinte, Tarski propõe uma definição de verdade: “*Um enunciado será verdadeiro se for satisfeito por todos os objetos; caso contrário, será falso.*”<sup>502</sup> Para Tarski, essa teoria se conciliaria com qualquer atitude epistemológica, independente de concepções realista ou idealista,

---

<sup>499</sup> ABBAGNANO, Nicola. *Op. Cit.*, p. 996.

<sup>500</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 11.

<sup>501</sup> ABBAGNANO, Nicola. *Op. Cit.*, p. 994.

<sup>502</sup> *Ibidem*, p. 996.

empirista ou metafísica de conhecimento<sup>503</sup>.

Para a teoria da “verdade por coerência”, a verdade decorre da coerência da proposição com o sistema de proposições no qual está inserida. Esta concepção tem como pressuposto a afirmação de F. H. Bradley segundo a qual a realidade significa coerência perfeita: “(...) *aquilo que é contraditório não pode ser real*”. E continua: “*A coerência, porém, atribuída à realidade última, ou seja, à Consciência Infinita ou Absoluta, não é simples ausência de contradição; é abolição de qualquer multiplicidade relativa e forma de harmonia que não se deixe entender nos termos do pensamento humano.*”<sup>504</sup>

Nesta toada, os graus de verdade que o pensamento humano alcança remetem ao grau de coerência que possuem, embora tal coerência seja sempre imperfeita e aproximativa<sup>505</sup>.

Todavia, a mera presença de coerência entre proposições não significa que sejam verdadeiras, pois nem todas as proposições precedentes serão necessariamente verdadeiras, ou pior, a coerência nem sempre significa coincidência com a realidade.

De acordo com a teoria da verdade consensual, os enunciados verdadeiros são aqueles construídos segundo o consenso existente entre os integrantes de uma dada coletividade. Os sujeitos se comunicam por meio da linguagem e, para possibilitar a vida em comunidade, seria preciso estabelecer acordos apriorísticos.

Nesse sentido, Habermas propõe a tese de que a verdade seria intersubjetiva, pois o consenso é encontrado no agir comunicativo quando: (...) *os atores tratam de harmonizar internamente seus planos de ação e de só perseguir suas respectivas metas sob a condição de um acordo existente ou a se negociar sobre a situação e as conseqüências esperadas.*<sup>506</sup> Esse agir visa ao entendimento mútuo, tornando indissociáveis as ações dos atores sociais.

Conforme afirma Habermas, os sujeitos inseridos em uma discussão aceitam

---

<sup>503</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>504</sup> ABBAGNANO, Nicola. *Op. Cit.*, p. 998.

<sup>505</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>506</sup> HABERMAS, Jürgen. *Consciência moral e agir comunicativo*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1989, p. 165.



como verdadeiro algo controverso: “(...) *bastando para isso que tenham, em condições quase ideais, esgotados todas as razões disponíveis a favor e contra essa proposição e assim estabelecido a aceitabilidade racional dela.*”<sup>507</sup>

A verdade, pois, é construção discursiva dos sujeitos, convertida em “realidade” desde que os indivíduos consintam com a representação a esse respeito<sup>508</sup>. Embora possa se alegar descompasso entre o consenso e a realidade apreensível, a exterioridade decorre da compreensão dos sujeitos acerca do observado, razão pela qual a realidade é aquilo que intersubjetivamente entenderem que seja.

Por derradeiro, discorre-se sobre a teoria da “verdade como utilidade”, a qual se enquadra entre as correntes pragmáticas, pois, somente aquilo que for útil será considerado como verdadeiro. Nesta senda, uma proposição é verdadeira desde que seja: “(...) *útil para estender o domínio do homem sobre a natureza, ou então por ser útil à solidariedade e à ordem do mundo humano.*”<sup>509</sup>

Como observa Susan Haack<sup>510</sup>, a máxima pragmática compreende que o significado de um conceito deve ser obtido por sua referência às conseqüências práticas ou experimentais de sua aplicação. Para Peirce, a verdade é o fim da investigação. Segundo a sua teoria, a crença é disposição à ação, enquanto a dúvida a interrupção da disposição por uma resistência decorrente da experiência. Assim, a dúvida propela a investigação para alcançar a crença, pois é um estado desagradável que o sujeito pretende substituir com a crença. O método científico seria, ao contrário dos outros métodos de aquisição de crença (como a tenacidade, autoridade e *a priori*), seria o único a adquirir crenças (eventualmente) estáveis, pois

---

<sup>507</sup> HABERMAS, Jürgen. *A ética da discussão e a questão da verdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 60-61.

<sup>508</sup> Porém, há certos aspectos da verdade dos enunciados que devem ser considerados, como assinala Jürgen Habermas: “*La verdad há de definirse, pues, por referencia a la argumentación. Pero ésta solo puede pretender una fuerza generadora de consenso qua argumentación, si está asegurado que no solo se apoya en una relación entre sistema de lenguaje y realidad, que ex antecedente venga espontáneamente regulada por evolución cognoscitiva, es decir, en una relación de <adecuación> entre sistema de lenguaje y realidad, sino que representa ella misma el medio en que puede proseguirse esa evolución cognoscitiva como proceso de aprendizaje consciente.*” (HABERMAS, Jürgen. Teorías de la verdad. In: \_\_\_\_\_. *Teoría de La acción comunicativa: complementos y estudios previos*. Madrid: Cátedra, 1994. p. 148).

<sup>509</sup> ABBAGNANO, Nicola. *Op. Cit.*, p. 998.

<sup>510</sup> HAACK, Susan. *Op. Cit.*, p. 140.

se encontra condicionado pela realidade, que independente da concepção subjetiva de mundo do sujeito investigador. Conseqüentemente, a verdade é: “(...) *a opinião na qual o método científico vai eventualmente se assentar, e uma vez que o método científico é condicionado pela realidade, a verdade é a correspondência com a realidade.*” E prossegue: “(...) *a verdade é satisfatória para a crença no sentido de que ela é estável, livre de perturbação da dúvida.*”<sup>511</sup>

Percebe-se que não há uma preocupação imediata em corresponder verdade à realidade, ou seja, mesmo que a afirmação não possua consonância com o objeto do mundo real, pode ser verdadeira desde que demonstre a utilidade pretendida.

### 6.2.3 Uma Acepção de Verdade

A verdade, segundo a acepção adotada na presente dissertação, consubstancia-se no acordo discursivo entre os sujeitos integrantes de uma determinada comunidade. Trata-se de um consenso a respeito da representação feita pelos indivíduos acerca da realidade circundante, ou seja, a verdade é composta pelos próprios sujeitos.

A verdade decorre do consenso racional dos sujeitos em um determinado contexto. A verdade surge a partir da construção intelectual dos sujeitos cognoscentes, desde que observados certos critérios, que variam de acordo com o contexto social.

O mundo somente é apreensível pela linguagem, por meio da qual os sujeitos proferem proposições a seu respeito e o tornam apreensível. Para que as proposições sejam compreensíveis, os falantes devem compartilhar uma cultura, uma língua, de modo que as coisas possuam significações comuns. A realidade é construída pela coletividade, compondo: “(...) *um conjunto de significações, de saberes, de valores, de gostos, de certezas (...)*”, ou seja, uma forma de pré-interpretação ou “pré-compreensão” heideggeriana, como assinala Dardo Scavino<sup>512</sup>.

---

<sup>511</sup> HAACK, Susan. *Op. Cit.*, p. 141.

<sup>512</sup> SCAVINO, Dardo. *La filosofía actual: pensar sin certezas*. 2. ed. Buenos Aires: Paidós,

Os acontecimentos ocorridos no mundo social somente são compreensíveis se vertidos em linguagem social, partilhada intersubjetivamente entre os falantes. A sua verdade decorre do surgimento da respectiva proposição, pois, na ausência de linguagem apta a descrever os eventos, tem-se como se nada houvesse se passado. A compreensão dos eventos exige uma definição aceita ou convencional do que estas ocorrências significam. Como afirma Dardo Scavino a partir das lições de Saussure, é preciso conhecer a língua empregada para enunciá-los, ser um falante desta língua e estar imerso em uma cultura<sup>513</sup>.

Nesta toada, não há correspondência imediata entre um evento e sua descrição lingüística, pois a representação da ocorrência na forma de fato é fruto de uma construção e não um dado. O fato é constituído pela linguagem e ao remeter ao evento, este também se torna construção enunciativa. Assim assinala Dardo Scavino: *“Si un significante remite siempre a otro significante, y jamás a un referente, entonces las cosas no están antes que el discurso, sino al revés.”*<sup>514</sup>

Os acontecimentos se dissipam no espaço e no tempo, e apenas as marcas deixadas são observáveis pelos sujeitos, que os reconstroem de acordo com a imagem formada por esses elementos. Toda menção a sua existência consiste em uma reconstrução histórica fracionada do que possivelmente ocorreu. Nesse sentido, a verdade é mera suposição. Não há certeza quanto à absoluta correspondência entre realidade e proposição, pois os eventos não são apreensíveis diretamente, ingressam na realidade somente com o apropriado relato lingüístico, razão pela qual a verdade é composta pela consonância do enunciado com outros enunciados. As proposições não tocam nas ocorrências do mundo real, mas apenas se comunicam com outros enunciados representativos da realidade, que se amoldam aos acontecimentos segundo a linguagem que viabiliza esse acesso, fielmente representando-os ou distorcendo-os de acordo com as características

---

2007, p. 41.

<sup>513</sup> Assim enuncia: *“Para comprender lo que significa un término ya no basta con saber a qué se refiere, com en la lógica de Frege; hay que conocer, ahora, la lengua en la cual se pronuncia, y en última instancia, ser hablantes de la misma: participar, en fin, de una cultura.”* (SCAVINO, Dardo. *Op. Cit.*, p. 30).

<sup>514</sup> *Ibidem*, p. 36.

inerentes ao fenômeno lingüístico e o interesse de quem os relata<sup>515</sup>.

A verdade se encontra na totalidade inalcançável pelos sujeitos, que apenas observam aspectos do objeto<sup>516</sup>. A reconstrução dos acontecimentos surge de uma apreensão parcial das coisas, pois, como salienta Francesco Carnelutti, a verdade está no todo, e não na parte, e o todo é demais para nós<sup>517</sup>.

A verdade, além de consensual, deve ser coerente. O enunciado é verdadeiro se apresenta coerência com outros enunciados que o fundamentam. Isto porque, o enunciado é formado pela organização de palavras e será verdadeiro quando o sujeito emissor integrar o “*universo lingüístico determinado*”<sup>518</sup> e atender às regras da linguagem que presidem a formação dessas palavras e falso quando não as obedecer<sup>519</sup>.

Não se pretende adotar uma postura cética radical que nega a possibilidade de cognoscibilidade da realidade, ou seja, uma idéia de verdade segundo a qual, por mais próxima que fosse a representação da realidade, sempre tangenciaria o mundo fenomênico, sem jamais o encontrar<sup>520</sup>. Tampouco se apóia as teorias idealistas ou antirrealistas, defendidas por Dummett ou Rorty, que partem da premissa de que o conhecimento é uma construção mental que não tem conexão necessária com o mundo real<sup>521</sup>. Ou ainda, com a corrente niilista, de acordo com a qual a linguagem não tem correlação com a realidade e que não há conhecimento objetivo de fatos

---

<sup>515</sup> Conclui Dardo Scavino que a hermenêutica não abandona a teoria da verdade por correspondência, mas a subordina a uma pré-interpretação ou o conjunto de pressupostos que permitem a vida e a comunicação de uma sociedade ou de uma etnia: “*La verdad, o el enunciado ‘válido’, es la correspondencia entre una proposición y una pré-interpretación más originaria del hecho.*” (SCAVINO, Dardo. *Op. Cit.*, p. 43).

<sup>516</sup> Conforme assevera Jacinto Nelson de Miranda Coutinho: “*Com efeito, a verdade está no todo, mas ele não pode, pelo homem, ser apreensível, ao depois, a não ser por um, ou algumas, das partes que o compõem.*” (COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. Introdução aos princípios gerais do processo penal brasileiro. *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, Curitiba, a. 30, n. 30, p. 191, 1998).

<sup>517</sup> CARNELUTTI, Francesco. Verità, dubbio, certezza. *Rivista di Diritto Processuale*, Padova, v. 20, s. 2, p. 5, 1965.

<sup>518</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>519</sup> Assim aduz Vilém Flusser: “*A língua dispõe de regras que governam as relações entre frases. Uma frase (ou um pensamento) é verdadeira, em relação a outra frase, quando obedece a essas regras, e falsa quando não as obedece.*” (FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 2. ed. São Paulo: Annablume, 2004, p. 45).

<sup>520</sup> TARUFFO, Michele. *Op. Cit.*, p. 28.

<sup>521</sup> *Ibidem*, p. 31-32.

empíricos<sup>522</sup>.

Isso porque, embora a verdade seja uma construção formada por enunciados coerentes, o discurso deve se vincular àquilo que se imagina ser o real, como fator legitimador do consenso, o que justifica a repulsa pelo uso de presunções absolutas e ficções em ramos didaticamente autônomos do direito que exigem uma maior aproximação com a realidade empírica, tal como o direito tributário<sup>523</sup>.

#### 6.2.4 Verdade “do” Direito e Verdade “no” Direito

Há intrínseca relação entre direito e verdade, pois, para que os fatos sejam reputados verdadeiros, devem estar em consonância com as provas em direito admitidas, que fundamentam a sua correspondência com a realidade construída intersubjetivamente.

A verdade “do” direito é relativa se comparada com a realidade empírica, a inacessível verdade “no” direito. Enquadra-se dentre os limites da possibilidade de produção probatória. Não há um arsenal probatório ilimitado à disposição do sujeito que pretende provar um fato jurídico. A verdade “do” direito surge apenas com o atendimento aos pressupostos do ordenamento jurídico e à própria possibilidade intrínseca do sujeito que produz a prova. Caso contrário, as provas obtidas não seriam aproveitáveis no curso de uma demanda, na medida em que o direito privilegia valores tais como a dignidade da pessoa humana ao invés da procura por uma verdade absoluta.

O direito constrói sua própria realidade e a verdade jurídica apresenta consonância com o universo jurídico e não necessariamente com o mundo fenomênico. O enunciado que descreve um acontecimento reputado juridicamente relevante não afirma o que realmente se deu no mundo fenomênico, mas o que os operadores do direito pressupõem e aceitam que aconteceu.

A verdade dos fatos jurídicos consiste em uma projeção da realidade social, tal como uma versão dos eventos, embora não se tenha como afiançar

---

<sup>522</sup> *Ibidem*, p. 33.

<sup>523</sup> Como será examinado no item 6.3.5.

genericamente o grau de proximidade desta verdade e a realidade. A verdade jurídica se localiza entre a verdade absoluta (axiomática, consensual) e o desconhecimento, o que a torna necessariamente relativa.

Ressalta-se a necessidade de sempre haver o nexo entre a verdade jurídica e a suposta realidade (verdade absoluta). A verdade absoluta opera como um ponto de referência teórico ao qual se volta a verdade jurídica. A descrição dos fatos tem pretensão de se aproximar da realidade empírica, a despeito do fenômeno jurídico ser mera faceta do mundo real. Busca-se, pois: “a *melhor verdade possível de obter*”<sup>524</sup>, a partir das provas constitucionalmente admitidas e relevantes, passíveis de obtenção pelo operador do direito.

Como já destacado no item anterior, a verdade empírica (externa) é formada pelo consenso racional entre os integrantes de uma determinada comunidade. Embora seja uma construção, deve ser aceita como a manifestação dos acontecimentos pretéritos, pois consiste na forma de apreensão da realidade adotada pelos sujeitos cognoscentes. Torna-se uma hipótese teórica, para qual se dirige a verdade do direito e, conseqüentemente, as regras jurídicas, cujo escopo é obter uma maior aproximação dos fatos jurídicos com a dita “realidade”.

Evita-se assim a circularidade inerente à concepção de que a verdade jurídica seria qualquer produto que resultasse do conjunto probatório. Portanto, sem a correlação entre a verdade do mundo fenomênico e a verdade jurídica, ter-se-ia ausência de legitimação da atividade probatória.

#### 6.2.5 Crítica à Distinção Entre Verdade Formal e Material

A busca da “Verdade” ocupou lugar de destaque nos embates entre operadores do direito, uma vez que sempre se almejou colher a verdade única que correspondesse aos acontecimentos pretéritos, tal como a perfeita reconstrução dos fatos, uma fotografia a partir das provas produzidas, a chamada “verdade material”.

Denomina-se de “verdade material” o princípio segundo o qual: “(...) o

---

<sup>524</sup> CAMBI, Eduardo. *Direito constitucional à prova no processo civil*. São Paulo: RT, 2001, p. 70.

*processo deve tender à reconstituição dos fatos e da situação jurídica tal como efetivamente se verificaram ou verificam.*<sup>525</sup>” Contraposta à verdade material está a “verdade formal”, que dista da primeira por integrar um sistema no qual: “(...) a lei sujeita a prova a certas condições que considera necessárias para determinar a certeza, de maneira que, dada essas condições, o juiz deve necessariamente admitir por verdadeiro o que, segundo a lei, está por elas demonstrado.”<sup>526</sup>

Sustenta-se que a busca da verdade material é o fim último da Administração Tributária, ou seja, é dever do Poder Público apurar e lançar o tributo e controlar a legalidade dos seus atos (no processo administrativo) em consonância com a verdade material. O Fisco, portanto, teria o dever de ofício de investigar e o contribuinte o dever de colaborar para aproximar a atividade de formalização da realidade<sup>527</sup>. A instrução do lançamento se voltaria à descoberta da verdade real, atividade norteadas pela “*livre apreciação das provas*” e pela “*admissibilidade de todos os meios de prova*” o que implicaria a concessão pela lei tributária de vastos instrumentos de investigação em favor da Fazenda com o escopo de formar a sua convicção acerca da ocorrência do fato jurídico tributário, como defende Alberto Xavier<sup>528</sup>.

No âmbito processual administrativo, também imperaria a idéia de que a Administração deve buscar a verdade material. Segundo Hely Lopes Meirelles<sup>529</sup>, a verdade formal contrasta com a material, sendo concebida como a verdade condicionada por regras que restringem a apresentação de provas, relativa ao processo judicial, enquanto a material informa o processo administrativo e autoriza a autoridade julgadora a conhecer de novas provas até o julgamento final, mesmo que

---

<sup>525</sup> MENDES, João de Castro. *Do conceito de prova em processo civil*. Lisboa: Ática, 1961, p. 165.

<sup>526</sup> DELLEPIANE, Antonio. *Nova teoria da prova*. Rio de Janeiro: Jacintho, 1942, p. 46.

<sup>527</sup> Embora não se adote a dicotomia “verdade material/formal” entende-se que a busca pela maior aproximação da verdade jurídica com a verdade absoluta é indispensável no ato de lançamento tributário, do qual dimana o dever (e não o ônus) da autoridade fiscal de buscar as provas que fundamentem a reprodução dos eventos. O dever de provar, imposto ao agente fazendário, se relaciona intimamente com a preservação da legalidade do ato administrativo que constituiu o crédito tributário ou a sanção.

<sup>528</sup> XAVIER, Alberto. *Do lançamento...*, p. 124.

<sup>529</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 993.

oriundas de outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes.

Nesse influxo, o princípio da “verdade material” influiria decisivamente no contencioso administrativo tributário, prestigiando-se a liberdade de prova<sup>530</sup> e o informalismo<sup>531</sup>. Dentre as iniciativas louváveis é premente mencionar a edição da Lei nº 9.784/99, que dispõe sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Este diploma legal dá ênfase a inúmeros princípios que devem ser observados pela administração ao dirimir o conflito intersubjetivo, como a legalidade objetiva, a imparcialidade, a oficialidade, a verdade material e a informalidade, em contraposição às limitações e os formalismos previstos no Decreto n. 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal<sup>532</sup>.

Há muito se defende a busca da verdade material no processo como forma de reconstruir os acontecimentos tal como realmente ocorreram, principalmente em relação ao processo penal. Porém, essa idéia tornou possível a adoção do sistema inquisitório, gerando prejuízos aos sujeitos envolvidos, na medida em que o processo visaria à busca da “Verdade” e não de “uma verdade”, mesmo que isso significasse o desrespeito a direitos e garantias individuais.

Assim, a “busca da verdade material” deve ser observada “*cum granus salis*”, uma vez que o encontro entre a esfera jurídica e a realidade pressupõe que se aceite a existência de uma verdade fora do direito. Nada obstante, construir os conceitos de verdade formal e de verdade *tout court* é problemática.

A idéia de verdade formal, estabelecida no interior do universo jurídico, condicionada por inúmeras regras constitucionais e infraconstitucionais para a

---

<sup>530</sup> Como esclarece Hely Lopes Meirelles: “O princípio da verdade material, também denominado da liberdade da prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova lícita de que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça transladar para o processo.” (MEIRELLES, Hely Lopes. *Op. Cit.*, p. 993)

<sup>531</sup> Por informalismo entende-se que o processo administrativo prescinde de formas rígidas para que o particular exerça seu direito de defesa, vale dizer, as formalidades devem se resumir apenas àquelas indispensáveis para garantir a certeza e a segurança do controle de legalidade.

<sup>532</sup> A título exemplificativo, cite-se o art. 38, da Lei nº 9.784/99, que autoriza que o administrado apresente documentos e pareceres, requeira diligências e perícias, bem como formule alegações relativas à questão controvertida na fase instrutória antes de proferida a decisão. Prescreve o parágrafo 1º que os elementos probatórios devem ser apreciados na motivação do relatório e da decisão, sendo recusadas em decisão fundamentada tão somente as provas ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias. Outro exemplo encontra-se na redação do art. 62, § 2º do mesmo diploma legal, que estabelece que o não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não operada a preclusão administrativa.



reconstituição dos eventos na forma de fatos jurídicos, e de verdade material como uma verdade que se reporta ao mundo real, isto é, voltada ao “(...) *convencimento do juiz obtido em regime (utópico) de plena liberdade na apreciação da prova*” é inaceitável<sup>533</sup>, como destaca Michele Taruffo<sup>534</sup>.

Portanto, reinterpreta-se a verdade material, princípio norteador da fiscalização tributária e diretriz que afasta o formalismo e a preclusão no oferecimento de provas no processo administrativo. Postula-se uma maior aproximação da verdade “do” direito com a verdade absoluta, mas sem empregar a propalada dicotomia material/formal.

Embora se entenda que a autoridade fiscal tem o dever de aplicar a norma jurídica e apurar o valor do tributo devido visando reproduzir fielmente os eventos tal como ocorreram no mundo fenomênico, bem como o processo administrativo fiscal deva apurar os fatos aproximando-os o máximo possível da realidade empírica, esta é em si incognoscível. Portanto, compete ao operador do direito representar e apresentar a realidade para o universo jurídico, ou seja, realizar uma adequação da realidade que a ordem jurídica reputa verdadeira.

A verdade não é una, mas é uma. Não há apenas uma única verdade, absoluta e incontrastável, reflexo da realidade, pois, como já observado, a verdade é construção e varia conforme os sujeitos que sobre ela se debruçam. A verdade absoluta é um mito<sup>535</sup>. Os juristas se encontram aptos a encontrar apenas “uma verdade”, construída de acordo com as regras do direito positivo, que possibilita fundamentar os fatos jurídicos situados no antecedente das normas individuais e concretas. A verdade jurídica é sempre relativa, um acordo entre os sujeitos em conformidade com as regras do direito, enquanto a verdade absoluta consiste no

---

<sup>533</sup> João de Castro Mendes critica a posição de Furno, ao refutar a ligação da verdade material com a realidade: “*Na base da teoria de Furno está uma idéia muito corrente e profundamente errada. Essa idéia é a de supor que a actividade probatória em regime de prova livre conduz necessariamente à verdade (e até por paralelismo imediatamente se pensa que o regime da prova legal conduz necessariamente ao erro, tome-o ou não a lei pro veritate. (...) Entregue a si próprio, livre de todas as regras de direito probatório, o juiz chegará a uma verdade subjectiva, se não ficar pelo caminho num non liquet irremovível: é tudo quanto se pode concluir.*” (MENDES, João de Castro. *Op. Cit.*, p. 389-390).

<sup>534</sup> TARUFFO, Michele. *Op. Cit.*, p. 24.

<sup>535</sup> CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 132.

ponto inalcançável legitimador da busca pela verdade.

Nada obstante, discorda-se da afirmação de Francesco Carnelutti de que no processo busca-se a verdade material e encontra-se a verdade formal, defendida até a publicação do artigo “*Verdade, dúvida e certeza*”, o que resultava em uma série de dificuldades, pois partia do pressuposto que a “verdade verdadeira” nunca seria encontrada pelo direito, mas apenas uma verdade que não corresponderia aos acontecimentos pretéritos<sup>536</sup>. Esta concepção causaria um esvaziamento da legitimidade processual, pois as provas produzidas não seriam condizentes com a verdade, porque esta jamais estaria ao alcance dos operadores do direito. Posteriormente, Carnelutti altera seu entendimento, rechaçando a distinção entre verdade material e formal e adotando a posição de que a verdade é única: “*La verità non è e non può essere che una sola; quella che io come altri chiamavo verità formale non è la verità.*”<sup>537</sup>

Não se postula uma busca pela “certeza” no direito<sup>538</sup>, mas uma “verdade provável”, localizada entre a verdade absoluta e o desconhecimento. Como já aludido, a verdade absoluta, batizada de “verdade material”, é um valor que não se concretiza efetivamente. A verdade absoluta é um limite para os quais os conhecimentos concretos se dirigem, ainda que não a alcancem. Trata-se de um “limite ideal”, fruto de construção intersubjetiva representativa da realidade cognoscível, ao qual, embora não se atinja, almeja-se aproximar<sup>539</sup>.

Há que se falar, portanto, não em verdade material ou formal, mas na

---

<sup>536</sup> CARNELUTTI, Francesco. *Verità, dubbio, certezza...*, p. 4 e sgtes. Assim leciona Jacinto Nelson de Miranda Coutinho: “*Aqui, como salta à vista, há uma grande responsabilidade ética: Carnelutti funda as bases para que se sustente que os julgamentos são lançados sobre aquilo que, a priori, sabe-se não ser verdadeiro.*” (COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. *Glosas ao verdade, dúvida e certeza*, de Francesco Carnelutti, para os operadores do direito. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, a. 4, n. 14, p. 81, 2004).

<sup>537</sup> As palavras de Carnelutti (tradução de Eduardo Cambi): “*A verdade não é, e nem pode ser, senão uma só: aquela que eu, como outros, chamava de verdade formal, não é a verdade.*” (COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. *Glosas ao Verdade...*, p. 78). CARNELUTTI, Francesco. *Verità, dubbio, certezza...*, p. 4.

<sup>538</sup> Parte da doutrina entende que a verdade é única, razão pela qual no processo encontra-se apenas a certeza e não a verdade. Nesse sentido: CARNELUTTI, Francesco. *Verità, dubbio, certezza...*, p. 5; FURNO, Carlo. *Teoría de la prueba legal*. Madrid: Editorial de Derecho Privado, 1954, p. 17-18; MITTERMAYER, C. J. A. *Tratado da prova em matéria criminal*. 3. ed. Rio de Janeiro: Jacintho, 1917, p. 105; NORES, José I. Cafferata. *La prueba en el proceso penal*. Buenos Aires: Depalma, 1986, p. 6.

<sup>539</sup> TARUFFO, Michele. *Op. Cit.*, p. 180.

verdade jurídica que, de acordo com as regras procedimentais ou processuais, estará mais ou menos próxima da realidade empírica. Portanto, o que distingue o processo judicial do administrativo, o processo penal do processo civil, o lançamento tributário do contencioso administrativo tributário é o grau de proximidade da descrição dos eventos com a realidade apreensível.

## 6.3 PROVA

### 6.3.1 Considerações Gerais

O termo “prova”, do latim *proba*, significa demonstração, convencimento. Pretende-se pelo emprego de provas demonstrar algo que se afirma com o intuito de convencer alguém acerca da veracidade das alegações.

A prova (em sentido lato), na concepção de Michele Taruffo, corresponde a: (i) elemento que serve para confirmar as conclusões referentes a asserções sobre fatos; e (ii) premissa de inferências dirigidas a fundamentar conclusões relativas a asserções sobre fatos<sup>540</sup>.

A “prova jurídica”, como espécie do gênero “prova”, corresponde ao elemento constituído segundo as regras admitidas pelo sistema jurídico, que atua na reconstrução dos eventos do mundo fenomênico. A especificidade da prova jurídica consiste em sua submissão à regulamentação normativa, que pode ser mais ou menos restritiva, bem como no fato de que opera em contextos jurídicos, como o processual<sup>541</sup>.

A palavra “prova” padece da ambigüidade<sup>542</sup> processo/produto<sup>543</sup>, remetendo,

---

<sup>540</sup> TARUFFO, Michele. *Op. Cit.*, p. 217.

<sup>541</sup> *Ibidem*, p. 242.

<sup>542</sup> Genaro Carriò afirma que as palavras não são utilizadas em todos os contextos para conotar as mesmas propriedades. O significado dos vocábulos decorre do contexto lingüístico em que surgem e das situações humanas nas quais são empregados. Ambos são aptos a solucionar a maioria dos problemas de ambigüidade, enquanto há palavras que possuem diferentes critérios de aplicação para o mesmo termo, unidos por conexões mais ou menos complicadas, como a existência de um significado originário central e extensões metafóricas ou figurativas; ou ainda, palavras passíveis de aplicação a um grande número de objetos que não possuem propriedades comuns conotadas por elas, mas que deixam a impressão de que o seu uso não é um acidente. (CARRIÒ,

no âmbito jurídico: “(i) ao fato que se pretende reconstruir; (ii) à atividade probatória; (iii) ao meio de prova; (iv) ao procedimento organizacional; (v) ao resultado do procedimento; ou (vi) ao efeito do procedimento probatório na convicção do destinatário.”<sup>544</sup>

Considerada a prova como fato, esta se apresenta na forma de “*fato jurídico em sentido amplo*”: (i) fato, por constituir um enunciado que resgata o evento já ocorrido; (ii) jurídico, por fazer parte do universo do direito e; (iii) em sentido amplo, ao corresponder a um elemento que agregado a outros resultará na formação do fato jurídico em sentido estrito, localizado no antecedente da norma individual e concreta exarada pelo lançamento tributário, pelo ato de aplicação de penalidade ou pela decisão administrativa ou judicial<sup>545</sup>.

A prova é um fato que implica outro fato. O conjunto de elementos probatórios permite ao operador do direito concluir que o fato é verdadeiro. Verdade em sentido jurídico, ou seja, adequada às regras previstas no ordenamento para a composição de provas, conforme evidenciado no item 6.2.4.

A prova como atividade consiste na ação de provar, realizada pelo sujeito que tem o dever ou o ônus de provar, de acordo com o procedimento previsto no ordenamento jurídico.

A expressão “meio de prova” remete à prova como norma, elemento integrante de um conjunto, cuja pretensão é atribuir a qualidade de verdadeiro a um fato jurídico e deve ser veiculada no sistema jurídico, seja por ato administrativo, procedimento ou processo<sup>546</sup>. O meio de prova não corresponde à “prova” em si, porém, consiste em um mecanismo de inserção da prova no direito, como se examinará no item 6.3.4.

A prova como “procedimento organizacional” significa o conjunto de regras prescritas no ordenamento jurídico que regula a admissão, produção e valoração

---

Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994, p. 28-29).

<sup>543</sup> Esta ambigüidade significa que o termo “prova” se refere tanto ao conjunto de atos que resultam em um enunciado lingüístico, quanto ao fruto desse processo. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Op. Cit.*, p. 68).

<sup>544</sup> *Ibidem*, p. 67.

<sup>545</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

<sup>546</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Op. Cit.*, p. 70-71.

dos elementos probatórios. O procedimento organizacional é formado por normas de competência que determinam o iter procedimental a ser seguido pelos sujeitos para que as provas sejam admitidas no direito positivo. Já a prova como o resultado desse procedimento corresponde ao produto do ato de provar<sup>547</sup>.

Como fenômeno psicológico, isto é, como “efeito do procedimento probatório na convicção do destinatário” é considerada como um fator formador da convicção que o aplicador do direito manifestará sobre a ocorrência de certos fatos<sup>548</sup>. Para Pontes de Miranda, a convicção do juiz corresponde ao fim da prova: “A prova tem por fito levar a convicção do juiz. A atividade, que o juiz exerce (...) denomina-se apreciação da prova.”<sup>549</sup> Contudo, deve-se conceber a prova não só no campo processual, mas também em todo o universo jurídico, como adverte Francesco Carnelutti: “Posto que não só no processo como também fora dele devem ser valorados juridicamente os fatos, as provas não servem somente para o processo; em geral, a atividade jurídica, e não só a atividade judicial, se desenvolve por meio de provas.”<sup>550</sup> Portanto, é temática relevante para o direito em todos seus aspectos.

### 6.3.2 O Fato Como Objeto da Prova

Percebe-se que a metodologia de cobrança idealizada pelo legislador tributário impõe a ponência de normas jurídicas por atos a cargo da Administração Tributária ou dos próprios contribuintes. Forçoso considerar o relevante papel do ser humano, que formaliza a norma jurídica individual e concreta a partir da

---

<sup>547</sup> *Ibidem*, p. 68.

<sup>548</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Op. Cit.*, p. 82-83. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Op. Cit.*, p. 67.

<sup>549</sup> PONTES DE MIRANDA. *Comentários ao código de processo civil...*, p. 257. No mesmo sentido: MITTERMAYER, C. J. A. *Op. Cit.*, p. 107. GRECO FILHO, Vicente. *Direito processual brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. v. 2, p. 180.

<sup>550</sup> CARNELUTTI, Francesco. *Instituições do processo civil*. Campinas: Servanda, 1999. v. 1, p. 307. Essa também é a advertência de Pontes de Miranda: “Dizer-se que prova é o ato judicial, ou processual, pelo qual o juiz se faz certo a respeito do fato controverso ou do assento duvidoso que os litigantes trazem a juízo (...) é processualizar-se, gritantemente, a prova. A adução, introdução ou apresentação da prova tanto pode ser em juízo quanto fora dele.” (PONTES DE MIRANDA. *Comentários ao código de processo civil...*, p. 246).

generalidade e da abstração da regra formada pela conjugação de enunciados dispostos no texto legislado. Realiza a chamada “incidência tributária”, que se consubstancia nas operações de subsunção do evento à classe de fatos prevista na hipótese e de implicação do antecedente no conseqüente.

Como resultado, surge o fato jurídico no antecedente da norma individual e concreta. Segundo leciona Lourival Vilanova, é por meio da hipótese que o fato social adentra o universo jurídico: “*No campo do direito, especialmente, a hipótese, apesar de sua descritividade, é qualificadora normativa do fático. O fato se torna fato jurídico porque ingressa no universo do direito através da porta aberta que é a hipótese.*”<sup>551</sup>

É de se destacar que o acontecimento deve ser vertido em linguagem jurídica para que seja reconhecido pelo direito, como leciona Paulo de Barros Carvalho: “(...) *fato jurídico requer linguagem competente, isto é, linguagem das provas, sem o que será mero evento, a despeito do interesse que possa suscitar no contexto da instável e turbulenta vida social.*”<sup>552</sup> O uso competente da linguagem significa que o aplicador do direito deve se pautar nas regras previstas no ordenamento jurídico para compor fatos jurídicos, dos quais advirão direitos e deveres recíprocos. O direito constrói símbolos que orientam os destinatários a reconhecerem as ocorrências no plano real, razão pela qual Paulo de Barros Carvalho afirma residir: “(...) *no capítulo das provas o mecanismo fundamental para o reconhecimento dos fatos da vida social juridicizados pelo direito*”<sup>553</sup>.

Pode-se afirmar, pois, que os fatos são o objeto das provas<sup>554</sup>. Assim, para que adquiram existência jurídica, os fatos devem estar lastreados em elementos probatórios. Nas palavras de Maria Rita Ferragut: “*Aquele que não tem como provar*

---

<sup>551</sup> VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas ...*, p. 85.

<sup>552</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método...*, p. 825.

<sup>553</sup> *Ibidem*, p. 107.

<sup>554</sup> CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. Campinas: Bookseller, 2000, p. 113; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Da prova no processo administrativo tributário*. São Paulo: LTr, 1992, p. 99; GRECO FILHO, Vicente. *Op. Cit.*, p. 180. Na concepção de Francesco Carnelutti, o objeto da prova é o fato inserido em uma demanda. (CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de direito processual civil*. São Paulo: Classic Book, 2000, p. 498). Para Antônio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco, apenas as alegações de fatos e não os fatos alegados correspondem ao objeto da prova. (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO. *Op. Cit.*, p. 359).

*seu direito é, para o mundo jurídico, como se não o tivesse. Se a ocorrência fenomênica do evento descrito não puder ser suficientemente provada, ele não existirá juridicamente.*<sup>555</sup>

Impende asseverar que as provas visam estabelecer a existência das descrições dos eventos, pois os acontecimentos do mundo fenomênico já se esvaíram no tempo. Não se pode provar algo que não é mais apreensível. Como assinala Antonio Dellepiane, provar um fato (evento): “(...) *é estabelecer a sua existência, é demonstrar que existiu antes ou que existe na atualidade*”<sup>556</sup>. Para o autor, as ocorrências são encontradas nos rastros, vestígios ou sinais (meios de prova, para Dellepiane) deixados pelos fatos (eventos) ao serem produzidos e que são reconstruídos por processos lógicos<sup>557</sup>.

Ademais, o fato social (evento) não adentra diretamente o plano jurídico, devendo passar pelo filtro jurídico, que reparte as ocorrências de acordo com código binário lícito/ilícito. Trata-se de uma redução da complexidade do mundo fenomênico, embora haja: “(...) *similitude entre proposição cognoscente do real e proposição tipificadora de uma classe ou conjunto de fatos condicionantes da realização de certas conseqüências.*”<sup>558</sup>

A eleição dos elementos do evento que ingressam no plano da faticidade jurídica é obra do legislador, que a desenvolve na forma de atos de valoração<sup>559</sup>. Nesse sentido, pontua Alfredo Augusto Becker: “*A construção da regra jurídica importará sempre em maior ou menor deformação e transfiguração do fenômeno real, gerando conseqüentemente uma tensão entre a regra jurídica (construído) e a realidade social (‘dado’).*”<sup>560</sup>

---

<sup>555</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Op. Cit.*, p. 82.

<sup>556</sup> DELLEPIANE, Antonio. *Op. Cit.*, p. 24.

<sup>557</sup> *Ibidem*, p. 25.

<sup>558</sup> VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas...*, p. 85.

<sup>559</sup> Como leciona Lourival Vilanova, o ato de valoração do sujeito que constrói a hipótese normativa é determinante para eleger quais propriedades dos eventos (fatos sociais) ingressam no universo jurídico: “*E o que determina quais propriedades entram, quais não entram, é o ato-de-valoração que preside à feitura da hipótese da norma. (...) a hipótese, que é proposição descritiva de situação objetiva possível, é a construção valorativamente tecida, com dados-de-fato, incidente na realidade e não coincidente com a realidade.*” (*Ibidem*, p. 85-86).

<sup>560</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Op. Cit.*, p. 82.

Portanto, a prova é sempre parcial, pois atesta a existência de versões do evento. O fato social nunca ingressa no sistema jurídico sem ultrapassar os critérios de seleção estipulados pelo legislador. Prova-se não a ocorrência, mas aspectos do evento transmutados em fato jurídico. Atinge-se a verdade jurídica e não a ontológica. Observa-se a partir da relação entre a hipótese normativa e a ocorrência no mundo real social que o universo jurídico pode, em certas hipóteses e de acordo com determinadas circunstâncias, se aproximar do mundo fenomênico embora sem nunca tocá-lo. Há um intervalo entre a realidade social e a realidade jurídica.

Embora não se desdobre a questão concernente às provas no plano processual ou material, cumpre destacar que, no curso de uma demanda, os elementos probatórios se voltam aos fatos reputados relevantes<sup>561</sup>, enquanto outros fatos, como os incontrovertidos<sup>562</sup> e os notórios<sup>563</sup>, não exigem dilação probatória, além dos fatos provenientes de presunções legais absolutas ou ficções jurídicas, que não admitem dilação probatória em sentido contrário<sup>564</sup>. Ressalte-se, porém, que os fatos tributários não são incontrovertidos ou notórios, dada a individualidade que caracteriza a ocorrência factual, razão pela qual exigem comprovação no caso concreto.

Em relação à obtenção de provas no decorrer da atividade de fiscalização, é premente repisar que à Fazenda Pública é imposto o “dever de comprovação”, o qual restringe a exigência de tributos aos limites das informações coligidas.

### 6.3.3 Dever ou Ônus da Prova?

---

<sup>561</sup> Segundo Fabiana Del Padre Tomé, a relevância está vinculada com a determinação. O fato relevante é aquele surgido a partir de um corte metodológico de ordem axiológica, pois é realizada uma escolha por qual ocorrência será colacionada aos autos e qual enunciado, ao ser reconhecido, surtirá como resultado direitos e obrigações. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Op. Cit.*, p. 160-161).

<sup>562</sup> Fato incontrovertido, segundo a dicção de José Frederico Marques, é aquele que: “(...) *por não ter sido impugnado, posto em dúvida ou discutido, deverá admitir-se como verdadeiro.*” (MARQUES, José Frederico. *Instituições de direito processual civil*. Campinas: Millennium, 1999. v. 3, p. 334).

<sup>563</sup> Segundo assevera Vicente Greco Filho: “*O fato notório é o de conhecimento geral e por isso mesmo de prova desnecessária ou inútil.*” (GRECO FILHO, Vicente. *Op. Cit.*, p. 181).

<sup>564</sup> Objetos de exame no item 6.3.5.



Antes de se adentrar à temática da natureza da atividade probatória desenvolvida pela Administração Tributária, cumpre elucidar o princípio que rege o processo administrativo e os atos de constituição do crédito que o antecedem.

As fases pré-processuais, nas quais se incluem a fiscalização e o lançamento tributário, são informadas pelo princípio inquisitório. Inquisitório advém de “*inquérito, apuração, averiguação*” e, segundo James Marins, significa que: “(...) *os poderes legais investigatórios (princípio do dever de investigação) da autoridade administrativa devem ser suportados pelos particulares (princípio do dever de colaboração) que não atuam como parte, já que na etapa averiguatória sequer existe, tecnicamente, pretensão fiscal.*”<sup>565</sup> Já a fase processual administrativa, que sucede à fiscalização e à constituição do crédito tributário, é regida pelo princípio do contraditório, prevalecendo o devido processo legal e a ampla defesa.

Coloca-se nesses termos a questão da carga probatória no âmbito administrativo tributário. Diferentemente do que ocorre no processo civil, no direito tributário a Administração, por iniciativa própria, ao investigar os acontecimentos relacionados ao contribuinte na fase de constituição do crédito tributário, produz as provas que serão utilizadas posteriormente em sede de processo administrativo ou judicial. Nesse sentido leciona Mario Pugliese: “*Todos os possíveis elementos de conhecimento dos fatos controvertidos, por parte da administração financeira, derivam das inspeções e das investigações efetuadas por tal administração antes da fase contenciosa, em um processo puramente administrativo (...)*”<sup>566</sup>

O art. 142 do Código Tributário Nacional prevê que o lançamento consiste em um “(...) *procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente (...)*”, portanto, para que o lançamento seja realizado, a autoridade fiscal deve comprovar a ocorrência do evento tributário, como ressalta Ricardo Mariz de Oliveira: “*Isto significa que nenhum lançamento pode ser feito sem a segura comprovação da ocorrência do fato gerador e a adequada determinação da base de cálculo (...)*”<sup>567</sup>.

---

<sup>565</sup> MARINS, James. *Op. Cit.*, p. 182.

<sup>566</sup> PUGLIESE, Mario. *La prueba en el proceso tributário*. México: Jus, 1949, p. 31.

<sup>567</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Do lançamento. *In: Do lançamento*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1987. p. 122.

A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, a teor do disposto no parágrafo único do art. 142 do CTN e, conseqüentemente, repousa sobre a autoridade fiscal, em face da indisponibilidade do lançamento, o dever de constituir o crédito tributário e de provar a ocorrência do evento descrito no ato administrativo, nos tributos sujeitos ao lançamento de ofício originário ou substitutivo, nas hipóteses previstas nos arts. 142, 147 e 149 do CTN.

A Administração Tributária tem o dever de ofício de investigar o cumprimento dos deveres instrumentais e o adimplemento do crédito tributário pelos contribuintes, com o escopo de se certificar de que o comportamento dos contribuintes está em consonância com a legislação tributária. E, verificada alguma incorreção ou omissão no agir do contribuinte, deve constituir o crédito tributário ou impor uma sanção, desde que devidamente comprovados. Para tanto, a pesquisa das informações a serem convertidas em provas deve empregar os mais diversos instrumentos, como inspeções, requisições de informações do próprio contribuinte ou de terceiros, permuta de dados entre Fazendas Públicas, entre outros, voltados à reconstituição dos acontecimentos tal como supostamente ocorreram no mundo fenomênico. A produção de provas pelas autoridades fiscais, com o escopo de documentar a descrição dos eventos ocorridos no mundo real, apresenta grande maleabilidade, ao dispensar o atendimento de certas formalidades<sup>568</sup>. Isso porque, a fiscalização tributária, tendo em vista o caráter vinculado do lançamento: “(...) *deve esgotar completamente a sua tarefa de esclarecer a ocorrência e as reais circunstâncias dos fatos relacionados às atividades exercidas pelo contribuinte (...)*”<sup>569</sup>.

Não há que se falar em ônus da prova em relação à atividade probatória pré-processual desenvolvida pela Administração Tributária.

O agente fazendário tem o dever de provar os acontecimentos de relevância

---

<sup>568</sup> Nesse sentido lecionam José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques: “*Deveras, a sistemática constitucional impõe à Administração proceder à coleta de todas as provas e documentos que lhe possam auxiliar na análise dos fatos correspondentes aos eventos efetivamente acontecidos no mundo fenomênico (e sua eventual subsunção às normas jurídicas de tributação), ainda que as circunstâncias que envolvam estes eventos apresentem-se em desacordo com as formalidades exigidas pela legislação tributária.*” (GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. *Op. Cit.*, p. 233). O informalismo não significa, porém, autorização para violações a direitos e garantias individuais.

<sup>569</sup> *Ibidem*, p. 234.

tributária<sup>570</sup>, e não o ônus, tal como se verifica no processo civil. A principal diferença entre dever jurídico e ônus reside nas conseqüências surgidas ao serem descumpridos. Nesses casos, o dever pode gerar a imposição de uma sanção jurídica, enquanto o não atendimento a um ônus apenas impede que o onerado desfrute dos efeitos úteis inerentes ao ato em si, conforme leciona Francesco Carnelutti<sup>571</sup>.

O conceito de ônus remete à: “(...) *liberdade de realização de certos atos ou condutas previstas em uma norma jurídica, para satisfação de um interesse próprio, não havendo sujeição ou um outro sujeito que tenha o direito de exigir a sua observância (...)*”<sup>572</sup>. Por conseguinte, o não-cumprimento do ônus gera efeitos negativos apenas para o sujeito que dele se beneficiaria. O ônus da prova, por sua vez, exige a presença de pelo menos dois contendores que formulam alegações e um terceiro que solucionará o conflito, em uma demanda na qual vigora o princípio contraditório (em decorrência do qual a carga probatória é distribuída entre ambas as partes<sup>573</sup>), conforme se observa na lição de Eduardo Cambi, que atribui ao ônus a função (subjetiva) de: “(...) *servir de regra de conduta para as partes, pré-determinando quais são os fatos que devem ser provados por cada uma delas e, assim, estimulando suas atividades*”<sup>574</sup>. Já o ônus, pelo ângulo objetivo, tem a função de: “(...) *servir de regra de julgamento, distribuindo, entre as partes, as conseqüências jurídicas e os riscos decorrentes da suficiência ou da ausência da*

---

<sup>570</sup> Nesse sentido é a previsão do art. 9º do Decreto nº 70.235/72 (aplicável aos tributos federais): “*A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.*”

<sup>571</sup> CARNELUTTI, Francesco. *A prova civil*. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2002, p. 255.

<sup>572</sup> CAMBI, Eduardo. *A prova civil...*, p. 315.

<sup>573</sup> Nos dizeres de Rodrigo Xavier Leonardo, o sujeito que age (ou deixa de agir) com fundamento em um ônus, o faz situando-se em uma “posição jurídica ativa” em uma relação processual. Sendo assim, o ônus consiste em uma: “(...) *espécie de poder processual, que confere à parte possibilidade de escolha na adoção de determinado comportamento visando ao alcance de almejados fins na relação processual.*” (LEONARDO, Rodrigo Xavier. *Imposição e inversão do ônus da prova*. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2004, p. 61). Conclui Rodrigo Xavier Leonardo que o ônus integra a Teoria Geral do Direito, possuindo especificidades na seara do processo civil, sendo definido como: “(...) *espécie de poder cujo não exercício, potencialmente, vem a causar prejuízos à parte inativa.*” (*Ibidem*, p. 69).

<sup>574</sup> CAMBI, Eduardo. *Direito constitucional à prova...*, p. 40.

*produção da prova, bem como permitindo que, em caso de dúvida quanto à existência do fato, o juiz possa decidir, já que não se admite que o processo se encerre com uma decisão non liquet.*<sup>575</sup> Difere o “ônus da prova” do gênero “ônus” uma vez que o seu cumprimento não significa necessariamente uma consequência favorável, bem como o não-cumprimento não acarreta sempre implicações desfavoráveis, pois não basta a parte produzir a prova para que sejam julgadas procedentes suas alegações. Como destaca Eduardo Cambi<sup>576</sup>, é necessário que a prova possua poder de persuasão bastante para convencer o juiz de que suas alegações são verdadeiras e que a parte tem razão, justificando a tutela jurisdicional favorável.

O ato de lançamento deve indicar, além dos dispositivos aplicáveis, a ocorrência do fato previsto em lei. Conforme assevera Helenilson Cunha Pontes: *“Como a atuação administrativa no Estado Democrático de Direito é fundada na ‘legalidade motivada’, não se pode cogitar de um ‘ônus da prova’ da Administração Pública concernente à demonstração dos fatos que desencadearam a ação administrativa, mas de um dever jurídico de prova.*<sup>577</sup>

Conforme assevera José Souto Maior Borges, a autoridade fiscal não tem o ônus, mas o dever de verificar os acontecimentos ocorridos no mundo real: *“O Fisco, entretanto, tem o dever – não o ônus – de verificar a ocorrência da situação jurídica tributária conforme ela se desdobra no mundo fático, com independência das chamadas provas pré-constituídas ou presunções de qualquer gênero.*<sup>578</sup>

Nada obstante, a autoridade fiscal, ao investigar os fatos praticados pelos contribuintes, não está cumprindo propriamente um dever, na concepção processual do termo, pois, age por: *“(...) dever de ofício para formar seu próprio convencimento quanto aos fatos que devem ser considerados para determinação do valor do tributo.*<sup>579</sup>

---

<sup>575</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>576</sup> *Ibidem, p. 316.*

<sup>577</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *Op. Cit.*, p. 86.

<sup>578</sup> BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 121-122.

<sup>579</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Princípios de direito administrativo tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 88, p. 143, 2004.

No lançamento tributário, a autoridade fiscal deve oferecer prova de que existe uma dívida tributária, ou uma prova primária, na classificação de Ottmar Bühler, citada por Mario Pugliese, ou seja, uma prova sobre a existência de um débito fiscal, em conformidade com a lei<sup>580</sup>. Trata-se de uma prova vinculada aos atos de ofício desenvolvidos pela Administração nas fases pré-processuais e que viabiliza a atribuição da presunção de validade ao ato de lançamento tributário. Caso a autoridade fazendária não se desincumba do encargo de comprovar a ocorrência de um fato jurídico tributário, ou seja, se: “(...) *subsistir a incerteza por falta de prova (Beweislösigkeit), esta [Administração Tributária] deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior.*”<sup>581</sup>

Já na fase processual, outra situação peculiar se apresenta em relação à distribuição da carga probatória entre Administração e contribuinte. No processo administrativo tributário, compete ao contribuinte alegar e provar fatos que se contrapõem ao lançamento tributário, o qual deve estar obrigatoriamente lastreado em provas produzidas por agentes fazendários quando da constituição do crédito tributário.

As regras desenvolvidas no processo civil quanto à distribuição da carga probatória<sup>582</sup> tampouco são passíveis de transporte direto ao contencioso administrativo tributário, pois no último o iter processual é antecedido por uma etapa procedimental, na qual compete à autoridade fiscal comprovar os resultados da investigação que culminou na composição da norma tributária, por força do princípio da legalidade objetiva<sup>583</sup>, enquanto no primeiro as provas serão produzidos no curso da demanda.

Nesse diapasão, a produção de prova nas fases pré-processuais é indispensável, pois o sujeito, ao qual incumbe o dever de pagar o tributo, tem o

---

<sup>580</sup> PUGLIESE, Mario. *Op. Cit.*, p. 38.

<sup>581</sup> XAVIER, Alberto. *Do lançamento...*, p. 146.

<sup>582</sup> "Art. 333. *O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*"

<sup>583</sup> Nesse sentido é a lição de Luís Eduardo Schoueri e Gustavo Emílio Contrucci A. de Souza: “*Por se tratar de atividade administrativa vinculada, sujeita, assim, aos estritos termos da lei, não pode a Administração Pública deixar fazer algo diverso senão verificar a ocorrência do fato gerador. Inocorrendo tal coincidência plena, não haverá fato gerador da obrigação tributária.*” (SCHOUERI, Luís Eduardo; SOUZA, Gustavo Emílio Contrucci A. de. *Verdade material no ‘processo’ administrativo tributário. Processo Administrativo Fiscal*, São Paulo, v. 3, p. 149, 1998).

direito de questionar a conformidade da norma individual e concreta com a norma geral e abstrata construída a partir dos enunciados do diploma legal aplicável, bem como o julgador deve formar seu próprio convencimento quanto à exigibilidade do crédito tributário, possível apenas com a verificação dos documentos apresentados pelo agente fiscal no procedimento de lançamento tributário. Por conseguinte, à Administração Tributária resta, em sede de contencioso administrativo tributário, apenas uma limitada carga de prova, pois teoricamente já produziu os elementos probatórios antes mesmo da instauração do litígio, enquanto ao contribuinte repousa parcela substancial do *ônus probandi*.

Assim, se a Administração editou um ato de lançamento sem as respectivas provas da ocorrência do fato jurídico tributário, caso argüida a ilegalidade do ato pelo contribuinte em sua impugnação, compete ao juiz administrativo sancionar a autoridade fiscal, anulando o lançamento e tornando insubsistentes os créditos tributários nele consubstanciados<sup>584</sup>. Não está autorizado o juiz administrativo a complementar as provas cuja presença era indispensável desde o momento da edição do lançamento tributário (instrução primária), embora esteja autorizado a atuar de forma complementar, o que significa: “(...) *diligenciar no sentido de complementar ou esclarecer o alcance desta ou daquela prova ou, até mesmo, princípio de prova, desde que oferecidas pelas partes.*”<sup>585</sup> A sua ação é subsidiária, resumindo-se à instrução probatória processual (instrução secundária), sem substituir as partes em seus respectivos ônus, tampouco assumindo a iniciativa probatória que não lhe compete<sup>586</sup>.

A presunção de validade do ato administrativo não deposita o ônus da prova no contencioso administrativo preponderantemente sobre o contribuinte, pois não exime a autoridade fiscal de comprovar sua pretensão, que surge apenas com a verificação do fato jurídico tributário, devidamente relatado e documentado pela

---

<sup>584</sup> O ato administrativo desprovido de comprovação deverá ser declarado nulo, pois a falta de prova implica infração ao princípio da legalidade, ao devido processo legal e à segurança jurídica, além de cerceamento de defesa, consoante destaca Mary Elbe Gomes Queiroz Maia (MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. *Op. Cit.*, p. 142).

<sup>585</sup> BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Op. Cit.*, p. 132.

<sup>586</sup> *Ibidem*, p. 133.

autoridade competente e de acordo com o procedimento previsto em lei<sup>587</sup>. Como afirma Ricardo Mariz de Oliveira: “(...) a legitimidade do lançamento pressupõe a prova apresentada pela autoridade lançadora.”<sup>588</sup>

#### 6.3.4 Meios de Prova

Os “meios de prova” são instrumentos à disposição dos sujeitos para que comprovem os fatos apresentados judicialmente ou extrajudicialmente, como documentos, confissão, testemunho, entre outros.

As provas, para que sejam inseridas no direito, em um lançamento, um auto de infração ou em um processo, administrativo ou judicial, devem ser transportadas por normas jurídicas, às quais se dá o nome de meios de prova.

Paulo Celso B. Bonilha aduz que os meios de prova se apresentam como instrumentos cuja finalidade é representar os fatos no processo, variando a forma de acordo com a natureza dos fatos que se pretende comprovar<sup>589</sup>. O direito positivo prevê uma série de meios de prova à disposição da Fazenda Pública e dos particulares. No processo civil a regra é a liberdade de meios probatórios<sup>590</sup>, consoante prescreve o art. 332 da Lei nº 5.869/73: “*Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa*”. Nesta esteira, o Código Civil arrola no art. 212 e seguintes inúmeros meios de prova.

Da mesma forma, os agentes fiscais são dotados de amplos poderes de investigação, atuando com certa discricionariedade na eleição dos meios de prova, tendo em vista a complexidade e diversidade de situações que ensejam o

---

<sup>587</sup> Nesse sentido é a lição de Paulo Celso Bergstrom Bonilha: “*Sob esta perspectiva, a pretensão da Fazenda funda-se na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com o tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda, o ônus de comprovar a sua existência.*” (BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Op. Cit.*, p. 94)

<sup>588</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Op. Cit.*, p. 139.

<sup>589</sup> BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Op. Cit.*, p. 86.

<sup>590</sup> Ressalva-se o poder do magistrado de determinar, de ofício ou a requerimento das partes, quais as provas necessárias à instrução do feito, indeferindo aquelas que considerar inúteis ou meramente protelatórias (art. 130 do CPC).

surgimento dos fatos jurídicos tributários. Ademais, a autoridade fiscal não está limitada à verificação dos elementos ofertados pelo contribuinte, mesmo que os registros contábeis estejam em consonância com os requisitos legais, uma vez que a fiscalização pode se estender a terceiros relacionados com os eventos tributários. Ressalte-se, porém, que o ato de lançamento é vinculado, devendo ocorrer na forma da lei, sem espaço para discricionariedade.

Em sede de processo administrativo tributário, o legislador não tratou de limitar expressamente os meios de prova, embora predominem por suas próprias características, a prova documental, a pericial, a indiciária e, com menor frequência, a testemunhal, a inspeção ocular pela autoridade julgadora e a confissão, como evidenciar Paulo Celso Bergstrom Bonilha<sup>591</sup>. Em sede de processo administrativo federal, dispõe o já referido art. 38, § 2º, da Lei nº 9.784/99, a admissibilidade de todos os meios de prova, salvo os ilícitos, impertinentes, desnecessários ou protelatórios, os quais devem ser recusados por decisão fundamentada. O Decreto nº 70.235/72, que disciplina o processo administrativo tributário federal, autoriza além da juntada de documentos, a realização de diligências e perícias quando forem necessárias, indeferindo aquelas consideradas prescindíveis ou impraticáveis.

Ressalta-se que, além dos meios de prova típicos, outros meios de prova são passíveis de serem empregados. Embora não estejam expressamente regulados, as chamadas “*provas inominadas*”<sup>592</sup> são autorizadas pelo Código de Processo Civil (art. 332) e pela Lei nº 9.784/99 (art. 38, § 2º) .

#### 6.3.5 Indícios, Presunções e Ficções

Verificado um evento que demande a lavratura de lançamento de ofício ou de auto de infração, compete aos agentes fiscais aplicar a legislação tributária, sob pena de responsabilidade funcional. Essa ocorrência deve ser minuciosamente identificada e comprovada pela Administração. Para tanto, devem ser coletadas

---

<sup>591</sup> BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Op. Cit.*, p. 101.

<sup>592</sup> CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de direito...*, p. 582.



informações acerca do acontecimento, o que pode ocorrer de inúmeras formas<sup>593</sup>.

Ocorre que o atual crescimento das funções exercidas por contribuintes e terceiros na constituição do crédito tributário, por força da mutação sofrida no sistema tributário por conta da aplicação das normas tributárias em massa, no contexto da chamada “privatização da gestão tributária”, resultou no distanciamento da Fazenda Pública dos acontecimentos.

Por conseguinte, foram atribuídos vastos instrumentos investigatórios aos agentes fiscais. Nada obstante, algumas situações fogem dessa sistemática, virtualmente inacessíveis às autoridades fazendárias, impedindo a coleta de informações e, por decorrência lógica, a produção de provas a seu respeito.

Diversos são os motivos que dificultam ou tornam virtualmente impossível que a Administração Tributária constate a ocorrência do evento, como o deliberado intento do contribuinte de fraudar à lei, ao ocultar eventos fiscais. Inseridos a essa problemática se situam os indícios, as presunções e as ficções.

As provas podem se destinar à comprovação da ocorrência de fatos secundários, por meio dos quais demonstra-se a existência ou inexistência do fato principal. Os fatos secundários se tornam logicamente relevantes ao servirem como premissas para inferências que permitem ao operador do direito obter conclusões lógicas acerca do fato principal pelo método da indução. Correspondem a: “*um meio para o conhecimento indireto do fato principal*”<sup>594</sup>, ou seja, o fato conhecido indica o fato desconhecido, tal como a fumaça indica o fogo. Nessa categoria se incluem os indícios. Indício, do latim *indicium*, que significa “rastro, sinal, vestígio”, e na definição legal do art. 239 do Código de Processo Penal é: “(...) *a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias.*”

A prova indiciária permite concluir pela probabilidade de que o fato principal foi concretizado desde que: (i) se demonstre que a ocorrência do indício é prova suficiente da ocorrência do fato jurídico tributário (relação de causalidade entre o indício e o fato desconhecido); e (ii) se comprove a efetiva ocorrência do indício<sup>595</sup>.

---

<sup>593</sup> Conforme demonstrado no Capítulo 2.

<sup>594</sup> CAMBI, Eduardo. *A prova civil: admissibilidade e relevância*. São Paulo: RT, 2006, p. 307.

<sup>595</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Presunções simples e indícios no procedimento administrativo

Isso não significa, porém, que os indícios são elementos suficientes para caracterizar a ocorrência do fato indiciário e, assim, dar origem a obrigações tributárias ou sanções<sup>596</sup>. Os indícios possuem “*valor probatório mínimo*”, o que impede que sejam utilizados isoladamente, exigindo complementação com outras provas coletadas pelo Fisco<sup>597</sup>. O sujeito, contra o qual foi empregada a prova indiciária, pode argüir a inexistência de relação de causalidade entre o indício e o fato desconhecido (não atende aos ditames da lógica), a sua insuficiência ou a não-ocorrência do fato indiciário.

A “presunção”, por sua vez, origina-se do latim “*praesumptio, praesumo, ere*” e significa “*supor, prever, imaginar, conjeturar, basear-se em probabilidades*”<sup>598</sup>. Presunção, na definição de Alfredo Augusto Becker: “(...) *é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável.*”<sup>599</sup>

A presunção fornece uma probabilidade da ocorrência ou inoocorrência do fato principal<sup>600</sup>, passível de contestação pelo interessado, por força dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV). Essa probabilidade pode se converter em verdade jurídica, caso não seja oposta prova em contrário quando admissível. Difere do indício, pois, enquanto o primeiro possui relação indireta com o fato desconhecido, a presunção é a conseqüência que o operador do direito retira dos fatos indiciários. Assim, a presunção, como resultado lógico, ao ser demonstrada, dispensa outras providências probatórias, enquanto o indício é um mero “*esforço de prova*”, ou seja: “(...) *pretexto jurídico que autoriza a pesquisa, na*

---

fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 1997. v. 2, p. 84.

<sup>596</sup> Essa é a posição adotada por Regina Helena Costa: “*O indício é, assim, bastante frágil; e, portanto, não pode ser considerado isoladamente, necessitando ser corroborado por outros meios probatórios. Os indícios constituem meros ‘começos de prova’, insuficientes, por si sós, para gerar o nascimento de obrigações tributárias ou a imposição de sanções fiscais.*” (COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário...*, p. 170).

<sup>597</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional...*, p. 431.

<sup>598</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Op. Cit.*, p. 103.

<sup>599</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Op. Cit.*, p. 538.

<sup>600</sup> SANTOS, Moacyr Amaral. *Prova judiciária no cível e comercial*. São Paulo: Max Limonad, 1952. v. 5, p. 363. Conforme aduz Roque Antonio Carrazza: “*Quem presume obtém convencimento antecipado da verdade provável sobre um fato desconhecido, a partir de fatos conhecidos a ele conexos.*” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional...*, p. 425).

*busca de comprovar-se o acontecimento factual.*<sup>601</sup>

As provas confirmam ou infirmam a existência de uma versão dos eventos, ou seja, o seu relato lingüístico, porque ele próprio já se exauriu no tempo e no espaço. As presunções, por sua vez, também não dão conta do fato em sua integralidade fenomênica, porém, se distinguem das provas por transformarem em linguagem competente a ocorrência do evento presuntivo, o qual permite supor que o fato principal ocorreu. Caracterizam-se por dispensar o sujeito que tem a presunção em seu favor de provar a ocorrência do evento presumido, bastando a prova do evento presuntivo e a relação entre ambos.

Para Moacyr Amaral Santos, a presunção surge do raciocínio ou está prevista em lei<sup>602</sup>. Classifica as presunções em simples e legais<sup>603</sup>. As simples (comuns, *hominis*) são as conseqüências que o operador do direito obtém dos fatos indiciários, que fundamentam a sua convicção acerca do fato probando. As presunções legais são aquelas expressamente estabelecidas em lei, dividindo-se quanto à força probante em absolutas (*“juris et de jure”*), que não admitem prova em contrário; condicionais (*“juris tantum”*, relativas), que a lei estabelece como verdadeiras até prova em contrário; e mistas, contra as quais são admitidos apenas determinados meios de prova, previstos em lei.

As presunções *hominis* surgem como eficiente método de adaptação do sistema jurídico às relações interpessoais, tendo em vista a impossibilidade do direito prever todos os possíveis eventos a serem tutelados. Essas presunções viabilizam que o operador do direito, utilizando-se de seu livre convencimento em um caso concreto, presuma a provável ocorrência de um fato desconhecido a partir de outro conhecido<sup>604</sup>. Para tanto, ante a inexistência de regra no ordenamento jurídico

---

<sup>601</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *A prova no procedimento...*, p. 110.

<sup>602</sup> Conforme leciona Moacyr Amaral Santos, na presunção legal o raciocínio lógico conferido ao juiz é feito antecipadamente pelo legislador, insculpido em um preceito legal que o magistrado deverá obedecer (SANTOS, Moacyr Amaral. *Op. Cit.*, p. 364). Faz-se apenas um reparo em relação à observância cogente da regra, pois, constatada por outros meios de prova a inoocorrência do fato presumido (no caso das presunções legais relativas), o juiz poderá afastar a presunção.

<sup>603</sup> *Ibidem*, p. 368.

<sup>604</sup> Nesse ponto resta patente a distinção entre presunção simples e indício, como aponta Leonardo Sperb de Paola: *“A presunção simples (...) é o resultado do procedimento lógico fundado no indício. O indício é o fato conhecido que se relaciona com o fato que deve ser provado, é a base do raciocínio presuntivo.”* (PAOLA, Leonardo Sperb de. *Presunções e ficções no direito tributário*. Belo

que solucione o caso, deve desenvolver um raciocínio lógico que o leve a concluir pela existência do fato desconhecido, a partir da: (i) presença de indícios graves e precisos<sup>605</sup>; (ii) constatação da inexistência de provas em sentido contrário; e (iii) da relação de implicação entre os fatos, construída segundo as máximas de experiência<sup>606</sup> do aplicador do direito<sup>607</sup>.

A presunção simples, embora seja rejeitada por parte da doutrina, que entende por seu descabimento em matéria tributária<sup>608</sup>, é de notável importância nas hipóteses de atos praticados com dolo, fraude, simulação ou má-fé, uma vez que, muitas vezes, o sujeito visa com a prática de ilícito dificultar a produção de provas<sup>609</sup>. Urge ressaltar a natureza “subsidiária” do emprego das presunções *hominis* na caracterização do fato jurídico tributário. Deve-se dar preferência aos meios diretos de apuração da real ocorrência do fato, por influxo do art. 142 do CTN. Demonstrada pelo contribuinte a opção pelo método da presunção quando possível a comprovação pela prova direta, compete à Administração Tributária suprir a deficiência até o término do contencioso administrativo, sob pena de desconstituição do lançamento ou do auto de infração ante a ausência de motivação do ato.

Compete ao sujeito em face do qual se invoca a presunção demonstrar a inexistência do fato presuntivo, do fato presumido ou da relação em razão da qual se reputa provável a ocorrência do fato desconhecido. Exemplo usualmente identificado é o de presunção *hominis* de subfaturamento. Trata-se de conclusão da Administração Tributária decorrente da comparação entre o preço praticado pelo

---

Horizonte: Del Rey, 1997, p. 72-73).

<sup>605</sup> Moacyr Amaral dos Santos defende que o indício seja grave e preciso para indicar a probabilidade de existência do fato desconhecido. Defende ainda à concordância, isto é, todos os indícios devem convergir para o mesmo objeto. Porém não é indispensável, pois, como o próprio autor admite, é possível que apenas um só indício baste para o convencimento da ocorrência do fato presumido. (SANTOS, Moacyr Amaral. *Op. Cit.*, p. 442-446).

<sup>606</sup> Máximas da experiência são as previsões que o sujeito pode chegar com o auxílio da indução, partindo do conhecimento do que ocorre normalmente na maioria dos casos, tendo sido adotadas pelo legislador no art. 335 do CPC. (CAMBI, Eduardo. *A prova civil...*, p. 283).

<sup>607</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Op. Cit.*, p. 136.

<sup>608</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Presunções simples...*, p. 85-86.

<sup>609</sup> Nas hipóteses em que a sonegação envolva a ocultação, destruição ou adulteração de documentos, o Código Tributário Nacional prevê ainda a possibilidade de lançamento por arbitramento, a teor do disposto no art. 148 do CTN. Nesse sentido: CARF. 1º Conselho de Contribuintes. 5ª Câmara. Processo nº 11618.002012/2001-26, Recurso Voluntário nº 161672, Rel. Alexandre Antonio Alkmim Teixeira. Julgado em 04/02/2009.

sujeito passivo em diferentes períodos ou entre seu preço e o de empresas com atividades equivalentes<sup>610</sup>.

As presunções legais diferem das presunções simples por estarem sempre previstas no ordenamento jurídico. Em regra, são admissíveis as presunções legais relativas, pois, não havendo restrição legal expressa, são admitidas provas em contrário, por força da dicção do art. 5º, LV, do texto constitucional. Comprovado o fato presuntivo por quem invocar a presunção em seu favor, arca à parte adversa com o ônus de comprovar a inocorrência do fato presuntivo ou do fato presumido. Exemplo é o art. 185 do CTN, segundo o qual se presume fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas (ou seu começo) por sujeito passivo com débito inscrito em Dívida Ativa da Fazenda Pública em fase de execução. Vale citar outros exemplos de presunções legais relativas<sup>611</sup>: distribuição disfarçada de lucros (art. 464 do Decreto 3.000/99), presunção de certeza e liquidez da CDA (art. 204 do CTN), omissão de receitas da pessoa física (art. 55, XIII, do RIR/99).

Todavia, a doutrina não aceita pacificamente o emprego de presunções a autorizar a autoridade fiscal a exigir tributos sem maiores aprofundamentos investigatórios. Exemplo é a previsão do art. 42 da Lei nº 9.430/96, que estabelece a presunção de omissão de receitas ou rendimentos com base em depósitos bancários não comprovados. Entende a doutrina que os depósitos bancários são apenas indícios que permitem à Fiscalização iniciar o procedimento investigatório para verificar se significam rendimentos tributáveis<sup>612</sup>.

---

<sup>610</sup> CARF. 1º Conselho. 3ª Câmara. Processo nº 12466.002434/2006-50. Recurso nº 340842. Acórdão nº 303-35817, Rel. Tarásio Campelo Borges. Julgado em 09/12/2008.

<sup>611</sup> São abundantes os exemplos de presunções legais relativas no direito pátrio, tal como estabelecem os arts. 8º, 133, 163, 219, 322 e 324 do Código Civil.

<sup>612</sup> PONTES, Helenilson Cunha. Omissão de receitas e depósitos bancários: o sentido normativo do art. 42 da Lei 9.430/96. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 146, p. 90, nov. 2007. Nesse sentido é a posição dos Tribunais pátrios: TRF-2. Quarta Turma. AC 199451010201540. Rel. Des. Federal Antônio Henrique C. da Silva, Julgado em 15/09/2009, DJ: 21/10/2009; TRF-3. Turma Suplementar da Segunda Seção. AC 94030533757. Rel. Juiz Federal Silva Neto. Julgado em 10/07/2008, DJ: 24/07/2008. Embora a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) outrora tenha se inclinado pelo cancelamento de lançamentos fundados exclusivamente em depósitos bancários (CSRF. Primeira Turma. Acórdão nº 01-05.135. Recurso Voluntário nº 007702. Processo nº 10140.000191/94-59. Rel. Wilfrido Augusto Marques. Julgado em 29/11/2004), atualmente entende o Tribunal Administrativo pela possibilidade de emprego dessa presunção a ensejar a aplicação da norma tributária pela autoridade fiscal: CSRF. 1º Conselho de Contribuintes. Quarta Turma. Acórdão nº 04-00.797. Recurso Voluntário nº 144680. Processo nº 10660.002352/2003-31. Rel. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro. Julgado em 03/03/2008.

Em relação às presunções legais absolutas e mistas, ao lado das presunções relativas, contemplam probabilidades de ocorrência do fato presumido e dispensam o sujeito favorecido do dever de provar a ocorrência do evento descrito no fato desconhecido, mas não de provar o fato conhecido. Reside a principal distinção na admissibilidade de provas em contrário, pois as presunções absolutas não as acolhem, enquanto as mistas aceitam apenas específicas provas contrárias previstas em lei. Nada impede, porém, que a parte apresente prova contrária a ocorrência do fato presuntivo, mesmo nas hipóteses de presunção legal mista ou absoluta. Exemplo de presunção legal mista<sup>613</sup> encontra-se nos arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96, concernente aos preços de transferência. Isso porque, o contribuinte que se insurgir em face da caracterização de transferência de lucro deverá limitar a comprovação aos documentos listados no art. 21, § 2º, da lei federal. O ordenamento jurídico prevê presunção legal absoluta<sup>614</sup> na cláusula segunda do Convênio ICMS nº 13/97, em relação ao tributo de competência dos Estados signatários. Isso porque, estabelece que não há direito à restituição ou à cobrança complementar do imposto quando a operação ou prestação subsequente à cobrança da exação se realizar por valor inferior ou superior ao presumido em pauta fiscal. Assim, o contribuinte somente tem direito à repetição, no regime de substituição para frente, na hipótese de não ocorrência do fato jurídico tributário<sup>615</sup>.

Há que se ressaltar que as presunções absolutas não são espécies autênticas de presunções, mas regras de ordem substantiva. Isso porque, o

---

1º Conselho. Sexta Câmara. Acórdão nº 106-17060. Recurso Voluntário nº 161609. Processo nº 13839.000453/2003-86. Rel. Sérgio Galvão Ferreira Garcia. Julgado em 11/09/2008.

<sup>613</sup> O Código Civil enuncia algumas hipóteses de presunção legal mista, a exemplo do disposto no art. 1.545, que estabelece a possibilidade de contestar o casamento, em prejuízo da prole comum, de pessoas casadas que não possam manifestar vontade ou tenham falecido, apenas por meio de certidão do Registro Civil que demonstre que alguma delas já era casada quando contraiu as núpcias impugnadas.

<sup>614</sup> Exemplifica-se com o art. 1.276, § 2º do Código Civil, que estabelece como presunção absoluta a intenção do proprietário que abandonar imóvel urbano de não mais o conservar em seu patrimônio caso, cessados os atos de posse, deixar de satisfazer as obrigações fiscais.

<sup>615</sup> O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo de Instrumento nº 1.148.887/SP, se manifestou pela possibilidade de repetição dos valores recolhidos a maior caso o preço de venda da mercadoria não tenha atingido o valor da base de cálculo presumida. Porém, esse direito se restringe aos contribuintes que recolherem aos Estados não-signatários da Convenção ICMS nº 13/97. (STJ. Segunda Turma. AI nº 1.148.887/SP. Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 24/06/2009, DJ: 01/07/2009).

raciocínio presuntivo e a probabilidade se situam no plano pré-jurídico, no qual o Poder Legislativo constata que, a partir de um fato conhecido diretamente é plausível supor que outro teria ocorrido, em que pese não seja possível evidenciá-lo por meios de provas. Diferentemente das presunções simples, é atribuída eficácia definitiva ao fato presuntivo, impondo-se ao aplicador da lei o reconhecimento da provável existência de um fato pela ocorrência de outro que lhe serve de premissa, mitigando o princípio do livre convencimento do juiz, ou seja, a liberdade de apreciação das provas pelo magistrado, ao imprimir efeitos a determinados fatos e vedar a possibilidade de insurgência quanto a essa eficácia<sup>616</sup>.

As presunções absolutas ofendem o contraditório e a ampla defesa e o princípio da capacidade contributiva, pois, além de dispensarem a comprovação do fato presumido, impedem que o sujeito possa apresentar provas que refutem a ocorrência do fato desconhecido. Depara-se com a mesma crítica no tocante às presunções mistas, ao restringir a admissibilidade de provas em sentido contrário.

Não se pode descurar ainda que as presunções absolutas geram distorções no Direito, oriundas da conversão de uma mera probabilidade em verdade jurídica incontestável. Isso porque, determinam que a ocorrência do fato presuntivo implica a verdade do fato presumido, independentemente da realidade empírica. Embora seja cediço que a verdade jurídica não equivale à empírica, na seara tributária mais do que nas demais, busca-se maior aproximação com a verdade absoluta. É vedado ao legislador criar “inverdades jurídicas” em nome da praticidade, da celeridade e da luta contra a evasão fiscal, dispensando a prova da ocorrência dos eventos.

Consoante leciona Maria Rita Ferragut<sup>617</sup>, a presunção é uma importante técnica para constatação de fatos jurídicos de difícil ou impossível comprovação direta, simplificando a arrecadação e tornando-a mais eficaz. Deste modo, realiza o princípio da praticabilidade. Inibe ainda a prática de ilícitos fiscais voltados a

---

<sup>616</sup> Embora o magistrado possua liberdade de avaliar as provas apresentadas pelas partes, a exemplo do disposto no art. 131 do CPC e art. 155 do CPP, deverá restringir sua análise nas hipóteses de presunção legal, que determinam as conseqüências jurídicas da verificação do fato presuntivo. Cerceia-se o poder de avaliação do juiz, eis que, mesmo convencido da inoportunidade do fato presumido, é obrigado a aceitá-lo em seu julgamento. Na presunção legal relativa, porém, o juiz, convencido da inexistência do fato presumido, pode estabelecer como inverídica a sua argüição com base nos elementos probatórios produzidos.

<sup>617</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Op. Cit.*, p. 147.

dificultar o conhecimento do fato jurídico e a produção de provas diretas. Porém, a despeito dessas justificativas legítimas, devem ser empregadas com prudência, como adverte Regina Helena Costa: “(...) *para que não resultem vulnerados os princípios de proteção ao contribuinte, especialmente os da segurança jurídica e da legalidade, tanto no que tange à instituição de tributos quanto no que se refere à aplicação de sanções.*”<sup>618</sup>

As ficções jurídicas consistem em técnicas desenvolvidas pelo legislador no plano pré-jurídico para conferir a determinados fatos efeitos jurídicos que, em sua ausência, não seriam possíveis. O termo “ficção” advém do latim “*fictio*” e significa “*dar forma, figurar, transformar, criar e fingir*”<sup>619</sup>.

As ficções são regras de direito substancial e não de matéria probatória. Criam uma relação entre o fato conhecido e o fato fictício distinta do que ocorre no plano fenomênico. Diferentemente das presunções, o fato fictício muito provavelmente ou seguramente não ocorreu, o que dispensa o raciocínio lógico realizado pelo aplicador do direito, eis que incabível. Exemplo de ficção é a previsão do art. 3º da Lei de Introdução ao Código Civil, que estabelece que ninguém pode se escusar de cumprir a lei alegando desconhecimento. A lei não é conhecida por todos, em razão da complexidade do sistema jurídico, mormente em decorrência do elevado número de diplomas normativos, além do déficit educacional do país. Em matéria tributária, outro caso de ficção exsurge da cobrança de ICMS, sob regime de substituição tributária, com o valor da mercadoria apurado em pauta fiscal. Caso a pauta fiscal estabeleça um valor para mercadoria sabidamente falso, estar-se-á diante de exemplo de ficção legal. Porém, se o valor definido na pauta provavelmente equivale ou se aproxima do valor do bem, vislumbra-se uma presunção legal absoluta<sup>620</sup>.

Segundo Jose Luis Perez de Ayala, a presunção legal absoluta se distingue da ficção jurídica por deduzir de um fato conhecido (A), cuja existência é certa, uma

---

<sup>618</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário...*, p. 164.

<sup>619</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Op. Cit.*, p. 156.

<sup>620</sup> Em julgamento de Recurso Ordinário em Mandado de Segurança, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inviabilidade da exigência de ICMS com base no valor da mercadoria definido em pauta fiscal, por influxo do princípio da legalidade tributária. (STF. RMS 16.810/PA, Primeira Turma. Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 03/10/2006, DJ 23/11/2006). No mesmo sentido: STF. REsp 595.281/MT, Primeira Turma. Rel. Min. Denise Arruda, julgado em 13/12/2005, DJ 01/02/2006.



correlação a um outro fato (B), cuja existência é realmente provável; enquanto a ficção jurídica impõe a relação entre um fato conhecido (A) e um outro fato (B), não conhecido e cuja existência é improvável ou falsa, por não existir relação natural entre ambos, fazendo surtir os efeitos jurídicos imputáveis ao segundo fato (B)<sup>621</sup>. Nas palavras de Alfredo Augusto Becker: “*Na presunção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que provavelmente é verdadeiro. Na ficção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que provavelmente ou com toda a certeza é falso*”<sup>622</sup>.

Conclui-se, pois, que o direito admite a produção de efeitos jurídicos com abstração da ocorrência dos eventos, o que distancia a verdade jurídica da empírica (ontológica, absoluta). No entender de Maria Rita Ferragut<sup>623</sup>, prestigia-se a “*falsidade empírica do evento*”, pois a despeito do conhecimento da improbabilidade ou impossibilidade de ocorrência do evento descrito no fato, o sujeito passivo terá o dever de cumprir as conseqüências que adviriam somente se a situação fática tivesse efetivamente ocorrido.

O direito cria sua própria realidade, pois apenas relata versões dos acontecimentos presenciados no mundo fenomênico, adaptando-os segundo suas próprias regras de admissão, valoração e comprovação. Porém, há que se observar os limites na criação de ficções jurídicas previstos no texto constitucional, como os direitos ao contraditório e à ampla defesa.

Cria-se um descompasso entre verdade empírica e jurídica. Porém, esse fato por si só não torna as ficções inconstitucionais.

Em matéria tributária, porém, essa afirmação deve ser observada com cautela. Isso porque, prestigia-se nesse ramo didaticamente autônomo do direito uma maior proximidade entre a verdade jurídica e a empírica, além do respeito ao

---

<sup>621</sup> AYALA, Jose Luiz Perez de. *Las ficciones en el derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970, p. 21-22. Segundo Alfredo Augusto Becker, a distinção entre presunção e ficção se restringe ao plano pré-jurídico, cuja função é servir de elemento intelectual ao legislador enquanto compõe a regra jurídica, pois, uma vez criada a regra, penetram ambas no direito positivo como verdades (realidade jurídica). (BECKER, Alfredo Augusto. *Op. Cit.*, p. 554).

<sup>622</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Op. Cit.*, p. 553. Acrescente-se a distinção proposta por Fabiana Del Padre Tomé, segundo a qual: “(...) *enquanto na presunção absoluta a relação causal e sua conseqüência estão previstas na lei, na ficção o enunciado normativo constrói o próprio fato jurídico, independente de relações de causa e efeito, ainda que artificiais, como ocorre na presunção absoluta.*” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Op. Cit.*, p.139).

<sup>623</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Op. Cit.*, p. 156.

princípio da capacidade contributiva<sup>624</sup>. Os agentes fazendários dispõem de um número expressivo de instrumentos de investigação para verificar o cumprimento das obrigações tributárias e de deveres instrumentais a cargo dos sujeitos passivos, coligindo as informações necessárias à instrução de seus atos administrativos. Por conseguinte, ao legislador é proibido atribuir efeitos jurídicos a eventos que sabidamente não ocorreram, sob pena de violação da capacidade contributiva, além de diversos princípios constitucionais, como a legalidade, a tipicidade e a discriminação constitucional de competências.

#### 6.3.6 Provas Ilícitas

A reprodução das ocorrências do mundo fenomênico no universo jurídico demanda fundamentação em provas admitidas no direito, cujas regras de produção e utilização variam de acordo com o sistema de referência.

Assim, a formação da prova encontra limites em regras previstas na legislação infraconstitucional e em princípios e regras encartados na Constituição (como o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório). A construção do conjunto probatório em consonância com o procedimento previsto na legislação e em conformidade com as disposições constitucionais consiste em uma exigência ética, um mecanismo de garantia para os indivíduos, assegurado constitucionalmente no art. 5º, inc. LVI.

A preocupação quanto à formação do conjunto probatório é resultado da valorização dos direitos fundamentais. A transgressão, por exemplo, à privacidade ou à liberdade, visando à obtenção de informações, viola o próprio Estado Democrático de Direito, uma vez que a Constituição de 1988 tem como seus

---

<sup>624</sup> Regina Helena Costa conclui peremptoriamente pela impossibilidade do uso de ficções para a instituição de obrigações: “Com efeito, prestigiando o direito tributário os princípios da realidade ou verdade material e a capacidade contributiva, inviável o emprego, pelo legislador, de ficções, nessa seara, para a criação de obrigações. Em outras palavras, pensamos que, justamente por sua absoluta falta de conexão com a realidade – já que se refere a fato improvável ou, mesmo inexistente –, a ficção não pode ser empregada para tal fim.” (COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária...*, p. 169).

fundamentos basilares a proteção a direitos e garantias dos cidadãos, a teor do disposto no art. 5º e respectivos incisos.

Portanto, a coleta da prova se encontra limitada, do que resulta uma gama de provas inadmissíveis no ordenamento jurídico pátrio. A prova, cujo produto deve ser rechaçado e cuja obtenção se encontra sujeita à sanção, recebe diversas denominações como: (i) prova proibida, (ii) prova atípica, (iii) prova inadmissível, (iv) prova ilícita, (v) prova anormal, (vi) prova ilegal, (vii) prova vedada, (viii) prova ilegítima<sup>625</sup>.

A violação aos limites impostos pelo direito positivo pode se manifestar de diferentes formas e momentos. Para o presente estudo, atribui-se relevância às ofensas surgidas no curso de um processo, administrativo ou judicial, ou na fase que antecede o contencioso administrativo, ou seja, na lavratura do lançamento ou do auto de infração pela autoridade fiscal.

Embora o legislador constituinte tenha disposto no art. 5º, LVI, que: “são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos”<sup>626</sup>, não apenas a obtenção das provas de maneira contrária à ordem jurídica torna ilícito o conjunto probatório, mas também a previsão normativa da prova pode estar em dissonância com o repertório normativo hierarquicamente superior, devendo também ser afastada como elemento formador da facticidade jurídica. Nesse influxo, a prova pode ultrapassar as restrições prescritas no ordenamento: (i) desde a sua previsão na legislação infraconstitucional ou; (ii) ao ser produzida.

No presente estudo emprega-se a terminologia: prova ilícita, como gênero, e provas ilegal e inconstitucional, como espécies<sup>627</sup>. Adota-se o critério hierárquico para diferenciar as espécies de provas ilícitas (contrárias ao Direito). As provas inconstitucionais são aquelas que violam princípios e regras dispostos na Magna

---

<sup>625</sup> VALLE FILHO, Oswaldo Trigueiro. *A ilicitude da prova: teoria do testemunho de ouvir dizer*. São Paulo: RT, 2004, p. 42.

<sup>626</sup> A redação do art. 30 da Lei nº 9.784/99 ratifica os termos do inciso LVI, do art. 5º da Constituição. Conquanto despicienda, a norma reforça a inadmissibilidade das provas ilícitas em sede de processo administrativo federal.

<sup>627</sup> Embora se entenda que as provas vedadas não são admissíveis pelo direito, independentemente do resultado obtido, nem toda prova ilícita ofende o texto constitucional. Assim, refuta-se a teoria segundo a qual toda prova colhida ilicitamente atingiria direito fundamental. (ARANHA, Adalberto José Q. T. de Camargo. *Da prova no processo penal*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 62).

Carta, enquanto as ilegais remontam a infrações a normas de patamar infraconstitucional<sup>628</sup>.

Discorda-se da classificação doutrinária entre provas ilegítima e ilícita, segundo a qual a primeira seria aquela que padece de vícios no campo processual, e a última, na esfera material<sup>629</sup>. Isso porque, o inciso LVI do art. 5º do texto constitucional, ao expressamente prever a inadmissibilidade das provas obtidas por meios ilícitos, não faz distinção entre vícios de ordem material ou processual. Além disso, a prova materialmente “ilícita” se torna também processualmente “ilegítima” ao ser introduzida a uma demanda, o que enfraquece a referida distinção doutrinária, pois a consequência será a mesma: a inadmissibilidade.

Ademais, ilicitude provém do latim *illicitus* (*il + licitus*), significando o que está proibido ou vedado por lei. Lei em sentido amplo, ou seja, ilícito é o que está vedado pelo Direito. Assim, completa com o código “lícito” a proposta luhmanniana de estrutura binária do Direito. É dizer, um ato ou situação que integra o sistema jurídico será necessariamente lícito (em conformidade ao Direito, valência positiva) ou ilícito (em desconformidade, valência negativa)<sup>630</sup>.

Feitas as ponderações de ordem conceitual, passa-se a examinar cada uma destas modalidades.

#### 6.3.6.1 Provas ilegais

---

<sup>628</sup> Não se desconhece a existência de normas internacionais que veiculam garantias judiciais, cuja violação resulta na ilicitude da prova obtida, a exemplo do art. 8º da *Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica)*. Todavia, a eficácia dessas normas convencionais decorre da internalização no ordenamento jurídico pátrio, quando então será hierarquizada de acordo com a matéria veiculada (tratados sobre direitos humanos submetidos à regra do art. 5º, § 3º, da Constituição são recepcionados com status constitucional, tratados sobre direitos humanos introduzidos na ordem interna sem observância do procedimento de emenda constitucional, patamar supralegal e os demais, status legal).

<sup>629</sup> GRINOVER, Ada Pellegrini; FERNANDES, Antonio Scarance; GOMES FILHO, Antonio Magalhães. *As nulidades no processo penal*. 7. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 133; ARANHA, Adalberto José Q. T. de Camargo. *Op. Cit.*, p. 48.

<sup>630</sup> Adota-se a tradução de Marcelo Neves da expressão luhmanniana “*Recht/Unrecht*”, pois a tradução literal “direito/não direito” não é correta, uma vez que a diferenciação do sistema jurídico é interna (NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. xii).

As provas ilegais se enquadram em uma das espécies do gênero provas ilícitas. As provas ilegais não são apenas aquelas cuja produção viola normas de conteúdo material, uma vez que o direito é uno, não apresentando distinções quanto ao conteúdo material ou processual.

As provas ilegais se apresentam em duas subespécies: (i) as provas cuja produção ofende normas e princípios infraconstitucionais de natureza (i.a) material (p. ex. documentos cuja falsidade foi reconhecida por decisão irrecorrível) ou (i.b) processual (p. ex. introdução de provas após o decurso dos prazos estabelecidos pela legislação processual e elaboração de laudo pericial por perito suspeito); e (ii) as provas cuja previsão no direito posto apresenta desconformidade com outras normas e princípios infraconstitucionais de superior hierarquia (ex. o art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 exige que a prova documental, salvo em casos excepcionais, deva ser apresentada na impugnação, sob pena de preclusão, em desconformidade à interpretação do art. 3º, III, da Lei nº 9.874/99, que garante ao administrado o direito de apresentar documentos até a decisão, os quais serão devidamente considerados pelo órgão competente, não fazendo menção qualquer à impugnação). Em ambas as situações observam-se vícios na composição das provas que servem de sustentáculo ao fato jurídico. Esta consequência advém do: desencontro entre o antecedente da norma individual e concreta gerada de forma ilícita e a hipótese da norma geral e abstrata da qual se originou por força do ato de aplicação; ou o próprio suposto da norma geral e abstrata já manifesta ilicitude, o que torna ilícito também o antecedente da norma individual e concreta que dela advier.

Ambos os vícios maculam o fato jurídico que, por sua vez, deverá ser retirado do direito positivo por meio de outro enunciado prescritivo. Neste diapasão, a previsão abstrata da prova que estiver em desconformidade com o ordenamento jurídico também deve ser afastada por outro enunciado lingüístico de mesma ou superior hierarquia.

#### 6.3.6.2 Provas inconstitucionais

As provas inconstitucionais consistem naquelas cuja previsão ou obtenção

apresenta desconformidade em relação aos princípios e regras arrolados na Constituição, especialmente os direitos e garantias individuais. A prova inconstitucional viola direito fundamental do cidadão, como observa Oswaldo Trigueiro do Valle Filho: “*Não estaremos diante de um tipo de irregularidade qualquer, ou mesmo de certos níveis de nulidade, mas sim estamos a manusear provas obtidas com ataques aos valores de garantia do ser humano.*”<sup>631</sup>

Dessa forma, as provas inconstitucionais não se situam apenas no plano das normas individuais e concretas, mas também nas próprias normas gerais e abstratas que informam a produção do conjunto probatório. Sendo assim, pode-se verificar a presença de provas inconstitucionais a partir da leitura da própria legislação, mesmo antes da produção da prova em concreto, ou seja, inconstitucionalidade se situa nas regras que dispõem sobre o processo de produção ou sobre o conteúdo da prova. Essa inconstitucionalidade precede a própria prova que, ao ser produzida, inexoravelmente manterá o vício. Exemplo disso é a previsão do art. 6º da Lei Complementar nº 105/01, pois, conforme já examinado no item 4.4.2, é vedado às autoridades e agentes fiscais examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras sem autorização judicial, sob pena de ofensa ao sigilo fiscal, cujo fundamento se situa na implicitude do inciso XII do art. 5º da Constituição e cujo direito tutelado (direito à privacidade) encontra-se no inciso X do mesmo dispositivo.

Verifica-se também inconstitucionalidade ao ser colhida a prova, isto é, o procedimento de formação do elemento probatório encontra-se em consonância com os ditames constitucionais, porém, ao ser obtida a prova, o sujeito comete alguma infração que a torna inconstitucional, como, *v.g.*, a violação ao direito de sigilo telefônico no caso de escutas clandestinas, cuja quebra é constitucional desde que observadas certas balizas, como a autorização judicial.

A caracterização da inconstitucionalidade da prova independe ainda de infração à norma constitucional de natureza material ou formal, já que o resultado final é indistinto e resultará em sua inadmissão.

É premente que a legislação infraconstitucional, ao disciplinar a produção probatória, não institua modalidades de provas que comprometam, em nome da

---

<sup>631</sup> VALLE FILHO, Oswaldo Trigueiro. *Op. Cit.*, p. 50.

busca pela “verdade material”, os direitos assegurados constitucionalmente. A constituição dos fatos jurídicos deve observar os limites impostos pelo próprio regramento constitucional, que claramente denuncia a distinção entre verdade empírica e jurídica, na medida em que sopesados, de um lado, a segurança jurídica, a legalidade e a capacidade contributiva, e de outro, o interesse público arrecadatório, os primeiros devem prevalecer.

Deve-se atentar, pois, para os valores insertos nos princípios e nas regras constitucionais que norteiam todo o direito positivo, cuja observância é obrigatória por força da estrutura hierárquica do ordenamento jurídico.

### 6.3.6.3 Inadmissibilidade do aproveitamento das provas ilícitas

As provas ilícitas são inadmissíveis, não surtindo efeitos jurídicos válidos, salvo em estritas exceções. Essa afirmação encontra respaldo no texto constitucional, que expressamente consagrou a inadmissibilidade das provas ilícitas, ao erigir regra de exclusão em seu art. 5º, inc. LVI.

Vulnerações a princípios e regras constitucionais e a normas infraconstitucionais não podem ser sanadas pela prova-produto. É inaceitável uma postura maquiavélica segundo a qual os meios ilícitos ou inconstitucionais seriam justificados pela obtenção da prova pretendida<sup>632</sup>.

A conseqüência para as provas produzidas em desconformidade às normas legais e constitucionais ou cuja previsão legislativa esteja em dissonância aos enunciados prescritivos de superior estatura, é a sua exclusão e o reconhecimento de sua nulidade para todos os fins, bem como a responsabilização do agente que deu causa à ilicitude, no caso da Administração Tributária, nas searas civil, penal e

---

<sup>632</sup> Esse é o entendimento do Min. Celso de Mello no julgamento do HC 93050: “(...) A Constituição da República, em norma revestida de conteúdo vedatório (CF, art. 5º, LVI), desautoriza, por incompatível com os postulados que regem uma sociedade fundada em bases democráticas (CF, art. 1º), qualquer prova cuja obtenção, pelo Poder Público, derive de transgressão a cláusulas de ordem constitucional, repelindo, por isso mesmo, quaisquer elementos probatórios que resultem de violação do direito material (ou, até mesmo, do direito processual), não prevalecendo, em conseqüência, no ordenamento normativo brasileiro, em matéria de atividade probatória, a fórmula autoritária do ‘male captum, bene retentum’.” (STF. HC 93050, Segunda Turma, Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 10/06/2008, DJ 01/08/2008).

administrativa.

Corroborar-se com a acepção segunda a qual a prova que desrespeitar o texto constitucional e infraconstitucional deve ser rechaçada, mesmo sem uma norma processual específica que a considere inadmissível, por força do art. 5º, inc. LVI da Magna Carta<sup>633</sup>. A exegese das regras processuais deve partir das normas constitucionais, sob pena de subversão da hierarquia normativa. Nas palavras de Nelson Nery Júnior: “*O intérprete deve buscar aplicação do direito ao caso concreto, sempre tendo como pressuposto o exame da Constituição Federal. Depois, sim, deve ser consultada a legislação infraconstitucional a respeito do tema*”<sup>634</sup>.

A norma concreta, cujo fato jurídico fora produzido lastreado em provas ilícitas, não pode ser aceita como válida no ordenamento jurídico, devendo ser retirada por outra norma jurídica produzida em conformidade com as regras do direito positivo posta pela autoridade competente. Sendo assim, um ato administrativo (como um lançamento ou auto de infração) lastreado em prova ilícita deve ser reputado nulo, o mesmo ocorrendo com uma decisão baseada em provas ilícitas. Porém, abstraída a prova inadmissível, se seus conteúdos permanecerem idênticos, o ato e a decisão se mantêm hígidos.

Coaduna-se ainda com a teoria denominada “*fruits of the poisonous tree*” (frutos da árvore contaminada ou envenenada), elaborada pela Suprema Corte Americana e adotada pelo Supremo Tribunal Federal<sup>635</sup>, que reputa: “*(...) ineficazes as fontes de prova obtidas e também os meios de prova realizados em desdobramento de informações obtidas mediante ilicitudes.*”<sup>636</sup> Três diferentes correntes norte-americanas adotam temperamentos a essa tese: (i) a “*doutrina da atenuação*”, para a qual a ilegalidade da prova derivada está atenuada em relação à ilicitude da prova originária; (ii) a “*doutrina da fonte independente*”, segundo a qual não será excluída a prova se aquele que dela se aproveitar demonstrar que poderia

---

<sup>633</sup> GRINOVER, Ada Pellegrini. *Liberdades públicas e processo penal: as interceptações telefônicas*. 2. ed. São Paulo: RT, 1982, p. 111.

<sup>634</sup> NERY JÚNIOR, Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. 8. ed. São Paulo: RT, 2004, p. 25-26.

<sup>635</sup> A título exemplificativo: STF. RHC 90376, Segunda Turma. Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 03/04/2007, DJ 18/05/2007.

<sup>636</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 51.



ser obtida de fonte independente daquela declarada ilegal<sup>637</sup>; (iii) a “*doutrina da descoberta inevitável*”, segundo a qual não será excluída a prova que seria produzida inevitavelmente de forma legal<sup>638</sup>.

No caso das provas com aparente regularidade formal, porém cuja produção ou previsão normativa conflite com o direito à privacidade, partindo-se da premissa já defendida de que a relativização do direito à privacidade (e, por consequência do sigilo de dados) deve ocorrer no caso concreto e mediante decisão fundamentada da autoridade competente, três distintas situações são aventadas.

Na primeira, o sujeito interessado, movido pelo intuito de coligir informações privadas amparadas pelo sigilo de dados, obtém decisão judicial favorável a sua obtenção. Nesse caso, a prova formada a partir de tais dados deve ser reputada lícita, passível de aproveitamento em atos administrativos ou como fundamento de suas alegações no curso de uma demanda nos limites do seu pedido. Na segunda, exarada decisão desfavorável pelo magistrado, caso o interessado colete a prova, a utilização será vedada e a prova produzida considerada inadmissível. Por fim, o sujeito às quais as informações concernem pode dispor do exercício de seu direito à privacidade, autolimitando-o. Nessa situação, a obtenção e o uso desses informes como elementos de prova são considerados lícitos.

Como observam Ada Pellegrini Grinover, Antonio Scarance Fernandes e Antonio Magalhães Gomes Filho<sup>639</sup> em relação ao processo penal, proposição analogicamente aplicada ao presente estudo, a legalidade na disciplina probatória visa à tutela dos direitos do acusado focando o “*valor de garantia*”, em substituição às regras de pesquisa do “*valor de verdade*”. Protege-se a esfera individual, mesmo que signifique no curso de um processo o relativo sacrifício da investigação dos

---

<sup>637</sup> A Lei nº 11.690/08 inseriu no Código de Processo Penal, ao dispor sobre a inadmissibilidade das provas ilícitas e a ilicitude por derivação, a doutrina da fonte independente como exceção à regra: "Art. 157. São inadmissíveis, devendo ser desentranhadas do processo, as provas ilícitas, assim entendidas as obtidas em violação a normas constitucionais ou legais. § 1º São também inadmissíveis as provas derivadas das ilícitas, salvo quando não evidenciado o nexo de causalidade entre umas e outras, ou quando as derivadas puderem ser obtidas por uma fonte independente das primeiras. § 2º Considera-se fonte independente aquela que por si só, seguindo os trâmites típicos e de praxe, próprios da investigação ou instrução criminal, seria capaz de conduzir ao fato objeto da prova."

<sup>638</sup> RAMOS, João Gualberto Garcez. *Curso de processo penal norte-americano*. São Paulo: RT, 2006, p. 123-124.

<sup>639</sup> GRINOVER; FERNANDES; GOMES FILHO. *Op. Cit.*, p. 130-131.

fatos<sup>640</sup>, salvo se em benefício do próprio contribuinte, como sucede no contencioso administrativo fiscal: "(...) *se a finalidade do processo não é aplicar a pena ao réu de qualquer modo, a verdade deve ser obtida de acordo com uma forma moral inatacável. O método através do qual se indaga deve constituir, por si só, um valor, restringindo o campo em que se exerce a atuação do juiz e das partes.*"<sup>641</sup>

Com efeito, a única verdade ao alcance da autoridade fiscal é aquela que, para ser atingida, não emprega provas ilícitas, ilegais ou inconstitucionais. Nesse sentido, encontra-se unicamente no direito a verdade jurídica, a verdade possível, produzida de acordo com as provas admitidas pelo ordenamento positivo, a teor do disposto no art. 5º, LVI, da CF.

---

<sup>640</sup> Transcreve-se elucidativo voto do ex-ministro do Supremo Tribunal Federal Sepúlveda Pertence: "(...) II. *Provas ilícitas: sua inadmissibilidade no processo (CF, art. 5º, LVI): considerações gerais. 2. Da explícita proscrição da prova ilícita, sem distinções quanto ao crime objeto do processo (CF, art. 5º, LVI), resulta a prevalência da garantia nela estabelecida sobre o interesse na busca, a qualquer custo, da verdade real no processo: conseqüente impertinência de apelar-se ao princípio da proporcionalidade - à luz de teorias estrangeiras inadequadas à ordem constitucional brasileira - para sobrepor, à vedação constitucional da admissão da prova ilícita, considerações sobre a gravidade da infração penal objeto da investigação ou da imputação. (...)*" (STF. HC 80949, Primeira Turma. Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 30/10/2001, DJ 14/12/2001).

<sup>641</sup> GRINOVER; FERNANDES; GOMES FILHO. *Op. Cit.*, p. 130.

## CONCLUSÕES

### Título I

#### Capítulo 1

1. A Administração Tributária, parte da Administração Pública responsável pela arrecadação e fiscalização dos tributos, encontra-se partilhada entre as pessoas políticas que compõem a República Federativa do Brasil. Exerce suas funções mediante a constituição do crédito tributário e a fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias e deveres instrumentais a cargo de contribuintes ou terceiros a eles relacionados.

2. Hodiernamente tem-se observado a paulatina delegação de atividades outrora exercidas pela Fazenda Pública aos sujeitos passivos, movimento denominado por Ferreiro Lapatza de “*privatização da gestão tributária*”. Trata-se de consequência da impossibilidade dos agentes fiscais identificarem todos os eventos tributários sujeitos à incidência da norma tributária. Portanto, o papel desempenhado por particulares não se resume ao recolhimento de tributos, mas ao cumprimento de deveres instrumentais, em especial a constituição do crédito tributário nas exações submetidas ao procedimento de “autolancamento”.

3. A Administração Tributária passa assumir papel secundário na identificação dos fatos jurídicos tributários e na constituição da norma jurídica tributária individual e concreta, genericamente chamado de “fiscalização tributária”, ocupando-se da verificação da atividade desempenhada pelos particulares.

4. Por conseguinte, os métodos de obtenção de informações têm se alterado, em decorrência da referida “tributação em massa”, o que impôs o emprego de equipamentos tecnológicos avançados na coleta e no tratamento dos dados e o desenvolvimento de instrumentos que pulverizaram as fontes de informações, reduzindo a importância da atividade desempenhada fisicamente por agentes da Administração Tributária, responsáveis pelo exame dos documentos dos sujeitos passivos.

5. Embora tendo se iniciado a mudança paradigmática pela ampliação dos deveres de prestar informações por parte dos contribuintes, o foco atual de investigação se volta a terceiros relacionados aos sujeitos passivos, mormente

instituições financeiras, administradoras de cartões de crédito, além de fontes internas, como as demais Administrações Tributárias.

6. Ressalta-se a posição ocupada pela informação uma vez que a fiscalização se ocupa de coligir dados acerca dos eventos ocorridos no mundo fenomênico, com o escopo de fundamentar os atos administrativos por meio dos quais será exigido o recolhimento de tributos e de penalidades pecuniárias.

7. A Administração Tributária, conquanto premida pela necessidade de se modernizar para acompanhar a cambiante e complexa sociedade, não é dotada de liberdade absoluta para o desenvolvimento de novos métodos arrecadatórios, com ênfase no campo da fiscalização. Isso porque, certas informações, em razão de sua íntima imbricação com aspectos pessoais dos contribuintes, devem ser mantidas alheias ao conhecimento de terceiros, salvo em hipóteses excepcionais.

8. Esses dados, cuja revelação macula o direito fundamental à privacidade dos cidadãos (intimidade, vida privada, honra e imagem), não se encontram livremente à disposição das autoridades fiscais, resguardados pelo manto protetor do sigilo de dados. Embora a esfera do sigilo de dados não seja indevassável, limita o acesso às informações a determinados marcos, erigidos a partir do texto constitucional.

## **Capítulo 2**

1. Os deveres instrumentais relativos a prestações de informações, cujo cumprimento é exigido de contribuintes e terceiros, consistem na principal fonte de dados coletados pela Fazenda Pública. Opta-se por denominá-los “deveres instrumentais ou formais” e não “obrigações acessórias”, tal como previsto no art. 113 da Lei n. 5.172/66.

2. O deveres de informar se situam ao lado de inúmeros outros deveres instrumentais, tais como os relativos à constituição do crédito tributário, nos tributos sujeitos ao “autolançamento” e à admissão do sujeito passivo na posição de isento ou imune. O dever de informar é criado com a finalidade de disponibilizar à Administração Tributária dados para que os agentes fiscais constituam o crédito tributário nos tributos sujeitos ao lançamento de ofício ou por declaração, ou para que confirmem ou infirmem a atividade desenvolvida pelo contribuinte, lavrando o

lançamento ou o auto de infração quando necessário.

3. O dever de suportar a fiscalização, por sua vez, consiste em um “não-fazer” do contribuinte correlato ao direito subjetivo dos agentes fazendários de examinarem mercadorias, livros de escrituração comercial e fiscal, arquivos, documentos, papéis dos comerciantes, industriais ou produtores e comprovantes de lançamentos. Trata-se do dever de não impedir ou turbar a fiscalização *in loco*, incluindo a prestação de informações e esclarecimentos, além da exibição dos livros solicitados, desde que concernentes ao objeto da investigação.

4. Os deveres instrumentais de informar e de suportar são mecanismos voltados à fiscalização tributária. Nada obstante, a verificação das ocorrências tributárias não é ilimitada, submetendo-se às restrições previstas no texto constitucional, no Código Tributário Nacional e em outros diplomas legais.

5. O Fisco, como parte indissociável da Administração Tributária, embora retire fundamento legal do § 1º do art. 145 da Constituição de 1988, o qual prevê a faculdade de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte com o objetivo de assegurar a pessoalidade dos impostos e o princípio da capacidade contributiva, deve observar os direitos individuais dos cidadãos e o princípio da legalidade.

6. A legalidade é uma das regras basilares do direito pátrio, que influencia sobremaneira a temática tributária. Em que pese não exista expressa previsão de respeito à legalidade na instituição de deveres instrumentais, somente por meio de lei podem ser criados e exigidos deveres jurídicos não pecuniários pelos particulares, por influxo do art. 5º, II, da Constituição Federal e da principiologia que rege a Administração Pública (art. 37 da Constituição).

7. Os direitos e garantias individuais também são balizas erguidas pelo legislador constituinte para impedir o uso abusivo de poderes fiscalizatórios, os quais devem influir na elaboração e na aplicação das leis em matéria fiscal. Cabe à lei instituir regras para inibir possíveis violações cometidas por autoridades públicas, bem como sancionar os efetivos atentados, garantindo o ressarcimento por eventuais prejuízos.

## Título II

### Capítulo 3

1. O sigilo de dados se destaca entre os limites impostos pelo ordenamento jurídico à coleta de informações pela Fazenda Pública. Corresponde ao segredo juridicamente protegido, estipulado por uma determinada norma jurídica, construída pela exegese de enunciados legais decorrentes de uma escolha política do legislador, que elege determinados segredos dignos de tutela.

2. O sigilo é a regra que norteia as relações interpessoais e a exceção ao Estado, pois o poder estatal encontra-se submetido ao princípio da transparência, salvo em casos excepcionais que impõem o sigilo da Administração ante os benefícios à coletividade, como o segredo (sigilo) de Estado.

3. O sigilo protege interesses díspares. Pode se voltar ao resguardo de interesses pessoais, profissionais, industriais, estatais, entre outros. O sigilo não é um fim em si mesmo, mas o conteúdo estrutural de outros direitos. Consubstancia, pois, um instrumento que visa preservar a incolumidade dos direitos dos cidadãos ou mesmo do próprio Estado, cuja segurança deve ser tutelada em face de violações que a coloquem em risco.

4. O sigilo de dados encontra amparo constitucional no art. 5, XII, o qual estabelece a garantia do sigilo das informações, e não apenas da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e telefônicas. A proteção constitucional se volta ao elemento informativo, concebido pelo ângulo estático, na forma de correspondência e de dados, ou de forma dinâmica, inserido em comunicações telegráficas e telefônicas.

5. Isso não significa que o inc. XII do art. 5º tenha abrangido toda e qualquer espécie de dados, mas somente aqueles relacionados a algum enunciado constitucional ou direito fundamental. No presente estudo, debruça-se sobre o sigilo que assegura a inviolabilidade do direito à privacidade. Portanto, aqueles fatos que por si só não mereciam tutela especial, receberão proteção da norma de sigilo ao se relacionarem a intimidade, vida privada, honra e imagem dos indivíduos.

6. O sigilo de dados não garante proteção irrestrita aos valores prestigiados, devendo ser afastado ou mantido de acordo com a ponderação entre os interesses conflitantes. Considerado o sigilo de dados como instrumento de proteção do direito

fundamental à privacidade, o juízo de ponderação deverá ser levado a termo quando em conflito com outros princípios, quando serão sopesados os critérios de proporcionalidade: necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito.

7. A privacidade é elemento indispensável para o resguardo da identidade e da personalidade individual, sobretudo na sociedade hodierna, na qual prepondera a uniformização moral e cultural. A privacidade encontra previsão no título dos direitos e garantias fundamentais em razão de sua íntima conexão com a dignidade da pessoa humana, o que a torna insuscetível de supressão ao ser elevada à condição de cláusula pétrea.

8. A privacidade divide-se em intimidade, vida privada, imagem e honra, todas previstas expressamente no art. 5, inc. X, da Constituição de 1988. O sigilo de dados opera na proteção da privacidade em todos os seus aspectos ao impedir o acesso irrestrito ou proibido a informações privativas concernentes à pessoa física ou jurídica. Porém, apenas as informações que repercutam na integridade moral da pessoa devem ser resguardadas. As informações íntimas ou privadas que o sujeito não pretende compartilhar com os demais por serem atinentes à sua consciência e pensamento, ou a situações reservadas ao seu convívio social, não devem ser fornecidas a terceiros alheios ao círculo de privacidade do indivíduo.

9. Os dados relativos à honra e à imagem devem ser protegidos apenas em casos específicos, por serem notadamente públicos. Quando a revelação resultar em danos ao nome do sujeito, ou se relacionarem a avaliações que o sujeito faz de outro e que são restritivamente compartilhados e por isso não devem ser divulgados, são tutelados por influxo do direito à honra. Já as informações concernentes à imagem da pessoa recebem tutela do sigilo de dados quando forem fornecidas a terceiros com o escopo de não serem exploradas por outrem.

#### **Capítulo 4**

1. O sigilo financeiro, espécie de sigilo de dados, está em evidência atualmente, em razão da importância atribuída pela Fazenda Pública às informações em poder das instituições financeiras e entes assemelhados. Trata-se de decorrência do privilegiado espaço ocupado por tais entidades na vida dos cidadãos, pois poucos são aqueles que dispensam seus serviços.

2. As instituições financeiras, ao exercerem suas atividades, se imiscuem na privacidade de seus clientes e de terceiros que se beneficiam dos serviços ofertados, mesmo que em caráter esporádico, tomando conhecimento sobre suas situações econômica e financeira, negócios e atividades, além de seus hábitos, relações familiares, planos, projetos e convicções políticas e religiosas, entre outros. Para tanto, desenvolve-se uma relação de fidúcia entre as instituições financeiras (funcionários e ex-funcionários) e os usuários habituais ou eventuais de seus serviços, o que impõe a proteção de sua privacidade por intermédio do sigilo de dados.

3. Trata-se de mecanismo essencial à tutela de interesses privados, ao resguardar o direito fundamental à privacidade, bem como de interesse social, garantindo o funcionamento do sistema financeiro. O sigilo permite que o cidadão aplique o seu patrimônio com relativa liberdade, de acordo com critérios de oportunidade e conveniência, da mesma forma que as pessoas jurídicas, às quais é conferida a possibilidade de desenvolver suas atividades com a garantia de que o volume de seus recursos, a pontualidade do pagamento a fornecedores e a lista de seus clientes, entre outros, não sejam divulgados.

4. A estrutura da norma de sigilo financeiro é composta por hipótese e conseqüente, vinculados por um modal deôntico neutro, fixado ao talante do legislador. Os critérios que formam a norma de sigilo são construídos a partir da Lei Complementar nº 105/01, que revogou o art. 38 da Lei nº 4.595/64, que até então estabelecia as regras do sigilo.

5. O critério material advém da exegese do art. 1º da Lei Complementar nº 105/01, abrangendo as operações ativas e passivas e serviços prestados por instituições financeiras. Embora o art. 5º, § 1º, da Lei Complementar nº 105/2001, tenha enumerado as operações financeiras ativas e passivas, trata-se de rol meramente enumerativo. Assim, encontram-se albergados pela regra todas as informações relativas aos atos que tornam a instituição credora ou devedora, bem como aqueles atos acessórios referentes à captação de clientela, independentemente de sua freqüência.

6. O critério espacial da norma de sigilo financeiro não se encontra previsto expressamente em lei, portanto, o fato ensejará a incidência da norma em qualquer



lugar compreendido no espaço de vigência espacial da Lei Complementar nº 105/01, ou seja, o território nacional.

7. O critério temporal da regra indica o momento no qual se opera o fato jurídico em seu antecedente. O fato jurídico do sigilo ocorre no momento do contato da instituição financeira com as informações, ou seja, pode se originar não apenas no decorrer das operações ativas ou passivas ou dos serviços prestados, mas em momento que os antecede.

8. O critério pessoal, localizado no conseqüente da norma de sigilo financeiro, permite identificar possíveis sujeitos ativo e passivo, as instituições financeiras, empresas de *factoring* ou fomento comercial, e as pessoas, físicas ou jurídicas, respectivamente, que se encontram vinculados por força de um liame jurídico. Estão incluídos no pólo passivo da norma não apenas as instituições financeiras, mas todos os seus empregados (e ex-empregados), que tomarem conhecimento de dados sobre as operações e serviços prestados pelo ente financeiro, relativos aos clientes e demais pessoas que utilizam seus serviços ou se valem de suas operações, mesmo que em caráter esporádico e independentemente de relação contratual.

9. A Lei Complementar nº 105/01 prevê mecanismos diversos que viabilizam a coleta de informações oriundas das instituições financeiras e entes assemelhados pela Fazenda Pública. O primeiro mecanismo é denominado fiscalização-vigilância e consiste no encaminhamento automático de informações relativas a operações e serviços prestados à União Federal. Caracteriza-se por não suceder a comprovação de indícios, servindo como fonte inicial de dados de transcendência fiscal. Contudo, essa forma de fiscalização encontra-se limitada materialmente aos elementos identificadores dos usuários e aos montantes globais mensalmente movimentados, pois a divulgação de ambos não ofende a privacidade das pessoas físicas ou jurídicas.

10. Prevê o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 a fiscalização-intermitente, que corresponde ao exame de documentos, livros e registros de instituições financeiras por agentes fiscais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na presença de processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, e evidenciado o caráter indispensável dessa análise

pela autoridade administrativa competente. Diferentemente da fiscalização-vigilância, esta hipótese de quebra do sigilo financeiro não encontra amparo constitucional, da mesma forma que o § 4º, do art. 5º, pois indevidamente relativiza o direito fundamental à privacidade dos indivíduos.

11. O direito fundamental à privacidade não é absoluto, porém, ao apresentar natureza de princípio (segundo a doutrina de Robert Alexy), deverá ceder apenas quando outro princípio de estatura constitucional com ele colidir. Cabe ao Poder Judiciário ponderar entre os princípios contrapostos qual deve prevalecer, a partir de um juízo de proporcionalidade, examinando os critérios de necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito. Deve proferir decisão fundamentada por meio da qual se pronunciará se a quebra do sigilo financeiro, ao representar ofensa ao direito à privacidade, é uma medida adequada, necessária e proporcional a atingir a finalidade arrecadatória visada pelo princípio da supremacia do interesse público, desde que respeitados o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal.

## **Capítulo 5**

1. O sigilo fiscal, outra subespécie do sigilo de dados, é exigência inarredável à realização da atividade de arrecadação, em especial a fiscalização empreendida pela Fazenda Pública. O fornecimento compulsório de informações e a submissão à fiscalização *in loco* geram uma relação de confiança entre particulares e Administração Tributária, por força da qual é assegurada a inviolabilidade do direito fundamental à privacidade. Proíbe-se, pois, a revelação de dados sobre contribuintes e terceiros a sujeitos estranhos à relação jurídica tributária, ressalvada a hipótese de autorização judicial.

2. O sigilo fiscal visa à tutela de interesses privados e públicos, ao garantir que os contribuintes não terão seus dados “sensíveis” revelados, estimulando os sujeitos passivos a fornecerem informações aos agentes fazendários, com a certeza de que serão empregados para fins estritamente fiscais.

3. Embora a publicidade seja um dos pilares de sustentação do Estado Democrático de Direito e, portanto, regra geral que rege as atividades administrativas, deve ser excepcionada em determinadas situações. No presente

estudo verifica-se que a publicidade dos atos administrativos não resiste ao embate com o direito fundamental à privacidade. Os cidadãos têm o direito de que os dados fiscais transmitidos ao Fisco não sejam divulgados para terceiros, por influxo do referido princípio, instrumentalizado na forma de sigilo de dados.

4. A norma de sigilo fiscal apresenta a mesma forma da regra de sigilo financeiro, por força do princípio da homogeneidade sintática que rege o direito positivo. Assim, o critério material é construído a partir dos enunciados do *caput* do art. 198 do CTN, segundo o qual estão incluídos dentre as informações protegidas pela norma de sigilo fiscal todos os dados coletados pela autoridade fiscal, em decorrência do exercício de suas funções públicas, relacionados ao estado patrimonial ou dos recursos pecuniários de uma pessoa, física ou jurídica, contribuinte ou terceiro, ou referentes às operações comerciais, industriais ou prestações de serviço que desenvolver, bem como às ações ou trabalhos por ele realizados, independentemente de sua espécie ou qualidade, situação ou condição específica.

5. O Código Tributário Nacional não apresenta as balizas para a construção dos critérios espacial e temporal, razão pela qual o fato jurídico do sigilo fiscal pode surgir em qualquer local do território nacional, e ocorrerá no instante em que os agentes fiscais entrarem em contato com as informações sigilosas.

6. O critério pessoal da norma de sigilo fiscal inclui no pólo passivo as Fazendas Públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como seus respectivos agentes, o que significa que está vedada a divulgação oficial de informações sigilosas, bem como a extra-oficial ou informal, sob pena de responsabilização nas searas civil, administrativa e penal.

7. O pólo ativo da norma de sigilo fiscal, por sua vez, é ocupado por contribuintes e terceiros a eles relacionados, o que significa que têm o direito subjetivo ao sigilo todas as pessoas, físicas ou jurídicas, cujos dados acerca de sua situação econômica ou financeira ou sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades sejam de conhecimento da Fazenda Pública e de seus servidores.

8. Observam-se alterações de relevo na disciplina do sigilo fiscal com o advento da Lei Complementar nº 104/2001, que ampliou em demasia as hipóteses de quebra previstas nos arts. 198 e 199 do CTN. Ocorre que, a exemplo da norma

de sigilo financeiro, as exceções devem ser interpretadas à luz do texto constitucional, em decorrência do direito fundamental à privacidade resguardado pela norma instrumental.

9. A primeira exceção prevista no art. 198, referente ao fornecimento de informações por meio de requisições judiciais no interesse da justiça, não apresenta qualquer dissonância com a ordem constitucional ou legal. Trata-se de decorrência lógica da função exercida pelo Poder Judiciário, pois a ele compete solucionar com definitividade conflitos interpessoais. O sigilo fiscal pode ser relativizado a partir da ponderação realizada pelo magistrado entre o direito fundamental à privacidade, e outro princípio suscitado pela parte adversa, segundo o postulado da proporcionalidade.

10. Prevê o parágrafo 1º, inciso II, do art. 198, acrescentado pela Lei Complementar nº 104/2001, a quebra do sigilo fiscal por quaisquer órgãos da Administração Pública e não apenas da Administração Tributária. Em que pese o referido enunciado enumerar uma série de requisitos a condicionar o envio de dados fiscais a outros órgãos da Administração, o vício que macula o dispositivo o atinge em seu cerne. A autorização para divulgação dos dados fiscais a indistintos agentes públicos, os quais não têm o dever jurídico de mantê-los apartados do conhecimento de terceiros ofende indiretamente a privacidade dos cidadãos e permite o uso de tais informações para finalidades diversas daquelas pelas quais foram fornecidas.

11. A revelação de informações relativas a representações fiscais para fins penais foi excepcionada da regra geral do sigilo fiscal. Percebe-se que o conteúdo da representação compreende uma suposta conduta delituosa imputada ao indivíduo, cuja confirmação está sujeita ao crivo do *parquet* e do Poder Judiciário. Portanto, não possui a definitividade necessária a afastar o direito fundamental à privacidade do contribuinte, salvo se a divulgação das informações se restringir aos representantes do Ministério Público, que têm o dever de conservar o sigilo dos informes contidos no documento.

12. O art. 198, § 3º, II do CTN, autoriza a divulgação de dados concernentes à inscrição em dívida ativa da Fazenda Pública. O ato de inscrição em dívida ativa, tributária ou não tributária, é ato de controle administrativo da legalidade, exercido por órgão responsável pela verificação da regularidade do crédito tributário. Resulta

da prática do ato de inscrição em dívida ativa a certidão de dívida ativa, que consiste em um título executivo extrajudicial representativo do crédito tributário da Fazenda Pública. A Certidão de Dívida Ativa é formada unilateralmente e, portanto, está sujeita a incorreções e omissões, alegáveis no curso de uma demanda judicial e cuja divulgação pode infligir danos à privacidade do sujeito passivo envolvido. É imprópria a revelação dos dados contidos na inscrição em dívida ativa, pois não se tem definitividade quanto às exações e às penalidades exigidas.

13. Dispõe o art. 198, § 3º, III, do CTN, acerca da possibilidade de divulgação de informações relativas a moratória ou parcelamento. Ambos consistem em hipóteses de suspensão do crédito tributário que, uma vez verificadas, impedem que o Fisco exerça atos de cobrança (salvo o lançamento), além de suspenderem o cômputo do prazo prescricional para ajuizamento de execução fiscal, ou impedirem o seu curso caso já iniciado o prazo. Mantida a suspensão da exigibilidade, o sujeito passivo terá seu débito tributário regularizado perante a respectiva Fazenda Pública. Dessa feita, não há interesse público legítimo a justificar a revelação de tais dados, mas tão-somente o intuito de acelerar o pagamento do tributo pela exposição da situação fiscal do contribuinte ao constrangimento público.

14. A assistência mútua entre Fazendas Públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, para a fiscalização dos respectivos tributos e o intercâmbio de informações, não consubstancia hipótese excepcional de quebra do sigilo fiscal. Trata-se de regra inserida em um contexto de integração entre Administrações Tributárias com o escopo de reduzir os elevados custos de manutenção das estruturas burocráticas descentralizadas em um Estado federativo, além de facilitar o controle dos fatos de interesse fiscal realizados por contribuintes para além das fronteiras territoriais de cada ente federado. A mútua assistência entre Fazendas Públicas nacionais não ofende em tese o direito fundamental à privacidade, desde que os entes emissores e receptores preservem-na sob idêntico sigilo. Deste modo, a lei ou o convênio que ferir a temática deve observar os ditames constitucionais.

15. O art. 199, parágrafo único, do CTN autoriza a quebra do sigilo fiscal ao dispor sobre a permuta de informações entre Estados brasileiro e estrangeiros, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, no interesse da arrecadação

e da fiscalização de tributos. O instituto da troca internacional de informações visa à coleta de dados fiscais localizados fora do território nacional e, portanto, inacessíveis às autoridades pátrias, pelo menos diretamente, sob pena de violação da soberania. O sigilo fiscal é preservado caso as Administrações Tributárias dos Estados signatários estabeleçam o mesmo patamar de proteção previsto no direito interno dos pactuantes.

16. Outras hipóteses de quebra do sigilo fiscal, não previstas no Código Tributário Nacional estão dispersas no ordenamento pátrio, dentre as quais merece menção as informações divulgadas no curso do contencioso administrativo e pela mecânica do arrolamento fiscal, além das “sanções políticas”, a exemplo do protesto de certidões de dívida ativa e a inscrição de contribuintes devedores no Serasa, ambos instrumentos de pressão para o pagamento de tributos, que indevidamente revelam dados sigilosos dos contribuintes, e que, por essa razão, devem ser reprimidos pela ordem jurídica.

### **Título III**

#### **Capítulo 6**

1. O agente fiscal, ao lavrar o lançamento ou o auto de infração deve ter conhecimento dos fatos que ensejaram a incidência da norma jurídica tributária. Para tanto, necessita obter informações relativas aos acontecimentos, a serem convertidas em provas. O ato administrativo, para que seja reputado válido, deve estar lastreado em provas admitidas no direito, apto a produzir efeitos jurídicos próprios.

2. O dever de provar é inerente à constituição da norma jurídica individual e concreta pelo agente competente, por influxo do princípio da legalidade e, sobretudo, em decorrência do disposto no art. 142 do CTN. A lei concede aos órgãos da Administração Tributária amplos instrumentos instrutórios para que documentem os fatos jurídicos tributários. Porém, não significa a concessão de poderes de fiscalização ilimitados, pois a busca pela verdade não autoriza ofensas a direitos e garantias individuais.

3. A questão da verdade é controversa desde os tempos mais remotos, alvo de inúmeros embates filósofos. Não se trata de algo imutável e único, mas uma

constante construção. Entende-se como verdade um acordo discursivo entre os integrantes de uma comunidade, um consenso acerca da representação da realidade circundante, a partir da eleição de critérios racionais. Além de consensual, a verdade deve ser coerente, ou seja, deve estar de acordo com outros enunciados que lhe servem de fundamento.

4. A verdade “do” direito é sempre relativa, inspirando-se na realidade empírica, a verdade “no” direito. É por natureza limitada, eis que condicionada por critérios jurídicos. Inegável, portanto, que o direito cria sua própria realidade e a verdade “do” é interna, remete ao universo jurídico e não necessariamente ao mundo real.

5. Portanto, discorda-se da dicotomia verdade formal/material, uma vez que a coincidência entre verdade jurídica e a verdade ontológica pressupõe a existência de verdade fora de direito que seja apreensível por seus operadores. Contudo, mesmo a verdade material, supostamente equivalente à realidade empírica encontra-se condicionada a regras jurídicas, da mesma forma que a verdade formal.

6. Portanto, reinterpreta-se a verdade material, princípio norteador da fiscalização tributária e diretriz que afasta o formalismo e a preclusão no oferecimento de provas no processo administrativo. Postula-se uma maior aproximação da verdade “do” direito com a verdade absoluta, ponto de referência teórico, mas sem empregar a propalada dicotomia material/formal. A verdade jurídica encontra-se entre a verdade absoluta e o desconhecimento, variando conforme as provas produzidas e as regras estipuladas por cada ramo didaticamente autônomo do direito.

7. O Fisco deve apurar e lançar o tributo ou a penalidade pecuniária tentando se aproximar o máximo possível da realidade empírica, o mesmo ocorrendo com o processo administrativo, o qual deve tentar chegar o mais próximo possível da realidade.

8. Os fatos jurídicos devidamente avalizados por provas jurídicas são reputados verdadeiros para o direito. Porém, as provas são sempre parciais, ao fundamentarem descrições dos eventos, e não os acontecimentos em sua totalidade. Portanto, por seu próprio fundamento não se encontram aptas a atestar a real ocorrência, pois entre realidade jurídica e a realidade social há um espaço

intransponível.

9. As provas, para que sejam introduzidas em um lançamento, um auto de infração ou em um processo, administrativo ou judicial, devem ser carreadas por normas jurídicas, denominadas “meios de prova”. A Administração Tributária tem o dever de ofício de verificar o cumprimento das obrigações tributárias e dos deveres instrumentais pelos particulares e, em razão disso, dispõe de vastos meios de prova para comprovar os fatos jurídicos que dão substrato ao lançamento ou auto de infração. No contencioso administrativo fiscal, a Fazenda Pública e o contribuinte também estão autorizados a empregar os meios de prova necessários para fundamentar as suas respectivas alegações, com o escopo de aproximar a verdade jurídica da realidade empírica.

10. Há situações nas quais a coleta de informações a serem convertidas em provas não é tarefa viável, pois as ocorrências são inacessíveis aos agentes fiscais, o que autoriza a utilização de indícios, presunções e ficções.

11. Os indícios, por serem fatos secundários por meio dos quais podem ser alcançados os fatos principais desconhecidos, consistem em um início de prova, que não podem ser empregados isoladamente para fundamentar a cobrança de tributos ou multas.

12. As presunções fornecem mera probabilidade de ocorrência ou inoocorrência de um fato presumido, a partir do raciocínio indutivo entre o fato conhecido e o fato desconhecido. As presunções *hominis* são passíveis de utilização na composição da norma jurídica tributária nas hipóteses de atos praticados com dolo, fraude, simulação, nos quais o sujeito passivo ocultou a existência do evento, embora devam ser empregadas apenas quando não for possível a produção de provas do fato presumido. As presunções legais relativas são admissíveis na seara tributária, dada a possibilidade de produção de provas em contrário, diferentemente do que ocorre com as presunções absolutas e mistas que, por não admitirem provas em contrário ou restringirem a sua formação, devem ser rechaçadas pelo direito tributário. Ofendem o contraditório e a ampla defesa, além de violarem os princípios da capacidade contributiva, da legalidade, da tipicidade e da discriminação constitucional de competências.

13. As ficções, ao vincularem fatos conhecidos a fatos que seguramente ou



muito provavelmente não ocorreram em um liame inexistente no mundo fenomênico, não devem ser aceitas no direito tributário pelas mesmas razões apresentadas em relação às presunções absolutas.

14. A composição de elementos probatórios encontra limites no ordenamento jurídico. É vedada a produção de provas em conflito com enunciados constitucionais e com a legislação infraconstitucional. Trata-se de uma exigência própria do devido processo legal substantivo, insculpido no art. 5º, inc. LVI, da Constituição.

15. No exame da temática opta-se por classificar as provas contrárias ao ordenamento jurídico em provas ilícitas como gênero e provas ilegais e inconstitucionais como espécies, empregando-se apenas o critério normativo hierárquico a evidenciar as diferenças específicas.

16. As provas ilícitas são inadmissíveis, não surtindo efeitos jurídicos válidos por força da dicção do inciso LVI do art. 5º da Constituição Federal, salvo em hipóteses excepcionais, devendo ser responsabilizado o sujeito que deu causa à ilicitude, no caso dos agentes fazendários, nas searas civil, penal e administrativa.

17. Nada obstante, entende-se que as provas podem ser ilegais ou inconstitucionais tanto no plano geral e abstrato quanto no individual e concreto, ou seja, não apenas as provas produzidas ilicitamente são inadmissíveis, mas também aquelas cuja previsão normativa já apresenta desconformidade com regras de patamar superior, em especial direitos e garantias individuais. Assim, as provas produzidas com fundamento no § 4º, do art. 5º e no art. 6º da LC 105/01, são ilícitas, uma vez que os dispositivos nas quais se fundam padece de irremediável vício de inconstitucionalidade (violação à privacidade), da mesma forma que os elementos probatórios constituídos com fulcro no art. 5º da LC 105/01 (ofensa à legalidade).

18. No caso das provas oriundas de informações fiscais, a sua admissibilidade ou não depende de alguns condicionantes. Em uma primeira hipótese, tomando-se como premissa que a obtenção de dados privativos encontra amparo em uma decisão judicial favorável, as provas produzidas a partir dessas informações são lícitas e, portanto, passíveis de emprego para instrumentalizar atos administrativos e fundamentar alegações no curso de processos administrativos fiscais ou judiciais. Caso o interessado não tenha obtido decisão judicial favorável ou ela inexista, o emprego de informações fiscais é inadmissível, devendo ser

reputadas nulas as provas bem como os atos nelas baseados, salvo se, retirado o elemento probatório ilícito, a fundamentação permanecer idêntica. Por derradeiro, pode o próprio sujeito titular das informações fiscais autolimitar o exercício de seu direito à privacidade, autorizando o uso de tais dados, hipótese na qual as provas serão consideradas lícitas para os fins por ele pretendidos.

19. É mister que a legislação infraconstitucional, ao disciplinar a produção probatória, não veicule modalidades de provas que comprometam, em nome da busca pela “verdade material”, os direitos assegurados constitucionalmente.

20. A única verdade admitida pelo direito, à qual a autoridade fiscal deve se dirigir, é aquela que não se aproveita de provas ilícitas (ilegais ou inconstitucionais). A verdade “do” direito é produzida de acordo com as provas admitidas pelo ordenamento positivo, em consonância com o disposto no art. 5º, LVI, da CF.

21. O interesse fazendário, quando contraposto a outros interesses de ordem privada ou social, deve ser sopesado, de forma a determinar qual deve prevalecer no caso concreto. Portanto, é inaceitável a edição de leis que estabeleçam a prevalência do interesse arrecadatório em detrimento de direitos fundamentais, a exemplo do que ocorre com as Leis Complementares nº 104 e 105 de 2001. No choque entre direitos fundamentais dos cidadãos (em especial o direito à privacidade) e o interesse arrecadatório, o princípio a prevalecer varia conforme as circunstâncias que permeiam a situação específica, o que permite afirmar que não existe um princípio *a priori* superior a outro.

22. Não se desconhece a árdua tarefa de obter informações fiscais sobre as atividades desempenhadas pelos contribuintes, o que exigiu o desenvolvimento de novos métodos de fiscalização, dada a complexidade da realidade empírica. O que se ressalta, porém, é que os direitos fundamentais são de observância cogente e só podem ser flexibilizados se ultrapassado o crivo do Poder Judiciário.

23. Essa conclusão indica a ojeriza a instrumentos que, embora sejam eficazes e céleres na coleta de dados de matiz fiscal, indevidamente atingem o direito à privacidade do sujeito passivo, manifestado na forma de sigilo financeiro ou fiscal. Embora as autoridades fazendárias tenham o dever de investigar as ocorrências factuais, coibindo a prática de ilícitos fiscais e de crimes contra a ordem tributária, para tanto dotadas de prerrogativas amplas das quais não dispõem os

particulares, isso não autoriza o devassamento de informações sigilosas em nome da arrecadação tributária, salvo se demonstrada a existência de interesse público cujo peso prevalece sobre os demais interesses contrapostos.

24. A verdade jurídica é relativa, razão pela qual se deve evitar a busca excessiva pela verdade, pois a verdade ontológica é inatingível, seja pela própria incapacidade do ser humano de apreendê-la, seja pelas próprias restrições erigidas no direito positivo. O conhecimento das ocorrências tributárias pela Fazenda Pública deve ser o mais amplo possível em decorrência do interesse público arrecadatário, porém, a coleta de informações deve observar os princípios e regras constitucionais e infraconstitucionais, a assegurar a licitude de seu emprego como provas da existência do fato jurídico tributário.

## REFERÊNCIAS

- ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. *Istituzioni di diritto tributario*. Turim: Unione Tipografico, s/d.
- ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- ANIDO, M. A. Caamaño; CARRERO, J. M. Calderón. Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo Derecho Tributario? *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, n. 114, p. 245-285, abr./jun. 2002.
- ARANHA, Adalberto José Q. T. de Camargo. *Da prova no processo penal*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- ARMELIN, Donaldo. Cobrança da dívida não tributária da Fazenda Pública. *Revista de Processo*, São Paulo, a. 12, n. 45, p. 7-19, jan./mar. 1987.
- ATALIBA, Geraldo. *Empréstimos públicos e seu regime jurídico*. São Paulo: RT, 1973.
- \_\_\_\_\_. *Hipótese de incidência tributária*. 2. ed. São Paulo: RT, 1978.
- ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. In: SARMENTO, Daniel. *Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 171-215.
- \_\_\_\_\_. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- AYALA, Jose Luiz Perez de. *Las ficciones en el derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970.
- BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. Administração tributária. In: *Análise dos dispositivos constitucionais da nova Administração Tributária: pareceres*. Brasília: FENAFISCO, 2008. p. 71-114.
- \_\_\_\_\_. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. *Sigilo bancário e privacidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

\_\_\_\_\_. *Estudos e pareceres: direito público*. São Paulo: RT, 1993.

\_\_\_\_\_; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 2.

BECHO, Renato Lopes. A inscrição em dívida ativa quando tenha havido decisão administrativa que não conhece de argumentos de inconstitucionalidade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Problemas de processo judicial tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. v. 3, p. 291-303.

\_\_\_\_\_. Direitos e deveres da Administração Tributária à luz dos direitos humanos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 171, p. 93-109, dez. 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BELLOQUE, Juliana Garcia. *Sigilo bancário: análise crítica da LC 105/2001*. São Paulo: RT, 2003.

BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971. v. 2.

BIELSA, Rafael. *Estudios de derecho público*. Buenos Aires: Depalma, 1951. v. 2: Derecho Fiscal.

BITTAR, Carlos Alberto. *Os direitos da personalidade*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1989.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília: UnB, 1999.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Da prova no processo administrativo tributário*. São Paulo: LTr, 1992.

BORGES, Arnaldo. *O sujeito passivo da obrigação tributária*. São Paulo: RT, 1981.

BORGES, José Souto Maior.  *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

\_\_\_\_\_. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

\_\_\_\_\_. Princípio constitucional da legalidade e as categorias obrigacionais. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, a. 7, n. 23-24, p. 83-90, 1983.

\_\_\_\_\_. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Juízo de ponderação na jurisdição constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

CAMBI, Eduardo. *A prova civil: admissibilidade e relevância*. São Paulo: RT, 2006.

\_\_\_\_\_. *Direito constitucional à prova no processo civil*. São Paulo: RT, 2001.

CAMPOS, Diogo Leite de. O sigilo bancário. In: \_\_\_\_\_ et. alii. *Sigilo bancário*. Lisboa: Cosmos, 1997. p. 11-17.

CAPELO DE SOUSA, Rabindranath Valentino Aleixo. *O direito geral de personalidade*. Coimbra: Coimbra, 1995.

CARNELUTTI, Francesco. *A prova civil*. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2002.

\_\_\_\_\_. *Instituições do processo civil*. Campinas: Servanda, 1999. v. 1.

\_\_\_\_\_. *Sistema de direito processual civil*. São Paulo: Classic Book, 2000.

\_\_\_\_\_. Verità, dubbio, certezza. *Rivista di Diritto Processuale*, Padova, v. 20, s. 2, p. 4-9, 1965.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. *O regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1981.

CARRIÒ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 34, p. 104-116, jul. 1998.

\_\_\_\_\_. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas "obrigações acessórias". *Revista de Direito Público*, São Paulo, a. 4, v. 17, p. 381-386, jul./set. 1971.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

\_\_\_\_\_. *Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CENEVIVA, Walter. *Segredos profissionais*. São Paulo: Malheiros, 1996.

CHIESA, Clélio. Fiscalização tributária – Limites à instituição de deveres tributários e a imposição de sanções pelo não-pagamento de tributo e não-cumprimento de deveres instrumentais. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10, p. 39-61.

\_\_\_\_\_. ISS – Limites da competência fiscalizatória. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 34-54.

CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. Campinas: Bookseller, 2000.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CLÈVE, Clémerson Merlin. *Temas de direito constitucional (e de Teoria do Direito)*. São Paulo: Acadêmica, 1993.

\_\_\_\_\_; SEHN, Solon. Crimes fiscais e sigilo bancário: pressupostos e limites constitucionais. *In: SALOMÃO, Heloisa Estellita. Direito penal empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 55-74.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

\_\_\_\_\_. O fato gerador. *In: NASCIMENTO, Carlos Valder do. Obrigação tributária*. São Paulo: RT, 1988. p. 39-57.

\_\_\_\_\_. Os tratados internacionais em matéria fiscal em face dos acordos comerciais internacionais, regionais, bilaterais ou multilaterais – uma visão jurídica da questão. *In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.) Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. v. 2, p. 115-181.

\_\_\_\_\_; DERZI, Misabel de Abreu Machado. A importância da Administração Tributária no Estado Democrático de Direito – análise da Emenda Constitucional nº 42/03. *In: Análise dos dispositivos constitucionais da nova Administração Tributária: pareceres*. Brasília: FENAFISCO, 2008. p. 115-181.

COMENTÁRIOS ao Modelo OCDE. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf>>. Acesso em: 3 jan. 2010.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da. *O direito de estar só: tutela penal da intimidade*. 2. ed. São Paulo: RT, 1995.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do*

*contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. Glosas ao verdade, dúvida e certeza, de Francesco Carnelutti, para os operadores do direito. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, a. 4, n. 14, p. 77-94, 2004.

\_\_\_\_\_. Introdução aos princípios gerais do processo penal brasileiro. *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, Curitiba, a. 30, n. 30, p. 163-198, 1998.

COUTURE, Eduardo J. *Vocabulário jurídico*. Montevideu: Facultad de Derecho, 1960.

COVELLO, Sérgio Carlos. *As normas de sigilo como proteção a intimidade*. São Paulo: SEJAC, 1999.

\_\_\_\_\_. *O sigilo bancário*. São Paulo: LEUD, 1991.

CUPIS, Adriano de. *Os direitos da personalidade*. Lisboa: Moraes, 1961.

DANTAS, David Diniz. O sigilo bancário e o conflito entre princípios constitucionais. *In: PIZOLIO, Reinaldo; GAVALDÃO JÚNIOR, Jayr Viégas (coord.). Sigilo fiscal e bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 315-362.

DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982. v. I.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. v. II.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. v. IV.

DELGADO, José Augusto. O sigilo bancário no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista de Estudos Tributários*, São Paulo, a. 4, n. 22, p. 132-161, nov./dez. 2001.

DELLEPIANE, Antonio. *Nova teoria da prova*. Rio de Janeiro: Jacintho, 1942.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *A fiscalização tributária em um Estado Democrático de Direito*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 1 fev. 2009.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: RT, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. Teoria geral das obrigações. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

DONEDA, Danilo. *Da privacidade à proteção de dados pessoais*. Rio de Janeiro:



Renovar, 2006.

DOTTI, René Ariel. *Proteção da vida privada e liberdade de informação: possibilidades e limites*. São Paulo: RT, 1980.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 9. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.

ENSELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

FERNANDES, Milton. *Proteção civil da intimidade*. São Paulo: Saraiva, 1977.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Competência tributária municipal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, a. 14, n. 54, p. 158-163, out./dez. 1990.

\_\_\_\_\_. Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. In: PIZOLIO, Reinaldo; GAVALDÃO JÚNIOR, Jayr Viégas (coord.). *Sigilo fiscal e bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 15-40.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio século XXI: o dicionário da língua portuguesa*. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FERREIRA, Benedito. *A história da tributação no Brasil: causas e efeitos*. Brasília: Senado Federal, 1986.

FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 2. ed. São Paulo: Annablume, 2004.

FRANCIULLI NETTO, Domingos. *A nova Administração Tributária Federal: um estudo técnico sobre o Fisco Unificado*. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

\_\_\_\_\_. Quebra do sigilo bancário pelo Ministério Público. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2000. p. 121-150.

FURNO, Carlo. *Teoría de la prueba legal*. Madrid: Editorial de Derecho Privado, 1954.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos jurídicos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

GIANNINI, Massimo Severo. *Derecho administrativo*. Madrid: Ministério para las Administraciones Públicas, 1991. v. 1.

GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. Processo administrativo tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 75, p. 230-245, 2000.

GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. El control internacional sobre los países de baja

tributación y las reglas de exclusión de las 'listas negras': el papel del intercambio de información. *In: TORRES, Heleno Taveira. Direito tributário internacional aplicado.* São Paulo: Quartier Latin, 2008. v. 5, p. 855-878.

GRECO FILHO, Vicente. *Direito processual brasileiro.* 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. v. 2.

GRECO, Marco Aurélio. Arrolamento fiscal e quebra do sigilo. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Processo administrativo fiscal.* São Paulo: Dialética, 1998. v. 3, p. 161-173.

\_\_\_\_\_. Sigilo do Fisco e perante o Fisco. *In: PIZOLIO, Reinaldo; GAVALDÃO JÚNIOR, Jayr Viégas (coord.). Sigilo fiscal e bancário.* São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 73-90.

GRINOVER, Ada Pellegrini. *Liberdades públicas e processo penal: as interceptações telefônicas.* 2. ed. São Paulo: RT, 1982.

\_\_\_\_\_; FERNANDES, Antonio Scarance; GOMES FILHO, Antonio Magalhães. *As nulidades no processo penal.* 7. ed. São Paulo: RT, 2001.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. O princípio da publicidade e a garantia do sigilo no processo administrativo. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Processo administrativo fiscal.* São Paulo: Dialética, 2000. v. 5, p. 17-29.

HAACK, Susan. *Filosofia das lógicas.* São Paulo: UNESP, 2002.

HABERMAS, Jürgen. *A ética da discussão e a questão da verdade.* São Paulo: Martins Fontes, 2007.

\_\_\_\_\_. *Consciência moral e agir comunicativo.* Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1989.

\_\_\_\_\_. Teorías de la verdad. *In: \_\_\_\_\_. Teoría de La acción comunicativa: complementos y estudios previos.* Madrid: Cátedra, 1994. p. 113-158.

HACK, Érico; DALLAZEM, Dalton Luiz. *Parcelamento do crédito tributário.* Curitiba: Juruá, 2009.

HAGSTROM, Carlos Alberto. O sigilo bancário e o poder público. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro,* São Paulo, a. 29, n. 79, p. 34-62, jul./set. 1990.

HOFFMANN, Susy Gomes. Princípio constitucional da publicidade aplicado ao processo administrativo fiscal e garantia constitucional do sigilo de dados. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Processo administrativo fiscal.* São Paulo: Dialética, 2000. v. 5, p. 131-144.

HORTA, Raul Machado. *Estudos de direito constitucional.* Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e "autolançamento"*. São Paulo: Dialética, 1997.

HUNGRIA, Nelson; FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Comentários ao Código Penal*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982. v. 6.

JARACH, Dino. *O fato imponível*. 2. ed. São Paulo: RT, 2004.

JOBIM, Eduardo. A troca de informações no direito tributário internacional e seus influxos nos direitos fundamentais dos contribuintes. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 72, a. 15, p. 225-255, jan./fev. 2007.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LACOMBE, Américo Masset. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2000. p. 207-225.

LAFER, Celso. *A reconstrução dos direitos humanos: um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt*. São Paulo: Companhia das Letras, 1988.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español*. 22. ed. Madrid: Marcial Pons, 2000. v. II.

LEONARDO, Rodrigo Xavier. *Imposição e inversão do ônus da prova*. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2004.

LOBO, Maria Teresa de Cárcamo. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2000. p. 187-206.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário nacional*. São Paulo: Atlas, 2005. v. 3.

\_\_\_\_\_. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 1996. p. 112-132.

MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. *Do lançamento tributário – execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Manual do processo de conhecimento*. 3. ed. São Paulo: RT, 2004.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro* (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética, 2001.

MARQUES, José Frederico. *Instituições de direito processual civil*. Campinas:

Millennium, 1999. v. 3.

MARTINEZ, Juan Lopez. *Los deberes de informacion tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, 1992.

MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 1984.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas – direito assegurado ao fisco pelas leis suprema e complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 105, p. 125-138, jun. 2004.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

\_\_\_\_\_. *Elementos de direito administrativo*. 2. ed. São Paulo: RT, 1990.

MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios gerais de direito administrativo*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979. v. 1.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

\_\_\_\_\_. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2000. p. 286-322.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MENDES, João de Castro. *Do conceito de prova em processo civil*. Lisboa: Ática, 1961.

MINATEL, José Antonio. Mandado de procedimento fiscal (MPF) como condição de validade do lançamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 2002. v. 6, p. 37-53.

MITTERMAYER, C. J. A. *Tratado da prova em matéria criminal*. 3. ed. Rio de Janeiro: Jacintho, 1917.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. parte 1: *Direito das obrigações*.

MORA, José Ferrater. *Dicionário de filosofia*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

MOREIRA ALVES, José Carlos. *Direito romano*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. v. 2.

MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/99*. São Paulo: Malheiros, 2000.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Direito monetário e tributação da moeda*. São Paulo: Dialética, 2006.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Lisboa: Almedina, 2004.

\_\_\_\_\_. *Por um Estado Fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

NERY JÚNIOR, Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. 8. ed. São Paulo: RT, 2004.

NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

NORES, José I. Cafferata. *La prueba en el proceso penal*. Buenos Aires: Depalma, 1986.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Direitos fundamentais da pessoa e do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2000. p. 226-274.

\_\_\_\_\_. Do lançamento. In: *Do lançamento*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1987. p. 97-139.

PALLIERI, G. Balladore. *Diritto internazionale pubblico*. 4. ed. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1946.

PAOLA, Leonardo Sperb de. *Presunções e ficções no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

PONTES DE MIRANDA. *Comentários à Constituição de 1967: com a Emenda n. I, de 1969*. 2. ed. São Paulo: RT, 1972. t. 5.

\_\_\_\_\_. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. t. 4.

\_\_\_\_\_. *Tratado de direito privado*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958. t. 22: parte geral.

PONTES, Helenilson Cunha. Omissão de receitas e depósitos bancários: o sentido normativo do art. 42 da Lei 9.430/96. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 146, p. 85-108, nov. 2007.

PORTELLA, André. Direito de privacidade em matéria tributária. Intercâmbio administrativo de dados, dever de informação sobre terceiros e sigilo bancário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, a. 15, n. 77, p. 13-50, nov./dez. 2007.

PUGLIESE, Mario. *La prueba en el proceso tributario*. México: Jus, 1949.

QUEZADO, Paulo; LIMA, Rogério. *Sigilo bancário*. São Paulo: Dialética, 2002.

RAMOS, João Gualberto Garcez. *Curso de processo penal norte-americano*. São Paulo: RT, 2006.

REALE, Miguel. O sigilo bancário no Direito brasileiro. In: Escola Nacional de Magistratura e Instituto dos Advogados de São Paulo. *1º Ciclo de estudos de Direito Econômico*. São Paulo: IBCB, 1993. p. 135-171.

REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RIOS, Rodrigo Sánchez. *O crime fiscal*. Porto Alegre: Fabris, 1998.

ROBL FILHO, Ilton Norberto. Direito, intimidade e vida privada: uma perspectiva histórico-política para uma delimitação contemporânea. *Revista Eletrônica do Cejur*, Curitiba, v. 1, n. 1, ago./dez. 2006, p. 184-205. Disponível em: <<http://www.cejur.ufpr.br/revista/artigos/001-2sem-2006/artigo-09.pdf>>. Acesso em: 8 out. 2009.

RODAS, João Grandino. *Tratados internacionais*. São Paulo: RT, 1991.

ROSENBERG, Leo. *La carga de la prueba*. Buenos Aires: Europa-America, 1956.

ROUSSEAU, Charles. *Derecho internacional público*. Barcelona: Ariel, 1957.

SACCHETTO, Cláudio. A cooperação fiscal internacional: a troca de informações como instrumento de combate à evasão. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 22, p. 78-100, 2008.

SAINZ DE BUJANDA. *Hacienda y derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975. v. I.

SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, auto-avaliação e avaliação administrativa*. Lisboa: Lex, 2000.

\_\_\_\_\_; GAMA, João Taborda da. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. In: GRECO, Mauro Aurélio; GODOI, Marciano Sebra de.

*Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 89-109.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Introdução: norma, evento, fato, relação jurídica, fontes e validade no direito. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 1-33.

\_\_\_\_\_. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.

SANTOS, Moacyr Amaral. *Prova judiciária no cível e comercial*. São Paulo: Max Limonad, 1952. v. 5.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O acesso direto aos dados bancários por parte do Fisco: a transferência do sigilo bancário para o sigilo fiscal. *In*: PIZOLIO, Reinaldo; GAVALDÃO JÚNIOR, Jayr Viégas (coord.). *Sigilo fiscal e bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 131-197.

SCAVINO, Dardo. *La filosofía actual: pensar sin certezas*. 2. ed. Buenos Aires: Paidós, 2007.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. Administração Pública: apontamentos sobre os modelos de gestão e tendências atuais. *In*: GUIMARÃES, Edgar. *Cenários do direito administrativo: estudos em homenagem ao Professor Romeu Felipe Bacellar Filho*. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 21-56.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: RT, 1995.

\_\_\_\_\_. Presunções simples e indícios no procedimento administrativo fiscal. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 1997. v. 2, p. 79-88.

\_\_\_\_\_; SOUZA, Gustavo Emílio Contrucci A. de. Verdade material no 'processo' administrativo tributário. *Processo Administrativo Fiscal*, São Paulo, v. 3, p. 139-159, 1998.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. O processo administrativo fiscal e os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência da Administração Pública. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 1999. v. 4, p. 7-18.

\_\_\_\_\_. Princípios de direito administrativo tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 88, p. 139-148, 2004.

SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional: parte geral*. 2 ed. São Paulo: RT, 1985.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Apuração e inscrição da dívida ativa da Fazenda Pública; natureza jurídica. Conteúdo do ato de controle administrativo da legalidade (Lei 6.830/80, art. 2º, § 3.º). *Revista de Processo*, São Paulo, a. 6, n. 23, p. 147-168, jul./set. 1981.

TARUFFO, Michele. *La prueba de los hechos*. Madrid: Trotta, 2002.

TEPEDINO, Gustavo. A tutela da personalidade no ordenamento civil-constitucional brasileiro. In: \_\_\_\_\_. *Temas de direito civil*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 25-62.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

\_\_\_\_\_. Normas gerais antielisivas. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF em Brasília, no período de 6 a 8 de agosto de 2001. Brasília: Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal, 2002, p. 371-411.

UCKMAR, Victor. Double Taxation Conventions. In: AMATUCCI, Andrea. *International Tax Law*. Amsterdã: Kluxer Law International, 2006. p. 149-181.

VALLE FILHO, Oswaldo Trigueiro. *A ilicitude da prova: teoria do testemunho de ouvir dizer*. São Paulo: RT, 2004.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo: Dialética, 1996.

VILANOVA, Lourival. Analítica do dever-ser. In: VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi/IBET, 2003. v. 2, p. 45-92.

\_\_\_\_\_. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: RT, 2000.

\_\_\_\_\_. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

WALD, Arnoldo. O sigilo bancário no projeto de lei complementar de reforma do sistema financeiro e na lei complementar n.º 70. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, a. 29, n. 116, p. 233-252, out./dez. 1992.

\_\_\_\_\_. Sigilo bancário e os direitos fundamentais. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, v. 6. n. 22, p. 15-31, 1998.

WARREN, Samuel D.; BRANDEIS, Louis D. The right to privacy. *Harvard Law Review*, v. 4, n. 5, 1890, p. 193-220. Disponível em:



<<http://www.jstor.org/stable/1321160>>. Acesso em: 15 set. 2008.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

\_\_\_\_\_. Troca internacional de informações: as novas tendências. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes questões do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2009. v. 13, p. 9-25.

ZOCKUM, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005.

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)