

O sigilo fiscal e a lei de acesso à informação: possibilidades de acesso à informação administrativa fiscal

the tax secrecy and the information access Law:
possibilities to access the fiscal administrative
information

Edinilson Donizete Machado

Professor da Universidade Estadual do Norte do Paraná – UENP. Doutor em Direito pela PUC/SP.
edinilson-machado@uol.com.br

Tiago Cappi Janini

Bolsista no Programa no programa de estágio pós-doutoral PNPd/CAPES, realizado junto ao Programa de Mestrado em Ciência Jurídica da Universidade Estadual do Norte do Paraná. Doutor em Direito pela PUC/SP.

Resumo: Este artigo destina-se a analisar a possibilidade de o contribuinte acessar as informações administrativas fiscais que lhe dizem respeito em poder da Administração Fazendária. Baseado em uma pesquisa bibliográfica, legislativa e jurisprudencial, este estudo utiliza-se do método dedutivo e do procedimento analítico, e tem por objetivo examinar o trato da informação administrativa fiscal, especialmente com a evolução do ciberespaço. Dessa forma a abordagem parte da identificação da *informação administrativa*, principalmente com o advento da Lei nº 12.527/11, e, após relacionar a fiscalização tributária com os direitos fundamentais do contribuinte, conclui que o Poder Público não pode negar ao contribuinte o acesso ao banco de dados sob pena de violar direitos fundamentais constitucionalmente previstos. Aponta, por fim, o *habeas data* como instrumento processual adequado para proteger o direito de o contribuinte obter as suas informações fiscais.

Palavras-chaves: Sigilo Fiscal – Lei de Acesso à Informação – Informação Administrativa Fiscal – Obrigação Tributária Acessória.

Abstract: This paper aims to analysis the possibility of the taxpayer to access the fiscal administrative information about himself that is in the Administration of Tax hands. Based on a survey of the literature, legislation and case law, this study uses a deductive method and an analytical procedure, and aims to examine the fiscal administrative information, in special with the cyberspace evolution. Thus, the articles begins with the identification of the *administrative information*, principally with the arrivals of the Lei nº 12.527/11, and, after to relate the tax inspection with the taxpayer fundamental rights, concludes that the Public Administration cannot deny the access to the database for the taxpayer under to violation the fundamental rights constitutionally foreseen. In the end, point the *habeas data* as the appropriate procedure instrumental to protect taxpayer rights to access his fiscal information.

Keywords: Tax Secrecy – Information Access Law – Fiscal Administrative Information – Tax Ancillary Obligation.

Introdução

O interesse em pesquisar o referido tema surge da constatação que o desenvolvimento tecnológico da sociedade atingiu sobremaneira o contribuinte, principalmente com relação ao preenchimento das obrigações tributárias acessórias, transferindo ao Poder Público um volume enorme de informações, o que tem acentuado de forma significativa o conflito acerca de quem possui o direito de acessar esses dados fiscais.

A evolução do ciberespaço propiciou uma revolução no modo de preencher e transmitir as obrigações acessórias em matéria tributária. Sai de cena o papel. O meio digital passa a ser o principal suporte para que o contribuinte cumpra as prestações de interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. As obrigações acessórias tornam-se eletrônicas. Nesse cenário, a Administração Pública é quem recebe, armazena e gerencia essas

informações. Com a informatização esse processo é mais ágil e eficiente, permitindo uma melhor administração dos dados fiscais. Daí surge a questão: quem pode ter acesso à essas informações?

Utilizando-se do método dedutivo e do procedimento analítico, com pesquisa bibliográfica, legislativa e jurisprudencial, este estudo tem por objetivo examinar o trato da informação administrativa fiscal, principalmente com a evolução do ciberespaço. O problema central é identificar se o contribuinte possui o direito de acessar as informações administrativas fiscais que lhe diz respeito e que estão em posse da Administração Tributária. Para isso, analisar-se-á o que são as informações administrativas, quem pode acessá-las e quais os instrumentos jurídicos que garantem esse acesso, com enfoque nos direitos fundamentais previstos na Constituição Federal e nas diretrizes da Lei nº 12.527/11 (Lei de Acesso à Informação – LAI).

1 A informação administrativa

É sabido que integra o regime jurídico administrativo o princípio da publicidade, constitucionalmente previsto no *caput* do art. 37 da Constituição Federal. De acordo com esse princípio, deve haver uma ampla divulgação dos atos praticados pela Administração Pública, salvo as poucas hipóteses constitucionais que garantem o sigilo.

Ademais, o art. 5º, inciso XXXIII assegura a todos o 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.

Encontra-se, ainda no texto constitucional, em seu art. 216, § 2º, o dever de a Administração Pública, na forma da lei, gerenciar a documen-

tação governamental e as providências para franquear sua consulta a quem necessitar.

Visando regulamentar esses dispositivos, publicou-se, em 18 de novembro de 2011, a Lei nº 12.527 cujo conteúdo trata do direito fundamental de acesso à informação administrativa pelo cidadão. Preocupa-se em formar um modelo de Administração Pública aberta e transparente, garantindo não só o conhecimento, mas também a participação e fiscalização pelos administrados das atividades desempenhadas pelo Poder Público. Nesse sentido, a divulgação das informações deve estar livre de óbices.

Atualmente, com a evolução do Estado Democrático de Direito, não tem mais cabimento um modelo burocrático de relação entre a Administração Pública e os particulares caracterizado pela rigidez e pelo autoritarismo, com grande distanciamento entre essas partes, transmitindo a ideia de uma ampla supremacia do Poder Público. Ao invés, a Administração Pública deve agir com publicidade, ampla transparência, aproximando-se dos cidadãos, inclusive com elementos que permitam cada vez mais a sua participação na gestão da coisa pública. Celso Antônio Bandeira de Mello (2014, p. 117) enfatiza que não há Estado Democrático de Direito com o “ocultamento aos administrados dos assuntos que a todos interessam, e muito menos em relação aos sujeitos individualmente afetados por alguma medida”.

Esse novo paradigma, que prisma pela transparência dos atos administrativos é destacado por Diego Ribeiro (2007, p. 90):

A transparência administrativa é chamada a cumprir um papel fundamental neste novo padrão, na medida em que afigura-se (*sic*) como uma maneira de garantir o pleno conhecimento por parte dos administrados de toda atividade desempenhada pela administração, sendo através dela que a sociedade poderá controlar e fiscalizar a legitimidade e a legalidade dos atos praticados.

Há muitos dados em poder do Estado que advêm de atos da Administração¹. Todo ato que envolve o Poder Público tem como resultado um documento, do qual se extrai o que e como foi realizado, valores e pessoas envolvidas. Ademais, há uma enorme gama de informações fornecidas pelos particulares quando se relacionam com o Poder Público. Nesse sentido, utiliza-se o termo *informação administrativa* para indicar aquelas informações e dados armazenados pela Administração Pública que decorrem de atos por ela praticados no exercício de suas atividades, em busca do interesse público.

As informações administrativas, portanto, devem se adequar aos princípios da publicidade, da transparência e eficiência. Todavia, esse amplo acesso não pode possuir um aspecto prejudicial, ele precisa caminhar lado a lado com outros princípios e direitos fundamentais, como o direito à privacidade e à intimidade, à segurança nacional e às investigações criminais. São as hipóteses em que as informações administrativas são protegidas pelo sigilo.

Nesse contexto, questiona-se: quem pode acessar essas informações? Quais informações podem ser obtidas?

Há informações que podem ser acessadas por todos e outras que somente específicas pessoas têm permissão. Ao lado dessas, existem tipos de dados que são sigilosos. Observando quem pode obter essas informações, três são as possibilidades: (i) todos os cidadãos; (ii) alguns cidadãos; (iii) nenhum cidadão.

Opta-se, desse modo, por segregar as informações administrativas em (i) de interesse coletivo, (ii) de interesses privados e (iii) sigilosas. As informações de interesse coletivo podem ser obtidas por todos, pois tratam do interesse público. Na verdade, em razão do princípio da publicidade dos atos administrativos, nem seria necessário ao administrado apresentar o pe-

1 A doutrina diferencia atos administrativos e atos da Administração. Esses últimos seriam todos aqueles praticados no exercício da função administrativa, possuindo, portanto, sentido mais amplo do que a expressão "ato administrativo". (PIETRO, 2015, p. 233).

dido de acesso nos termos do art. 10 da Lei nº 12.527/11. A Administração Pública, em decorrência do princípio da publicidade, tem o dever de divulgá-las amplamente. Carvalho Filho (2015, p. 28) tem posicionamento semelhante, pois como a própria lei admite a divulgação *ex officio* de informações, em situações excepcionais, seria dispensada a exigência do pedido administrativo.

Já as informações de interesses privados, relativas à intimidade, vida privada, honra e imagem, são aquelas acessíveis por um número reduzido de pessoas, especialmente aquelas que têm o interesse direto na informação, já que diz respeito a sua esfera particular. O art. 31, § 1º da Lei nº 12.527/11 esclarece que somente poderão obtê-las os agentes públicos autorizados por lei, a pessoa a que se referem e terceiros se e somente se autorizados pela lei ou pelo particular envolvido com a informação.

Por fim, há aqueles dados que são considerados sigilosos, não podendo ser transmitidos para qualquer pessoa alheia à Administração. O sigilo atinge as informações administrativas que são imprescindíveis à segurança da sociedade e do Estado, além das demais hipóteses previstas na legislação, tais como aquelas preservadas pelo segredo de justiça; as decorrentes da exploração direta de atividade econômica pelo Estado ou por pessoa com vínculo com o Poder Público, as protegidas pelo sigilo bancário, fiscal, profissional, etc.

Verifica-se que o direito à informação administrativa não é ilimitado, absoluto; comporta limites, principalmente aqueles estabelecidos pelo texto constitucional consubstanciados em direitos fundamentais. A regra é a publicidade total dos atos que envolvem a Administração, sendo excepcionais as suas restrições e vedações. Nesse sentido, o art. 5º, inciso XXXIII da CF proíbe a divulgação de informações cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado. Ademais, o mesmo art. 5º, X, assegura a inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem das pessoas. É com base nesses limites que se deve desenhar o direito à informação administrativa.

Em suma, nem todas as informações administrativas são abertas à coletividade. Há algumas que o constituinte entendeu por bem preservar. Desse modo, pretende-se analisar por quem as informações administrativas fiscais podem ser acessadas. Antes, necessário identificar quais são essas informações.

2 As informações administrativas fiscais e o ciberespaço

Duas são as espécies de obrigações tributárias destacadas pelo CTN: o pagamento do tributo e a prestação de informações. A primeira denomina obrigação principal (art. 112, § 1º) e a outra, acessória (art. 113, § 2º).

As “obrigações acessórias” ou, como parte da doutrina prefere, os “deveres instrumentais”², são formadas por uma relação jurídica em que o contribuinte encontra-se obrigado a prestar informações ao fisco, relatando eventos que interessam a arrecadação ou a fiscalização dos tributos. Decorrem de normas jurídicas tributárias que

impõem aos administrados (contribuintes e terceiras pessoas a eles relacionadas) uma série de encargos, de conteúdo não-patrimonial, tais como apresentar declarações, escriturar e exhibir os livros contábeis, suportar inspeções no local onde desenvolvem suas atividades comerciais, introduzir, em pontos certos do País (nas repartições alfandegárias) as mercadorias importadas, não transportar mercadoria desacompanhada da nota fiscal correspondente etc. (CARRAZZA, 2010, p. 209-10).

2 Paulo de Barros Carvalho prefere deveres instrumentais, e explica: “Deveres, com o intuito de mostrar, de pronto, que não tem essência obrigacional, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade. E instrumentais ou formais porque, tomados em conjunto, é o instrumento de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários”. (CARVALHO, 2013, p. 290-1).

É possível classificar as obrigações acessórias em dois tipos: (i) as que formalizam o crédito tributário, (lançamento por homologação ou autolancamento), e (ii) as que o contribuinte apenas apresenta algumas informações ao Fisco.

No primeiro caso, o contribuinte é obrigado, pela legislação tributária, a constituir o crédito tributário pelo lançamento por homologação ou autolancamento, nos moldes do art. 150 do CTN. Nessa hipótese o tributo é materializado por uma norma individual e concreta construída pelo particular. Não se confunde com o lançamento tributário, previsto no art. 142 do CTN, de competência exclusiva da autoridade administrativa.

Já as obrigações acessórias em sentido estrito têm por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Não formalizam o crédito tributário. Sua finalidade é fundamentar a produção de uma norma individual e concreta que constituirá o crédito tributário: são meios de prova.

Há, portanto, um enorme volume de informações fiscais que o contribuinte entrega à Administração Tributária, dizendo respeito às suas receitas, despesas, vendas, funcionários, produção, etc. Com isso, pode-se dizer que são *informações administrativas fiscais* os dados em poder da Administração que dizem respeito às atividades dos particulares que ensejam a cobrança e a fiscalização de tributos.

Com a evolução tecnológica, com o grande avanço do ciberespaço, a Administração Pública passou a substituir o suporte em que as obrigações acessórias são elaboradas: sai o papel, entram as mídias eletrônicas. Tornam-se documentos eletrônicos. Tanto o autolancamento como as obrigações acessórias em sentido estrito são formalizados, cada vez mais, digitalmente. A tendência é que, futuramente, todos esses deveres sejam elaborados exclusivamente pela via eletrônica. Observe-se o progresso da declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF). Antigamente, o contribuinte informava os fatos e acontecimentos tributáveis por formulários em papel. Com o desenvolvimento dos compu-

tadores e o progresso da internet, o meio eletrônico tomou o espaço do papel: a partir de 2011 a declaração é realizada unicamente no formato digital e enviada *on line*.

Assim, com o surgimento da *web* e as constantes inovações tecnológicas responsáveis pela evolução na velocidade de transmissão e na capacidade de armazenamento de dados, transcorreu-se, naturalmente, uma modernização da sistemática tradicional do cumprimento das obrigações tributárias acessórias que são transmitidas aos órgãos fiscalizadores de forma *on line*. Nesse ambiente, desenvolveu-se o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), cuja principal finalidade é utilizar o meio eletrônico como suporte para a produção de diversas obrigações acessórias, facilitando as operações de apuração, recolhimento e fiscalização do crédito tributário.

O SPED, instituído pelo Decreto nº 6.022/07, é um banco de dados formado pelas informações fiscais apresentadas pelos contribuintes. É fomentado pelo contribuinte com as obrigações acessórias que lhe compete, que serão armazenadas e geridas pela Receita Federal do Brasil, permitindo o intercâmbio de seu conteúdo entre os órgãos fazendários e fiscalizadores das Administrações Federais, Estaduais e Municipais.

Observa-se no art. 2º do Decreto nº 6.022/07 que o SPED é um instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal das empresas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações. É um grande banco de dados dos contribuintes.

Obtempera-se que o sistema do direito tributário sofre vertiginosa influência do ciberespaço, operando com outros padrões de comunicação, armazenamento e transmissão das informações fiscais das empresas e pessoas físicas. O preenchimento das obrigações acessórias é feito por meio de programas de computador e enviados pela internet ao Fisco.

O SPED teve início abrangendo três grandes projetos: (i) Escrituração Contábil Digital (ECD); (ii) a Escrituração Fiscal Digital

(EFD); (iii) e a nota fiscal eletrônica (NF-e). Atualmente está em produção o projeto EFD-Contribuições e em fase de estudo: e-Lalur, EFD-Social e a Central de Balanços. Percebe-se que a sigla SPED engloba diversas obrigações acessórias, cada qual com suas peculiaridades. A Escrituração Contábil Digital (ECD) tem por escopo substituir todos os livros contábeis por documentação digital. É uma nova maneira de se escriturar as relações contábeis das empresas, tudo por via eletrônica. A Escrituração Fiscal Digital (EFD) é um arquivo digital que contém as informações referente às escriturações de documentos fiscais, principalmente no que diz respeito ao ICMS e IPI. Em substituição à nota fiscal em papel, surgiu a NF-e que documenta as operações de circulação de mercadorias e a prestação de serviços.

Com a evolução da internet e do ciberespaço, as obrigações acessórias em formato eletrônico permitem ao Fisco um maior armazenamento das informações fiscais, bem como uma ágil e eficiente manipulação de seus resultados.

Além dessas obrigações acessórias que caracterizam verdadeiros meios de prova para a formalização do fato jurídico tributário, outras, que constituem o crédito tributário, são realizadas pela via eletrônica. O auto-lançamento eletrônico igualmente ganha relevo com as novas tecnologias. Cita-se como exemplo a e-DCTF e a DIRPF, obrigações em que o contribuinte descreve o fato jurídico tributário e constitui, sem a interferência do fisco, nos moldes do art. 150, do CTN, o crédito tributário.

É importante concluir que com o ciberespaço há um aumento no volume de informações fiscais em poder da Administração Tributária que envolvem aspectos da vida dos contribuintes, tais como rendas, receitas, gastos, despesas, funcionários, investimentos, etc. Observa-se que são dados não de interesse coletivo, mas apenas do próprio contribuinte e do Fisco em sua atividade de fiscalização e arrecadação tributária.

3 A fiscalização tributária e os direitos fundamentais do contribuinte

O SPED proporcionou a modernização das obrigações acessórias tributárias. Uma das principais evoluções consiste no processamento da informação eletrônica, muito mais fácil e ágil do que o realizado manualmente. Tudo isso no sentido de se evitar a sonegação tributária. A principal ideia em torno da unificação da plataforma das obrigações acessórias eletrônicas é a possibilidade de intercâmbio das informações entre a Receita Federal do Brasil, as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e 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 pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas. Isso significa dizer que as informações fiscais apresentadas pelos contribuintes podem ser compartilhadas por todos os órgãos fiscalizadores.

O Poder Público tem o dever de efetuar a fiscalização tributária, observando se o contribuinte está cumprindo suas obrigações tributárias conforme a lei. Para isso, o sistema jurídico confere certos poderes aos agentes fiscais, com o intuito de garantir condições à realização dessa investigação. Todavia, conforme se apura do § 1º do art. 145 da Constituição Federal, a Administração Tributária é competente para identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes, porém tal atividade encontra óbice nas prescrições legais e nos direitos fundamentais do contribuinte.

De modo enfático James Marins ensina que

A atividade de fiscalização se insere dentro do conjunto das atividades que dizem respeito à Administração Tributária que necessariamente deve contar com mecanismos e instrumentos aptos a otimizar a arrecadação, mas sem que haja – jamais – o

sacrifício das garantias individuais que alicerçam o ordenamento constitucional e tributário (2003, p. 229).

Os agentes fiscais recebem atribuições que lhes permitem investigar e analisar as obrigações acessórias. Essa atuação está rigorosamente descrita no sistema jurídico, de forma a evitar abusos e arbitrariedades. Tal competência gera o dever de o contribuinte suportar a fiscalização tributária, em decorrência do interesse público. Sucede que esse dever está respaldado pelos direitos fundamentais, cujo objetivo consiste em evitar uma fiscalização ilícita. O combate à sonegação fiscal é essencial à arrecadação tributária, bem como o respeito aos direitos fundamentais é indispensável à manutenção do Estado Democrático de Direito e à dignidade humana. Em suma, hão de conviver a fiscalização tributária e os direitos fundamentais do contribuinte.

4 As informações fiscais e o dever de sigilo

A revolução cibernética transformou a produção e transmissão das obrigações acessórias tributárias, que se tornaram eletrônicas. Com isso, o volume de informações fiscais em poder da Administração Tributária aumenta vertiginosamente, sendo armazenados em formato digital.

Percebe-se que com o SPED há um aumento de informações fiscais que são armazenadas eletronicamente pelos órgãos fazendários, inclusive, com a permissão para que os agentes fiscais de todos os entes políticos tenham acesso a esses dados. Diante de todo esse aparato, há um direito fundamental do contribuinte envolvido: o sigilo fiscal.

O sigilo fiscal não foi expressamente incluído no rol dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte. Isso, todavia, não impede de classificá-lo como um direito integrante do estatuto do contribuinte. Na verdade, o direito ao segredo dos dados fiscais decorre de um desdobramento neces-

sário do direito fundamental à privacidade e do sigilo das comunicações, previstos no art. 5º, X e XII da Constituição³.

Ademais, o CTN, no *caput* do art. 198, consagra o dever de sigilo da Administração Tributária em face dos dados fiscais que armazena em razão do seu ofício, inclusive destacando a possibilidade de responsabilidade penal de seus agentes que derem causa à quebra indevida.

O sigilo fiscal pode ser entendido como a proteção constitucional das informações prestadas pelos contribuintes ao Fisco, especialmente por meio das obrigações acessórias, contra a violação por terceiros ou para fins estranhos à fiscalização tributária. Assim, compete ao ente da Administração preservar e proteger aquelas informações fiscais recebidas contra terceiros não autorizados a acessá-las. Além disso, o sistema jurídico não autoriza o uso dos dados fiscais para uma finalidade diversa daquela relacionada à arrecadação e fiscalização tributária. É o que explica Luís Eduardo Schoueri (2013, p. 815): “se a autoridade administrativa teve uma informação em razão do seu ofício, é apenas no exercício deste que a informação pode ser utilizada”.

A proteção do sigilo fiscal atinge, portanto, aquelas informações que já se encontram na posse do Fisco. O particular é obrigado a apresentar um grande número de dados referentes a salários, rendimentos, movimentações financeiras, compras, vendas, despesas, receitas, etc. São situações que integram sua vida privada e passam a ser de conhecimento da Administração Tributária, que tem o dever de zelar por elas.

Importa destacar que essa proteção veda a divulgação da informação administrativa fiscal por parte da Administração Tributária. Todavia, há de ressaltar que é possível a permuta dos dados fiscais entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Desse modo, o sigilo fiscal

3 O STJ já julgou nesse sentido: “O sigilo fiscal se insere no direito à privacidade protegido constitucionalmente nos incisos X e XII do art. 5º da Carta Federal, cuja quebra configura restrição a uma liberdade pública, razão pela qual, para que se mostre legítima, se exige a demonstração ao Poder Judiciário da existência de fundados e excepcionais motivos que justifiquem a sua adoção” (HC 160.646/SP, Rel. Min. Jorge Mussi, julgado em 01.09.2011).

protege a violação das informações fiscais, evitando sua divulgação que não seja para outros entes políticos e desde que seja utilizada para fins de fiscalização e arrecadação de tributos.

5 Possibilidades de violação do sigilo fiscal

Sabe-se que os direitos fundamentais não são absolutos. É o caso do sigilo fiscal. É um direito relativo. Em determinadas circunstâncias excepcionais é possível o acesso às informações fiscais do contribuinte por terceiros.

Deve-se excluir dessa hipótese a possibilidade de compartilhamento de informações fiscais entre as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, nos termos do art. 37, inciso XXII da Constituição Federal. A atividade fiscalizatória não compromete o sigilo fiscal. Observa-se que essa prerrogativa foi concedida exclusivamente ao Fisco, no exercício de suas funções, e não a outras áreas da Administração Pública (GUIMARÃES, 2010, p. 116).

A quebra do sigilo possibilita o acesso às informações fiscais por terceiros estranhos ao procedimento de fiscalização tributária. Admitese, desse modo, que outras pessoas sem interesse na fiscalização tributária acessem as informações fiscais. Essa permissão, todavia, só ocorre em casos excepcionalíssimo, com a observação de uma condição essencial: ordem judicial autorizando a quebra do sigilo fiscal. O pedido formulado ao Poder Judiciário para efetivar a violação a um direito fundamental tem de conter os motivos pelos quais poderia ocorrer a invasão da privacidade⁴. Somente, portanto, em situações fáticas pontuais o Estado-juiz determina que a

4 O STF já se manifestou acerca do tema: “3. A jurisprudência deste Supremo Tribunal é firme no sentido de que os sigilos bancário e fiscal são relativos e podem ser quebrados, observado o devido processo legal. 4. Verificada na espécie a indispensabilidade da quebra do sigilo, sendo apresentadas razões de relevante interesse público e exigências derivadas do princípio de convivência das liberdades, o sigilo não pode prevalecer, impondo-se a medida excepcional, como exposto nas instâncias antecedentes”. (HC 125585 AgR, Rel.: Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, julgado em 16/12/2014).

Administração Tributária forneça os dados fiscais do contribuinte a terceiros, com finalidade alheia à fiscalização e arrecadação tributária.

Com o advento da Lei Complementar 104/01, que alterou o art. 198 do CTN, além da requisição judicial, criou-se uma nova hipótese de quebra do sigilo fiscal: mediante solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

Em suma, as informações fiscais dos contribuintes de posse do Fisco não podem ser disponibilizadas para terceiros, exceto mediante autorização judicial ou por solicitação de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, nos termos do art. 198 do CTN.

6 O controle das informações fiscais eletrônicas

Com a evolução do ciberespaço e o desenvolvimento de plataformas eletrônicas de gerenciamento de dados como o SPED, a Administração Tributária tem em seu poder uma enorme quantidade de informações dos contribuintes.

As obrigações acessórias encampadas pelo SPED podem ser enquadradas como documentos eletrônicos, cujo suporte físico em que são gravadas as informações fiscais são as mídias digitais. Ao apresentar suas declarações ao Fisco o contribuinte estabelece com ele uma relação de confiança, esperando no mínimo a proteção desses dados. Nesse sentido, a Administração Tributária deve zelar por essas informações, evitando a sua indevida divulgação. É preciso haver um rigoroso controle acerca dos acessos aos dados fiscais. O sigilo fiscal deve ser preservado.

Diante disso, precisa-se atentar a dois aspectos da segurança da informação digital: o estático e o dinâmico. O estático diz respeito à proteção

dos dados armazenados nos *hardwares*, com a finalidade de evitar a sua alteração por terceiros. Por outro lado, o aspecto dinâmico trata da segurança da informação no momento em que ocorre a transmissão da informação pela internet, no trajeto de uma máquina à outra.

No que diz respeito às obrigações acessórias eletrônicas pode-se verificar que elas são elaboradas pelo contribuinte com o preenchimento de determinados *softwares* autorizados pelo Fisco. Após essa etapa, as obrigações são transmitidas utilizando-se a internet. Recebidas as informações fiscais, a Administração Tributária as processará e deverá armazená-las. Em todo esse trajeto, devem-se desenvolver mecanismos de segurança da informação para evitar que seja apropriada por terceiros ou utilizada com fins diversos à fiscalização tributária.

A Lei de Acesso à Informação, nº 12.527/11, no art. 25, reafirma esse dever do Estado em controlar o acesso e a divulgação de informações sigilosas produzidas por seus órgãos e entidades, assegurando a sua proteção. Determina que esse acesso é restrito a pessoas que tenham necessidade de conhecê-la e que sejam devidamente credenciadas, sem prejuízo das atribuições dos agentes públicos autorizados por lei.

Assim, o Fisco não pode deixar de se prevenir, principalmente contra a invasão de seus sistemas digitais por *crackers*, desenvolvendo sofisticados mecanismos de segurança da informação com o intuito de evitar o acesso aos seus bancos de dados, prejudicando o contribuinte. É a contrapartida das facilidades decorrentes da propagação das obrigações acessórias eletrônicas.

7 O acesso às informações administrativas fiscais

Faz-se uma separação das pessoas que teriam o interesse em acessar as informações administrativas fiscais: a Administração Tributária, o próprio contribuinte, e terceiros.

Na primeira hipótese não há que se considerar qualquer óbice a esse acesso, pois a Administração Tributária deve analisar os dados apresentados pelo contribuinte para fins de fiscalização e arrecadação de tributos. Há, inclusive, a permissão constitucional para a permuta dessas informações entre os órgãos fazendários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Por outro lado, terceiros alheios ao procedimento fiscal não podem acessar esses dados em poder do Fisco, protegidos pelo sigilo fiscal. Como visto acima, só mediante ordem judicial ou por solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa é que se poderia possibilitar a terceiros o acesso das informações administrativas fiscais. Ainda, o prevê o art. 31, § 1º, II, da Lei nº 12.527/11 a hipótese de divulgação ou acesso por terceiros mediante consentimento expresso da pessoa a que elas se referirem.

A dúvida que surge: é possível o particular-contribuinte ter acesso às informações fiscais que lhe dizem respeito?

Poderia se discutir se esse acesso pelo contribuinte dessas informações fiscais estaria ofendendo o direito fundamental ao sigilo fiscal. Pensa-se que não, porquanto esse direito fundamental protege o acesso de terceiros às informações fiscais ou sua obtenção para fins estranhos à fiscalização tributária. Nesse caso, o contribuinte estaria acessando as suas próprias informações.

Poderia, ademais, sustentar o caráter inquisitório da fiscalização tributária como argumento para se obstar que o contribuinte tenha acesso às informações fiscais. Porém, tal caráter deve ser interpretado em conjunto com os direitos fundamentais, principalmente com o princípio da cientificação, que assegura ao particular o direito de ser notificado sempre que houver alguma atividade administrativa acerca de sua esfera de interesse

(MARINS, 2003, p. 185) e da acessibilidade dos autos, permitindo que o contribuinte, além de ser notificado da atividade administrativa, tenha acesso aos autos do processo administrativo. Ademais, há de se mencionar a Súmula Vinculante 14 do STF que garante, no inquérito policial, o direito do defensor ter acesso amplo aos elementos documentados. Em suma, “caráter inquisitório não se confunde com caráter arbitrário, pois a arbitrariedade não se concilia com o Direito” (MARINS, 2003, p. 184).

Não se encontram argumentos que evitem o particular de ter acesso às informações fiscais que lhe dizem respeito, principalmente diante do Estado Democrático de Direito constituído pela nossa Constituição Federal. Todo processo de fiscalização deve conviver com os direitos fundamentais do contribuinte. Essas garantias não devem servir como impedimentos à realização de investigações fiscais; proíbem, sim, a fiscalização arbitrária e abusiva.

8 Efetivação do acesso à informação administrativa fiscal pelo particular: procedimento administrativo e *habeas data*

Deixou-se claro acima que o particular tem o direito fundamental a obter os dados administrativos fiscais que lhe dizem respeito. Como fazer para acessá-los?

Pela via administrativa, a Lei nº 12.527/11, art. 10 e seguintes, trouxe um capítulo integralmente dedicado ao procedimento de acesso à informação. Inicialmente, o particular-contribuinte deverá apresentar um pedido de acesso às informações aos órgãos fiscais, identificação do requerente e a especificação da informação requerida. Inclusive, o poder público deve viabilizar esse pedido por meio da internet.

Como se tratam de informações pessoais do próprio particular, o Fisco deveria disponibilizar imediatamente os dados requeridos. Porém,

não o fazendo, deve manifestar-se no prazo de vinte dias. Recusado o pedido de acesso, há a possibilidade de recurso para a autoridade hierarquicamente superior.

Todavia, se o seu direito de acessar as suas informações fiscais não for atendido pelo Poder Público, o contribuinte deve-se valer do Poder Judiciário. Para tanto, o instrumento a ser utilizado é o *habeas data*. Consoante se observou, o texto constitucional prima pela publicidade dos atos administrativos em geral. Para assegurar esse direito fundamental, institui-se, no inciso LXXII, do art. 5º da Constituição Federal, o *habeas data*, cujo rito processual está disciplinado na Lei nº 9.507/97, contendo os aspectos essenciais para a propositura dessa ação constitucional.

Esse remédio constitucional tem por escopo garantir o (i) conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante, constantes de registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público e para (ii) permitir a retificação de dados, quando não se prefira fazê-lo de modo sigiloso. O objeto do *habeas data* destina-se, portanto, a assegurar o direito fundamental das pessoas de ter ciência de todas as informações subjetivas armazenadas junto às entidades governamentais ou de caráter público.

Inclusive, o STF já decidiu que o

habeas data configura remédio jurídico-processual, de natureza constitucional, que se destina a garantir, em favor da pessoa interessada, o exercício de pretensão jurídica discernível em seu tríptico aspecto: (a) direito de acesso aos registros; (b) direito de retificação dos registros e (c) direito de complementação dos registros. Trata-se de relevante instrumento de ativação da jurisdição constitucional das liberdades, a qual representa, no plano institucional, a mais expressiva reação jurídica do Estado às situações que lesem, efetiva ou potencialmente, os direitos fundamentais da pessoa, quaisquer que sejam as dimensões em que

estes se projetem. (RHD 22, Rel.: Min. Marco Aurélio, Rel. p/ Acórdão: Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 19/09/1991).

Observa-se que o particular possui um remédio constitucional que lhe assegura exigir do Poder Público a ampla publicidade das informações administrativas fiscais, direito fundamental constitucionalmente garantido. Assim, no caso de o particular-contribuinte não lograr o acesso às suas informações fiscais pela via administrativa, o sistema jurídico lhe reservou a possibilidade de ingressar com o *habeas data*, com a intenção de obrigar a Administração Fazendária a fornecê-las.

9 Breve análise do RE 673.707

Recentemente, o STF proferiu decisão no Recurso Extraordinário n.º 673.707, com repercussão geral, de relatoria do Ministro Luiz Fux, corroborando os apontamentos acima apresentados. O recurso originou-se de um *habeas data* que visava obter as informações relativas a débitos constantes em nome do impetrante, bem como os pagamentos efetuados que constem das bases de dados de apoio ao controle da arrecadação federal utilizadas pela Secretaria da Receita Federal.

Com fundamento nos incisos XXXIII e LXXII, do art. 5º da Constituição, o Tribunal decidiu que os contribuintes possuem o direito de conhecer as informações que lhes digam respeito constantes em bancos de dados públicos ou de caráter público, em razão da necessidade de preservar o status de seu nome, planejamento empresarial, estratégia de investimento e, em especial, a recuperação de tributos pagos indevidamente. Com isso, as informações fiscais conexas ao próprio contribuinte, mesmo sendo sigilosas, não importa em que grau, podem por ele serem acessadas.

Concluiu-se que o *habeas data* é “garantia constitucional adequada para a obtenção dos dados concernentes ao pagamento de tributos do próprio contribuinte constantes dos sistemas informatizados de apoio à arrecadação dos órgãos da administração fazendária dos entes estatais”.

Assim, de acordo com o STF o contribuinte tem direito a acessar as informações administrativas fiscais que lhe dizem respeito. Caso não o Poder Público não as forneça, compete ao contribuinte ingressar na via judicial, utilizando-se do *habeas data*.

Conclusão

Registrou-se que na atual sociedade da informação, orquestrada pelo ciberespaço, os contribuintes estão submetidos a uma imensa gama de obrigações tributárias acessórias, que implicam no preenchimento de diversas declarações fiscais *on line*, aumentando o número de informações dos particulares nas mãos da Administração Tributária.

Sabe-se que a Administração Pública é regida pelo princípio da publicidade (art. 37, *caput*, CF/88), garantindo a todos o direito de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado (art. 5º, XXXIII, CF/88), e respeitando o direito fundamental da intimidade e da vida privada (art. 5º, X, CF/88), devendo à Administração Pública, na forma da lei, a gestão da documentação governamental e as providências para franquear sua consulta a quantos dela necessitem (art. 216, §2º, CF/88).

Nesse cenário, surge a indagação se o particular-contribuinte tem o direito de obter as informações administrativas fiscais que lhe dizem respeito, e que estão em poder do Fisco. Entende-se que sim, em razão do amplo acesso à informação constitucionalmente assegurado. O Estado, por meio de seus órgãos ou poderes, ao deter em seus registros ou bancos de dados

informações dos contribuintes, seja para que fim for, não pode se negar a fornecê-los a quem de direito, sob pena de violar os direitos fundamentais do contribuinte constitucionalmente previstos.

Para assegurar o direito de o particular contribuinte acessar as informações fiscais, a Lei nº 12.527/11, no art. 10 e seguintes, disponibilizou o procedimento administrativo a ser seguido. Porém, se ainda lhe for negado esse direito fundamental, a Constituição Federal disponibiliza o *habeas data* para assegurar o conhecimento e a correção de informações relativas à pessoa do impetrante (art. 5º, LXXII), no caso o contribuinte.

Corroborando as ideias apresentadas, tem-se decisão do STF no RE 673.707, que garante ao contribuinte o acesso às informações fiscais que lhe dizem respeito, bem como indica o *habeas data* como o remédio constitucional adequado para a sua proteção.

Referências

CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 28. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Editora Atlas, 2015.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

GUIMARÃES, Adriana Esteves. Sigilo fiscal e ponderação dos interesses na era da informação. In: FERRAGUT, Maria Rita (coord.). **Direito tributário eletrônico**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 99-124.

JANINI, Tiago Cappi. **Direito tributário eletrônico: SPED e os direitos fundamentais do contribuinte**. Curitiba: Juruá, 2014.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial)**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 31. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

RIBEIRO, Diego Freitas. O direito à informação administrativa e o limite à reserva da intimidade da vida privada. **Revista Argumenta**, Jacarezinho/PR, n. 7, p. 87-110, fev. 2007. Disponível em: <<http://seer.uenp.edu.br/index.php/argumenta/article/view/74/74>>. Acesso em: 20 Jun. 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

▼ recebido em 16 fev. 2016 / aprovado em 17 fev. 2016

Para referenciar este texto:

MACHADO, E. D.; JANINI, T. C. O sigilo fiscal e a lei de acesso à informação: possibilidades de acesso à informação administrativa fiscal. *Prisma Jurídico*, São Paulo, v. 14, n. 2, p. 9-31, jul./dez. 2015.

