

A quebra do sigilo fiscal e o direito à intimidade

Fabiela Funck

A questão envolvendo a quebra do sigilo fiscal e a sua afronta ao direito constitucional da inviolabilidade da intimidade é uma discussão de cunho unicamente constitucional, visto que apresenta um confronto entre o dever de fiscalização do Estado e o direito do indivíduo em ter inviolável a sua intimidade.

Direito de inviolabilidade da intimidade é uma garantia individual fundamental estabelecida no art. 5º, X, da Constituição Federal de 1988, a saber: “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”.

Diversos e renomados autores já trataram sobre a questão do direito à intimidade. Entre eles a doutrinadora Ada Pellegrini Grinover, que conceituou-o da seguinte forma:

O direito à intimidade integra a categoria dos direitos da personalidade; e suas manifestações são múltiplas: o direito à imagem, à defesa do nome, à tutela da obra intelectual, à inviolabilidade do domicílio, o direito ao segredo (epistolar, documental, profissional) são apenas algumas de suas expressões, não se tratando de um rol taxativo, uma vez que a tutela da intimidade poderá ser estendida a novos atributos da personalidade. O direito ao segredo ou o direito ao respeito da vida privada objetiva impedir que a ação de terceiro procure conhecer e descobrir aspectos da vida privada alheia; por outro lado, o direito à reserva ou direito à privacidade sucede o direito ao segredo, compreendendo a defesa da pessoa da divulgação de notícias particulares, embora legitimamente conhecidas pelo divulgador².

Entre as manifestações do direito à intimidade mencionadas pela professora Ada Pellegrini Grinover, incontestavelmente, está o sigilo fiscal. O sigilo fiscal pode ser definido como o dever de sigilo do agente público relativo às informações obtidas no exercício de suas funções de fiscalização.

O sigilo fiscal também está regulamentado pela legislação infraconstitucional, onde encontra fundamentação no art. 198 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades. § 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo

administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

No entanto, o referido dispositivo faz menção a algumas exceções ao sigilo fiscal, quais sejam: a requisição regular da autoridade judiciária no interesse da justiça, as solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular do processo administrativo e a prestação mútua de assistência entre a Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Por outro lado, a Constituição Federal estabelece o dever de fiscalização do Estado, no art. 145, § 1º da Carta Magna, que da seguinte forma se expressa: “*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*”.

A norma acima descrita, explicitamente limita a atividade da administração tributária ao subordiná-la aos direitos individuais, o que claramente inviabiliza a teoria segundo a qual ao se confrontar os direitos constitucionalmente amparados, sigilo e fiscalização tributária, o segundo se sobrepõe em virtude da relevância dos bens jurídicos envolvidos.

Conforme leciona o professor James Marins: “Deve-se ter em mente que o dever de investigação jungido à atividade da Administração tributária, aliado ao dever de colaboração que norteia a relação entre a Administração e cidadão, não admite invasão no campo das garantias fundamentais, máxime, se tal ingerência implique em supressão dessas garantias”³.

Desta forma, apresenta-se uma situação de conflito entre preceitos constitucionais. Nestes casos, deve ser levado em consideração o entendimento de que a aplicação concreta de um destes preceitos não pode sobrepujar o outro, fato que exige uma flexibilização de ambos os preceitos constitucionais, para que possam conviver de forma harmoniosa. Esta situação é regida pelo princípio da concordância prática ou da harmonização, que na visão do renomado autor Alexandre de Moraes significa dizer que, quando houver conflito entre dois ou mais direitos e garantias fundamentais, é importante fazer o uso do princípio da concordância ou harmonização, isto é, evitar o total detrimento de um “direito” em prol de outro, afim de que se tenha uma maior harmonia do texto constitucional.

Devido à referida flexibilização necessária para a convivência dos dois preceitos constitucionais, entende-se que o direito ao sigilo fiscal não é absoluto, uma vez que deve ser conciliado com as atribuições resultantes do dever de fiscalização do Estado, e tão pouco as referidas atribuições do Estado são absolutas, visto que não podem suprimir o direito ao sigilo. No entanto, “a regra é o respeito ao sigilo, sendo exceção a sua quebra, em face de circunstâncias que justifiquem a atribuição de maior peso aos princípios que justificam a fiscalização que aos que protegem a intimidade do fiscalizado”⁴.

Este entendimento é compartilhado pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, como se apresenta o julgado colacionado a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. MANDADO DE SEGURANÇA CONTRA ATO JUDICIAL SUJEITO A RECURSO. INADMISSIBILIDADE. SÚMULA N. 267/STF. QUEBRA DOS SIGILOS BANCÁRIO E FISCAL. DIREITO NÃO-ABSOLUTO. DECISÃO DEVIDAMENTE

FUNDAMENTADA.MEDIDA NECESSÁRIA. PRECEDENTES. 1. É cediço que, na forma estabelecida no art. 5º, inciso II, da Lei n. 1.533/51, não cabe a impetração de mandado de segurança como sucedâneo de recurso legalmente cabível. 2. Após as inovações trazidas pela Lei n. 9.139/95, o mandado de segurança contra ato judicial somente é admitido nos casos de decisão judicial teratológica. 3. "Não cabe mandado de segurança contra ato judicial passível de recurso ou correição" (Súmula n. 267/STF). 4. O STJ já firmou entendimento de que a proteção aos sigilos bancário e fiscal TURMA, julgado em 06.09.2005, DJ 10.10.2005 p. 266) não é direito absoluto, podendo ser quebrados em casos excepcionais e em razão de decisão fundamentada, quando presentes circunstâncias que denotem a existência de interesse público relevante ou de elementos aptos a indicar a possibilidade de prática delituosa. 5. A decisão judicial suficientemente fundamentada, na qual se justifique a necessidade da medida para fins de investigação criminal ou instrução processual criminal, não afronta o art. 5º, incisos X, XII, LIV e LVII, da CF.6. Recurso em mandado de segurança não-provido. (RMS 15.364/SP, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/06/2005, DJ 10/10/2005)

Com isso, passou-se a admitir a quebra do sigilo fiscal em situações excepcionais, porém, sempre antecedida de autorização por ordem judicial, visto que esta quebra afronta uma garantia individual fundamental constitucionalmente estabelecida. A necessidade da ordem judicial para a realização da quebra do sigilo fiscal se faz presente devido ao fato do Poder Judiciário ser considerado uma instituição imparcial, enquanto que a administração tributária, sendo o órgão mais interessado nas informações resultantes daquele procedimento, é considerada extremamente parcial para a prática do procedimento.

Somente o Poder Judiciário detém a imparcialidade exigida para desvendar em que circunstâncias pode ser revelada a intimidade do indivíduo. Somente por ordem judicial é possível ultrapassar-se a barreira constitucional da privacidade para mensurar quando o valor privacidade deverá ceder em prol do interesse público.

A possibilidade de quebra do sigilo fiscal é assunto pacífico na doutrina e na jurisprudência nacionais há muito tempo. A discussão que se acalorou com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 105/2001 é aquela que se refere a quem está autorizado a realizar a quebra do sigilo.

A referida lei complementar alterou a redação dos arts. 197 e seguintes do Código Tributário Nacional, autorizando a quebra do sigilo fiscal por parte da Administração Pública, a mais interessada nas informações resultantes da quebra do sigilo, sem uma anterior autorização mediante ordem judicial, bastando a instauração regular de um processo ou procedimento administrativo. Como demonstra o julgado do Egrégio Superior de Justiça colacionado:

TRIBUTÁRIO – SIGILO BANCÁRIO – INSTAURAÇÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO COM BASE EM REGISTROS DA CPMF – LEGISLAÇÃO POSTERIOR APLICADA A FATOS PRETÉRITOS. 1. Doutrina e jurisprudência, sob a égide da CF 88, proclamavam ser o sigilo bancário corolário do princípio constitucional da privacidade (inciso XXXVI do art. 5º), com a possibilidade de quebra por autorização judicial, como previsto em lei (art. 38 da Lei 4.595/96). 2. Mudança de orientação, com o advento da LC 105/2001, que determinou a possibilidade de quebra do sigilo pela autoridade fiscal, independentemente de autorização do juiz, coadjuvada pela Lei 9.311/96,

que instituiu a CPMF, alterada pela Lei 10.174/2001, para possibilitar aplicação retroativa. 3. Afasta-se a tese do direito adquirido para, encarando a vedação antecedente como mera garantia e não princípio aplicar-se a regra do art. 144, § 1º, do CTN que pugna pela retroatividade da norma procedimental. 4. Recurso especial improvido. (REsp 691.601/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 08.11.2005, DJ 21.11.2005 p. 190)

Tendo em vista a natureza de garantia constitucional fundamental dada ao sigilo fiscal, não se pode aceitar a mera possibilidade de, sob o manto da supremacia do interesse público e do poder fiscalizatório do Estado, se permitir a quebra do sigilo fiscal sem que haja uma autorização por meio de uma ordem judicial. Nesse sentido, o acesso da Administração tributária aos dados fiscais dos contribuintes sem que haja a devida autorização do Poder Judiciário, como prega a Lei Complementar nº 105/2001, extravasa o dever de fiscalização estabelecido pelo art. 145, §1º da Carta Magna, aviltando a garantia fundamental do sigilo.

Desta forma entende o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, de acordo com o julgado que ora se colaciona:

RECURSO EM HABEAS CORPUS – CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, CONTRA O SISTEMA FINANCEIRO E DE LAVAGEM DE DINHEIRO – INVESTIGAÇÕES PRELIMINARES – QUEBRA DO SIGILO FISCAL DO INVESTIGADO – INEXISTÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL – REQUISIÇÃO FEITA PELO MEMBRO DO MINISTÉRIO PÚBLICO DIRETAMENTE À RECEITA FEDERAL – ILICITUDE DA PROVA – DESENTRANHAMENTO DOS AUTOS – TRANCAMENTO DO INQUÉRITO POLICIAL – IMPOSSIBILIDADE – EXISTÊNCIA DE OUTROS ELEMENTOS DE CONVICÇÃO NÃO CONTAMINADOS PELA PROVA ILÍCITA – DADO PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO. I. A requisição de cópias das declarações de imposto de renda do investigado, feita de forma unilateral pelo Ministério Público, se constitui em inequívoca quebra de seu sigilo fiscal, situação diversa daquela em que a autoridade fazendária, no exercício de suas atribuições, remete cópias de documentos ao parquet para a averiguação de possível ilícito penal.

II. A quebra do sigilo fiscal do investigado deve preceder da competente autorização judicial, pois atenta diretamente contra os direitos e garantias constitucionais da intimidade e da vida privada dos cidadãos. III. As prerrogativas institucionais dos membros do Ministério Público, no exercício de suas funções, não compreendem a possibilidade de requisição de documentos fiscais sigilosos diretamente junto ao Fisco. IV. Devem ser desentranhadas dos autos as provas obtidas por meio ilícito, bem como as que delas decorreram. V. Havendo outros elementos de convicção não afetados pela prova ilícita, o inquérito policial deve permanecer intacto, sendo impossível seu trancamento. VI. Dado parcial provimento ao recurso. (RHC 20.329/PR, Rel. Ministra JANE SILVA (DESEMBARGADORA CONVOCADA DO TJ/MG), QUINTA TURMA, julgado em 04.10.2007, DJ 22.10.2007 p. 312)

Frente ao atentado contra a garantia constitucional da inviolabilidade da intimidade, a qual engloba o sigilo fiscal, a Lei Complementar nº 105/2001 deve ser declarada inconstitucional, visto que possibilita à administração tributária a quebra do sigilo fiscal, sem uma precedente ordem judicial autorizativa.

Sendo assim, ainda que o objetivo fazendário de alcançar os sonegadores seja altamente meritório, nada justifica a quebra do sigilo fiscal, senão com o crivo do Poder Judiciário, visto que o sigilo fiscal encontra amparo na Carta Magna Pátria em seu art. 5º, X. Ademais, havendo a possibilidade, legalmente assegurada, de obtenção das informações desejadas pela administração tributária por meio do Poder Judiciário, não se tolera afronta, portanto, a direitos e garantias fundamentais, como a quebra do sigilo fiscal sem o aval do Poder Judiciário, já que este, é o único que detém a imparcialidade para realização de tal intento.

[2] GRINOVER, apud ROQUE, Maria José Oliveira Lima. **Sigilo Fiscal e Direito à Intimidade**. 1 ed. Curitiba: Juruá, 2003, p. 43. Ada Pellegrini. **Liberdades Públicas e Processo Penal**. São Paulo, 1976.

[3] MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 246.

[4] SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006, p.88.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ROQUE, Maria José Oliveira Lima. **Sigilo Bancário e Direito à Intimidade**. 1 ed. Curitiba: Juruá, 2003, p. 43.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2006.

Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/x/40/27/4027/>>

Acesso em: 13 de Março de 2008.