

PROCURADORIA DA DÍVIDA ATIVA

Parecer PGE/PG-5/MVCB nº 003/2018 – Marcus Vinicius Cardoso Barbosa

Processo administrativo nº. E-14/001.019793/2017
Sigilo Fiscal. Exceções. Artigo 198, Parágrafo 3º, Inciso II do
Código Tributário Nacional. Lei nº 12.527/11. Divulgação de
Informações Relativas à Dívida Ativa. Possibilidade.
Divulgação do Conteúdo de Processos Administrativos
Tributários. Impossibilidade.

I – RELATÓRIO

1. Trata-se de requerimento formulado por [nome do requerente suprimido] (“Requerente”), em nome do Jornal Valor Econômico, a essa d. Chefia, para fins de obtenção de “todos os processos tributários contra empresas do Grupo Manguinhos que tenham sido listadas na dívida ativa do Estado do Rio de Janeiro” (fl. 3), além de “detalhamento sobre os débitos tributários de empresas do Grupo Manguinhos listadas abaixo, que tenham sido lançadas na dívida ativa do Estado do Rio de Janeiro”, quais sejam (fl. 5):

- (i) REFINARIA DE PETRÓLEOS DE MANGUINHOS S.A. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL (inscrita no CNPJ sob o nº 33.412.081/0001-96);
- (ii) MANGUINHOS QUÍMICA S.A. (inscrita no CNPJ sob o nº 46.011.524/0001-89); e
- (iii) GASDIESEL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA. EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL (inscrita no CNPJ sob o nº 09.008.431/0003-30).

2. Diante deste requerimento, a i. Procuradora-Assistente do CEJUR Nathalie Carvalho Giordano Macedo solicitou a esta d. PG-05 (i) “o encaminhamento de todos os processos tributários contra as empresas do grupo Manguinhos que tenham sido inscritos em dívida ativa”; e (ii) o “detalhamento de todos os débitos tributários de empresas do grupo Manguinhos, listadas na fl. 05, que tenham disso listados na dívida ativa” (fl. 7).

II – OBJETO DA CONSULTA

3. Feito esse breve relato, cabe fixar as questões específicas que serão enfrentadas neste parecer. São elas:

- (i) Possibilidade de divulgação de detalhamentos de créditos tributários que tenham sido inscritos em dívida ativa; e
- (ii) Possibilidade de divulgação do conteúdo de processos administrativos tributários cujos créditos tenham sido inscritos em dívida ativa.

4. Essas são as duas questões que constituem o objeto da presente consulta e é sobre isso que passo a tratar a seguir. Para tanto, o parecer será dividido em quatro partes. A primeira tratará do sigilo fiscal no Brasil, abrangendo a evolução legislativa e jurisprudencial a respeito do tema. A segunda parte discorrerá sobre os aspectos da Lei nº 12.527/11 (Lei de Acesso à Informação) aplicáveis à situação aqui analisada, buscando-se pontuar de que modo o acesso à informação é compatibilizado com o dever de sigilo no ordenamento jurídico brasileiro. Na terceira parte, será, então, analisada a possibilidade de divulgação de detalhamentos de créditos tributários que tenham sido inscritos em dívida ativa e, na quarta parte, a possibilidade de divulgação do conteúdo de processos administrativos tributários cujos créditos tenham sido inscritos em dívida ativa.

III – O SIGILO FISCAL NO BRASIL: FUNDAMENTOS E EXCEÇÕES

5. O fornecimento de informações de modo geral e, especificamente, com base na Lei nº 12.527/11 (Lei de Acesso à Informação) é uma questão em constante relação com o tema do sigilo. Com efeito, transparência e sigilo são conceitos que, por sua própria natureza, se contrapõem e que no âmbito jurídico devem ser frequentemente compatibilizados, sobretudo na esfera da Administração Pública. Portanto, é necessário, para fins de análise da possibilidade de divulgação de informações a respeito de créditos tributários inscritos em dívida ativa, que se pontue, em um primeiro momento, o que se compreende por sigilo fiscal no direito brasileiro e como a jurisprudência vem se posicionando diante das discussões atinentes ao tema, para posteriormente verificar como o sigilo pode ser compatibilizado com o acesso à informação garantido por meio da Lei nº 12.527/11.

6. A CRFB não cuidou expressa e diretamente da proteção ao sigilo fiscal. Entretanto, de fato, previu, como direitos e garantias fundamentais, a proteção à intimidade, à vida privada, à honra e à imagem das pessoas (inciso X do artigo 5º da

CRFB), além do sigilo de correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas (inciso XII do artigo 5º da CRFB). Ao mesmo tempo, previu como fundamental o direito que todos têm em receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, coletivo ou geral, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado (inciso XXXIII do artigo 5º da CRFB).

7. O CTN foi quem cuidou de delimitar a noção de sigilo fiscal especificamente, desde a sua origem, em seu artigo 198. Referido dispositivo foi recepcionado pela CRFB e, mais tarde, alterado pela Lei Complementar nº 104 de 2001 para expressamente prever novas hipóteses que estariam excluídas do dever de sigilo, dentre elas “a divulgação de informações relativas a inscrições em dívida ativa”. Essa exceção ao sigilo fiscal está em perfeita consonância com os preceitos constitucionais que garantem a divulgação de dados de interesse público ou coletivo, vedando apenas aqueles que sejam imprescindíveis para a segurança da sociedade e do Estado, além daqueles que ferem diretamente a intimidade e a vida privada.

8. De plano, ressalta-se que a ponderação entre os princípios constitucionais de direito à informação pública e de direito à intimidade foi previamente realizada pelo legislador ao estabelecer que informações vinculadas a inscrições em dívida ativa constituiriam hipótese de exceção ao sigilo fiscal. O legislador brasileiro entendeu por bem ser possível a divulgação desse tipo de informação uma vez que ela está mais afeta ao interesse público do que ao interesse particular¹. Isso porque se trata de divulgação de dados pontuais relativos a dívidas que não foram pagas espontaneamente pelo contribuinte e que gozam de presunção de certeza e liquidez, visto que já foram inscritas em dívida ativa², já podendo o Fisco dar início a um procedimento público de cobrança forçada. Estamos falando de divulgação de uma informação relativa à violação do

¹ Confira-se a lição de Daniel Sarmento: “À primeira vista poderia causar estranheza a aceitação da possibilidade de restrição de direitos fundamentais sem expressa autorização constitucional. (...) Contudo, a possibilidade de restrições não autorizadas deriva da própria Constituição. Ela se origina do fato de que as constituições em geral – e a nossa não é exceção – hospedam com alguma frequência direitos e outros princípios que podem colidir em casos concretos, e, na maioria dos casos, o constituinte não fixa de antemão os critérios para solução destes conflitos. Esta circunstância torna muitas vezes necessário, em nome do postulado da unidade da Constituição, que, mesmo sem expresse permissivo constitucional, se consinta com o estabelecimento de restrições aos direitos fundamentais, visando possibilitar o seu convívio com outros bens de estatura constitucional. E é preferível que tais restrições sejam fixadas de antemão pelo legislador, do que se fique sempre a depender das ponderações casuísticas feitas em face das situações concretas pelo aplicador do Direito (...)” (SARMENTO, Daniel. *Colisões entre direitos fundamentais e interesses públicos*, *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro (PGE/RJ)*, edição comemorativa 50 anos, v. 03, 2006, p. 282-283).

² Art. 3º, Lei nº 6.830/80.

dever fundamental de pagar tributo³ por uma pessoa ou por um grupo de pessoas, o que é de interesse de todos os demais contribuintes, já que o ônus desse inadimplemento recairá, mesmo que indiretamente, sobre eles⁴ e⁵. E mais: estamos falando da divulgação de um ativo do Estado, isto é, de créditos que o Estado tem a

³ O dever de pagar tributo teve como sua origem o acordo entre pessoas para a criação do Estado, por meio do chamado Contrato Social. Em sendo a criação do Estado um projeto coletivo, o princípio da solidariedade se projeta com bastante força e é, inclusive, um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, como determina a CRFB em seu artigo 3º inciso I. Um dos vieses do princípio da solidariedade é a repartição igualitária dos custos dos direitos que serão garantidos e prestados pelo Estado. É nesse contexto em que se sustenta ser o dever de pagar tributo fundamental. Portanto, todos os membros da sociedade têm o dever de contribuir, na medida de sua capacidade econômica, para o sucesso deste projeto coletivo (o Estado), sendo o tributo a principal forma de perfectibilização desta contribuição.

Sobre esse tema, Ricardo Lobo Torres ensina que “o tributo se define como dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional.” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*, v. II, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 181).

Ademais, José Casalta Nabais, em síntese, sustenta que não há necessidade de uma cláusula constitucional explícita que estabeleça o pagamento de tributos como uma dever fundamental. Para o referido autor, basta que uma Constituição preveja em seu corpo uma “constituição fiscal”, ou se constitua efetivamente em um Estado Fiscal ou ainda traga um rol de direitos fundamentais cuja promoção, garantia e defesa, por certo, dependerá dos valores recolhidos pela via dos tributos (NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina. 2009, p. 63).

Por fim, Maurin Falcão discorre que “A vida em sociedade supõe a adesão a um contrato previamente estabelecido. Daí por que o indivíduo não poderia recorrer ao sigilo com o intuito de se furtar ao cumprimento do seu dever cívico de pagar tributo, segundo a sua capacidade contributiva. A repartição equânime do fardo tributário é um dever do Estado. Para isso, deve utilizar os meios disponibilizados pelo Estado de Direito. O equilíbrio social decorre desta repartição equânime e toda e qualquer distorção produzirá na mesma intensidade a ruptura no princípio do consentimento.” (FALCÃO, Maurin Almeida. O comportamento do contribuinte em face dos fundamentos políticos do tributo e a sua postura diante dos sigilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). *Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 509).

⁴ Ver, nesse sentido, SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Segredos bancário e fiscal relacionados com a administração tributária e o Ministério Público. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). *Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 24-25: “(...) Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, que permite a transferência direta do sigilo bancário para a Administração Tributária, traz, entre nós, a clara percepção de que os verdadeiros inimigos e concorrentes desleais dos contribuintes são aqueles que, com a hipócrita sacralização do direito à vida privada, e, apostando, assim, nas amarras e na ineficiência do Fisco, conseguem se evadir de suas obrigações tributárias, principais e acessórias, forçando o Estado, que não pode prescindir da arrecadação que lhe é necessária, a tributar, cada vez mais, os que pagam os tributos honestamente, o que vai de encontro à razoabilidade da tributação, proporcionadora da liberdade, justamente aquilo que o Estado fiscal visa a assegurar.”

⁵ “O sigilo fiscal que protege a vida particular do contribuinte é a contrapartida da regularidade de seus deveres tributários, pois, na medida em que deixa de cumpri-los, tornando-se inadimplente, justifica-se a publicidade deste estado econômico.” (SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A natureza do sigilo da função da autoridade administrativa e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). *Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 266).

receber – o que, definitivamente, é de interesse de toda a coletividade conhecer. Essas informações se referem a um crédito público e não eminentemente privado. Portanto, o direito de saber quem são os devedores do fisco é de todos os cidadãos, os quais têm interesse na cobrança adequada dos tributos devidos ao erário para que o Estado possa prestar os serviços públicos de forma efetiva e adequada.

9. Finalmente, cumpre deixar bem claro que essa opção legislativa de excepcionar as informações relativas a inscrições em dívida ativa daquelas que estão acobertadas pelo sigilo fiscal é constitucional. Como é cediço, os direitos fundamentais não são absolutos, admitindo-se eventuais restrições para proteção de outros interesses constitucionais⁶ e ⁷. Para tal, é necessário que o princípio da proporcionalidade seja atendido e o núcleo essencial do direito fundamental restringido seja preservado⁸, o que ocorreu no presente caso. A norma constante no inciso III do §3º do artigo 198 do CTN, que restringe o direito à intimidade e à vida privada para prevalência do direito à informação e da publicidade, é materialmente

⁶ STF, Mandado de Segurança nº 23.452/RJ, Rel. Min. Celso de Mello, Plenário, julgado em: 16.09.1999, publicado em: 12.05.2000: “ (...) **OS DIREITOS E GARANTIAS INDIVIDUAIS NÃO TÊM CARÁTER ABSOLUTO**. Não há, no sistema constitucional brasileiro, direitos ou garantias que se revistam de caráter absoluto, mesmo porque *razões de relevante interesse público ou exigências derivadas do princípio de convivência das liberdades legitimam, ainda que excepcionalmente, a adoção, por parte dos órgãos estatais, de medidas restritivas das prerrogativas individuais ou coletivas*, desde que respeitadas os termos estabelecidos pela própria Constituição. (...)”. (grifos adicionados)

STF, Recurso Extraordinário nº 601.314-SP, Rel. Min. Edson Fachin, Plenário, julgado em: 24.02.2016, publicado em: 16.09.2016, trecho do voto do Min. Roberto Barroso: “Não tenho dúvidas que o direito à intimidade e à proteção da vida privada dos indivíduos são direitos fundamentais de extrema relevância, já que se ligam diretamente aos valores da liberdade e da dignidade humana, pilares de qualquer Estado que se pretenda Democrático e de Direito. Todavia, *considero que a oposição de sigilo bancário à Administração Tributária não tem relação direta com tais garantias constitucionais. Ou, ainda que tenha, não estão no seu núcleo essencial* a ponto de apresentarem a eficácia jurídica de regra, como pretendem os defensores de uma concepção quase absoluta de sigilo bancário. Em outros termos, o que se quer dizer com isso é algo absolutamente trivial em matéria de direito constitucional: *os direitos fundamentais, aí incluídos a intimidade e a vida privada, podem sofrer restrições e o grau aceitável de compressão desses direitos varia também de acordo com circunstâncias e os demais direitos em jogo, sem que isso, prima facie, possa ser considerada uma violação à Constituição. Sendo assim, somente através de uma análise à luz do caso concreto será possível definir se a restrição promovida a um determinado direito fundamental respeitou ou não o princípio da proporcionalidade*, postulado que irá conduzir o processo de decisão.”. (grifos adicionados)

⁷ Daniel Sarmento discorre que “Na nossa opinião, a recusa à possibilidade de qualquer ponderação entre direitos fundamentais e interesses coletivos não parecer conciliar-se com a premissa antropológica personalista, subjacente às constituições sociais. O personalismo, como já se destacou acima, não concebe o indivíduo como uma ilha, mas como ser social, cuja personalidade é composta também por uma relevante dimensão coletiva. (...) Assim, parece-nos constitucionalmente possível a restrição de direitos fundamentais com base no interesse público.” (SARMENTO, Daniel. Colisões entre direitos fundamentais e interesses públicos, *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro (PGE/RJ)*, edição comemorativa 50 anos, v. 03, 2006, p. 277).

⁸ STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.135-DF, Rel. Min. Roberto Barroso, Plenário, julgado em: 09.11.2016, publicado em: 14.11.2016.

constitucional porque não atinge o núcleo essencial dos direitos à intimidade e à vida privada e atende ao princípio da proporcionalidade.

10. Primeiramente, a restrição aos direitos à intimidade e à vida privada não têm o seu núcleo essencial violado pela norma que autoriza a divulgação de informações relativas a inscrições em dívida ativa. Isso porque o núcleo essencial desses direitos fundamentais não é a sua esfera patrimonial, mas sim a sua esfera eminentemente personalíssima, relacionada a opções existenciais que traduzem a individualidade de cada pessoa e suas relações privadas. *In casu*, o que será divulgado são informações pontuais sobre as inscrições em dívida ativa, dissociadas de um contexto contábil-fiscal mais amplo, as quais não serão capazes de expor a vida privada, os negócios ou a situação financeira da pessoa. Inclusive, o STF já decidiu no sentido de essa esfera patrimonial do direito à intimidade poder ser afastada no caso concreto por estar em direto conflito com outros princípios constitucionais, justamente por esta não constar em seu núcleo essencial⁹.

11. Ademais, a norma que restringe os direitos à intimidade e à vida privada para fins de fazer prevalecer o direito fundamental à informação no caso em análise é proporcional na medida em que atende as três dimensões do princípio da proporcionalidade – adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito¹⁰.

12. Em relação à *adequação* da medida, é preciso verificar se a divulgação de informações relacionadas a inscrições em dívida ativa é meio idôneo para alcançar os fins pretendidos, ou seja, se essa restrição à intimidade e à vida privada é apta a garantir a devida informação aos demais contribuintes, aumentando a transparência das atividades fiscalizatória e arrecadatória do Estado, que deve adequadamente buscar o adimplemento fiscal de todos, garantindo uma eficaz cobrança dos tributos devidos à Fazenda Pública, o que é interesse de toda a sociedade.

13. Nesse sentido, tem-se que essa medida é apta a promover a finalidade de conferir maior publicidade ao descumprimento de obrigações tributárias, informando a sociedade interessada sobre quais são os contribuintes que não honram com o seu dever fundamental de pagar tributos. É, portanto, plenamente adequada às novas finalidades de efetivamente informar a população para que esta possa fiscalizar a atividade arrecadatória estatal, estimulando o cumprimento voluntário do dever fundamental de pagar tributos, incrementando a arrecadação do erário, dificultando a vida dos devedores contumazes, que extraem vantagens competitivas indevidas da prática de não honrar com suas obrigações fiscais, e promovendo a justiça fiscal.

⁹ Cf. trecho do voto do Min. Roberto Barroso na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.859/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, Plenário, julgado em: 24.02.2016, publicado em: 21.10.2016: “De todo modo, ainda que se considere o sigilo fiscal como uma decorrência do art. 5º, X, da CF/88 e, portanto, merecedor de algum nível de proteção constitucional, é preciso reconhecer que se trata de uma dimensão eminentemente patrimonial desse direito, que, além de não ser absoluto, comporta um nível ainda maior de compressão. Assim, em um juízo de ponderação racional com o dever fundamental de pagar tributos e com o princípio da isonomia, materializado na esfera fiscal em um dever de todos os contribuintes de contribuírem de forma equânime para o financiamento do Estado, tal direito pode e deve ceder.”

¹⁰ BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 235 e 361-362.

14. No que se refere à *necessidade* da medida, não vislumbramos outro meio igualmente idôneo e menos gravoso para atingir as finalidades de: aumentar a publicidade ao descumprimento do dever fundamental de pagar tributo; intensificar a transparência da atividade administrativa e arrecadatória do Estado, possibilitando o controle da própria população; estimular a adimplência voluntária; desestimular a atuação dos devedores contumazes; e promover a igualdade entre os contribuintes, esta amparada pelo princípio da capacidade contributiva. A divulgação de informações relativas a inscrições em dívida ativa é meio bastante eficiente para atingir as finalidades supramencionadas.

15. Contudo, para se aferir se há meio alternativo dotado de igual eficiência e menor onerosidade – como talvez a imposição de o acesso às referidas informações ser precedido de autorização judicial –, é necessário verificar um grande número de variáveis, o que impõe uma análise de custo-benefício, desbordando do subprincípio da *necessidade*. Nessa hipótese, é necessário passar para a análise do último subprincípio da proporcionalidade, a proporcionalidade em sentido estrito¹¹. Cabe deixar claro que, se não for possível identificar um meio menos oneroso do que o proposto considerando todos os pontos de vista, a escolha do legislador democrático deve prevalecer, aplicando-se o princípio da presunção de constitucionalidade das leis¹². Não será possível interpretar o dispositivo normativo de forma a tornar nula a opção legislativa.

16. Por último, no que tange à *proporcionalidade em sentido estrito*, tem-se que a divulgação de informações relativas a inscrições em dívida ativa é medida proporcional, visto que a restrição a certos direitos fundamentais é compensada pela promoção de outros. Ao fim e ao cabo, mesmo com essa restrição, a relação custo-benefício é positiva. Em relação aos custos da medida, como já se consignou acima, ela não produz significativa restrição ao direito à intimidade, mas apenas afeta o plano patrimonial desse direito e, ainda assim, de forma bastante pontual e dissociada do contexto econômico-financeiro maior em que está inserido o contribuinte. Já os benefícios que podem ser apontados são: (i) promoção da isonomia tributária e da justiça fiscal (artigo 150, II da CRFB); (ii) realização dos princípios constitucionais da publicidade, do controle e da eficiência na atividade arrecadatória do fisco (artigo 37 da CRFB); e (iii) o descongestionamento do Poder Judiciário, em benefício da realização do princípio da razoável duração do processo (artigo 5º, LXXVIII da CRFB).

17. Em *primeiro lugar*, a divulgação das informações relativas a inscrições em dívida ativa funciona como um estímulo à adimplência voluntária, que nada mais é do que o atendimento ao dever fundamental de pagar tributos, viabilizando a promoção da isonomia tributária e da justiça fiscal. A medida faz com que os maus

¹¹ PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais*: uma contribuição ao estudo das restrições aos direitos fundamentais na perspectiva da teoria dos princípios. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 343.

¹² PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais*: uma contribuição ao estudo das restrições aos direitos fundamentais na perspectiva da teoria dos princípios. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 342.

pagadores sejam conhecidos pelos demais interessados que honram com seus deveres fiscais, impedindo que tenham uma vantagem competitiva em relação àqueles que pagam os seus tributos em dia. Em *segundo lugar*, com a divulgação dessas informações de interesse público que representam ativos públicos que o Estado tem a receber, não só os contribuintes passam a poder fiscalizar a atuação da administração pública na efetiva cobrança de seus créditos, o que promove o princípio constitucional da publicidade e da transparência na administração pública, como também o Estado passa a aumentar a sua arrecadação, promovendo o princípio da eficiência na cobrança dos tributos. Finalmente, em *terceiro lugar*, permitir a divulgação dessas informações de interesse público pela via administrativa, isto é, sem exigir autorização judicial para tal, é medida mais célere e significa não onerar o Poder Judiciário, o qual já está sobrecarregado de processos, com mais essa questão, de forma a não prejudicar ainda mais a qualidade e a efetividade da prestação jurisdicional.

18. Por tudo, sopesando-se os benefícios com os custos dessa medida, parece-nos evidente que os ganhos suplantam as restrições, atendendo-se, também, ao princípio da proporcionalidade em sentido estrito.

19. Desse modo, tem-se que, ainda que se considere que a CRFB/88, por meio da interpretação de seu inciso X do artigo 5º, conferiu algum nível de proteção constitucional ao sigilo fiscal, é preciso reconhecer que ele é uma expressão patrimonial do direito fundamental à intimidade e à vida privada, além de não ser absoluto. Portanto, em um juízo de ponderação com o direito à informação, com o princípio da publicidade, com o dever fundamental de pagar tributos e com o princípio da isonomia, materializado na esfera fiscal em um dever de todos os indivíduos contribuírem para o financiamento do Estado, na medida de sua capacidade contributiva, o direito ao sigilo fiscal não só pode como deve ceder – o que é plenamente constitucional.

20. Assim, a norma contida no inciso III do §3º do artigo 198 do CTN é materialmente constitucional à luz da concepção constitucional contemporânea de sigilo.

21. Os limites do conceito do que constitui informação sigilosa também evoluiu no âmbito da jurisprudência do STF. Inicialmente, a Corte adotava uma posição mais restritiva e rígida sobre o tipo e para quem a informação poderia ser divulgada, além de subordinar a divulgação de várias delas a prévia autorização judicial. Acolhia, assim, um conceito elástico de sigilo, priorizando o princípio da privacidade em detrimento do da publicidade e do direito à informação em um juízo de ponderação.

22. Nesse momento pretérito, decidiu-se, por exemplo, que a quebra do sigilo bancário deveria necessariamente ser precedida de autorização judicial ou de decisão da Comissão Parlamentar de Inquérito¹³, além de adequadamente

¹³ Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 243.157/MS, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, julgado em: **06.11.2007**; publicado em: 01.02.2008: “1. RECURSO. Extraordinário. Inadmissibilidade. Instituições Financeiras. Sigilo bancário. Quebra. Requisição. Necessidade de autorização judicial ou decisão de Comissão Parlamentar de Inquérito, ambas devidamente fundamentadas. Jurisprudência assentada. Ausência de razões novas. Decisão mantida. Agravo regimental improvido. Nega-se provimento a agravo regimental tendente a impugnar, sem razões novas, decisão fundada em jurisprudência assente na Corte. 2. RECURSO. Agravo. Regimental. Jurisprudência assentada sobre a matéria. Caráter meramente abusivo. Litigância de má-fé. Imposição de multa. Aplicação do art. 557, § 2º, cc. arts. 14, II e III, e 17, VII, do CPC. Quando abusiva a interposição de agravo, manifestamente inadmissível ou infundado, deve o Tribunal condenar a agravante a pagar multa ao agravado.”;

fundamentada¹⁴. Admitia-se a quebra do sigilo, sempre mediante decisão judicial, apenas para fins de investigação criminal ou para instrução processual penal, não

¹⁴ Mandado de Segurança nº 24.817/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Plenário, julgado em: **03.02.2005**, publicado em: 06.11.2009: “COMISSÃO PARLAMENTAR DE INQUÉRITO - PODERES DE INVESTIGAÇÃO (CF, ART. 58, § 3º) - LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS - LEGITIMIDADE DO CONTROLE JURISDICIONAL - POSSIBILIDADE DE A CPI ORDENAR, POR AUTORIDADE PRÓPRIA, A QUEBRA DOS SIGILOS BANCÁRIO, FISCAL E TELEFÔNICO - NECESSIDADE DE FUNDAMENTAÇÃO DO ATO DELIBERATIVO - QUEBRA DE SIGILO ADEQUADAMENTE FUNDAMENTADA - VALIDADE - MANDADO DE SEGURANÇA INDEFERIDO. A QUEBRA DO SIGILO CONSTITUI PODER INERENTE À COMPETÊNCIA INVESTIGATÓRIA DAS COMISSÕES PARLAMENTARES DE INQUÉRITO. - A quebra do sigilo fiscal, bancário e telefônico de qualquer pessoa sujeita a investigação legislativa pode ser legitimamente decretada pela Comissão Parlamentar de Inquérito, desde que esse órgão estatal o faça mediante deliberação adequadamente fundamentada e na qual indique a necessidade objetiva da adoção dessa medida extraordinária. Precedentes. - O sigilo bancário, o sigilo fiscal e o sigilo telefônico (sigilo este que incide sobre os dados/registros telefônicos e que não se identifica com a inviolabilidade das comunicações telefônicas) - ainda que representem projeções específicas do direito à intimidade, fundado no art. 5º, X, da Carta Política - não se revelam oponíveis, em nosso sistema jurídico, às Comissões Parlamentares de Inquérito, eis que o ato que lhes decreta a quebra traduz natural derivação dos poderes de investigação que foram conferidos, pela própria Constituição da República, aos órgãos de investigação parlamentar. As Comissões Parlamentares de Inquérito, no entanto, para decretar, legitimamente, por autoridade própria, a quebra do sigilo bancário, do sigilo fiscal e/ou do sigilo telefônico, relativamente a pessoas por elas investigadas, devem demonstrar, a partir de meros indícios, a existência concreta de causa provável que legitime a medida excepcional (ruptura da esfera de intimidade de quem se acha sob investigação), justificando a necessidade de sua efetivação no procedimento de ampla investigação dos fatos determinados que deram causa à instauração do inquérito parlamentar, sem prejuízo de ulterior controle jurisdicional dos atos em referência (CF, art. 5º, XXXV). As deliberações de qualquer Comissão Parlamentar de Inquérito, à semelhança do que também ocorre com as decisões judiciais, quando destituídas de motivação, mostram-se irritas e despojadas de eficácia jurídica, pois nenhuma medida restritiva de direitos pode ser adotada pelo Poder Público, sem que o ato que a decreta seja adequadamente fundamentado pela autoridade estatal (...)”.

Mandado de Segurança nº 23.851/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Plenário, julgado em: **26.09.2001**, publicado em: 21.06.2002: “COMISSÃO PARLAMENTAR DE INQUÉRITO - QUEBRA DE SIGILO - AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO CONCRETA DE CAUSA PROVÁVEL - NULIDADE DA DELIBERAÇÃO PARLAMENTAR - MANDADO DE SEGURANÇA CONCEDIDO. A QUEBRA DE SIGILO NÃO PODE SER UTILIZADA COMO INSTRUMENTO DE DEVASSA INDISCRIMINADA, SOB PENA DE OFENSA À GARANTIA CONSTITUCIONAL DA INTIMIDADE. - A quebra de sigilo, para legitimar-se em face do sistema jurídico-constitucional brasileiro, necessita apoiar-se em decisão revestida de fundamentação adequada, que encontre apoio concreto em suporte fático idôneo, sob pena de invalidade do ato estatal que a decreta. A ruptura da esfera de intimidade de qualquer pessoa - quando ausente a hipótese configuradora de causa provável - revela-se incompatível com o modelo consagrado na Constituição da República, pois a quebra de sigilo não pode ser manipulada, de modo arbitrário, pelo Poder Público ou por seus agentes. Não fosse assim, a quebra de sigilo converter-se-ia, ilegitimamente, em instrumento de busca generalizada, que daria, ao Estado - não obstante a ausência de quaisquer indícios concretos - o poder de vasculhar registros sigilosos alheios, em ordem a viabilizar, mediante a ilícita utilização do procedimento de devassa indiscriminada (que nem mesmo o Judiciário pode ordenar), o acesso a dado supostamente impregnado de relevo jurídico-probatório, em função dos elementos informativos que viessem a ser eventualmente descobertos. A FUNDAMENTAÇÃO DA QUEBRA DE SIGILO HÁ DE SER CONTEMPORÂNEA À PRÓPRIA DELIBERAÇÃO LEGISLATIVA QUE A DECRETA. - A exigência de motivação - que há de ser contemporânea ao ato da Comissão Parlamentar de Inquérito que ordena a quebra de sigilo - qualifica-se como pressuposto de validade jurídica da própria deliberação emanada desse órgão de investigação legislativa, não podendo ser por este suprida, em momento ulterior, quando da prestação de informações em sede mandamental. Precedentes.”.

permitindo, por exemplo, que a Receita Federal¹⁵, para acessar dados dos contribuintes, o Ministério Público¹⁶ ou o Tribunal de Contas da União¹⁷ afastassem diretamente o sigilo. Por fim, pode-se destacar que o STF tampouco consentia que a autoridade policial transferisse para a Receita Federal as informações que obteve por meio de quebra de sigilo bancário¹⁸.

23. Esse entendimento, contudo, começou a ceder para um posicionamento que confere maior destaque ao direito fundamental à informação

¹⁵ Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Plenário, julgado em: **15.12.2010**, publicado em: 10.05.2011: “SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal. SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte.”

¹⁶ Recurso Extraordinário nº 215.301/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em: **13.04.1999**, publicado em: 28.05.1999: “CONSTITUCIONAL. MINISTÉRIO PÚBLICO. SIGILO BANCÁRIO: QUEBRA. C.F., art. 129, VIII. I. - A norma inscrita no inc. VIII, do art. 129, da C.F., não autoriza ao Ministério Público, sem a interferência da autoridade judiciária, quebrar o sigilo bancário de alguém. Se se tem presente que o sigilo bancário é espécie de direito à privacidade, que a C.F. consagra, art. 5º, X, somente autorização expressa da Constituição legitimaria o Ministério Público a promover, diretamente e sem a intervenção da autoridade judiciária, a quebra do sigilo bancário de qualquer pessoa. II. - R.E. não conhecido.”

¹⁷ Mandado de Segurança nº 22.801/DF, Rel. Min. Menezes Direito, Plenário, julgado em: **17.12.2007**, publicado em: 14.03.2008: “Mandado de Segurança. Tribunal de Contas da União. Banco Central do Brasil. Operações financeiras. Sigilo. 1. A Lei Complementar nº 105, de 10/1/01, não conferiu ao Tribunal de Contas da União poderes para determinar a quebra do sigilo bancário de dados constantes do Banco Central do Brasil. O legislador conferiu esses poderes ao Poder Judiciário (art. 3º), ao Poder Legislativo Federal (art. 4º), bem como às Comissões Parlamentares de Inquérito, após prévia aprovação do pedido pelo Plenário da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do plenário de suas respectivas comissões parlamentares de inquérito (§§ 1º e 2º do art. 4º). 2. Embora as atividades do TCU, por sua natureza, verificação de contas e até mesmo o julgamento das contas das pessoas enumeradas no artigo 71, II, da Constituição Federal, justifiquem a eventual quebra de sigilo, não houve essa determinação na lei específica que tratou do tema, não cabendo a interpretação extensiva, mormente porque há princípio constitucional que protege a intimidade e a vida privada, art. 5º, X, da Constituição Federal, no qual está inserida a garantia ao sigilo bancário. 3. Ordem concedida para afastar as determinações do acórdão nº 72/96 - TCU - 2ª Câmara (fl. 31), bem como as penalidades impostas ao impetrante no Acórdão nº 54/97 - TCU - Plenário.”

¹⁸ Agravo Regimental no Inquérito nº 2.593/DF, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Plenário, julgado em: **09.12.2010**, publicado em: 15.02.2011: “PENAL E PROCESSUAL PENAL. INQUÉRITO. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. COMPARTILHAMENTO DAS INFORMAÇÕES COM A RECEITA FEDERAL. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - Não é cabível, em sede de inquérito, encaminhar à Receita Federal informações bancárias obtidas por meio de requisição judicial quando o delito investigado for de natureza diversa daquele apurado pelo fisco. II - Ademais, a autoridade fiscal, em sede de procedimento administrativo, pode utilizar-se da faculdade inculpada no art. 6º da LC 105/2001, do que resulta desnecessário o compartilhamento in casu. III - Agravo regimental desprovido.”

e ao princípio da publicidade e transparência¹⁹, estreitando o conceito de sigilo e ampliando não só o rol de informações que podem ser divulgadas, como também as hipóteses em que a autorização judicial é prescindível.

24. A mudança de rumo na jurisprudência do Supremo é constatada a partir de diversos e recentes precedentes que caminham nesse mesmo sentido. Dentre os que julgamos mais relevantes, vale mencionar que, em 2015, o STF decidiu ser possível a divulgação do valor dos vencimentos e vantagens pecuniárias de servidores públicos, inclusive com a indicação de seus respectivos nomes, em sítios eletrônicos mantidos pela Administração Pública²⁰. Nesse mesmo ano, a Primeira Turma do STF entendeu que uma nova hipótese estaria excepcionada do manto do sigilo bancário e fiscal. Acordou-se que o Tribunal de Contas da União poderia ter acesso direto às operações financeiras do BNDES e do BNDESPAR com terceiros (*in casu*, JBS/Friboi), tendo em vistas que esses dados dessas pessoas em específico não estariam acobertados pelo sigilo bancário e empresarial, por envolverem recursos públicos²¹.

25. Ademais, o STF, em sede de ação direta de inconstitucionalidade no ano de 2016²², fixou ser constitucional a norma que impõe o dever das instituições financeiras em informar à administração tributária todas as operações financeiras realizadas pelos seus usuários, traduzindo-se em um efetivo e significativo mecanismo de combate à sonegação fiscal, indo ao encontro dos padrões internacionais de transparência e de troca de informações bancárias com o fito de coibir práticas criminosas e descumprimento de normas tributárias.

26. Também em 2016, o plenário do STF decidiu, atribuindo efeitos de repercussão geral à matéria, que a norma que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informações pela Administração Tributária às instituições financeiras não ofende o sigilo bancário e, conseqüentemente, não viola a Constituição²³.

¹⁹ “A transparência, como princípio formal que permeia os princípios possuidores de conteúdo, sejam os vinculados à justiça, sejam os ligados à segurança jurídica, exerce também papel legitimador. Orienta a positivação das normas jurídicas segundo as ideias de clareza, abertura e simplicidade. (...) O dever de transparência incumbe ao Estado e à Sociedade. A sociedade deve agir de tal forma transparente, que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva. O Estado, por seu turno, deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas, contribuições e empréstimos, como na feitura do orçamento e no controle da sua execução.” (TORRES, Ricardo Lobo. Sigilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). *Sigilos bancário e fiscal*: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 148).

²⁰ Recurso Extraordinário com Agravo nº 652.777/SP, Rel. Min. Teori Zavascki, Plenário, julgado em: **23.04.2015**, publicado em: 01.07.2015.

²¹ Mandado de Segurança nº 33.340/DF, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em: **26.05.2015**, publicado em: 03.08.2015.

²² Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.859/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, Plenário, julgado em: **24.02.2016**, publicado em: 21.10.2016.

²³ Recurso Extraordinário nº 601.314/SP, Rel. Min. Edson Fachin, Plenário, julgado em: **24.02.2016**, publicado em: 16.09.2016.

27. Diante de todo o exposto, é possível constatar que o STF alterou o seu entendimento quanto à abrangência do que deve ser mantido sob sigilo e do que não só pode como deve ser divulgado para a sociedade em geral²⁴. Essa mudança de rumo na jurisprudência do Supremo a respeito do alcance da norma constitucional de sigilo²⁵ nada mais é se não uma mutação constitucional²⁶ que restringiu o espaço sobre o que é considerado como informação sigilosa.

28. Há que se considerar, ainda, as alterações legislativas que vêm transformando o conceito do que deve ser entendido como sigiloso, estreitando de certa forma o espaço de sigilo em prol do direito à informação. O direito à informação e a publicidade constituem valores estão assegurados pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (“*CRFB*”): a proteção às informações sigilosas consta nos incisos X e XII do artigo 5º e o direito fundamental à informação e o princípio da publicidade podem ser extraídos do inciso XXXIII do artigo 5º e do *caput* do artigo 37.

29. Primeiramente, cabe destacar a Lei nº 8.429/92, Lei de Improbidade Administrativa, que, em seu artigo 13, expressamente condiciona a posse e o exercício de agente público à apresentação de declaração dos bens e valores que

²⁴ Especificamente sobre o atual conceito constitucional de sigilo, vale transcrever breve trecho do voto proferido pelo Ministro Roberto Barroso que acompanhou integralmente a posição vencedora do Relator Ministro Dias Toffoli, por ocasião do julgamento da ADI nº 2.859/DF julgada em: 24.02.2016 e publicada em: 21.10.2016: “3. ***O pagamento de tributos é um dever fundamental***, lastreado (i) na feição fiscal assumida pelo Estado contemporâneo, (ii) no elenco de direitos fundamentais que pressupõem para a sua concretização o necessário financiamento, (iii) na capacidade contributiva e (iv) na isonomia tributária. 4. Os direitos à intimidade e à proteção da vida privada dos indivíduos, conforme se entende nas principais democracias do mundo, não guardam relação direta com o fornecimento de informações fiscais à Administração Tributária. Ainda que assim não fosse, ***o sigilo das referidas informações financeiras não se encontra no núcleo essencial do direito à intimidade, sendo, portanto, passível de restrição razoável pelo legislador com o objetivo de compatibilizá-lo com outros valores fundamentais do Estado Fiscal.***” (grifos adicionados)

²⁵ Essa conclusão, inclusive, vai ao encontro da tendência internacional. Na perspectiva internacional, os sigilos fiscal e bancário têm sido combatidos, especialmente após a crise financeira de 2008, caminhando-se para uma lógica de maior transparência e cooperação internacional mediante a celebração de acordos multilaterais de trocas automáticas de informações recíprocas entre os países. A título de exemplo, pode-se citar a assinatura do Brasil, em 2011, à Convenção Modelo Multilateral da OCDE/Conselho da Europa sobre Assistência Administrativa sobre Assuntos Tributários, na parte relativa à troca de informações; a assinatura do Brasil, em 2012, a uma Convenção sobre Troca de Informações em Matéria Tributária com o Reino Unido, Uruguai e Ilhas Bermudas; a publicação do Decreto nº 8.003, o qual promulgou, entre os governos brasileiro e americano, o Acordo para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos, que fora assinado em 2007, etc.

²⁶ “Ocorre que, por vezes, em virtude de uma evolução na situação de fato sobre a qual incide a norma, ou ainda por força de uma nova visão jurídica que passa a predominar na sociedade, a Constituição muda, sem que as suas palavras hajam sofrido modificação alguma. O texto é o mesmo, mas o sentido que lhe é atribuído é outro. Como a norma não se confunde com o texto, repare-se, aí, uma mudança da norma, mantido o texto. Quando isso ocorre no âmbito constitucional, fala-se em mutação constitucional.” (MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 11ª ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 132).

compõe o seu patrimônio privado, incluindo bens móveis, imóveis, semoventes, dinheiro, títulos, ações etc. localizados no Brasil ou no exterior, inclusive de seus dependentes econômicos. Essas informações devem ser atualizadas anualmente e retratar a exata realidade, sob pena de demissão além de eventuais outras sanções cabíveis. Essa obrigatoriedade vem amparada nos princípios constitucionais da publicidade e da moralidade da administração pública (artigo 37, *caput* da CRFB). A lógica é justamente a da transparência, para facilitar a fiscalização daqueles que servem a população.

30. Ademais, em 2001, foi editada a Lei Complementar nº 104, que alterou alguns dispositivos do Código Tributário Nacional (“CTN”), dentre eles, aquele que trata do sigilo fiscal, de forma a ampliar o rol das exceções ao referido sigilo. Ou seja: restringiu-se o campo das informações que devem ser mantidas em sigilo para expressamente permitir, notadamente, a divulgação de informações relativas a representações para fins penais, inscrições em dívida ativa e parcelamento ou moratória (§3º do artigo 198 do CTN). A *ratio* dessa alteração legislativa é que esse tipo de informação seria de maior interesse público do que privado, não havendo óbice à sua divulgação.

31. Neste mesmo ano, editou-se a Lei Complementar nº 105, que dispôs sobre o sigilo das operações de instituições financeiras. Dentre as novas normas inseridas em nosso ordenamento jurídico, destacam-se (i) a que permitiu a transferência direta de informações pelas instituições financeiras à Administração Tributária da União referentes a operações financeiras efetuadas pelos seus usuários (artigo 5º da Lei Complementar nº 105/2001); (ii) a que estabeleceu o acesso direto da Advocacia Geral da União às informações e os documentos mantidos pelas instituições financeiras necessários à defesa da União nas ações em que esta seja parte (§3º do artigo 3º da Lei Complementar nº 105/2001); e (iii) a que permitiu que as autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios pudessem examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houvesse processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente (artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001).

32. Cabe ressaltar, também, que a Lei nº 12.527 editada em 2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação, exerceu um papel central e fundamental nessa evolução legislativa, ratificando essa mudança de paradigma. Por sua relevância para a análise das questões aqui formuladas, a Lei nº 12.527/11 será objeto de estudo de modo destacado, buscando-se pontuar como o acesso à informação pode ser compatibilizado com a atual concepção de sigilo.

III – A LEI Nº 12.527/11 E A COMPATIBILIZAÇÃO DO ACESSO À INFORMAÇÃO COM O SIGILO

33. A Lei nº 12.527/11 teve sua origem na apresentação e discussão do Projeto de Lei nº 219/03, motivado expressamente por “uma tendência crescente para que os estados modernos busquem o estabelecimento de leis que garantam ao cidadão o pleno conhecimento das ações do governo, da estrutura, missão e objetivos de seus órgãos, e sobre qual é o resultado final da equação representativa da aplicação de recursos públicos em confronto com os benefícios reais advindos à comunidade”, conforme consta de sua justificativa.

34. Com efeito, a Lei nº 12.527/11, ao regular o acesso à informação, tem como um de seus objetivos a efetivação da transparência fiscal,²⁷ que encontra relação com a publicidade dos atos relativos à arrecadação fiscal, bem como dos mecanismos para sua operacionalização. O dever de informação é corolário do Estado Democrático de Direito, no qual o acesso às informações que envolvem interesses individuais e coletivos junto à administração pública viabiliza o controle social que permeia a relação entre administrado e Poder Público.²⁸

35. Encontram-se sujeitos ao regime previsto pela Lei nº 12.527/11, por força do parágrafo único de seu art. 1º, os órgãos públicos integrantes da administração direta dos Poderes Executivo, Legislativo, incluindo as Cortes de Contas, e Judiciário e do Ministério Público, bem como as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

36. O artigo 3º da Lei corrobora o *status* de direito fundamental do direito de acesso à informação, estabelecendo como uma das diretrizes a serem seguidas que a publicidade deve ser considerada como preceito geral e, o sigilo, como exceção (inciso I), e que deve ser haver o desenvolvimento do controle social da administração pública (inciso V).

²⁷ “A transparência fiscal é um princípio constitucional implícito. Sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade”. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 125.

²⁸ “A Lei de acesso à informação (...) tem, entre outros, por principais objetivos: (i) publicidade é o mandamento, e o sigilo é a exceção; (ii) controle social da administração pública; (iii) divulgação independentemente de solicitação; (iv) desenvolvimento da cultura da transparência; e (v) utilização das tecnologias da informação e da comunicação”. SARLET, Ingo Wolfgang; MOLINARO, Carlos Alberto. O direito à informação na ordem constitucional brasileira: breves apontamentos. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARTOS, José Antônio Montilla; RUARO, Regina Linden (coord.). *Acesso à informação como direito fundamental e dever estatal*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 20/21.

37. O Decreto Federal nº 7.724 de 2012, que regulamenta a Lei de Acesso à Informação, determina, em seu artigo 7º, que é dever dos órgãos e entidades promover, independente de requerimento, a divulgação de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas em seus sítios na internet.

38. Contudo, e como já destacado anteriormente, tanto o direito à informação pública quanto o direito à intimidade, à privacidade e ao sigilo de dados encontram respaldo constitucional. Desse modo, cabe ao legislador, no momento da definição legal do que se encontra acobertado pelo sigilo, e ao intérprete, na compatibilização de tais direitos diante das circunstâncias fáticas, delinear seu âmbito de incidência e de preponderância.

39. Essa relação de potencial conflito entre publicidade e sigilo pode ser observada na discussão relativa à divulgação da remuneração de servidores públicos. A esse respeito, observa-se que, dentre a informações que devem ser divulgadas, consoante previsão do inciso VI do §3º do art. 7º do Decreto Federal nº 7.724/2012, é expressamente destacada a “remuneração e subsídio recebidos por ocupante de cargo, posto, graduação, função e emprego público, incluindo auxílios, ajudas de custo, *jetons* e quaisquer outras vantagens pecuniárias, bem como proventos de aposentadoria e pensões daqueles que estiverem na ativa, de maneira individualizada (...)”.

40. Nota-se, ainda, que, no contexto pós edição da Lei de Acesso à Informação, a Resolução nº 102/09 do Conselho Nacional de Justiça (“*CNJ*”) foi alterada pela Resolução nº 151/12 do CNJ para prever expressamente, em seu artigo 3º, inciso VI, a obrigatoriedade de publicação em sítios eletrônicos das remunerações, diárias, indenizações e quaisquer outras verbas pagas aos membros da magistratura e seus servidores, com a identificação nominal do beneficiário.

41. Por fim, diplomas legais estaduais foram editados neste mesmo sentido, isto é, determinando a obrigatoriedade de divulgação dos recebimentos de servidores públicos. A título de exemplo, menciona-se o Decreto do Estado de Minas Gerais nº 45.969/2012²⁹ e a Lei do Estado do Rio Grande do Sul nº

²⁹ Art. 4º O acesso à informação de que trata este Decreto compreende, entre outros, os direitos de obter: (...)

VIII - remuneração e subsídio recebidos por ocupante de cargo, posto, graduação, função e emprego público, incluindo auxílios, ajudas de custo, *jetons* e quaisquer outras vantagens pecuniárias, bem como proventos de aposentadoria e pensões daqueles que estiverem na ativa, de maneira individualizada, conforme ato da Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão.

13.507/2010³⁰, que foi alterada, em 2013, pela Lei do Estado do Rio Grande do Sul nº 14.255 e, em 2016, pela Lei do Estado do Rio Grande do Sul nº 14.827.

42. A questão foi analisada pelo Supremo Tribunal Federal, que se manifestou no sentido de que tal disposição não viola o direito constitucional à intimidade e à privacidade, nem fere o sigilo de dados, devendo o interesse público e a publicidade administrativa prevalecerem na hipótese.³¹

43. Tal entendimento encontra consonância com a amplitude que se tem buscado no que se refere ao dever de transparência no âmbito da administração pública, o que, por outro lado, não exclui o necessário resguardo do dever de sigilo nas hipóteses expressamente previstas pelo legislador.

44. O próprio art. 22 da Lei nº 12.527/11 prevê que o acesso à informação não é aplicável às hipóteses de sigilo previstas pela legislação, dentre as quais se encontra o sigilo fiscal e bancário.³² Vale dizer: a Lei nº 12.527/11 não revogou as hipóteses de sigilo previstas na legislação esparsa, mantendo-se a regra de sigilo constante no art. 198 do CTN, a qual só poderá ser afastada nas hipóteses expressamente previstas pelo próprio dispositivo.

45. Desse modo, cabe ao intérprete compatibilizar as normas de acesso à informação com o dever de sigilo imposto nas hipóteses legalmente previstas, como ocorre no caso do sigilo fiscal. Deve-se, portanto, afastar o acesso nos casos em que o legislador já estabeleceu previamente que o direito à intimidade, à privacidade e ao sigilo de dados devem prevalecer, viabilizando-o, por outro lado, quando se excepciona o dever de sigilo.

46. Especificamente no que atine ao sigilo fiscal, o art. 198, § 3º, II do CTN prevê que não é vedada a divulgação de informações relativas a inscrições na Dívida

³⁰ Art. 1.º O Estado do Rio Grande do Sul disponibilizará, na rede mundial de computadores - internet, o quantitativo dos cargos públicos, ocupados e vagos, tanto os de provimento efetivo, quanto os em comissão, funções gratificadas, empregos celetistas e estágios, existentes ou a preencher, em todos os Poderes, abrangendo a Administração Direta, Indireta e órgãos vinculados, inclusive os detentores de mandatos eletivos, os membros de Poder, bem como os inativos e pensionistas pagos pelo Tesouro do Estado, especificando as respectivas remunerações. (Redação dada pela Lei n.º 14.255/13)

(...)

Art. 2.º As remunerações referidas no art. 1.º compreendem todas as espécies de gastos com pessoal, tais como vencimentos, subsídios, salários, vantagens fixas e variáveis, valores pagos a entidades de previdência, proventos de aposentadoria, reformas e pensões, adicionais, horas extras e vantagens de qualquer natureza. (Redação dada pela Lei n.º 14.827/16)

³¹ (cf. Segundo Agravo Regimental na Suspensão de Segurança nº 3.902-SP, Rel. Min. Ayres Britto, Plenário, data de julgamento: 09.06.2011, data de publicação: 16.06.2011; Mandado de Segurança nº 31.580-DF, Rel. Min. Luiz Fux, decisão monocrática, data de julgamento: 30.09.2014, data de publicação: 03.10.2014).

³² “A Lei, ao mesmo tempo em que resguarda o direito de acesso à informação necessária à tutela judicial ou administrativa de direitos fundamentais (art. 21), também protege as hipóteses de sigilo, de segredo de justiça e de segredo industrial”. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 74.

Ativa da Fazenda Pública, de modo que tais dados se encontram fora do âmbito de incidência do sigilo por força expressa de lei.

47. A questão, contudo, é definir quais informações referentes à inscrição em dívida ativa podem ser efetivamente fornecidas, o que será objeto de análise no item que se segue.

IV – POSSIBILIDADE DE DIVULGAÇÃO DE DETALHAMENTOS DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS QUE TENHAM SIDO INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA – EXCEÇÃO AO SIGILO FISCAL

48. No que tange especificamente a esse ponto, registra-se que existem antigos precedentes desta E. Procuradoria Geral do Estado concluindo pela necessidade de se interpretar restritivamente as hipóteses de exceção ao sigilo fiscal, de forma que **(i)** a própria informação sobre a existência de débitos fiscais está acobertada pelo sigilo fiscal (PARECER JAFS nº 04 DE 2002 e PROMOÇÃO S/Nº CFS DE 01.12.2009); ou **(ii)** nada além da mera informação sobre a *existência* de inscrição em dívida ativa, do parcelamento ou da moratória poderia ser divulgada (PARECER nº 1/CAZ DE 2003).

49. Entretanto, penso que essas conclusões merecem ser revistas à luz da evolução legislativa e jurisprudencial a respeito do tema.

50. A Lei Complementar nº 104 de 2001 adicionou hipóteses que configuram exceção à regra do sigilo fiscal estampada no artigo 198 do CTN, as quais estão elencadas em seu parágrafo 3º, *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 de seus negócios ou atividades**. (...)

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

I – representações fiscais para fins penais;

II – **inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;**

III – parcelamento ou moratória.

(grifos adicionados)

51. Logo, vê-se que o sigilo é direcionado exclusivamente a informações sobre **(i)** a *situação econômica ou financeira* do sujeito passivo ou de terceiros; e **(ii)** a *natureza e o estado de seus negócios ou*

atividades. Tanto é assim que o próprio dispositivo normativo deixou claro, em seu parágrafo 3º, que *não há óbice à divulgação de informações relativas a inscrições na Dívida Ativa*.

52. Dentre as “informações relativas a inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública” (inciso II do parágrafo 3º do artigo 198 do CTN), entende-se ser possível divulgar:

- (i) o nome do devedor principal e dos corresponsáveis;
- (ii) os números de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) do devedor principal e dos corresponsáveis;
- (iii) os números de inscrições em Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro;
- (iv) o valor do débito inscrito em Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro;
- (v) a data de inscrição do débito em Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro;
- (vi) a origem e natureza do débito inscrito em Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro; e
- (vii) o número do processo administrativo tributário prévio à inscrição em Dívida Ativa referente ao débito inscrito em Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro.

53. Isso porque a divulgação dessas informações, que devem obrigatoriamente constar do termo de inscrição em dívida ativa (artigo 202, CTN), em nada viola o sigilo fiscal, uma vez que a revelação desses dados meramente pontuais, divorciados de um contexto contábil-fiscal mais amplo, não expõe “a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros” ou “a natureza e o estado de seus negócios ou atividades” (*caput* do artigo 198, CTN).

54. Ademais, tem-se que a Lei de Acesso à Informação, editada em 2011, (Lei nº 12.527/11) prescreve em seu artigo 3º, inciso I que as hipóteses de sigilo devem ser interpretadas restritivamente, uma vez que a regra geral deve ser a da publicidade de informações, *in verbis*:

- Art. 3º Os procedimentos previstos nesta Lei destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes:
- I - ***observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção***;
 - II - divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações; (...)
- (grifos adicionados)

55. Desse modo, não seria possível elastecer a interpretação da regra sobre o que deve ser mantido sob sigilo, restringindo as informações que podem ser divulgadas relativas a inscrições em dívida ativa, parcelamento ou moratória à sua mera *existência*³³.

56. Vale destacar que, no plano Federal, o posicionamento inicialmente restritivo da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) quanto à publicidade dos dados constantes do termo de inscrição em dívida ativa evoluiu para a posição atual consolidada no sentido de que os dados constantes do termo de inscrição de dívida ativa NÃO estão acobertados pelo sigilo fiscal. Ou seja: é possível a divulgação de informações relativas a inscrições em Dívida Ativa, tais quais o nome do devedor e/ou corresponsável, seu CPF ou CNPJ, os números de inscrições em dívida ativa da União e o valor do débito junto à Fazenda Nacional.

57. O atual posicionamento da PGFN é extraído do PARECER PGFN/CAT nº 2458 DE 2012, *in verbis*:

A Nota PGFN/CDA nº. 521/2011, partindo das discussões realizadas pelo grupo de trabalho acima mencionado e do teor do **Parecer PGFN/CDA nº. 2065/2006**, *revisitou o tema do sigilo fiscal no que tange às informações constantes do termo de inscrição em Dívida Ativa da União e acabou por tornar-se novo marco referencial da posição oficial da PGFN sobre o assunto. Suas conclusões são as seguintes:*

“a) diante do estabelecido no art. 198, §3º, II, do Código Tributário Nacional, a garantia do sigilo fiscal posta no art. 5º, X, da Constituição Federal, por não possuir natureza absoluta, cede, em uma interpretação una e harmônica da Constituição, frente aos Princípios da legalidade, publicidade, eficiência e isonomia, motivo pelo qual competirá à PGFN, em atenção ao direito difuso à informação – de titularidade de toda a sociedade – divulgar os dados constantes do termo de inscrição em Dívida Ativa quando tal providência servir de instrumento necessário e for inerente à prática de ato tendente à recuperação do crédito público;

b) Por não se tratar de direito individual – mas difuso – à informação referente aos dados constantes do termo de inscrição em Dívida Ativa, está plenamente afastada a divulgação da situação do devedor, mediante certidão a pedido de terceiro de forma que apenas caberá ao próprio devedor ou representante legal o direito à emissão gratuita de

³³ Sobre a publicidade como regra geral e o sigilo como exceção, devendo a balança pender sempre para a publicidade em caso de conflitos interpretativos, ver DIAS, Joelson; CAMPOS, Sarah. Da cultura do sigilo rumo à política da transparência – a lei de acesso à informação e seus princípios estruturantes. Rafael Valim; Antonio Carlos Malheiros; Josephina Bacariça (*in memoriam*) (Coords.). *Acesso à informação pública*. Belo Horizonte: Fórum, 2015, pp. 68-69.

certidão, negativa ou positiva, de débitos inscritos em Dívida Ativa da União dès que para esclarecimento de situação individual sua. A assertiva aponta que a exceção prevista no art. 198, § 3º, inciso II, do Código Tributário Nacional é instrumental, portanto será aplicada pela Administração Fazendária, exclusivamente, no âmbito da atividade de recuperação de crédito público e, como afirmado, desde que seja necessária e inerente à ela.

(...)

e) no que tange aos débitos tributários, forte no indigitado art. 198, §3º, II, do Código Tributário Nacional, não estão acobertados pela garantia do sigilo fiscal os dados constantes do termo de inscrição em Dívida Ativa – art. 202 do Código Tributário Nacional?

(...)

Ademais, como consequência da edição da **Nota PGFN/CDA nº. 521/2011**, a Coordenação-Geral de Assuntos Tributários foi provocada a manifestar-se sobre *sigilo fiscal* e divulgação de informações sobre débitos objeto de parcelamento ou moratória, o que redundou na edição do **Parecer PGFN/CAT nº. 827/2012**, cujas *conclusões são as seguintes*:

Do quanto se expôs, conclui-se resumidamente:

O sigilo fiscal compõe o catálogo das liberdades fundamentais, o que lhe confere particular qualificação de índole constitucional. Todavia, *se é certo que o ordenamento constitucional brasileiro ampara o sigilo fiscal, protegendo as informações da situação econômico-financeira dos contribuintes e, via de consequência, de sua vida negocial, não é menos exato que o direito ao sigilo reveste-se de caráter relativo.*

Assim, os elementos norteadores do art. 198 do CTN são alcançados pelos próprios balizamentos das situações que excepcionam a regra, entre as quais, o inciso III do § 3º do art. 198 do CTN, cujo preceito autoriza a divulgação de informações relativas a parcelamento ou moratória. Esvaziar o conteúdo do referido dispositivo legal, suscita, de plano, repúdio institucional, com as consequências imediatas, de negativa de acesso à informação, direito fundamental de estatura constitucional.

(...)

Nesse caso, a divulgação de dados individualizados dos débitos parcelados, por sujeito passivo optante, não atingirá sua esfera de privacidade. *Trata-se de dados meramente numéricos que, divorciados de um contexto contábil-fiscal mais amplo, em nada revelam a situação financeira ou econômica do sujeito passivo ou o estado de seus negócios e atividades. É uma informação isolada, da qual não se pode extrair senão ilações.* Ademais, insista-se, a adesão ao parcelamento é uma faculdade posta à disposição do contribuinte.

(...)”.

Como se vê das conclusões dos pareceres e nota acima transcritas, *a PGFN esclarece e reafirma sua posição no sentido de que, conforme permitido pelos incisos II e III do § 3º do artigo 198 do CTN, não é vedada (autorizada, portanto) a divulgação de informações relativas a inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública e a parcelamento ou moratória.*

É o que se observa, por exemplo, na *Portaria PGFN nº. 721, de 11 de outubro de 2012, que disciplina a divulgação da lista de devedores, passando a permitir a divulgação, além do nome, CPF ou CNPJ dos devedores, também os números de inscrições em dívida ativa da União e o valor do débito junto à Fazenda Nacional.* Tal portaria foi objeto de análise prévia pela Coordenação-Geral da Dívida Ativa por meio do **Parecer PGFN/CDA nº. 2012/2012**, no qual restou consignada a evolução do tema sigilo fiscal relacionado a débitos inscritos em dívida ativa, ou objeto de parcelamento ou moratória. (grifos adicionados)

58. Note-se, inclusive, que a divulgação desses dados pontuais à população já foi validada pelos tribunais³⁴.

³⁴ A título de exemplo, confira-se, respectivamente, a ementa e um trecho do acórdão do seguinte julgado:

EMENTA:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR. ***DIVULGAÇÃO DA LISTA DE DEVEDORES DA PREVIDÊNCIA SOCIAL, COM BASE NO INCISO II, DO § 3º, DO ART. 198, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. LEGITIMIDADE.***

I – *Nos termos do inciso II, do § 3º, do art. 198, do CTN, não é vedada a divulgação de informações relativas às inscrições em Dívida Ativa da Fazenda Pública.*

II – Muito embora o contribuinte possa, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução judicial, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter CPD-EN, verifica-se que a inclusão do seu nome na lista da Previdência Social, divulgada pelo INSS, não causará prejuízos em firmar eventual contratação com órgãos públicos.

III – Ainda que o art. 7º da Lei nº 10.522/2002 assegure a suspensão do registro no Cadin, quando houver o ajuizamento de ação, com o objetivo de discutir a natureza da obrigação ou o seu valor, com o oferecimento de garantia idônea e suficiente em juízo, tal norma legal não se aplica ao presente caso, porque não há previsão expressa nesse sentido.

IV – *Afigura-se correta a sentença recorrida que manteve divulgado o nome da autora na lista de devedores da Fazenda Nacional, não havendo que se falar em violação ou quebra de sigilo fiscal, na espécie.*

V – Apelação desprovida. Sentença confirmada.”

TRECHO DO ACÓRDÃO:

“Portanto, *verifica-se que, de fato, não houve nenhuma ilegalidade na divulgação do nome da recorrente nos órgãos da Administração Pública, em virtude do princípio da publicidade a qual se submete à recorrida.* (...)”

Incabível, ainda, a alegação de que estaria havendo sanção política com a finalidade de compelir a recorrente a quitação dos seus tributos, já que o cadastro tem finalidade meramente informativa, não implicando nenhuma restrição, seja de natureza processual ou extraprocessual, conforme fundamentado na sentença monocrática.”

(TRF-1, Apelação Cível na Ação Cautelar nº 27788-65.2003.4.01.3800/MG, Rel. Des. Souza Prudente, Oitava Turma, julgado em: 10.09.2010, publicado em: 28.09.2010) (grifos adicionados)

59. Finalmente, como já pontuado, o posicionamento do próprio Supremo Tribunal Federal vem evoluindo em matéria de sigilo. A pretérita e rígida interpretação no sentido da supremacia dos conceitos de privacidade e intimidade vem cedendo lugar a um foco maior no interesse da coletividade, na publicidade e na transparência de informações da administração pública (incisos XIV e XXXIII do artigo 5º da Constituição da República). São exemplos desta evolução jurisprudencial a decisão do STF de 2015 sobre a possibilidade de divulgação do valor dos vencimentos e vantagens pecuniárias de servidores públicos com a indicação de seus respectivos nomes, inclusive em sítios eletrônicos mantidos pela Administração Pública³⁵ e a decisão em sede de ação direta de inconstitucionalidade de 2016 sobre o alcance do sigilo bancário³⁶, já pontuadas.

60. No que diz respeito à primeira decisão referida, o Ministro Teori Zavascki, em seu voto, replicou trecho do voto de autoria do Ministro Ayres Britto, o qual ponderou que:

16. Em suma, esta encarecida *prevalência do princípio da publicidade administrativa outra coisa não é senão um dos mais altaneiros modos de concretizar a República enquanto forma de governo*. Se, por um lado, há um necessário modo republicano de administrar o Estado brasileiro, de outra parte é *a cidadania mesma que tem o direito de ver o seu Estado republicanamente administrado*. O “como” se administra a coisa pública a preponderar sobre o “quem” administra – falaria Norberto Bobbio –, e o fato é que esse modo público de gerir a máquina estatal é elemento conceitual da nossa República. O olho e a pálpebra da nossa fisionomia constitucional republicana.

(STF, ARE nº 652.777/SP, Rel. Min. Teori Zavascki, julgado em: 23.04.2015, publicado em: 01.07.2015)
(grifos adicionados)

61. Nessa mesma linha interpretativa, as seguintes palavras acostadas nos esclarecedores votos proferidos, respectivamente, pelos Ministros Edson Fachin e Roberto Barroso, que acompanharam integralmente a posição do Relator Ministro Dias Toffoli, vencedora nessa questão, merecem ser transcritas:

Na perspectiva do autogoverno coletivo, os tributos são contributos indispensáveis a um destino em comum e

³⁵ STF, Recurso Extraordinário com Agravo nº 652.777/SP, Rel. Min. Teori Zavascki, julgado em: 23.04.2015, publicado em: 01.07.2015.

³⁶ STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.859/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em: 24.02.2016, publicado em: 21.10.2016.

próspero de todos os membros da comunidade politicamente organizada.

Nesses termos, tendo em vista a decisão constituinte de formar um Estado Fiscal, *pode-se conceber um dever fundamental de pagar tributos*, em decorrência do princípio da subsidiariedade, segundo o qual há uma responsabilidade coletiva da comunidade política para satisfazer as necessidades dos cidadãos, especialmente aqueles mais vulneráveis nos aspectos socio-econômicos. (...)

A esse respeito, *os Tribunais brasileiros têm asseverado o caráter não absoluto do direito ao sigilo bancário quando contraposto às legítimas expectativas de obtenção de receitas públicas.*

(STF, trecho do voto proferido pelo Min. Edson Fachin na ADI nº 2.859/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em: 24.02.2016, publicado em: 21.10.2016)
(grifos adicionados)

(...) o sigilo das referidas informações financeiras não se encontra no núcleo essencial do direito à intimidade, sendo, portanto, passível de restrição razoável pelo legislador com o objetivo de compatibilizá-lo com outros valores fundamentais do Estado Fiscal. (...)

Esse novo referencial reforça a responsabilidade das duas partes na exata apuração dos tributos em geral, *impondo a transparência como regra e reduzindo a praticamente zero o espaço para o segredo.* (...)

O princípio da transparência, significando clareza, abertura e simplicidade, vincula assim o Estado e a Sociedade e se transforma em instrumento importante para a superação dos riscos fiscais provocados pela globalização. Somente a transparência na atividade financeira, consubstanciada na *clareza orçamentária, na responsabilidade fiscal, no respeito aos direitos fundamentais* do contribuinte, *no aperfeiçoamento da comunicação social* e no *combate à corrupção dos agentes públicos*, em contraponto à transparência na conduta do contribuinte garantida pelas normas antielisivas, pelas regras anti-sigilo bancário e pelo combate à corrupção ativa, pode conduzir à minimização dos riscos fiscais do Estado Democrático de Direito. (...)

Nesse ponto, algumas aproximações são inevitáveis. A primeira delas é com a *definição de tributo como um dever fundamental*. É comum que as pessoas após alguns séculos esqueçam que as principais formulações sobre o *contrato*

social o conceberam com um acordo entre pessoas e não entre essas e o Estado, o que é um desvio de percepção bastante comum. ***Se a criação do Estado é um projeto coletivo, deve-se reconhecer que a solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal, que se traduz na disciplina da repartição igualitária dos custos dos direitos prestados e/ou garantidos pelo Estado. Nesse contexto, o pagamento de tributos constitui-se um dever fundamental estabelecido constitucionalmente.*** Dever esse juridicamente fundamentado quer na feição Fiscal assumida pelo Estado contemporâneo, quer no elenco de direitos fundamentais constitucionalmente previstos e que pressupõem o necessário financiamento.

Com isso, se quer dizer que todos os membros da sociedade têm o dever de contribuir, na medida da capacidade econômica manifestada, para o sucesso desse projeto coletivo que, repita-se, tem como principal forma de financiamento a receita advinda de tributos. Ao descrever o papel atual que assume a Administração Tributária, em passagem feliz, ***KLAUS TIPKE afirma que a função das autoridades fiscais não corresponde ao mero interesse do Tesouro, mas sim ao interesse que o contribuinte tem de que os demais também paguem os tributos devidos. E conclui que, em uma acepção mais correta, a Administração Tributária age como um agente fiduciário da comunidade solidária formada por todos os contribuintes. (...)***

De todo modo, ainda que se considere o ***sigilo fiscal como uma decorrência do art. 5º, X, da CF/88 e, portanto, merecedor de algum nível de proteção constitucional, é preciso reconhecer que se trata de uma dimensão eminentemente patrimonial desse direito***, que, além de não ser absoluto, comporta um nível ainda maior de compressão. Assim, ***em um juízo de ponderação racional com o dever fundamental de pagar tributos e com o princípio da isonomia, materializado na esfera fiscal como dever de todos os contribuintes de contribuírem de forma equânime para o financiamento do Estado, tal direito pode e deve ceder.***

(STF, trecho do voto proferido pelo Min. Roberto Barroso na ADI nº 2.859/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em: 24.02.2016, publicado em: 21.10.2016)
(grifos adicionados)

62. Em última análise, essas informações que serão pontualmente divulgadas estão muito mais afetas ao interesse público e coletivo, até mesmo porque já houve inscrição do débito em dívida ativa, gozando este de presunção de certeza e

liquidez³⁷, do que ligadas a aspectos intrínsecos da intimidade ou privacidade do contribuinte, ou à natureza, ao estado dos negócios ou à situação econômica ou financeira da sociedade devedora. Por isso, essas informações pontuais constantes no termo de inscrição de dívida ativa merecem estar disponíveis para o conhecimento dos demais administrados, que acabam por assumir, mesmo que de forma indireta, o ônus dessas inadimplências fiscais e possuem interesse na arrecadação do erário.

63. À luz dos fundamentos apresentados, conclui-se que *NÃO HÁ ÓBICE* à divulgação das informações pontuais acima discriminadas³⁸, constantes do termo de inscrição em dívida ativa, dissociadas de um contexto fático que traduza a situação econômica ou financeira do contribuinte, a natureza e o estado de seus negócios. A divulgação dessas informações reveste-se de interesse coletivo ou geral, representando um relevante instrumento para a efetiva arrecadação de tributos que é, inclusive, um requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal³⁹. Consoante a linha interpretativa que vem sendo consolidada no STF, tem-se que, em matéria de Administração Pública, a transparência e a publicidade de informações, notadamente as de cunho patrimonial, vêm ganhando relevo em detrimento da prévia concepção de tutela irrestrita da intimidade.

V – IMPOSSIBILIDADE DE DIVULGAÇÃO DO CONTEÚDO DE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTÁRIOS CUJOS CRÉDITOS TENHAM SIDO INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA

64. O presente requerimento de divulgação do conteúdo dos processos administrativos tributários não merece semelhante conclusão daquela que acima se alcançou. Isso porque a divulgação *integral* do conteúdo de *todos* os processos administrativos tributários referentes às sociedades empresárias indicadas pela Requerente que tenham créditos inscritos em dívida ativa viola o sigilo fiscal normatizado pelo artigo 198 do CTN.

³⁷ Art. 3º, Lei nº 6.830/80.

³⁸ O nome do devedor principal e dos corresponsáveis; os números de inscrição no CPF ou no CNPJ do devedor principal e dos corresponsáveis; os números de inscrições em Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro; o valor do débito inscrito em Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro; a data de inscrição do débito em Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro; a origem e natureza do débito inscrito em Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro; e o número do processo administrativo tributário prévio à inscrição em Dívida Ativa referente ao débito inscrito em Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro.

³⁹ Art. 11, Lei Complementar nº 101/2000: Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

65. Como se detalhou no item anterior deste parecer, não se pode divulgar informações que revelem qual é “a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros” ou “a natureza e o estado de seus negócios ou atividades”. Concluiu-se pela possibilidade de divulgar informações constantes no termo de inscrição de dívida ativa não só pela expressa exceção ao sigilo prevista no inciso II do parágrafo 3º do referido artigo 198 como também pelo fato de que tais informações pontuais dissociadas de um contexto fático macro não seriam capazes de revelar “a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros” ou “a natureza e o estado de seus negócios ou atividades”.

66. A divulgação do conteúdo dos processos administrativos tributários, contudo, acabaria por contextualizar as informações pontuais constantes do termo de inscrição em dívida ativa, revelando “a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros” ou “a natureza e o estado de seus negócios ou atividades”. Portanto, as informações constantes nos processos administrativos tributários para além daquelas presentes nos termos de inscrição do débito em dívida ativa (as quais podem ser divulgadas) *NÃO* podem ser publicizadas por estarem acobertadas pelo sigilo fiscal e não serem de fundamental interesse público. Tais informações só poderiam ser divulgadas ao próprio contribuinte interessado ou procurador constituído para tal finalidade.

67. Ressalta-se que, como os requeridos processos administrativos tributários contêm uma série de dados sigilosos ao longo de seus autos – em verdade, eles representam quase que a totalidade de suas páginas –, a divulgação de seu conteúdo com a supressão desses dados por esta Procuradoria do Estado, como sugere o §2º do artigo 7º da Lei nº 12.527/11, faz-se inviável. De fato, as únicas informações constantes dos processos administrativos tributários sobre inscrição de débito em dívida ativa que seriam divulgadas são precisamente aquelas objetivas e relacionadas ao termo de inscrição, as quais serão divulgadas de forma autônoma e dissociada do respectivo processo administrativo.

68. Desse modo, portanto, o conteúdo dos processos tributários contra empresas do Grupo Manguinhos que tenham sido listadas na dívida ativa do Estado do Rio de Janeiro não poderá ser divulgado por possuir caráter sigiloso.

VI – CONCLUSÃO

69. Diante de todo o exposto, conclui-se, em suma, que, o legislador, ao prever como exceção ao sigilo fiscal a divulgação de informações relativas a inscrições em dívida ativa no art. 198, §3º, II do CTN, com as alterações promovidas pela LC 104/01, reconheceu que o direito à intimidade deveria ceder ao direito à informação pública em tais hipóteses, na medida em que se estaria diante da violação do dever fundamental de pagar tributo, capaz de refletir sobre toda a coletividade. Tal normativa revela-se proporcional, encontrando-se em consonância com o dever de publicidade da administração pública e com a linha interpretativa que vem sendo seguida pelos Tribunais Superiores, que têm estreitado o conceito de sigilo e conferido maior destaque ao direito fundamental à informação e aos princípios da publicidade e transparência.

70. A Lei nº 12.527/11, que regula o acesso à informação, preserva as hipóteses de sigilo e suas exceções previstas pela legislação, dentre as quais se encontra o mandamento do art. 198 do CTN. Pela leitura deste dispositivo, verifica-se que o sigilo é direcionado exclusivamente a informações sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. Deste modo, a divulgação de informações pontuais relativas à inscrição em dívida ativa, dissociadas de um contexto fático que revele aspectos mais amplos relativos à atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, não compromete o espaço reservado ao sigilo, preponderando o interesse público e coletivo de apurar o débito inscrito em dívida ativa, dotado de presunção de certeza e liquidez.

71. Já em relação à divulgação integral do conteúdo de todos os processos administrativos tributários referentes a sociedades empresárias que tenham créditos inscritos em dívida ativa, não se pode concluir do mesmo modo. A disponibilização de tais informações, por contextualizar os dados pontuais constantes do termo de inscrição em dívida ativa, invade o espaço preservado pelo sigilo fiscal, na medida em que confere publicidade à situação econômica ou financeira do contribuinte e à natureza e ao estado de seus negócios ou atividades, cujo sigilo revela-se imprescindível para o desenvolvimento regular da atividade econômica do contribuinte.

72. Desse modo, considerando as premissas acima indicadas, conclui-se que:

- (i) *é possível divulgar* informações relativas às inscrições em dívida ativa, pelo que dispõe o §3º, inciso II do artigo 198 do CTN interpretado à luz do atual ordenamento jurídico e entendimento jurisprudencial, sendo possível, portanto, a

divulgação dos seguintes detalhamentos de créditos tributários que tenham sido inscritos em dívida ativa:

- a. o nome do devedor principal e dos corresponsáveis;*
- b. os números de inscrição no CPF ou no CNPJ do devedor principal e dos corresponsáveis;*
- c. os números de inscrições em Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro;*
- d. o valor do débito inscrito em Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro;*
- e. a data de inscrição do débito em Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro;*
- f. a origem e natureza do débito inscrito em Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro; e*
- g. o número do processo administrativo tributário prévio à inscrição em Dívida Ativa referente ao débito inscrito em Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro.*

(ii) *não é possível a divulgação do conteúdo de processos administrativos tributários cujos créditos tenham sido inscritos em dívida ativa*, por conterem um conjunto de informações que é acobertado pelo sigilo fiscal, nos moldes do que dispõe o artigo 198 do CTN, por ser capaz de revelar “a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros” ou “a natureza e o estado de seus negócios ou atividades”.

73. É o que me parece.

Submeto à consideração superior.

Rio de Janeiro, 06 de julho de 2018.

MARCUS VINICIUS CARDOSO BARBOSA
Procurador-Chefe da Procuradoria da Dívida Ati

VISTO

Aprovo o Parecer PGE/PG-5/MVCB nº 003/2018 (fls. 08/39), elaborado pelo Procurador-chefe da Procuradoria da Dívida Ativa, Marcus Vinicius Cardoso Barbosa. Que analisando os efeitos do art. 198 § 3º, II do CTN e da Lei nº 12.257/11 (Lei de Acesso à informação – LAI) sobre o requerimento formulado pelo Jornal Valor Econômico, apresentou as seguintes conclusões a respeito da possibilidade de divulgação de informações e dados relativos aos créditos tributários inscritos em dívida ativa e do conteúdo dos respectivos processos administrativos tributários:

- (i) é possível divulgar informações relativas às inscrições em dívida ativa, pelo que dispõe o §3º, inciso II do art. 198 do CTN interpretado à luz do atual ordenamento jurídico e entendimento jurisprudencial, sendo, possível, portanto, a divulgação dos seguintes detalhamentos de créditos tributários que tenham sido inscritos em dívida ativa:
 - a. o nome do devedor principal e dos corresponsáveis;
 - b. os números de inscrição no CPF ou no CNPJ do devedor principal e dos corresponsáveis;
 - c. os números de inscrições em dívida ativa do Estado do Rio de Janeiro;
 - d. o valor do débito inscrito em dívida ativa do Estado do Rio de Janeiro;
 - e. a data da inscrição do débito em dívida ativa do Estado do Rio de Janeiro;
 - f. a origem e a natureza do débito inscrito em dívida ativa do Estado do Rio de Janeiro;
 - g. o número do processo administrativo tributário prévio à inscrição em dívida ativa referente ao débito inscrito em Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro.

- (ii) não é possível a divulgação do conteúdo de processos administrativos tributários, cujos créditos tenham sido inscritos em dívida ativa, por conterem um conjunto de informações que é acobertado pelo sigilo fiscal, nos moldes do que dispõe o artigo 198 do CTN, por ser capaz de revelar “a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros ou “a natureza e o estado de seus negócios ou atividades”.

Há de se ressaltar, outrossim, que desde o advento da Lei Complementar 104/01 que inseriu o §3º ao art. 198 do CTN, o entendimento desta Procuradoria Geral do Estado é no sentido de ser possível a divulgação das informações relativas aos créditos inscritos, como se vê no Parecer nº 1/CAZ-2003; no Parecer JAFS/PG-03 nº 02/08 e no Parecer PGE/PG-05/MVCB nº 001/2018.

Essa exceção à regra do sigilo, como bem exposto ao parecer, admitida pelo CTN a partir de 2001, representa uma opção legítima do legislador pela prevalência dos princípios da publicidade e da transparência de informações da Administração Pública (incisos XIV e XXXIII do art. 5º da CF/88) em detrimento do interesse individual do devedor (inciso X do art. 5º da CF/88).

E isso se justifica, além das pertinentes razões apresentadas no parecer, pela prerrogativa da Fazenda Pública, prevista no art. 185 do CTN com a redação dada pela LC nº 118/05¹, que estabelece **ser fraudulenta** a alienação ou oneração de bens pelo **sujeito passivo com débito inscrito (presunção iure et iure)**.²

¹ Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

² PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE TERCEIRO. FRAUDE À EXECUÇÃO FISCAL. ALIENAÇÃO DE BEM POSTERIOR À CITAÇÃO DO DEVEDOR. INEXISTÊNCIA DE REGISTRO NO DEPARTAMENTO DE TRÂNSITO - DETRAN. INEFICÁCIA DO NEGÓCIO JURÍDICO. INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. ARTIGO 185 DO CTN, COM A REDAÇÃO DADA PELA LC N.º 118/2005. SÚMULA 375/STJ. INAPLICABILIDADE.

1. A lei especial prevalece sobre a lei geral (lex specialis derogat lex generalis), por isso que a Súmula n.º 375 do Egrégio STJ não se aplica às execuções fiscais.

2. O artigo 185, do Código Tributário Nacional - CTN, assentando a presunção de fraude à execução, na sua redação primitiva, dispunha que: “Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados pelo devedor bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida em fase de execução.”

3. A Lei Complementar n.º 118, de 9 de fevereiro de 2005, alterou o artigo 185, do CTN, que passou a ostentar o seguinte teor: “Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.”

4. Consectariamente, a alienação efetivada antes da entrada em vigor da LC n.º 118/2005 (09.06.2005) presumia-se em fraude à execução se o negócio jurídico sucedesse a citação válida do devedor; posteriormente à 09.06.2005, consideram-se fraudulentas as alienações efetuadas pelo devedor fiscal após a inscrição do crédito tributário na dívida ativa.

5. A diferença de tratamento entre a fraude civil e a **fraude fiscal justifica-se pelo fato de que, na primeira hipótese, afronta-se interesse privado, ao passo que, na segunda, interesse público, porquanto o recolhimento dos tributos serve à satisfação das necessidades coletivas.**

6. É que, consoante a doutrina do tema, a fraude de execução, diversamente da fraude contra credores, opera-se in re ipsa, vale dizer, tem caráter absoluto, objetivo, dispensando o concilium fraudis. (FUX, Luiz. O novo processo de execução: o cumprimento da sentença e a execução extrajudicial. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 95-96 / DINAMARCO, Cândido Rangel. Execução civil. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 278- 282 / MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 22. ed, São Paulo: Malheiros,

Ora, se adquirir bens ou recebê-los em garantia de devedor **inscrito em dívida ativa** constitui **fraude fiscal**, como determina o CTN, torna-se fundamental que se viabilize o acesso da sociedade à informação sobre quem são os contribuintes com débitos inscritos em dívida ativa para que o terceiro de boa-fé possa tomar conhecimento deste fato e assim evitar com eles celebrar negócios jurídicos.

2003, p. 210-211 / AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 472-473 / BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 604).

7. A jurisprudência hodierna da Corte preconiza referido entendimento consoante se colhe abaixo: O acórdão embargado, considerando que não é possível aplicar a nova redação do art. 185 do CTN (LC 118/05) à hipótese em apreço (tempus regit actum), respaldou-se na interpretação da redação original desse dispositivo legal adotada pela jurisprudência do STJ.

(EDcl no AgRg no Ag 1.019.882/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 06/10/2009, DJe 14/10/2009) “Ressalva do ponto de vista do relator que tem a seguinte compreensão sobre o tema: [...] **b) Na redação atual do art. 185 do CTN, exige-se apenas a inscrição em dívida ativa**

prévia à alienação para caracterizar a presunção relativa de fraude à execução em que incorrem o alienante e o adquirente (regra aplicável às alienações ocorridas após 9.6.2005);

(REsp 726.323/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 04/08/2009, DJe 17/08/2009) “Ocorrida a alienação do bem antes da citação do devedor, incabível falar em fraude à execução no regime anterior à nova redação do art. 185 do CTN pela LC 118/2005”.

(AgRg no Ag 1.048.510/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19/08/2008, DJe 06/10/2008)

A jurisprudência do STJ, interpretando o art. 185 do CTN, até o advento da LC 118/2005, pacificou-se, por entendimento da Primeira Seção (REsp 40.224/SP), no sentido de só ser possível presumir-se em fraude à execução a alienação de bem de devedor já citado em execução fiscal.

(REsp 810.489/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 23/06/2009, DJe 06/08/2009)

8. A inaplicação do art. 185 do CTN implica violação da Cláusula de Reserva de Plenário e enseja reclamação por infringência da Súmula Vinculante n.º 10, verbis: “Viola a cláusula de reserva de plenário (cf, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte.”

9. Conclusivamente: (a) a natureza jurídica tributária do crédito conduz a que a simples alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, pelo sujeito passivo por quantia inscrita em dívida ativa, sem a reserva de meios para quitação do débito, gera presunção absoluta (jure et de jure) de fraude à execução (lei especial que se sobrepõe ao regime do direito processual civil); (b) a alienação engendrada até 08.06.2005 exige que tenha havido prévia citação no processo judicial para caracterizar a fraude de execução; se o ato translativo foi praticado a partir de 09.06.2005, data de início da vigência da Lei Complementar n.º 118/2005, basta a efetivação da inscrição em dívida ativa para a configuração da figura da fraude; (c) a fraude de execução prevista no artigo 185 do CTN encerra presunção jure et de jure, conquanto componente do elenco das “garantias do crédito tributário”; (d) a inaplicação do artigo 185 do CTN, dispositivo que não condiciona a ocorrência de fraude a qualquer registro público, importa violação da Cláusula Reserva de Plenário e afronta à Súmula Vinculante n.º 10, do STF.

10. In casu, o negócio jurídico em tela aperfeiçoou-se em 27.10.2005, data posterior à entrada em vigor da LC 118/2005, sendo certo que a inscrição em dívida ativa deu-se anteriormente à revenda do veículo ao recorrido, porquanto, consoante dessume-se dos autos, a citação foi efetuada em data anterior à alienação, restando inequívoca a prova dos autos quanto à ocorrência de fraude à execução fiscal.

11. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ n.º 08/2008.

(REsp 1141990/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/11/2010, DJe 19/11/2010)

Por fim, mas não menos importante, o parecer, ora aprovado, fundamentado na mais recente doutrina e jurisprudência dos Tribunais Superiores, assume especial relevância ao **especificar** as informações relativas aos créditos inscritos que poderão ser objeto da divulgação (que são aquelas constantes no Termo de Inscrição em Dívida Ativa Estadual), bem assim deixar claro que o **conteúdo dos correspondentes processos administrativos tributários**, ao contrário, **não** poderão ser objeto de divulgação, por conterem um conjunto de dados (relativos à situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios) acobertado pelo sigilo fiscal, na forma do art. 198 *caput* do CTN.³

Rio de Janeiro, 12 de julho de 2018.

CLAUDIO ROBERTO PIERUCETTI MARQUES

Subprocurador-Geral do Estado

³ Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)