

# SIGILO FISCAL E DÍVIDA ATIVA - ASPECTOS RELEVANTES

Augusto Carlos Cavalcante Melo: Procurador do Estado de Sergipe. Ex-Auditor Técnico de Tributos. Especialista em Direito Processual Civil. Especialista em Direito Tributário. Professor convidado do curso de Pós-Graduação da UNIT.

## Introdução

Busca-se nesse estudo analisar aspectos do sigilo fiscal, sob a ótica da doutrina mais abalizada, da jurisprudência predominante e das possíveis reflexões que o tema enseja. Foi tomando como objeto de estudo um fato que proporcionou uma reflexão sobre a natureza jurídica do ato de inscrição de débitos na dívida ativa do Estado e o acesso a algumas informações de interesse do fisco, da pessoa inscrita e do Órgão solicitante.

O fato foi que a Assembléia Legislativa do Estado de Sergipe solicitou do Secretário de Estado da Fazenda o fornecimento de uma lista contendo os nomes e os respectivos valores dos quinhentos maiores devedores do ICMS no Estado.

A solicitação decorreu de requerimento feito por membro da Assembléia Legislativa, que foi aprovado por unanimidade em plenário, concedendo um prazo de oito dias para que tais informações fossem prestadas.

## Premissas positivadas

A Constituição da República Federativa do Brasil elenca como um dos direitos fundamentais o do sigilo de dados, assegurando sua inviolabilidade com o mesmo tratamento dado ao de correspondência e das comunicações telegráficas. Ressalva somente o das comunicações telefônicas, quando por ordem judicial, nas hipóteses e formas estabelecidas em Lei.

O Código Tributário Nacional, alterado pela Lei Complementar nº 104/2001, traz a previsão no art. 198, que é vedada a divulgação pela Fazenda Pública ou seus servidores, de informações sobre a situação econômica ou financeira, bem como de natureza e do estado dos negócios ou atividades do sujeito passivo ou de terceiros, obtidos em razão de ofício.

Pois bem, a informação de quanto alguém deve aos cofres públicos, em decorrência de lançamento tributário é, sem sombra de dúvida, uma informação que faz parte da contabilidade da pessoa jurídica e conseqüentemente da sua situação econômico-financeira, portanto, informação que deve ser protegida pelo sigilo fiscal. Entretanto, há exceções a essa regra no § 1º do art. 198 do CTN, nas seguintes hipóteses:

a) Assistência mútua entre as Fazendas Públicas, quando da permuta de informações na forma estabelecida em lei ou convênio para a fiscalização dos tributos respectivos;

b) Requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

c) Solicitações de autoridade administrativa com o intuito de investigação de sujeito passivo, relacionado com a informação, pelo cometimento de ilícito, tudo no interesse da Administração Pública e mediante processo administrativo instaurado regularmente.

Outrossim, certas informações relacionadas com o sigilo fiscal podem ser divulgadas, devido à sua natureza. A saber: a) As representações fiscais para fins penais; b) As inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública e; c) O Parcelamento ou a moratória.

Tais informações estão protegidas pelo sigilo fiscal e o conseqüente da quebra de tal sigilo é a responsabilização criminal dos servidores informantes e a responsabilização civil do Estado por danos materiais e/ou morais causados ao devedor. Diante dessas circunstâncias, cabe-nos aqui fazer a seguinte ponderação: Já que tais informações são sigilosas, por que tais informações podem ser divulgadas diante de determinadas circunstâncias e qual a natureza jurídica de cada uma, diante das previsões no nosso sistema normativo<sup>1</sup> e da doutrina pátria mais abalizada?

Pois bem, a Constituição da República tem como um dos princípios fundamentais o do devido processo legal onde a pessoa somente pode ser privada dos seus bens senão após um processo administrativo ou judicial nos quais seja assegurado o contraditório e a ampla defesa, outro princípio constitucional fundamental.

Em matéria de dívida tributária, a pessoa somente será considerada devedora do erário com a inscrição do crédito tributário na dívida ativa do Estado, após regular processo administrativo fiscal, respeitando assim, um dos princípios fundamentais, o do devido processo legal.

Mesmo assim, segundo a Carta Magna, apesar da Certidão de Dívida Ativa ser considerada um título executivo extrajudicial, o Poder Judiciário poderá analisar a sua legalidade e legitimidade, caso o devedor leve a demanda a juízo alegando violação de algum direito subjetivo. Eis aqui mais uma situação decorrente da observância de mais um princípio constitucional fundamental, desta vez o da inafastabilidade da jurisdição, ou seja, do controle, pelo Poder Judiciário, dos atos que ameacem ou causem lesão a direito da pessoa.

Assim, após encerramento de processo administrativo fiscal considerando a pessoa devedora do erário, o Judiciário pode, mediante julgamento de Ação Anulatória de Débito Fiscal ou de Embargos à Execução, entender que aquela situação é ilegal por algum motivo provado no processo de conhecimento ou de execução, modificando a situação estabelecida administrativamente.

Aspectos do ato administrativo de inscrição na dívida ativa

---

<sup>1</sup> Segundo a lição de Norberto Bobbio, um dos maiores pensadores italianos da atualidade in Teoria do Ordenamento Jurídico. Op.cit. cap. 3 pág.75.

As referidas informações relacionam-se com as protegidas pelo sigilo fiscal, porém, como dito, alguns dados relativos ao ato devem permanecer em sigilo em relação às pessoas em geral. Esclareço: quando a Lei permite que tais informações possam ser divulgadas não significa que seja possível uma divulgação ampla e irrestrita, após o ato ter se materializado numa representação fiscal para fins penais, numa inscrição na Dívida Ativa, numa efetivação de um parcelamento ou de uma moratória.

Em princípio, significa que o Fisco é detentor e gerenciador desses dados sigilosos, porém, com a realização desses atos, outros órgãos públicos podem receber tais informações, exclusivamente para tomar as providências cabíveis previstas no ordenamento jurídico penal e/ou tributário, e só. É incompatível com o princípio da razoabilidade a interpretação do dispositivo que excepciona a vedação do sigilo fiscal seja feita de maneira irrestrita.

Ademais, o débito e a respectiva situação fiscal de um contribuinte ou responsável é a informação que deve estar protegida pelo sigilo fiscal porque, como dito anteriormente, diz respeito à situação econômico-financeira do sujeito passivo, portanto, tal informação trata-se de um dado sigiloso.

Noutro sentido, a inscrição do débito, ou melhor, do crédito tributário na dívida ativa do Estado, em princípio, consiste num ato administrativo que não tem necessidade de ser sigiloso, porque se trata de um ato jurídico que deve observar o princípio da publicidade dos atos administrativos.

Leciona o Professor Celso Antônio Bandeira de Melo<sup>2</sup> que o objeto do ato administrativo é um dos pressupostos de existência do ato e, no caso em análise, corresponde ao *quantum* devido pelo sujeito passivo, devendo ser mantido em sigilo porque diz respeito a sua condição econômico-financeira.

Regis Fernandes de Oliveira<sup>3</sup> observa que “*autores costumam fazer confusão entre conteúdo e objeto*” do ato administrativo. “*O conteúdo é o próprio ato é a prescrição dele*” e exemplifica que numa desapropriação de imóvel o conteúdo do ato é a própria desapropriação, enquanto que seu objeto é o imóvel apropriado. Fazendo uma analogia com o caso *sub examine*, o objeto desse ato é a própria inscrição desse débito, cujo conteúdo é o débito existente em decorrência de um lançamento tributário. Com efeito, parcela desse conteúdo deve ser mantida em sigilo, sob pena de causar dano ao sujeito passivo e responsabilização criminal do agente divulgador do dado sigiloso.

Diante dessa observação, é importante destacar a seguinte situação: A divulgação de inscrição na dívida ativa pode e deve ser feita em razão da observância do princípio da publicidade dos atos administrativos. Entretanto, o objeto desse ato deve ser mantido em sigilo, porque contém dado sobre a situação econômico-financeira do sujeito passivo.

---

<sup>2</sup> in Curso de Direito Administrativo. 15ª edição. Cap VII. Pág. 361.

<sup>3</sup> in Ato Administrativo. 4ª edição. Cap III. Pág. 65.

Essa distinção é fundamental para se compreender que entre a previsão do *caput* do art. 198 e a disposição do inciso II do § 3º do mesmo artigo não há contradição.

Cabe ainda ressaltar que a responsabilização pela divulgação de dados sigilos tem repercussões civis e penais. A responsabilização civil deve ser do Poder Público, detentor dessas informações e a penal do agente público que as divulgou indevidamente.

Determinados dados constantes nesses atos, relacionados com a situação econômico-financeira do sujeito passivo, não podem e não devem ser divulgadas para aquelas pessoas físicas ou jurídicas que não tenham relação jurídica permitida por Lei pertinente à dívida existente.

Corroborando com essas assertivas, Alexandre de Moraes<sup>4</sup> sintetiza quais os requisitos para a quebra do sigilo fiscal: a) Autorização judicial ou de Comissão Parlamentar de Inquérito ou de requisição do Ministério Público; b) Indispensabilidade de dados em poder do fisco; c) Individualização do investigado e do objeto da investigação e, d) Obrigatoriedade da manutenção do sigilo.

Diante disso, analisemos a seguinte hipótese: A pessoa física ou jurídica na condição de credora de alguém que ao mesmo tempo deve ao erário, não pode, por exemplo, ter acesso e divulgar dados relativos ao quantum devido pelo seu devedor aos cofres públicos, mesmo em se tratando de ato que tenha característica de crime tributário que possa dar origem a uma representação fiscal para fins penais. No mesmo sentido, não pode também ter acesso ao *quantum* relativo à inscrição na dívida ativa, ou ainda, objeto de parcelamento ou prorrogação do prazo para pagamento do débito.

Um fato pertinente e relevante

Em opinião técnica divulgada na Internet<sup>5</sup>, a advogada Lis Caroline Bedin fez as seguintes considerações: *“A divulgação de informações fiscais de empresas, ainda que verdadeiras, e a inserção de algumas destas no rol das cem maiores devedoras do INSS do Estado, trazem em seu bojo o claro intuito do INSS de fazer uso de coerção para pressionar os contribuintes a pagar o que este instituto considera devido. E referido ato, que não é legítimo (em face da existência do devido processo legal), e nem se coaduna com os ditames legais, faz surtir variados reflexos, tanto no âmbito jurídico, quanto no mundo fático. E esse quadro se agrava ao se atentar que a sobrevivência de uma dada empresa depende da boa reputação tida por ela no mercado. Logo, fica fácil perceber que as conseqüências do ato cometido pelo INSS são, no mínimo, desastrosas.*

*Portanto, se uma empresa vive de seu bom nome, uma publicação incluindo-a na lista dos cem maiores devedores da previdência do Estado constitui ato extremamente ofensivo. E isso se justifica por ser suficiente para afastar de seu nome a confiança adquirida junto a vários clientes e fornecedores, bem como às demais pessoas componentes da sociedade, que não deixam de ser, muitas vezes, clientes e fornecedores em potencial.*

---

<sup>4</sup> In Direito Constitucional. 9ª edição. Cap 03 pág.87

<sup>5</sup> [http://www.marangehlen.com.br/noticias/exibe\\_noticia.asp?codigo=25](http://www.marangehlen.com.br/noticias/exibe_noticia.asp?codigo=25)

*Dessa maneira, a liberação que fez o INSS de lista contendo os cem maiores devedores da previdência no Estado, bem como a descrição de suas dívidas, abalaram a honra, a privacidade, a credibilidade e o nome comercial das empresas citadas em dita lista.(...)”*

A manifestação supra, resultou de um fato ocorrido em setembro de 1997, quando houve a publicação em jornal de grande circulação de lista dos maiores devedores do INSS no Estado do Paraná. Esta relação, levada a público pelo INSS, trazia a discriminação dos nomes dos contribuintes (bem como dos débitos imputados a cada um). Não restaram dúvidas sobre uma flagrante violação às garantias de sigilo fiscal das empresas e de seus bens de personalidade.

Tal fato criou a indiscutível possibilidade de serem propostas ações judiciais visando à indenização por danos morais e materiais decorrentes dessa divulgação. Indubitavelmente, aqueles que tiveram seus nomes divulgados nessa lista tiveram seus direitos ao sigilo de dados e da personalidade violados.

No que diz respeito à violação da honra da pessoa jurídica, como direito da personalidade jurídica, impende ressaltar que o STJ no enunciado nº 227 da sua súmula de sua jurisprudência preceituou que a pessoa jurídica pode sofrer dano moral. Essa violação é a sua personalidade que é jurídica e, com isso, tem direito à reparação desse dano.

As conseqüências civis e penais

Além disso, é sabido que a responsabilidade civil do Estado é objetiva e, independentemente dessa responsabilidade, a pessoa física responsável pela divulgação desses dados sigilosos poderá responder criminalmente, já que há previsão de tipo penal, quanto à conduta de divulgação de informação que tem em razão de ofício ou profissão, deve ser mantida em segredo. É o tipo da violação de sigilo funcional previsto no art. 325 do CP, para o caso de servidor público e o tipo da violação do segredo profissional previsto no art. 154 do CP, para o caso do particular ser o responsável por essa violação.

Interessante observar que o tipo previsto para quando o sujeito ativo seja servidor público tem uma forma qualificada, quando resulta dano para administração ou outrem. Nessa situação, se o Estado for condenado ao pagamento de indenização pela divulgação de informação protegida pelo sigilo fiscal, inevitavelmente o servidor público sujeito ativo do crime de violação de sigilo funcional responderá pela forma qualificada prevista no § 2º do art. 325 do CP, já que a Administração Pública sofrerá dano pela condenação ao pagamento da indenização.

Surge daí aquela situação prevista constitucionalmente: ação de regresso contra o servidor ou terceiro na qualidade de prestador de serviço público, que agiu com dolo ou culpa. Em outras palavras: o servidor ou terceiro culpado deverá arcar regressivamente com a reparação do dano causado ao particular, onde o Estado teve que indenizá-lo inicialmente e, ainda, em ocorrendo todos os elementos da responsabilização penal do servidor ou particular, esta será na forma qualificada porque o Estado sempre sofrerá dano pela condenação ao pagamento da indenização por dano moral e/ou material.

O aparente conflito de regras

Retomando a análise do fato que deu origem ao presente estudo, qual seja, o requerimento feito pelo Poder Legislativo por intermédio de membro para ter acesso à lista dos quinhentos maiores de devedores de ICMS do Estado, temos que, dentre as prerrogativas do Poder Legislativo, a Constituição do Estado prevê a possibilidade de serem requisitadas informações sobre assuntos previamente determinados, relacionados com matéria sujeita à fiscalização do Poder Legislativo Estadual, conforme previsto nos artigos 48 e 49 a seguir transcritos:

*Art.48 A Assembléia Legislativa, ou qualquer de suas Comissões poderá convocar Secretários de Estado para prestar, pessoalmente, informações sobre assunto previamente determinado, importando a ausência, sem justificação julgada adequada pela Assembléia, crime de responsabilidade.*

*Art. 49 A Mesa da Assembléia Legislativa, por si ou a requerimento de Deputado, com aprovação do plenário, poderá encaminhar pedido escrito de informação a Secretário de Estado sobre assuntos relacionados com a matéria sujeita a fiscalização do Poder Legislativo, importando crime de responsabilidade a recusa ou o não atendimento no prazo de trinta dias, assim como a prestação de informações falsas.*

Dentre as prerrogativas constitucionais do Poder Legislativo Estadual, destacamos a de fiscalizar diretamente os atos do Poder Executivo, conforme comando inserto no art. 47 inciso XIV da Constituição Estadual. Ademais, qualquer ato administrativo realizado pelo Poder Executivo é passível de ser fiscalizado pelo Poder Legislativo, nos termos constitucionalmente estabelecidos.

Observe-se que a fiscalização dos atos diz respeito às matérias que a Carta Magna Estadual estabeleça como de competência do Poder Legislativo.

Pois bem, fazendo uma análise superficial sobre a questão do requerimento feito pelo Poder Legislativo Estadual dos nomes dos maiores devedores de ICMS do Estado e seus respectivos débitos, chegaríamos à conclusão de que tais informações poderiam e deveriam ser fornecidas, tendo em vista as referidas prerrogativas constitucionais do Parlamento.

Ocorre que o direito ao sigilo dessas informações tem sede Constitucional assim como o poder de requisitá-las. Porém, como não podia deixar de ser, o ordenamento jurídico tem soluções para proteção dos direitos fundamentais da pessoa quando o Poder Estatal, no uso de suas prerrogativas constitucionais, aja de maneira que possa violá-los. É com esse intuito que o princípio dos freios e contrapesos integra o nosso ordenamento jurídico representado pela separação harmônica dos Poderes, também chamado de sistema de *checks and balances* pela doutrina constitucionalista norte-americana.

De um lado temos o direito fundamental da pessoa de ter garantido o sigilo de determinadas informações sobre a sua situação econômico-financeira, de outro temos a prerrogativa constitucional do poder legislativo de requisitar informações do

chefe do Poder Executivo para fiscalizar determinados atos que estão sujeitos ao seu controle, segundo as previsões constitucionais.

É diante desse aparente conflito que o Princípio da Ponderação dos Interesses tem aplicabilidade no ordenamento, pois, segundo Humberto Ávila<sup>6</sup>, “consiste num método destinado a atribuir pesos a elementos que se entrelaçam, sem referência a pontos de vista materiais que orientem esse sopesamento”. Leciona ainda o autor que “é de suma importância separar os elementos que são objeto de ponderação, os quais, ainda que sejam relacionadas entre si, podem ser dissociados.”

#### A coerência do Ordenamento

Conclui-se nesse aspecto que o alcance da prerrogativa do Poder Legislativo de fiscalizar os atos do Poder Executivo no caso em debate, diz respeito ao ato de inscrição dos débitos na dívida ativa do Estado, no tocante ao conteúdo do ato administrativo e não quanto ao seu objeto, como já explicitado, segundo a citada lição do professor Regis Fernandes de Oliveira.

O ordenamento jurídico deve ter coerência e Bobbio<sup>7</sup>, embora prefira estudá-lo como sistema, afirma que “a coerência não é condição de validade, mas é sempre condição para a justiça do ordenamento” e, “onde existem duas normas antinômicas, ambas válidas e, portanto ambas aplicáveis, o ordenamento jurídico não consegue garantir nem a certeza, entendida como possibilidade, por parte do cidadão, de prever com exatidão as conseqüências jurídicas da própria conduta, nem a justiça, entendida como o igual tratamento das pessoas que pertencem à mesma categoria.”

Por tais razões é que a Constituição Estadual, nos termos do §3º do art.53, em consonância com a da República Federativa do Brasil, nos termos do §3º do art.58, estabeleceu que o Poder Legislativo somente pode ter acesso a dados sigilosos, mediante as Comissões Parlamentares de Inquérito para investigar fato determinado e por prazo certo, segundo o entendimento do STF a respeito do tema.

Ademais, determinadas informações que digam respeito à condição da pessoa é direito fundamental e a obtenção de dados somente pode ser efetivada mediante determinação judicial ou observados os pré-requisitos processuais estabelecidos constitucionalmente para o Poder Legislativo na obtenção desses dados sigilosos. Essa situação é também o entendimento que ecoa na jurisprudência da Suprema Corte do nosso país.

Por isso, e pelas razões de fundamento Constitucional quanto ao direito fundamental ao sigilo de dados, no mesmo patamar do sigilo das comunicações telegráficas e de correspondência, sustentamos a seguinte tese: Mesmo com a obtenção de tais informações sigilosas por meio de determinação judicial, porque observadas as formalidades legais e constitucionais, não deve haver a quebra do sigilo da maneira ampla. A quebra do sigilo somente deve se dar única e exclusivamente no âmbito dos órgãos envolvidos para apuração do ato ilícito.

---

<sup>6</sup> In Teoria dos Princípios. 1ª edição. Cap 3. pág. 86

<sup>7</sup> Op. Cit. Cap. 3. Pág. 113

É nesse sentido que a quebra do sigilo deve ser entendida, ou seja, o sigilo é quebrado no que diz respeito à divulgação a outro órgão que não detém originariamente o dado sigiloso, porém, ao obtê-lo, não pode divulgá-lo incondicionalmente, sob pena de violação de direito fundamental, bem como de cometimento de ilícito penal e civil.

### Conclusões

O fornecimento de lista contendo os nomes dos maiores devedores de ICMS do Estado, com os respectivos débitos, não pode ser feita de maneira indiscriminada, e a divulgação dessas informações não pode ser ampla, porque que dizem respeito à condição econômico-financeira do contribuinte, protegida pelo sigilo fiscal;

A inscrição na dívida ativa é um ato administrativo que pode ser divulgado no que diz respeito ao seu objeto, já o seu conteúdo não pode ser divulgado porque representa um dado sigiloso porque demonstrativo da situação econômico-financeira do devedor.

A consequência dessa divulgação indiscriminada pode gerar danos morais e materiais ao contribuinte e, conseqüentemente, responsabilização civil objetiva do Estado e penal e civil regressiva do agente público culpado.

## REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito Administrativo**. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- BEDIN, Lis Caroline. **Opinião Técnica - Lista de devedores divulgada pelo INSS pode ensejar indenização por dano moral**. Artigo publicado na home page: <http://www.marangehlen.com.br>. Curitiba-PR. Julho de 2002, Disponível em: [http://www.marangehlen.com.br/noticias/exibe\\_noticia.asp?codigo=25](http://www.marangehlen.com.br/noticias/exibe_noticia.asp?codigo=25). Acesso em: 06 de abril de 2004.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 4ª ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1994.
- CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. **Org. Cláudio Brandão de Oliveira**, 3ª ed. Rio de Janeiro: Roma Victor. Junho de 2003.
- CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. **Edição Administrativa da Assembléia Legislativa do Estado de Sergipe**, Aracaju, SE, Setembro de 2002.
- FERNANDES DE OLIVEIRA, Regis. **Ato Administrativo**. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- FERRAZ, Sérgio e DALLARI, Adilson de Abreu. **Processo Administrativo**, 1ª ed. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003.
- MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.