

A GESTÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL NA ATUAÇÃO DO DEVER DE PROTEÇÃO DE DADOS DECORRENTES DO SIGILO FISCAL

BRAZILIAN FEDERAL REVENUE MANAGEMENT IN PERFORMING THE DUTY TO PROTECT DATA ARISING FROM TAX CONFIDENTIALITY

Norton Maldonado Dias¹

Gabriela Sroczyński Fontes²

Eduarda Carolina de Almeida³

38

Resumo: A Constituição Cidadã assegura, dentre outras garantias fundamentais, o direito ao sigilo. O Código Tributário Nacional, regulamenta e traz de forma específica o Sigilo Fiscal. A realização do presente trabalho traz como justificativa a necessidade de apresentar ao sujeito passivo da obrigação tributária o seu direito de Sigilo Fiscal quando da atuação da Receita Federal do Brasil. Com base nisso, tendo em vista a obtenção de dados fiscais por parte da fazenda pública federal, tem-se como problematização o acesso imotivado das informações de caráter sigilosas por parte dos servidores públicos nos exercícios de suas funções. Portanto, o objetivo a ser alcançado é demonstrar ao contribuinte as características gerais relacionadas ao Sigilo Fiscal, bem como diferenciá-lo do Sigilo Bancário, apresentar as exceções, listar dados não passíveis de Sigilo Fiscal, e ao final, responder a problemática se haverá consequências no caso de inobservado o dever de sigilo pelos agentes públicos. A pesquisa realiza uma abordagem jurídica utilizando os conhecimentos provenientes de livros e autores, do Sistema Tributário Nacional, da Constituição Federal e de normativas emitidas pela Receita Federal, o método será o indutivo, analisando as afirmações apresentadas e questões relacionadas ao tema.

Palavras Chaves: Receita Federal. Sigilo Fiscal. Agentes Públicos. Consequências.

Abstract: The Citizen Constitution guarantees, among other fundamental guarantees, the right to secrecy. The National Tax Code specifically regulates and brings Tax

¹Professor e coordenador da Faculdade de Direito de Sinop (Unifasipe), Advogado desde 2009 (inscrito na OAB n. 294644) e titular da cadeira 31 da ASCL - Academia Sinopense de Ciências e Letras. Mestrado em Direito - 2016 (Centro Universitário Eurípides de Soares da Rocha) com especializações em Direito na Pós-graduação da UEL - Universidade Estadual de Londrina - Paraná (2012) e na PUC - Pontífice Universidade Católica - Minas Gerais (2018). Graduação em Direito - 2009 (Centro Universitário Eurípides de Soares da Rocha). Membro do CONPEDI (Congresso Nacional de Pós-Graduação em Direito).

² Professora do Centro Universitário Unifasipe. Mestre em Estudos de Cultura Contemporânea (Universidade Federal de Mato Grosso). Especialista em Comunicação Digital (Universidade Feevale). Graduada em Comunicação Social (Universidade Federal de Mato Grosso) e em Licenciatura em Letras.

³ Eduarda Carolina de Almeida. Graduada em Direito pelo Centro Universitário Unifasipe - Campus Sinop/MT. Pós Graduanda em Direito Constitucional, Direito Civil e Direito Tributário pelo grupo Educacional Favani. Advogada e Membro da Comissão de Direito Tributário - OAB, Subseção Sinop/MT.

Secrecy. The realization of the present work brings as a justification the need to present to the taxpayer of the tax obligation his right of Tax Secrecy when the Federal Revenue Service of Brazil acts. Based on this, with a view to obtaining tax data by the federal public sector, the unmotivated access to confidential information by public servants in the exercise of their functions is problematized. Therefore, the objective to be achieved is to demonstrate to the taxpayer the general characteristics related to Tax Secrecy, as well as to differentiate it from Banking Secrecy, present the exceptions, list data that are not subject to Tax Secrecy, and in the end, answer the problem in question. whether there will be consequences in the event of non-compliance with the duty of secrecy by public agents. The research takes a legal approach using knowledge from books and authors, the National Tax System, the Federal Constitution and regulations issued by the Federal Revenue, the method will be inductive, analyzing the statements presented questions related to the theme

Keywords: Federal Revenue. Tax Secrecy. Public Agents. Consequences.

1 INTRODUÇÃO

Assim como outras áreas, na história das construções do mundo, o Direito apresenta uma característica histórico-cultural, com base na qual não é aceitável estudos de seus ramos sem a noção de forma antecipada de sua evolução e de contínuo desenvolvimento. Foi assim que surgiram o Direito em matéria Constitucional e Tributária.

A Constituição Federal de 1988, quando promulgada, consagrou o Sigilo como gênero, na parte dos direitos fundamentais (título II) e vem como um direito individual e coletivo (capítulo I) mais notadamente no memorável artigo 5º. Da mesma forma, o Código Tributário Nacional fundamenta e conceitua a sua inviolabilidade.

No âmbito da administração tributária, a Receita Federal tem a obrigação de proteção dos dados e informações do contribuinte quando da efetivação do dever e poder de instituir, cobrar, e fiscalizar os tributos. No momento em que o contribuinte fica obrigado a efetuar o pagamento, o fisco automaticamente obtém informações de seus dados. Contudo, de acordo com a Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966 (CTN) juntamente com as Portarias emitidas pela Receita Federal, fica evidente que o Sigilo Fiscal não se trata de um direito absoluto, uma vez que não são gerais as informações protegidas podendo existir certas exceções.

O Sigilo (Fiscal) é classificado como garantia constitucional que se ampara na não violabilidade do direito à vida privada e à intimidade das pessoas. Portanto, sem

prejuízo de outras penalidades, há atualmente na legislação a possibilidade de reparação indenizatória tanto por danos materiais quanto por danos morais quando houver violabilidade desse direito. Quando se fala em “sigilo”, pode-se fazer referência a ele de várias maneiras, neste contexto, o presente estudo compete ao Sigilo Fiscal no âmbito da gestão tributária na esfera federal, ou seja, na atuação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil no seu dever de proteção de dados e informações decorrentes deste sigilo.

Na busca de desenvolver o tema em questão, o trabalho traz como justificativa a necessidade de apresentar ao sujeito passivo da obrigação tributária, seja ela contribuinte ou responsável, o direito de Sigilo Fiscal quando da atuação da Receita Federal, pois, tendo em vista a obtenção de dados fiscais por parte da fazenda pública federal, tem-se como problematização o acesso imotivado das informações de caráter sigilosas por parte dos servidores públicos nos exercícios de suas funções.

O objetivo a se alcançar é a demonstração ao contribuinte as características gerais relacionadas ao Sigilo Fiscal. A pesquisa a ser realizada possui uma abordagem jurídica utilizando os conhecimentos provenientes de livros e autores, doutrinas, leis, portarias sobre a temática do Sigilo Fiscal no âmbito da Administração Tributária Federal, alguns citando os serviços envolvendo a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. O método será o indutivo, analisando as afirmações apresentadas questões relacionadas ao tema em procedimentos bibliográficos.

Sendo assim, o Sigilo Fiscal além de sua proteção constitucional, tem seu dever de observância e exceções, a possibilidade de fornecimento a terceiros e do mesmo modo, sua distinção do sigilo bancário e funcional. Outrossim, no âmbito da Receita Federal, é observado que uma vez violado o direito garantido ao sujeito passivo, haverá consequências e penalidades que o fisco e o seus agentes poderão sofrer.

2. BREVE APRESENTAÇÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Atualmente, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil é o órgão que responsável pela Administração Tributária da União, de Administração Direta e subordinada ao Ministério da Fazenda, sediado em Brasília/DF. Chefiada pelo Secretário da RFB, o Sr. José Barroso Tostes Neto, foi fundada em 20 de novembro de 1968 e tem como responsabilidade o controle aduaneiro, atuando no combate ao descaminho, contrabando, sonegação fiscal, tráfico de drogas, animais e armas, além de atuar na administração de tributos federais. É composta por unidades onde ficam localizadas em suas regiões, são as Delegacias, Inspetorias, Alfândegas e Agências, estabelecendo em seus serviços as obrigações tributárias acessórias.

Este órgão sempre prezou pelo Sigilo Fiscal, tanto que para ter acesso aos dados e informações sigilosas de terceiros perante o órgão, necessita-se obrigatoriamente do preenchimento de determinados requisitos previstos na norma. Assim, o site oficial da Receita Federal na web fornece ao contribuinte o Manual Eletrônico do Sigilo Fiscal (e-MSF) aprovado pela ConJur.

3 BREVE SÍNTESE DO SIGILO DE INFORMAÇÕES

O Direito contém característica histórica, e foi dessa maneira que surgiram o Direito Constitucional e Tributário, bem como outros ramos da ciência jurídica.

Nunes (2009, p. 238) diz que com a promulgação da Constituição Federal de 1988, foi previsto em seu art. 5º inciso XII o direito de proteção ao Sigilo de “dados”. Proteção Constitucional que se alastra no direito à intimidade, nos moldes do inciso X, o art. 5º dispõe que “são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação”.

Coelho (2020, p. 995-996), no que se refere ao sigilo de dados, o configura como desdobramento do Direito Fundamental à intimidade, o qual integra a Declaração Universal dos Direitos do Homem de 1948 – Art. 12, e pela primeira vez integrou o rol dos direitos e garantias individuais na atual Constituição Federal:

Opõe-se, de certa forma, ao público-político, que é dominado pelos princípios da transparência, da publicidade e da igualdade; o social-privado, na acepção atual, rege-se pelos princípios da diferenciação, da exclusividade e da faculdade de resistir ao devassamento, de negação da comunicação.

O acesso às informações é um direito fundamental que se encontra previsto no art. 5^a da Constituição Federal, e é claro ao assegurar a todos o acesso a informações, principalmente àquelas produzidas pelos órgãos públicos. Este direito foi fruto da evolução em diversos setores da vida em sociedade, e a partir de sua evolução com novas exigências e interesses que, advinham os direitos e obrigações.

De acordo com Mendel (2009, p.17), “a noção de liberdade de informação foi reconhecida, inicialmente, pela ONU. Em 1946, durante sua primeira sessão, a Assembleia Geral da ONU adotou a Resolução 59(1) que afirmava: ‘A liberdade de informação constitui um direito humano fundamental e [] a pedra de toque de todas as liberdades a que se dedica a ONU’”.

No Código Tributário Nacional de 1966, a redação dada pelo art. 198 foi alterado pela Lei Complementar 104/01, e traz o Sigilo de informações como meio de impor à administração fazendária o ônus de manter em resguardo as informações que foram obtidas em razão do ofício referentes a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

4 SIGILO x SIGILO FISCAL

O Sigilo, de forma genérica, está expressamente consagrado na Constituição Federal do Brasil e é classificado como uma garantia fundamental que se ampara na não violabilidade do direito à vida privada e à intimidade das pessoas. Sem prejuízo de outras penalidades, há a possibilidade de reparação indenizatória, tanto por danos materiais, quanto morais, em casos de violação desse direito. Quando se fala em “Sigilo” pode-se referir a ele de várias maneiras. Neste contexto, o presente artigo refere-se ao Sigilo Fiscal no âmbito da administração tributária na esfera federal, ou seja, na Gestão da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil em seu dever de proteção de dados e informação decorrentes deste sigilo.

O Sigilo Fiscal classifica-se como um modo de impedir que a administração tributária, ou também chamada de “fisco”, divulgue dados fiscais dos contribuintes ou responsáveis (pessoas físicas e jurídicas) decorrentes do exercício desta administração pela União e pelos seus agentes quando permanecerem no exercício de suas funções, pois podem ser informações definidas como as obtidas em razão do ofício, sobre a situação financeira ou econômica do sujeito passivo ou de terceiros uma vez que os dados destes sujeitos decorrem precisamente da atuação da administração.

Dessa forma, afirma Correia (et al., 2019), “os dados pessoais são, hoje, de capital importância para a administração pública, mormente para o Fisco, sendo recolhidos e tratados para fins de controle e eficiência fiscal. À devassa crescente da vida privada e ao risco acrescido de discriminação das pessoas visadas contrapõem-se leis e códigos de conduta”.

A Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), em seu art. 198, dispõe sobre a vedação à divulgação de qualquer informação obtida pela fazenda pública ou seus agentes e traz a observação de exceção à regra, pois com a Lei Complementar nº 104/2001 houve a inovação do referido enumerando. Nesta situação, observando a proteção ao Sigilo Fiscal no âmbito da Secretaria da Receita Federal, entende-se que não enquadram os dados cadastrais dos contribuintes e os relativos à regularidade fiscal desde que não expostos os valores de débitos e créditos, conforme a Portaria RFB nº 2.344, de 24 de março de 2011. Contudo, isso não significa que poderão ser fornecidos a qualquer indivíduo, uma vez que estão protegidos pelo Sigilo Funcional, constante na Lei nº 8.112 de 11 de dezembro de 1990 (Lei dos servidores públicos).

Em matéria tributária, sabe-se que no momento em que se tem a prática de um Fato Gerador (vínculo de um fato com uma consequência), surge a Obrigação Tributária (obrigação de pagar quantia, decorrente do fato gerador). Assim, é através do Lançamento efetuado pelo fisco que irá constituir o Crédito Tributário. Aqui o contribuinte fica obrigado a pagar tributo e a fazenda pública, no exercício da administração tributária, fica responsável por instituir, cobrar e fiscalizar tais tributos, conforme o art. 145 §1º da CF/88. Por outro lado, a própria Constituição defende o direito à privacidade, intimidade e propriedade de forma individual e coletiva.

O Contribuinte é o sujeito passivo direto da obrigação tributária, e o Responsável consiste no sujeito passivo indireto e ambos podem ser pessoas físicas, ou jurídicas, de Direito que ficam obrigadas a pagar tributo quando instituído em Lei. A definição de Tributo está elencada no artigo 3º (terceiro) do Código Tributário Nacional, mas pela Constituição Federal é dividido em 5 (cinco) espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

De modo geral, quando o sujeito passivo auferir a receita (renda), a administração tributária obtém acesso aos seus dados no momento da contribuição dos tributos. A título de exemplo, um dos tributos mais importantes e conhecidos no Brasil é a Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física, pois quando transmitida, automaticamente o fisco obtém acesso a todas as informações pessoais do indivíduo. Além disso, o Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou, como era conhecido antigamente, “Comprovante de Inscrição do Contribuinte” (CIC), é um dos documentos mais importantes de uma pessoa, também de responsabilidade da gestão da Receita Federal. Neste, dentro do portal de cadastros, o servidor no exercício de sua função terá acesso a todas as informações.

Certas informações de caráter pessoal do contribuinte estão protegidas pelo Sigilo Fiscal, já os dados que somente são protegidos pelo Sigilo Funcional, são os que não se referem à situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e nem à natureza e ao estado de seus negócios ou atividades, estão fundamentados na Portaria RFB nº 2.344, de 24 de março de 2011. No entanto, é importante ressaltar que quando não protegidas por Sigilo Fiscal, não significa que podem ser divulgadas ou fornecidas a qualquer pessoa ou instituição por iniciativa de servidor da Receita Federal, pois são passíveis de proteção funcional.

Conforme já visto, o Sigilo está elencado na Constituição Federal, mas não traz expressamente a garantia de “Sigilo Fiscal”. Este termo é a espécie de gênero “Sigilo”, amparado na não violabilidade do direito à vida privada e à intimidade do cidadão, pois quando se fala em Sigilo Fiscal, cuida-se da proteção às informações que são prestadas pelos contribuintes à administração tributária.

4.1 SIGILO BANCÁRIO E FISCAL – A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O PODER/DEVER DE FISCALIZAR

O “Sigilo” tem a função de preservar os dados “Fiscais” quando os contribuintes entregam ao fisco, pois os mesmos dizem respeito à sua situação econômica e financeira, bem como dos seus bens, negócios e atividades (NUNES, 2019). Já o termo “Sigilo Bancário”, é configurado como um dever (obrigação) das instituições financeiras de manter os dados de seus clientes resguardados, conforme dispõe a Lei Complementar 105/2001, e a quebra deste sigilo somente poderá ocorrer mediante a autorização judicial em casos que houver suspeita pelo fisco de movimentações ilegais dos recursos da conta do indivíduo, este direito também recebe proteção constitucional (NUNES, 2019).

Torres (2011, p. 147) esclarece as diferenças nos seguintes termos:

O sigilo bancário protege o cidadão contra a divulgação de seus dados que se encontram em poder de instituições financeiras públicas ou privadas, já o sigilo fiscal é o que ampara o contribuinte contra divulgação de informações sobre a sua situação financeira ou econômica por parte de qualquer funcionário do Fisco.

A palavra administração tem origem no latim *administratio* e significa o exercício de direção de gerência. A administração pública abrange o conjunto de atividades exercidas pelos agentes, pessoas jurídicas e órgãos instituídos pelo Estado que produzem serviços, bens e utilidades para a população. De acordo com Averbek (2018) os objetivos podem ser resumidos em um fim: o bem comum da coletividade, onde o agente público, quando investido em sua função, assume o compromisso de bem e servir à coletividade.

Neste contexto, os atos de fiscalizar vêm da administração tributária e estão ligadas às atividades financeiras do Estado, sendo uma parte integrante da administração pública. Conforme interpretação da Solução de Consulta Interna COSIT n.º 24, de 30 de agosto de 2010 (BRASIL, 2011), quanto à expressão “Administração Pública” constante do artigo 198, § 1º, II, do Código Tributário Nacional, “abrange a administração direta e indireta de qualquer das esferas da Administração Pública, e a expressão “Autoridade Administrativa” refere-se àquela autoridade de qualquer dos Poderes legalmente constituídos (Executivo, Legislativo e Judiciário)”.

Com relação à Constituição Federal, sobre o fisco, o §1º do artigo 145 (BRASIL, 1988) dispõe sobre atuação da administração tributária ao instituir tributos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

46

É possível notar que o referido artigo traz a possibilidade da administração tributária identificar o patrimônio, atividades econômicas e os rendimentos dos contribuintes. O mesmo dispositivo determina que sejam respeitados os direitos individuais por força de lei.

Paulo Caliendo (2019) afirma que a administração tributária visa à arrecadação e à fiscalização dos tributos, sob a égide do direito constitucional tributário nacional. A importância de suas funções lhe autoriza a prática de atos de fiscalização e mesmo de constrição dos bens de particulares em prol do interesse público. Além disso, deve seguir regras estritas de proteção do cidadão-contribuinte na busca de garantir seus direitos.

O entendimento de Castro (2003, p.60) é o seguinte:

Todas as vezes que a Administração tributária, no estrito e regular exercício de suas competências ou atribuições, identificar, localizar ou obter dados ou informações enquadráveis como elementos da intimidade ou da vida privada de pessoas físicas ou empresas deverá mantê-las (também) sob sigilo (fiscal). Afinal, um dos sentidos do sigilo fiscal consiste em resguardar, no seio da Administração Pública, com vistas a prestigiar direito fundamental inscrito na Constituição, os elementos de intimidade e de vida privada de terceiros.

A autora Marianna Loss (2015, p. 06) aduz que “A fiscalidade assumiu a função de arrecadação de receitas provenientes dos impostos a fim de que o Estado pudesse efetivar os direitos e garantias individuais, coletivos e sociais”.

5 O DEVER CONSTITUCIONAL DE PAGAR TRIBUTOS E OS SUJEITOS DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Buffon (2009, p.79) é objetiva e clara, quando afirma que “[...] não há como concretizar direitos fundamentais, sem que haja o cumprimento, por parte dos cidadãos, de um dos principais deveres de cidadania: pagar tributos”.

Quando se fala do dever de pagar tributo, logo vem à mente em forma de questionamento: qual seria o conceito de Tributo? O art. 3º do Código Tributário Nacional diz que tributo “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Segundo Loss (2015, p.2), assim justifica-se o porquê de tributar:

Passa-se do poder de tributar a um dever de solidariedade social a fim de se fundamentar a ação estatal tributária. É o desvendar de um dever fundamental de pagar impostos – dever jurídico constitucional autônomo. Embora implícito, é este o dever que obriga todos os indivíduos, quando da manifestação de riqueza, a contribuírem com parcela de seus recursos para o desenvolvimento do Estado e da sociedade como um todo.

Na Constituição Federal de 1988, os tributos constituem como formas para obtenção de recursos por parte dos entes políticos. Além disso, a tributação predomina como fonte de receita de sorte que pode falar num Tributário ou Estado Fiscal.

Os elementos da Obrigação Tributária consistem em: Sujeito Ativo, Sujeito Passivo, Objeto e Causa. O Sujeito Ativo é do que o titular da capacidade ativa, ou seja, tem ele o direito de arrecadar e fiscalizar tributos e não se confunde com a competência de instituí-los. Ele ocupa a posição de credor em uma obrigação tributária e tem a competência de exigir o seu cumprimento, sendo geralmente uma pessoa Jurídica de direito público. Seu conceito está melhor definido no art. 119, do Código Tributário Nacional, que estabelece que o “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Dessa forma, existem duas espécies de sujeito ativo: o direto, que é o ente que detém da competência tributária e tem o poder de instituir e legislar, e o

indireto, que possui a competência de arrecadar e fiscalizar os procedimentos desta arrecadação.

A definição de maneira mais clara de Sujeito Passivo está no art. 121, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966):

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Como se sabe, a Obrigação Tributária se divide entre acessória e principal. De acordo com CTN, “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”. A obrigação principal possui natureza patrimonial. Por outro lado, o objeto da obrigação acessória é não patrimonial, uma vez que o Código Tributário Nacional trata deste tipo de obrigação em seu artigo 113, §2º e dispõe que “a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. A causa da Obrigação Tributária ocorre com a instauração do vínculo jurídico entre os sujeitos, pois o nascimento da obrigação tributária está ligado ao fato gerador. O artigo 114 preceitua que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

6 O DEVER DE OBSERVÂNCIA AO SIGILO DE INFORMAÇÕES

O dever de observar a obrigação do Sigilo de informações está no caput do artigo 198 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, que assim dispõe: 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.

Com base no artigo citado, entende-se que o Sigilo Fiscal é o dever exigido à Fazenda Pública e a seus servidores de não divulgar informação obtida em razão de ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo, ou de terceiros, no que se refere à natureza e o estado de seus negócios ou atividades. Os dados e informações dos contribuintes prestados às administrações tributárias, ou obtidos pelo fisco por qualquer outro meio, devem servir de ingrediente para o exercício das atividades e competências legais do órgão, sendo vedada qualquer iniciativa que facilite a divulgação das informações fiscais.

No âmbito dos serviços da Receita Federal do Brasil, a Portaria RFB nº 2.344, de 24 de março de 2011, exemplifica as informações protegidas por sigilo fiscal, ao dispor que:

Art. 2º São protegidas por sigilo fiscal as informações sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades, obtidas em razão do ofício para fins de arrecadação e fiscalização de tributos, inclusive aduaneiros, tais como:

- I - as relativas a rendas, rendimentos, patrimônio, débitos, créditos, dívidas e movimentação financeira ou patrimonial;
- II - as que revelem negócios, contratos, relacionamentos comerciais, fornecedores, clientes e volumes ou valores de compra e venda;
- III - as relativas a projetos, processos industriais, fórmulas, composição e fatores de produção).

Leandro Paulsen (2012) diz que “compete aos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil realizar a fiscalização e proceder ao lançamento de créditos correspondentes aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil [...]”.

7 AS EXCEÇÕES AO SIGILO FISCAL

Importante ressaltar que o Sigilo Fiscal não se trata de um direito absoluto, sendo permitida a transferência de dados protegidos em casos previstos em lei. Trata-se de uma relatividade do sigilo, necessária para permitir eficaz atuação do Estado.

Com base no entendimento de Luís Eduardo Schoueri (2012), o que merece nota é que o dever de sigilo não surge como absoluto; o Código Tributário Nacional, na redação da Lei Complementar 104/2001, ponderando, de um lado, o direito à

privacidade e, de outro, o interesse público, acaba por relativizar aquele dever. Sendo assim, no que se refere às exceções à regra de resguardo do Sigilo Fiscal no Código Tributário Nacional (Brasil, 2001), destacam-se:

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.

§ 1º Excetua-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no Art. 199, os seguintes:

I - requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

II - solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere à informação, por prática de infração administrativa.

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

§ 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.

O *caput* do referido artigo é muito claro ao mencionar a proibição da Fazenda Pública - administração tributária composta pelos seus Entes Federados e seus servidores – de fazer a divulgação, publicação ou forneçam informações sigilosas, ou de facilitar esta divulgação, obtida em razão do ofício. Ressalte-se que além dos servidores fazendários, os terceirizados oriundos de empresas privadas que prestam serviços na Receita Federal do Brasil e os estagiários, ou seja, todas as pessoas que tomarem parte nos serviços do órgão público serão obrigadas a guardar sigilo sobre a situação de riqueza dos contribuintes.

Dessa forma, o inciso I, do §1º, do artigo. 198 é claro ao autorizar a Fazenda Pública e seus servidores a prestarem informações protegidas à requisição de autoridade judiciária quando se tratar de interesse da justiça. Portanto, não há embaraços quanto a isto.

Com a redação da Lei Complementar nº 104/01, destaca-se que o artigo 198, do Código Tributário Nacional, ao disciplinar e firmar sobre o intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da administração pública, esclarece que será “realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita

pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo” (Paulsen, 2012, p.551).

De acordo com Alexandre (2015, p.497) assim dispõe:

Nos casos previstos no §1.º, a informação não deixa de ser sigilosa, apenas sendo transferida do âmbito da Administração Tributária para uma outra organização, mantendo-se, nesta, também em sigilo. Nos casos previstos no § 3.º, a informação deixa de ser sigilosa, podendo ser divulgada, inclusive pela imprensa.

Conforme mencionado, o artigo 198, do Código Tributário Nacional, determina que a autoridade fiscal mantenha em segredo as informações obtidas dos contribuintes e estabelece as situações em que ocorrerá a divulgação destas informações. A primeira das exceções ao Sigilo Fiscal ocorrerá quando se realizar convênio entre as Fazendas da União, dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios com o fim de obterem dados para melhor exercer a fiscalização dos tributos (Brasil, 2011).

O *caput* do artigo 199, do Código Tributário Nacional (Brasil, 2011) flexibiliza o dever de sigilo fiscal ao permitir que as Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios permutem entre si informações protegidas, desde que haja previsão em lei ou convênio.

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.
Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

Nos casos em que for legalmente autorizado o fornecimento pela Receita Federal sobre informações protegidas por sigilo fiscal à autoridade requisitante ou solicitante, caracteriza-se a chamada “transferência”. Deste modo, a partir daí, transfere-se oficialmente à autoridade que solicitou ou requisitou a responsabilidade e o dever de manter o sigilo fiscal destas informações as quais foram recebidas:

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a

entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

É importante destacar ainda que, a Constituição autoriza o compartilhamento de informações fiscais entre as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, conforme disposto no inciso XXII, do artigo 37, introduzido pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, a seguir transcrito:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

[...]

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

O artigo 198 relativizou o Sigilo Fiscal ao dispor que não é vedada à divulgação das informações atinentes as representações fiscais para fins penais, inscrições em dívida ativa no âmbito da Fazenda Pública, parcelamento ou moratória.

Além do mais, a Portaria COTEC nº21, de 09 de abril de 2020, estabelece os procedimentos de segurança que devem ser adotados na entrega de documentos eletrônicos em formato digital, sejam eles protegidos ou não por sigilo fiscal.

7.1 DADOS NÃO PASSÍVEIS DE SIGILO FISCAL, MAS PROTEGIDOS PELO SIGILO FUNCIONAL

Importante destacar que no ordenamento jurídico, há a figura do Sigilo Funcional, expressamente previsto no artigo 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, que estabelece que “são deveres do servidor: [...] VIII - guardar sigilo sobre assunto da repartição”. (Brasil, 1990).

No âmbito dos serviços da Receita Federal, as informações que não são referentes à situação econômica e financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e ao estado de seus negócios ou atividades não estão sob a aplicação do

sigilo fiscal. No entanto, não poderão tais informações ser divulgadas por iniciativa dos servidores, justamente em razão do sigilo funcional (Brasil, 2021).

É o que preconiza a Portaria RFB nº 2344, de 24 de março de 2011:

Art. 1º O acesso a informações protegidas por sigilo fiscal, constantes de sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), observará as disposições desta Portaria.

Art. 2º São protegidas por sigilo fiscal as informações sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades, obtidas em razão do ofício para fins de arrecadação e fiscalização de tributos, inclusive aduaneiros, tais como:

[...]

§ 1º Não estão protegidas pelo sigilo fiscal as informações:

I - Cadastrais do sujeito passivo, assim entendidas as que permitam sua identificação e individualização, tais como nome, data de nascimento, endereço, filiação, qualificação e composição societária;

II - Cadastrais relativas à regularidade fiscal do sujeito passivo, desde que não revelem valores de débitos ou créditos;

III - Agregadas, que não identifiquem o sujeito passivo; e

IV - Previstas no § 3º do Art. 198 da Lei nº 5.172, de 1966.

§ 2º A divulgação das informações referidas no § 1º caracteriza descumprimento do dever de sigilo funcional previsto no Art. 116, inciso VIII, da Lei nº 8.112, de 1990.

A mera informação no cadastro de pessoas físicas e jurídicas, ou seja, no CPF (Cadastro de Pessoa Física) e Cartão CNPJ (Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica), não configura Sigilo Fiscal.

Além disso, os dados como endereço, telefone, e-mail, que são informações trocadas no decorrer do cotidiano dos cidadãos, nos órgãos públicos e privados, também não são passíveis de Sigilo Fiscal. A título de exemplo, temos o comprovante de situação cadastral da pessoa física, documento que tem a finalidade de identificar irregularidade no CPF, sendo emitido no site da RFB, e apenas trata-se de informação meramente cadastrais.

Assim, manifestou-se a Coordenação-Geral de Tributação através de Soluções de Consulta Interna (COSIT) - conhecida como Coordenação-Geral de Tributação, que indica e interpreta informações referentes à Legislação Tributária pela Receita Federal - que os dados relativos ao endereço do contribuinte não estão incluídos na proteção do sigilo fiscal, por tratar-se meramente de elementos de identificação da pessoa. A Secretaria da Receita Federal firmou tal entendimento ao

celebrar convênio com os Ministérios Públicos Estaduais e do Distrito Federal, permitindo acesso ao endereço das pessoas físicas.

Tratando-se da obtenção e fornecimento de dados cadastrais, de acordo com o parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Brasil, 2007), dispôs:

Observamos que dados meramente cadastrais não estão resguardados por qualquer espécie de sigilo, visto que são dados costumeiramente fornecidos pelos sujeitos em sua vida social, negocial, quotidiana, v.g.: número do CPF, CNPJ, RG, telefone, agência e conta bancária, nome completo, estado civil, endereço, bens legalmente submetidos a registro público, pessoas jurídicas de que participa, ascendentes, descendentes, etc. Estes dados, por serem fornecidos pelo próprio sujeito espontaneamente e usualmente ou por obrigação legal a registros públicos, não integram a sua esfera da intimidade ou da vida privada, sendo dotados de certo grau de publicidade inerente ao seu uso na sociedade. Basta ver que qualquer folha de talão de cheques contém boa parte deles.

Partindo disso, a Receita Federal tem como dever fornecer à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) dados protegidos, nos termos do Parecer PGFN/PGA n° 980, de 1° de julho de 2004. Além do disso, o Tribunal regional Federal da 4° Região assim entende:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. QUEBRA DE SIGILO FISCAL. RECEITA FEDERAL. PROCURADORIA DA FAZENDA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. No caso do acesso aos dados fiscais (declaração de imposto de renda, como é o caso dos autos), inexistente sigilo entre a Procuradoria da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil: ambas fazem parte da mesma estrutura administrativa, de modo que é viável o acesso recíproco a dados econômico-fiscais de posse de uma delas, notadamente após o advento da Emenda Constitucional n° 42, de 19 de dezembro de 2003.

Saindo do âmbito administrativo, na esfera do Poder Judiciário, para fins de interesse processual, o Código de Processo Civil (Brasil, 2015), por sua vez, dispõe da seguinte maneira:

Art. 319. A petição inicial indicará:

[...]

II - os nomes, os prenomes, o estado civil, a existência de união estável, a profissão, o número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, o endereço eletrônico, o domicílio e a residência do autor e do réu;

§ 1° Caso não disponha das informações previstas no inciso II, poderá o autor, na petição inicial, requerer ao juiz diligências necessárias à sua obtenção.

Nos termos do referido artigo, depara-se com o disposto do inciso I, do artigo 198, do Código Tributário Nacional, com redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que trata das exceções ao Sigilo Fiscal: “I- requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça”. Fica claro que, além de outros dados, poderão ser realizadas buscas dos endereços das partes no caso de existência de ação judicial, pelos meios disponíveis, expedindo ofícios aos órgãos públicos, como entre outros órgãos, à Receita Federal.

O autor Abraham (2018, p. 153) afirma que os “os atos normativos se referem aqueles expedidos pelas autoridades administrativas sobre matéria tributária, tais como, ordens de serviço, portarias, instruções etc., e objetivam, instruir os funcionários públicos do Fisco”. É o que ocorre nas portarias emitidas pela COSIT.

As decisões administrativas são dotadas por lei de eficácia normativa, emanadas de órgãos singulares ou coletivos, como os Pareceres Normativos da Secretaria da Receita Federal, do Ministério da Fazenda, decisões dos Conselhos de Contribuintes, CARF etc. Os usos e costumes são somente os interpretativos. E, finalmente, os convênios são os acordos tributários internos que entre si celebram a União, Estados e Municípios para execução de suas leis, serviços ou decisões.

No caso de divulgação relativa às informações fiscais para fins penais referentes a crimes contra a ordem tributária, poderão ser encaminhadas ao Ministério Público Federal, nos casos listados pela portaria RFB nº 1.750, 12 novembro de 2018, que estabelece:

Art. 16. A RFB divulgará, em seu sítio na Internet, as seguintes informações relativas às representações fiscais para fins penais, após o seu encaminhamento ao MPF:

- I - número do processo referente à representação;
- II - nome e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) dos responsáveis pelos fatos que configuram o ilícito objeto da representação fiscal para fins penais;
- III - nome e número de inscrição no CNPJ das pessoas jurídicas relacionadas ao ato ou fato que ensejou a representação fiscal para fins penais;
- IV - tipificação legal do ilícito penal objeto da representação fiscal para fins penais;
- V - data de envio ao MPF.

§ 1º As informações a que se refere o caput serão apuradas mensalmente e incluídas em lista a ser divulgada até o dia 10 (dez) do mês posterior ao de sua extração.

§ 2º As informações relativas às representações fiscais para fins penais serão, no todo ou em parte, excluídas da lista a que se refere o § 1º nas seguintes hipóteses:

I - quando o crédito tributário a que se refere o processo de representação for extinto, inclusive mediante quitação de parcelamento;

II - quando, por decisão administrativa ou judicial, a pessoa deixar de ser considerada responsável ou corresponsável pelo fato que, em tese, configura o ilícito penal objeto da representação; ou

III - por determinação judicial.

§ 3º Quando ocorrer extinção integral do crédito tributário a que se refere o inciso I do § 2º ou extinção da punibilidade relativa ao ilícito penal objeto da representação, cabe à pessoa contra a qual a representação fiscal para fins penais foi formalizada solicitar a exclusão das informações.

De acordo com Ricardo Cunha Chimenti (2018, p. 120), não caracteriza quebra de Sigilo o mero atendimento pela Receita Federal para atender a solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que fique comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa, uma vez que ela detém conhecimento de vários dados fiscais e econômicos.

8 CONSEQUÊNCIAS PELO DESCUMPRIMENTO E INOBSERVÂNCIA DO SIGILO FISCAL E FUNCIONAL POR PARTE DOS AGENTES PÚBLICOS

O autor Coêlho (2000, p. 991-992), narra em sua obra que o “poder de fiscalizar encontra limite no direito de exercer atividade sob o regime da livre iniciativa”, e o Fisco está obrigado ao resguardo do Sigilo Fiscal e a respeitar o normal andamento das atividades das pessoas físicas e jurídicas, sem que causar transtornos que lhes impeçam ou obstaculizem o exercício, sob pena de responsabilização civil e penal.

Os servidores públicos, além de estarem sujeitos a penalidades de natureza administrativas e cíveis, também poderão responder na esfera penal se houver a violação do Sigilo Fiscal, conforme o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal:

Art. 325. Revelar fato de que tem ciência em razão do cargo e que deva permanecer em segredo, ou facilitar-lhe a revelação:

Pena - detenção, de seis meses a dois anos, ou multa, se o fato não constitui crime mais grave.

§ 1º Nas mesmas penas deste artigo incorre quem:

I - permite ou facilita, mediante atribuição, fornecimento e empréstimo de senha ou qualquer outra forma, o acesso de pessoas não autorizadas a sistemas de informações ou banco de dados da Administração Pública;

II - se utiliza, indevidamente, do acesso restrito.

§ 2º Se da ação ou omissão resulta dano à Administração Pública ou a outrem: pena-reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa.

Com base na Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, e na Lei Complementar 14.4320, de 2021, que altera o art. 1º e parágrafos, poderá ficar configurada improbidade administrativa pelo não cumprimento do dever de Sigilo Fiscal, considerando que é ato ilegal e contraria os princípios constitucionais da Administração Pública.

Além disso, a legislação poderá punir com demissão o servidor público federal que se apropriar e revelar segredo em razão de seu cargo, se ficar caracterizado violação das informações protegidas, conforme a Lei 8.112, de 11 de dezembro de 1990, no artigo 132, inciso IX.

Com relação aos dados cadastrais, é necessário atentar para o dever de sigilo funcional, pois o artigo 116, da lei de Regime Jurídico dos Servidores da União, dispõe que “são deveres do servidor observar as normas legais e regulamentares” bem como, “guardar sigilo sobre assunto da repartição”. Neste sentido, afirma Nunes, 2019, p.236:

A violação do dever de sigilo fiscal pela administração tributária ensejará reparação do dano, com fundamento no art. 37, § 6º, da Constituição Federal, garantindo ao Poder Público o direito de regresso contra o servidor público faltoso, que divulgou indevidamente os dados. Aliás, o agente público que desrespeitar o dever de sigilo poderá ser incurso nas penas do art. 325 do Código Penal, que preceitua o crime de “violação de sigilo funcional”.

Deste modo, cabe analisar que das normas internas da Receita Federal, concomitantemente ao artigo 116 da referida lei, se extrai que o servidor que acessar de maneira imotivada os dados cadastrais, ou até mesmo fornecê-los, ou divulgá-los à pessoa que não estiver autorizada legalmente, estará descumprindo o seu dever funcional de observância às normas regulamentares e legais.

Segundo Alves (2008, p. 86):

Guardar sigilo, como está nos estatutos, tem o sentido de evitar que os servidores espalhem informações em prejuízo à segurança e à regularidade dos serviços. Aqui, o agente não está atendendo ao interesse objetivo de um

cidadão, mas levando gratuitamente informações a terceiros, muitas vezes comprometendo a eficácia de ações públicas.

No caso do dispositivo do artigo 132, da Lei 8.112, de 11 de dezembro de 1990, inciso IX, que trata de demissão no caso de revelação de segredo pelo servidor que se apropriou desta informação, sob a ótica de José Armando da Costa, o segredo aqui tutelado é o que se refere à “segurança da sociedade e do Estado, assuntos estes que estão fora do alcance do cidadão, embora, em princípio, lhe seja assegurado o mais amplo direito de acesso aos documentos públicos.” (Costa, 2009, p. 528).

Posteriormente, a doutrina entende que tal caráter “sigiloso” das informações não está relacionado somente à segurança da sociedade e do Estado, mas, também, à preservação da inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem das pessoas.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Receita Federal do Brasil, atualmente, tem como missão institucional o aprimoramento de seus serviços e o objetivo de atendimento público com excelência e de maneira eficiente.

A presente pesquisa desenvolveu-se sobre análise da Administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, quanto ao dever de proteção de dados e informações decorrentes do Sigilo Fiscal, na efetivação de seus serviços, tendo como objeto os dados fiscais dos contribuintes, bem como buscou demonstrar os aspectos gerais relacionados a este sigilo.

Buscando desenvolver a temática em questão, demonstramos que, dentre outras garantias e direitos fundamentais, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária possui seu direito ao sigilo na Constituição Federal. Logo, vem Código Tributário Nacional, regulamentar de forma específica sobre Sigilo Fiscal.

A elaboração do trabalho buscou apresentar sujeito passivo da obrigação tributária o seu direito de Sigilo Fiscal quando a Receita Federal atua nos seus atendimentos e serviços, uma vez que, tendo em vista a obtenção de das informações fiscais por parte dessa administração pública federal, identificou-se como

problematização o acesso imotivado das informações de caráter sigilosas por parte dos servidores públicos nos exercícios de suas funções.

Portanto, conclui-se que o direito de Sigilo Fiscal decorre de do dever de pagar tributo, que existem distinções, exceções, e dados que são não são passíveis de Sigilo Fiscal. Além disso, uma vez que a Receita Federal obtém informações, os servidores públicos atuantes na área fiscal terão como consequências as penalidades de natureza administrativa, cível, penal e até mesmo demissão do cargo que ocupam.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, M. **Curso de Direito Tributário Brasileiro** – Editora Forense, 2018.

ALVES, L. S. **Curso de Processo Disciplinar**. Brasília, Cebrad, 2008.

ALEXANDRE, R. **Direito tributário esquematizado**. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

AVERBECK, E. **O poder-dever da fiscalização tributária e os direitos e garantias individuais**. Monografia – Curso de Direito. Direito-Unisul Virtual, Santa Catarina, 2018.

BRASIL. Casa Civil. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 25 de maio de 2022.

BRASIL. Casa Civil. **Lei 8.112 de 11 de dezembro de 1990**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8112cons.htm. Acesso em: 11 de maio de 2022.

BRASIL. Casa Civil. **Decreto-Lei nº 2.848 de 7 de dezembro de 1940**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm. Acesso em: 24 de maio de 2022.

BRASIL. Coordenador-Geral De Tecnologia E Segurança Da Informação. **Portaria COTEC nº 21, de 09 de abril de 2020**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=10854>. Acesso em: 26 de maio de 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Nota COSIT n.º 197, de 6 de agosto de 2009, seção 1, p. 18**. Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=10159>. Acesso: 12 de maio de 2022.

BRASIL. **Senado Federal. Constituição.** Brasília (DF), 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 12 de maio de 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Consulta Interna COSIT n.º 24, de 30 de agosto de 2010.** Assunto: normas gerais de direito tributário. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=original&idAto=10135>. Acesso em: 12 de abril de 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 2.344, de 24 de março de 2011.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=30552>. Acesso em: 15 de maio de 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Soluções de Consulta Interna COSIT, n.º 16, de 21 junho de 2005, seção 1, p. 38.** Assunto: Simples Nacional. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=11617>. Acesso em: 12 de março de 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Consulta Interna COSIT n.º 24, de 30 de agosto de 2010.** Assunto: normas gerais de direito tributário. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=original&idAto=10135>. Acesso em: 12 de abril de 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Nota COSIT n.º 197, de 6 de agosto de 2009, seção 1, p. 18.** Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=10159>. Acesso: 12 de abril de 2021.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 4ª Região TRF-4 (2º Turma) Agravo De Instrumento:** AG 5018394-25.2017.4.04.0000 5018394-25.2017.4.04.0000. 2017. Disponível em: <https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/825728486/agravo-de-instrumento-ag-50183942520174040000-5018394-2520174040000>. Acesso em: 18 de maio de 2022.

BRASIL. **Secretaria-Geral. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Presidência da República, Brasília, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 12 de maio de 2022.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Manual do Sigilo Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil.** [coordenação: Aylton Dutra Leal] 1ª ed. – Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2011.

BRASIL. Ministério da Economia. **Manual eletrônico do sigilo fiscal 2020-2021.** Receita Federal, atualizado em 2021. Disponível em:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/sigilo-fiscal>.
Acessado em: 15 de maio de 2022.

BRASIL. **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**. PGFN/CDA n.º 2.152, de 2 de outubro de 2007. Ministério da Fazenda, 2007.

BRASIL. Secretaria-Geral. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Presidência da República, Brasília, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em: 12 de maio de 2022.

BRASIL. **Casa Civil. Lei nº 8.429 de 2 de junho de 1992**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8429.htm. Acesso em: 11 abr. 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Soluções de Consulta Interna COSIT**, n.º 21, de agosto de 2010.

BUFFON, M. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e os deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CALIENDO, P. **Curso de direito tributário**. 2. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CASTRO, A. A. **Sigilo Fiscal: Delimitação. Procuradoria da Fazenda Nacional**, 2013. Disponível em: <http://www.aldemario.adv.br/artsigfis.pdf>. Acesso em: 01 jun. 2021.

CORREIA, P. M. A. R.; DE JESUS, I. O. A.; PEREIRA, S. P. M. **O tratamento de dados pessoais na administração pública portuguesa: o caso de estudo da opacidade da autoridade tributária**. Lex Humana (ISSN 2175-0947), v. 11, n. 2, p. 128-142, 2019.

COÊLHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. – Rio de Janeiro: Grupo Gen-Editora Forense, 2000.

CHIMENTI, R. C. **Direito tributário**. 20. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, v. 16, 2018.

COSTA, J. A. **Direito Administrativo Disciplinar**, São Paulo, Método, 2009.

LOSS, M. M. M. **O dever fundamental de pagar impostos como meio de efetivação dos direitos sociais, 2014**. Disponível em Acesso em: 01 de maio de 2022.

MENDEL, Toby. **Liberdade de informação: um estudo de direito comparado**. 2.ed. Brasília: UNESCO, 2009.

NUNES, C. S. **Curso completo de direito processual tributário**. 3. ed. – São Paulo: Saraiva Educação SA, 2019.

PAULSEN, L. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

SCHOUERI, L. E. **Direito tributário**. 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

Recebido em: 16/03/2023

Aprovado em: 20/07/2023