FACULDADE DE SINOP
CURSO DE DIREITO

EDUARDA CAROLINA DE ALMEIDA

A ADMINISTRAÇÃO DA SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL NO DEVER DE PROTEÇÃO DE DADOS E INFORMAÇÕES DECORRENTES DO SIGILO FISCAL

Sinop/MT
2021

EDUARDA CAROLINA DE ALMEIDA

A ADMINISTRAÇÃO DA SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL NO DEVER DE PROTEÇÃO DE DADOS E INFORMAÇÕES DECORRENTES DO SIGILO FISCAL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Banca Avaliadora do Departamento de Direito, da Faculdade de Sinop - FASIP, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.
Orientador: Prof. Ms. Norton Maldonado Dias.

Sinop/MT
2021

EDUARDA CAROLINA DE ALMEIDA

A ADMINISTRAÇÃO DA SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL NO DEVER DE PROTEÇÃO DE DADOS E INFORMAÇÕES DECORRENTES DO SIGILO FISCAL

Trabalho de conclusão de Curso apresentado à Banca Avaliadora do Curso de Direito - FASIP, Faculdade de Sinop como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em: ____/____/_____

_____

Norton Maldonado Dias
Professor(a) Orientador(a)
Departamento de Direito - FASIP

_____

Professor(a) Avaliador(a)
Departamento de Direito – FASIP

_____

Professor(a) Avaliador(a)
Departamento de Direito – FASIP

_____

Gabriel Aparecido Anízio Caldas
Coordenador do Curso de Direito
FASIP - Faculdade de Sinop

Sinop/MT
2021

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus queridos pais, pois sem eles eu não estaria concluindo este ciclo, aos meus irmãos que sempre foram minha razão de viver e aos meus amigos que em todos os momentos estiveram ao meu lado e me apoiaram durante toda jornada acadêmica.

AGRADECIMENTOS

- Primeiramente a Deus, que sempre esteve comigo nos melhores e piores momentos.
À minha mãe Sônia, que desde muito nova lutou para me criar e me ver crescer, sendo que mesmo com tantas dificuldades que passou na vida nunca me abandonou, e meu pai Wagner, que ao me conhecer aos 4 anos de idade me criou como sua filha.
- Agradeço meus irmãos Emilly de 12 anos, e Luiza Henrique, 4 anos que amo mais que tudo.
- Às minhas amigas Láiza e Catyane que sempre estiveram ao meu lado desde a escola, Elaine e Lizandra que levarei da faculdade para toda vida.
- Ao meu amigo Samuel que me ajudou na escolha deste tema.
- Minhas avós, meus tios, meus primos, que moram no Mato Grosso e no Sul.
- Ao Prof. Orientador Norton, que sempre foi um amor com todos, querido e paciente ao longo dos semestres.
- À Agência da Receita Federal de Sinop/MT e todos os meus ex-colegas de trabalho que foi uma honra conhecer, da Defensoria Pública Cível de Sinop e, meus atuais colegas do Fórum (PJMT) da Vara Especializada da Infância e Juventude.
- A todos os professores do curso de Direito da Unifasipe.
- E a todos que direta e indiretamente contribuíram para a realização deste trabalho e passaram por minha vida e permitiram o enriquecimento de minha aprendizagem.

EPÍGRAFE

A menos que modifiquemos à nossa maneira
de pensar, não seremos capazes de resolver os
problemas causados pela forma como nos
acostumamos a ver o mundo.

Albert Einstein

ALMEIDA, Eduarda Carolina de. **A adminisração da secretaria especial da receita federal do brasil no dever de proteção de dados e informações decorrentes do sigilo fiscal**. 2021. 53 Páginas. Monografia de Conclusão de Curso – FASIP – Faculdade de Sinop.

RESUMO

A Constituição Federal de 1988 assegura, dentre outros direitos e garantias fundamentais a inviolabilidade da intimidade e vida privada dos indivíduos perante a sociedade como um todo, havendo a possibilidade de reparação indenizatória tanto por danos materiais quanto morais quando da violabilidade destes direitos. Com previsão Constitucional disposto como direitos individuais e coletivos, o sigilo está no artigo 5°, inciso X, da Carta Magna, logo, quando se fala em Sigilo Fiscal, vem regulamentado no artigo 198 do Código Tributário Nacional, e apresenta distinção ao sigilo bancário. O Sigilo Fiscal tem como principal objetivo resguardar os dados financeiros do contribuinte, bem como não permitir que sejam divulgados por parte da Fazenda Pública no poder de fiscalização e pelos seus agentes durante o exercício de suas funções informações. Dessa forma, na esfera da Administração Tributária Federal não será diferente, nos serviços prestados pela Receita Federal do Brasil, o Sigilo Fiscal sempre foi muito prezado, mas, além, de acompanhar todas as regras, possibilita a transferência das informações sigilosas quando previstas em lei, portarias e pareceres, pois será daí que poderá ocorrer assistência mútua de uma entidade para outra mas não deixando estarem protegidas. Assim, como exceções à regra, não será todas as informações do Sujeito Passivo objeto de vedação, havendo então as penalidades ao fisco e ao servidor que não observarem este dever imposto a eles.

Palavras Chaves: Receita Federal. Sigilo Fiscal. Sujeito Passivo.

ALMEIDA, Eduarda Carolina de. **The administration of the Special Secretariat of the Federal Revenue of Brazil in the duty to protect data and information arising from fiscal secrecy.** 2021. 56 Pages. Course Completion Monograph – FASIP – Faculty of Sinop.

ABSTRACT

The Federal Constitution of 1988 ensures, among other fundamental rights and guarantees, the inviolability of the intimacy and private life of individuals before society as a whole, with the possibility of indemnity reparation for both material and moral damages when these rights are violated. With Constitutional provision, provided for as individual and collective rights, secrecy is in article 5, item X, of the Magna Carta, therefore, when it comes to Tax Secrecy, it is regulated in article 198 of the National Tax Code, and presents a distinction to secrecy Bank officer. The main objective of the Fiscal Secrecy is to protect the financial data of the taxpayer, as well as not allowing information to be disclosed by the Public Treasury in the supervisory power and by its agents during the exercise of their functions. Thus, in the sphere of the Federal Tax Administration it will not be different, in the services provided by the Federal Revenue of Brazil, the Tax Secrecy has always been very valued, but in addition to following all the rules, it allows the transfer of confidential information when provided for by law, ordinances and opinions, as it is from there that mutual assistance can occur from one entity to another but not letting them be protected. Thus, as exceptions to the rule, not all of the Liability Subject's information will be the object of prohibition, and there will be penalties for the tax authorities and the server that do not comply with this duty imposed on them.

Key Words: Federal Revenue. Liability. Tax Secrecy.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: As grandes navegações – desembarque de Pedro Alvares Cabral em Porto Seguro em 1500.....15
Figura 2: Direção-Geral da Fazenda Nacional..... 29
Figura 3: Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte, implantado em dezembro de 2005. 30
Figura 4: Manual Eletrônico do Sigilo Fiscal.....30
Figura 5: Documento de declaração de IRPF, protegido por Sigilo Fiscal..... 32
Figura 6: Documento não protegido por Sigilo Fiscal.....41

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....10

1. BREVE HISTÓRICOS DA EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO NO MUNDO..... 14
1.1 Breve histórico da tributação no Brasil..... 16
1.2 Breve história do sigilo de informações..... 18

2. ASPECTOS GERAIS RELACIONADOS AO SIGILO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL..... 20
2.1 Distinção entre o sigilo bancário e o Fiscal.....22
2.2 A Administração Tributária e o poder/dever de fiscalizar.....23
2.3 O dever constitucional de pagar tributos.....25
2.4 Os Sujeitos da Relação Jurídico Tributária.....25

2.4.1 O Sujeito Ativo..... 26
2.4.2 O Sujeito Passivo..... 27
2.4.3 O Objeto e a Causa.....27

3. O SURGIMENTO DA SRFB – SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.....29
3.1 O manual eletrônico do Sigilo Fiscal – e-MSF..... 31
3.2 O dever de observância ao sigilo de informações.....31
3.3 As exceções ao Sigilo Fiscal..... 34
3.3.1 As possibilidades de fornecimento das informações protegidas.....37
3.4 Dados não passíveis de Sigilo Fiscal, mas protegidos pelo funcional..... 40
3.5 Consequências pelo descumprimento e inobservância do Sigilo Fiscal e funcional...44

CONSIDERAÇÕES FINAIS..... 47

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....50

INTRODUÇÃO

Assim como outras matérias, na história das construções do mundo, o Direito apresenta uma caraterística histórico-cultural onde não é aceitável estudos de seus ramos sem a noção de forma antecipada de sua evolução e de seu contínuo desenvolvimento. Assim deu-se o surgimento do Direito e 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, assim, o Código Tributário Nacional fundamenta e conceitua a sua inviolabilidade. Desse modo, no âmbito da administração tributária, a Receita Federal, tem a obrigação a proteção do sigilo de dados e informações do contribuinte quando da efetivação do dever e poder de instituir, cobrar, e fiscalizar os tributos. Assim, no momento em que o contribuinte fica obrigado a fazer o pagamento, o fisco automaticamente obtém informações de seus dados. Contudo, conforme 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 e, sim, relativo, uma vez que não são gerais as informações protegidas havendo algumas exceções. Destarte, a Lei Complementar 104/2001, inovou todo o enumerado do Art. 198, flexibilizando a possibilidade de transferência deste sigilo uma vez que era permitido ser levados ao conhecimento de terceiros somente por requisição judicial ou colaboração entre fazendas.

É classificado como uma garantia constitucional que se ampara na não violabilidade do direito à vida privada e a intimidade das pessoas. Dessa forma, sem prejuízo de outras penalidades, há a possibilidade de reparação indenizatória tanto por danos matérias quanto morais quando da violabilidade deste direito. Quando se fala em “sigilo”, pode-se fazer referência a ele de várias maneiras. Neste contexto, o presente projeto, compete ao Sigilo

Fiscal no âmbito da administração 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.

Portanto, 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. Além do mais, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, é observado que uma vez violado o direito garantido ao sujeito passivo, haverá consequências e penalidades que o fisco e o agentes poderão sofrer.

Entende-se que o Sigilo Fiscal classifica-se como um modo de impedir que a administração tributária, ou também chamada de "Fisco" divulgue ou forneçam dados e informações fiscais dos contribuintes ou responsáveis (pessoas físicas e jurídicas) decorrentes do exercício desta administração pela União e pelos seus agentes quando estiverem no exercício de suas funções, pois são 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.

Sabe-se que no momento em que se tem a prática de um Fato Gerador (vínculo do 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 estes tributos, conforme preconiza o Art. 145 §1º da CF/88, por outro lado, a própria Constituição defende o direito de privacidade, intimidade e propriedade de forma individual e coletiva.

A Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, traz em seu Art. 198 a redação que dispõe sobre a vedação a divulgação de qualquer informação obtida pela Fazenda Pública ou seus agentes, observando a exceção à regra junto a Lei Complementar nº 104/2001.

Observando a proteção ao Sigilo Fiscal no âmbito da Secretaria da Receita Federal, considera-se que não enquadram, como exemplo, os dados cadastrais dos contribuintes e os relativos à regularidade fiscal desde que não expostos os valores de débitos e créditos, (Portaria RFB nº 2.344, de 24 de março de 2011), contudo, não significa que poderão ser fornecidos a qualquer indivíduo justamente por estar protegido pelo Sigilo Funcional, constante na Lei nº 8112 de 11 de dezembro de 1990. O contribuinte consiste no sujeito passivo direto da obrigação tributária e o responsável, o indireto, ambos podem ser pessoas

físicas ou jurídicas, que ficam obrigadas a pagar tributo quando instituído em Lei. A definição de Tributo está elencada no artigo 3º do Código Tributário Nacional, sendo dividido em cinco espécies conforme a Constituição Federal: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. De modo geral, quando o sujeito passivo aufere a Receita (renda), a administração tributária obtém acesso aos dados no momento da contribuição dos tributos, a título de exemplo, um dos tributos mais importantes e conhecidos é a Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física, pois quando transmitida automaticamente, o fisco tem acesso a todos os dados pessoais do indivíduo.

Além disso, o Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou 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 todos as informações.

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

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. Além do mais, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, é observado que uma vez violado o direito garantido ao contribuinte, haverá consequências e penalidades que o fisco e os agentes poderão sofrer.

À vista disso, tendo em vista a proteção constitucional do Sigilo Fiscal e no âmbito da Secretaria da Receita Federal, uma vez que violado este direito garantido ao indivíduo, não se sabe quais serão as consequências do descumprimento e inobservância deste dever.

O estudo sobre o Sigilo Fiscal, resguardado pela Receita Federal na efetivação de seus serviços, tem como finalidade apresentar ao sujeito passivo da obrigação tributária seus direitos e os deveres da administração tributária e de seus agentes, uma vez que se obtêm informações fiscais decorrentes do exercício de suas funções.

Sendo assim, o presente tema é de certo interesse e relevância, o qual o motivo é apresentar ao sujeito passivo da obrigação tributária como é exercido o resguardo de seu

direito pelo Fisco, conceituar o Sigilo Fiscal, sua proteção constitucional e seu dever de observância, bem como demonstrar que na esfera da administração tributária existem exceções à regra de proteção ao Sigilo, demonstrar a possibilidade do seu fornecimento, e do mesmo modo, revelar que não são absolutamente todos os dados dos que serão considerados sigilosos, isto, dentro do âmbito da efetivação dos serviços da Secretaria da Receita Federal.

Inicialmente, foram realizadas pesquisas em livros, doutrinas, leis, portarias, pareceres e artigos voltado 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.

Portanto para a realização deste trabalho será utilizado como população, o Sujeito Passivo da obrigação tributária, ou seja, o contribuinte, seja ele pessoa física e jurídica que goza de proteção constitucional quando do Direito de Sigilo de suas informações, quando da efetivação do dever/poder do fisco.

Ainda, a população que será utilizada como amostra, serão todos os Sujeitos Passivos que ficam obrigados a pagar tributo, seja ele o contribuinte ou responsável, seja ele sujeito da obrigação principal ou acessória, mencionados no Art. 121 da Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

E para obtenção dos dados secundários, teve-se como base, pesquisa bibliográfica, em livros, doutrinas, portarias, pareceres, Leis ordinárias e complementares, trabalhos científicos, relacionados ao Sigilo Fiscal, trazendo como um Direito Individual conforme a Constituição e o dever de ser observado pelo fisco, fundamentando-o no código Tributário Nacional, bem como apresentando as características gerais, suas exceções e as eventuais consequências pela inobservância desse Direito.

1. BREVE HISTÓRICOS DA EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO NO MUNDO

Antes de começar a ser cobrado pelos chefes de Estado, os tributos acompanharam a criação das primeiras sociedades e a evolução do homem. Certos estudos revelam que foram voluntárias as manifestações tributárias, pois eram uma forma de presentes e ofertas dadas aos chefes e líderes pela sua atuação em favor das comunidades, nas guerras, os tributos passaram a ser uma espécie de pagamento a parte vencedora, onde a parte vencida era obrigada a entregar seus bens.

Existem documentos antigos encontrados pelo mundo que retratavam a cobrança excessiva de tributos, um deles foi encontrado entre o rio Tigre e Eufrates, na antiga suméria. O mesmo relatava a cobrança de impostos abusivos e leis opressivas. Somente na Grécia, por volta do século VII a.C, foram instituídos tributos que passaram a ser administrados pelo Estado. Roma, na época, cobrava impostos pela importação das mercadorias e pelo consumo de qualquer bem.

No início da idade média, com a queda do império romano e a divisão do império, houve o surgimento dos feudos, que eram os diversos pedaços de terras possuídas pelos senhores feudais, conhecidos como os nobres. Assim, os camponeses eram obrigados a pagar tributos a estes senhores entregando a maior parte do que haviam colhido, como consequência não restava o suficiente a o sustento da família.

Com influência da igreja católica, os senhores feudais começaram a participar das guerras santas, as cruzadas e tinham a finalidade de reconquistar a Palestina, que para eles era um lugar santo. Assim, começaram a ter gastos absurdos e cobrava cada vez mais tributos.

No ano de 1215, na Inglaterra, João Sem Terra foi obrigado a assinar a MAGNA CARTA, documento de grande impacto histórico no mundo, isto porque os nobres se revoltaram contra cobrança abusiva dos tributos, pois João ao formar seu exército para as

cruzadas começou a cobra-los em dobro. A magna carta visava impor limitações entre o poder dos reis e a instituição de tributos.

Com o fim das cruzadas e da idade média, o crescimento das cidades em todo o continente Europeu trouxe um grande avanço nos comércios de modo que atraia cada vez mais os camponeses para as cidades. As especiarias e produtos orientais eram muito valiosos de modo que se passou a comercializar, porém não era fácil adquiri-las.

Por sua localização geográfica, as cidades que mais se beneficiaram com o comércio na Europa foram Veneza e Gênova, na Itália, que manterão acordo comercial com árabes que por acaso eram grandes inimigos da Europa nas cruzadas. Desse modo, com todo o progresso por causa da evolução comercial, deu-se fim a idade média e com ele sobreveio o Renascimento.

Os feudos transformaram-se em reinos, isto era o início da idade moderna, época entre a tomada de Constantinopla e a Revolução Francesa. Nesta época, a cobrança dos tributos passou a ser feita em moeda.

O preço das especiarias permaneceu por um tempo muito elevado, então o restante da Europa precisou tomar as devidas providências para conseguir novas rotas, assim sendo, não havia alternativa senão navegar pelo desconhecido oceano Atlântico.

Figura 1: As grandes navegações – desembarque de Pedro Alvares Cabral em Porto Seguro em 1500.

Fonte: Descoberta do Brasil (2021).

Com as Grandes Navegações, Espanha e Portugal foram as primeiras expedições marítimas a se lançarem ao mar, descobrindo América, Ásia e a África. A descoberta de

metais preciosos na América fez com que a Europa financiasse a Revolução Industrial tornando a burguesia uma classe social rica. Neste momento, as colônias eram exploradas e suas riquezas extraídas e enviadas à Europa sem que os donos da terra tivessem direito a nenhum benefício. Dessa forma, os reis tonavam-se ainda mais fortes e acumulavam poder e riqueza, nascendo então o Estado Absolutista.

Com o absolutismo, o Estado se sustentava pelos tributos pagos pelos comerciantes e trabalhadores, as classes dominantes eram o clero e a nobreza que não pagavam tributo algum.

Com a Revolução Francesa, outro marco histórico, houve a instauração de uma república com o famoso lema "Liberdade, Igualdade e Fraternidade". Em 1789, surgiu a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão e, mais tarde, em 1791, aprovada a Declaração dos Direitos da Mulher Cidadã, ambos definindo os direitos fundamentais da pessoa humana.

Nessa época, os Estados Unidos tornaram-se independentes da Inglaterra. A briga pela independência deu-se justamente pela alta carga tributária que a Coroa Britânica cobrava de suas colônias. Esse movimento inspirou ao longo dos anos muitas revoltas relevantes no Brasil no início do século XIX, tais como a Inconfidência Mineira, que inspirou mais tarde a independência do Brasil.

1.1 Breve histórico da tributação no Brasil

Antigamente, o tributo se originava do próprio trabalho do ser humano em prol de sua segurança e sobrevivência na sociedade. O coletivo trabalhava para viabilizar sua segurança e de todos, assim, passando o tributo ao próprio trabalho de um indivíduo para convivência de uma comunidade.

O primeiro tributo em terras brasileiras era o chamado "quinto do pau-brasil" na época pago à Coroa Portuguesa pelos diversos tesouros e descobertas em terras brasileiras, pois todo pagamento era feito com as madeiras da árvore do Pau-Brasil. A fiscalização e arrecadação eram realizadas pelos servidores especiais da Coroa, os chamados "rendeiros".

> O primeiro tributo em terras brasileiras era o chamado "quinto do pau-brasil" na época pago à Coroa Portuguesa pelos diversos tesouros e descobertas em terras brasileiras, pois todo pagamento era feito com as madeiras da árvore do Pau-Brasil. A fiscalização e arrecadação eram realizadas pelos servidores especiais da Coroa, os chamados "rendeiros". "É a história que registra como cada colono do Brasil, sob as ordens da coroa portuguesa, foi obrigado a conviver com uma política fiscal injusta, que não respeitava nem a capacidade contributiva das pessoas, nem era seguida de uma lógica clara. Tributava-se com o intuito de remeter a maior parte dos valores arrecadados

> para a Metrópole. O que sobrava ficava para a colônia, para pagar as despesas das terras “achadas”, exatamente para explorar as suas riquezas e não para construir uma nação (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 19).

Os órgãos fiscais eram as Juntas da Fazenda, Alfândegas, Mesas e Inspetorias, pois na época não existiam um sistema tributário consolidado, o que era causa de muitas fraudes e contrabandos, além do mais, não havia separação de competências fiscais e consequentemente os tributos eram cobrados identicamente pela Corte e pelos municípios.

Mesmo após a independência do Brasil em 07 de setembro de 1822, e a proclamação da república em 15 de novembro de 1889, quando o Brasil deixou de pertencer a Portugal, não houve inovações no legislativo e continuava em vigor as leis portuguesas enquanto organizava-se a primeira constituição brasileira, outorgada em 1824.

Assim, no início do chamado Brasil Império, o país entrou em crise financeira e grandes dívidas por consequência de os cofres públicos ficarem vazios, em direito tributário a carta magna trouxe que “ninguém seria isento de contribuir para as despesas do Estado”, mas continuavam sendo cobrados da mesma forma anterior sem nenhuma uniformidade, método ou racionalidade.

Contudo, tempos depois, mais especificadamente na época do Segundo Império no ano de 1842, novos regulamentos foram expedidos a respeito dos tributos que trouxeram mudanças significativas, por ter sido um momento político e com grandes lutas externas e civis surgiu a necessidade de aumento na carga tributária e a criação de novos tributos, até a chegada da Constituição Cidadã de 1988, que trouxe maiores garantias ao contribuinte.

> O funcionamento regular do Estado fiscal depende de que os tributos sejam exigidos em conformidade com princípios materiais tais como o da igualdade, o da capacidade econômica e o da vedação de efeito confiscatório (manutenção das fontes impositivas) (GODOI, 2005, p. 154).

Os princípios da igualdade tributária, legalidade, anterioridade da lei e, irretroatividade, vedação de tráfegos interestaduais ou intermunicipais, vedação dos tributos confiscatórios, imunidade tributária, entre outros, que são utilizados até os dias atuais, traziam ao contribuinte uma garantia de direitos individuais, uma vez que era uma forma de limitação ao poder de tributar.

Atualmente, os tributos são a principal fonte de arrecadação de receitas públicas do Brasil, e a Constituição Federal impõe limites ao poder de tributar do Estado garantindo diversos direitos aos contribuintes.

1.2 Breve história do sigilo de informações

O Direito contém uma caraterística histórico-cultural, onde não é aceitável estudos de seus ramos sem a noção de forma antecipada de sua evolução e de seu contínuo desenvolvimento. Deste modo, o surgimento do Direito e Constitucional e Tributário, como também outros ramos da ciência jurídica se formou vagorosamente.

Nunes (2009, p. 238) diz que com a vinda da Constituição Federal de 1988, foi previsto em ser art. 5° 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. 5° dispões 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".

Coêlho (2020), no que se refere ao sigilo de dados, configura o desdobramento do Direito Fundamental à intimidade, o qual integra a Declaração Universal dos Direitos do Homem de 1948 – Art. 12, e veio pela primeira vez para integral 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 (COÊLHO, 2000, p. 995-996).

O acesso às informações é um direito fundamental que se encontra previsto no art. 5ª 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.

Segundo Toby Mendel (2009):

> 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" (MENDEL, 2009, p. 17).

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 a administração fazendária o ônus de manter em resguardo as informação que foram obtida em

razão do ofício referentes a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

2. ASPECTOS GERAIS RELACIONADOS AO SIGILO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O Direito ao Sigilo surgiu com a promulgação da chamada Constituição Cidadã, a Carta Magna não traz expressamente o direito ao Sigilo Fiscal uma vez que este é espécie de gênero amparado na não violabilidade do direito à vida privada e à intimidade do cidadão, na parte dos direitos e deveres individuais e coletivos.

Assim reproduz a Constituição:

> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
> (...)
> X - São invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação (BRASIL, 1988).

Em algumas situações a doutrina classifica os Direitos Fundamentais em gerações. Os Direitos Individuais são os de primeira geração, de defesa do indivíduo contra a indevida atuação do estado, como os direitos à vida, à liberdade, à propriedade e à igualdade perante a lei. Conforme ensina Scalquette (2004):

> Os direitos de primeira dimensão são os direitos de liberdade, pois são frutos do pensamento liberal burguês, de caráter fortemente individualista, aparecendo como uma esfera limitadora da atuação do Estado, isto é, demarcando uma zona de não intervenção do Estado nas liberdades do indivíduo (SCALQUETTE, 2004, p. 34).

O Autor Donato Henrique da Silva (2013, p.12), diz que “a intimidade está inserida na esfera da privacidade, sendo mais limitada a assuntos os quais o indivíduo não revela nem

mesmo a pessoas da família, pois não envolve direito de terceiros, é o âmbito do exclusivo que alguém reserva para si".

Segundo o entendimento de Alexandre de Moraes (2007), sobre a redação da Constituição do art. 5°, inciso X "Os direitos à intimidade e à própria imagem formam a proteção constitucional à vida privada, salvaguardando um espaço íntimo intransponível por intromissões ilícitas externas".

No mesmo contexto, o autor entende que esta proteção constitucional está se referindo a pessoas físicas e jurídicas, abrangendo a necessária proteção à imagem frente aos atuais meios de comunicação (televisão, rádio, jornais revistas, etc.), considerando também que as informações fiscais e bancárias, constantes nas instituições financeiras, na própria Receita Federal ou organismos congêneres do poder Público, constituem parte da vida privada da pessoa física ou jurídica (MORAES, 2007).

O Professor Paulo Caliendo assim ensina:

> A proibição de informações fiscais e financeiras do contribuinte obedece a ditames constitucionais. A proteção da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem são direitos fundamentais do cidadão e do contribuinte, previstos no Art. 5º, X, da CF/88. O sigilo dos dados fiscais e financeiros do contribuinte faz parte do núcleo essencial de proteção da privacidade contribuinte, podendo afetar a sua reputação e sua honra. Tem-se que o segredo é a alma do negócio para os empresários e o seu desvelamento financeiro pode revelar segredos comerciais e pessoais (CALIENDO, 2019, p. 1245).

Para Sarlet (2004, p.36) "[...] o termo Direitos Fundamentais é aplicado para aqueles direitos do ser humano, reconhecidos e positivados na esfera do direito constitucional positivo de um determinado Estado".

José Afonso da Silva (2001, p. 178) diz que que os aos Direitos Fundamentais "não são a contraposição dos cidadãos administrados à atividade pública, como uma limitação ao Estado, mas sim uma limitação imposta pela soberania popular aos poderes constituídos do Estado que dele dependem".

É indiscutível, portanto, que a Constituição Federal assegure ao cidadão direitos fundamentais e individuais, quando o Estado em contrapartida tem como papel de estabelecer e cobrar os tributos, confome está positivado na legislação.

Dessa forma, um complementa o outro, pois é o dever da Admnistração Tributária e o direito do cidadão contribuinte.

1.3 Distinção entre o Sigilo Bancário e o Fiscal

Em primeiro momento quando o assunto é direcionado ao Sigilo Bancário, tem-se que é um dever e obrigação das instituições financeiras de manter os dados de seus clientes resguardados, a quebra deste sigilo somente poderá ocorrer mediante a autorização judicial e em casos que houver suspeita pelo fisco de movimentações ilegais dos recursos da conta do indivíduo, este direito também recebe proteção constitucional.

De acordo Cleucio Santos Nunes:

> A interpretação dos efeitos jurídicos dessa norma é complexa, pois, aparentemente, o parágrafo único do art. 197 do CTN nega as afirmações do caput. Harmonizando-se as disposições, tem-se que as pessoas referidas no dispositivo são obrigadas a prestar as informações exigidas pela autoridade fiscal, desde que essas informações não incorram na violação de sigilos legalmente estatuídos. Assim, o sigilo bancário dos contribuintes, num primeiro momento, está incluído na proibição de sua divulgação pelas instituições financeiras (NUNES, 2019, p. 235).

O sigilo bancário é regulado pela Lei Complementar n° 105/2001, já o fiscal foi disciplinado no art. 198 da Lei Tributária do país, mais tarde alterado pela Lei Complementar nº 104/2001).

Ainda, Ricardo Lobo Torres 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. (TORRES, 2011, p. 147).

Quando o assunto é referente ao "Sigilo Fiscal", este é definido como uma proteção às informações que são prestadas pelos contribuintes à administração tributária. 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.

> O sigilo fiscal, por sua vez, deve ser observado pela Fazenda Pública ou por seus servidores, que não poderá divulgar, salvo nos casos das exceções expressamente previstas nos §§ 1º e 3º do art. 198 e no art. 199 do CTN, a situação econômica ou financeira, ou ainda a natureza e o estado dos negócios ou atividades dos contribuintes 222 (NUNES, 2019, p. 235).

Na esfera doutrinária, o sigilo bancário e o fiscal são evidentemente uma espécie de sigilo, garantidos pelo inciso X, artigo 5º da Constituição Federal. Portanto, ambos carecem de dispositivos constitucionais claros, produzidos por leis complementares.

1.4 A Administração Tributária e o poder/dever de fiscalizar

O surgimento da administração tributária no Brasil se identificou com a consolidação do poder estatal sobre o território nacional, em um grande marco histórico, após os primeiros anos das chagada da Coroa Portuguesa no país (CALIENDO, 2019).

A palavra administração tem origem no latim "*administratione*", 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. "Seus objetivos podem ser resumidos em um fim: o bem comum da coletividade, onde o agente público quando investido em sua função irá assumir o compromisso de bem e servir a coletividade" (AVERBECK, 2018, p. 16).

Os atos de fiscalizar vem da administração tributária e estão ligadas as atividades financeiras do Estado. São elas uma parte da administração pública. Conforme interpretação da Solução de Consulta Interna COSIT n.º 24 de 30 de agosto de 2010, quanto da expressão "Administração Pública" constante do Art. 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)" (BRASIL, 2011).

Com relação a Constituição Federal, sobre o fisco, o §1º do Art. 145 dispõe sobre atuação da administração tributária ao instituir tributos:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituiros 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 (BRASIL, 1988).

Ainda o § 1º do art. 145 da Constituição Federal possibilita que a administração tributária identifique o patrimônio, atividades econômicas e os rendimentos dos contribuintes, o mesmo dispositivo determina que sejam respeitados os direitos individuais por força de lei.

Já com relação ao art. 150, inciso II da Constituição consagra, desde já, o princípio da isonomia tributária, que veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Um dos Princípios que tem por finalidade buscar a igualdade material, na medida em se busca "tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais".

O Caliendo (2019) afirma que administração tributária visa à arrecadação e a 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. (...) deve seguir regras estritas de proteção do cidadão-contribuinte na busca de recursos para as atividades estatais e financiamento dos direitos fundamentais.

O entendimento de Castro (2003):

> Assim, 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 (CASTRO, 2003, p. 60).

Ricardo Alexandre (2015):

> Consoante analisado, as autoridades fiscais, no exercício de suas elevadas atribuições, têm acesso a informações privilegiadas sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. A contrapartida ao conhecimento das informações é o dever de mantê-las em sigilo, sob pena de responsabilização administrativa, cível e criminal (ALEXANDRE, 2015, p. 496).

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".

O ministro Celso de Mello diz que o artigo 5º, X, da Constituição é uma proteção em favor do indivíduo e "contra a ação expansiva do arbítrio do Estado — uma esfera de autonomia intangível e indevassável pela atividade persecutória do poder Público, apta a inibir e a vedar o próprio acesso dos agentes governamentais".

A Administração pode e deve então cobrar, instituir e realizar a fiscalização, mas em contrapartida, tem o dever constitucional de resguardar o sigilo das informações dos cidadãos quando da efetivação de seus serviços.

1.5 O dever constitucional de pagar tributos

Quando se fala do dever de pagar tributo, logo vem à mente qual seria o conceito de tributo.

A posição de Buffon (2009, p.79) é objetiva e clara, quando afirmar 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.

O art. 3° do Código Tributário Nacional (CTN) 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".

Dentre os tributos, há suas espécies que são os impostos, taxas e contribuições de melhoria (145 da CF de 1988), os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, que estão previstos nos artigos 148, 149 e 149-A, respectivamente, também da CF de 1988.

Segundo Marianna Loss, 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 (LOSS, 2015, p.2).

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

Destarte, o dever constitucional de de pagar tributos é também um modo de se garantir as chamadas liberdades negativas.

> Noutros termos, o imposto não pode ser encarado, nem como um *mero poder* para o estado, nem simplesmente como um *mero sacrifício* para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado. (NABAIS, p. 185, 1998).

O que ocorre é que quando há a ocorrência do fato gerador, surge também a obrigatoriedade de pagar tributo, nas palavras do Min. Gilmar Mendes em voto de Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 1055/DF:

> O Estado brasileiro baseia-se em receitas tributárias. Um texto constitucional como o nosso, pródigo na concessão de direitos sociais e na promessa de prestações estatais aos cidadãos, deve oferecer instrumentos suficientes para que possa fazer frente às inevitáveis despesas que a efetivação dos direitos sociais requer. O tributo é esse instrumento. Considera-se, portanto, a existência de um dever fundamental de pagar impostos. No caso da Constituição, esse dever está expresso no § 1º do art. 145. (BRASIL, 2016).

Além disso, na Constituição há diversos direitos fundamentais, o Ministro, por sua vez segue a acorrente da doutrina e defende que há o dever fundamental de pagar tributos.

Por fim, computa-se os tributos efetivamente são a principal receita financeira do Estado: Receitas derivadas e compulsória, possuindo caráter predominantemente fiscal que devem pautar-se pelos princípios.

2.4 Os Sujeitos da Relação Jurídico Tributária

Os elementos da Obrigação Tributária consistem em: Sujeito Ativo, Sujeito Ativo, Objeto e Causa.

2.4.1 O Sujeito Ativo

O Sujeito Ativo nada mais 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 institui-los. Além disso, ocupa a posição de credor em uma obrigação tributária e tem a competência de exigir o seu cumprimento, é geralmente uma pessoa Jurídica de Direito Público. Seu conceito está no art. 119 do Código Tributário Nacional onde diz 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 e o indireto. O direto é o ente que detém da competência tributária e tem o poder de instituir e legislar. Já o sujeito ativo indireto é o que possui a competência de arrecadar e fiscalizar os procedimentos desta arrecadação.

Segundo Souza (1975, *apud* ABRAHAM, 2018, p. 142) a obrigação tributária tem como fontes a lei, o fato gerador e o lançamento, e serão sujeitos ativos somente aquelas

entidades públicas dotadas de poder legiferante, isto é, capazes de fazer leis, quais sejam, as provenientes do Poder Legislativo.

Para Berliri, (1971, *apud* ABRAHAM, 2018, p. 142) o sujeito ativo da obrigação tributária é "o ente público que, em virtude de sua própria potestade tributária, tenha estabelecido o tributo a que se refira dita obrigação". Essas entidades são, de acordo com nosso direito constitucional, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

2.4.2 O Sujeito Passivo

O conceito mais claro de Sujeito Passivo está disposto no art. 121, do Código Tributário Nacional:

> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamentode 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 orespectivo 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 (BRASIL, 1966).

Salienta-se que o sujeito passivo da obrigação tributária consiste na pessoa que está obrigada a efetuar pagamento do tributo ou a penalidade pecuniária (multa). O Sujeito Passivo da obrigação principal pode ser classificado em duas espécies, são elas: O contribuinte quando tem a relação pessoal e direta com o que constitui o fato gerador e, o Responsável, é aquele que sem revestir a condição de contribuinte a obrigação decorra de disposição expressa de Lei (CALIENDO, 2019).

> O art. 121 não esclarece, por exemplo, que o contribuinte e o responsável não são sujeitos passivos de uma mesma relação jurídica. O contribuinte é obrigado no bojo de uma relação contributiva, instituída por lei forte no dever fundamental de pagar tributos. O terceiro – designado pelo Art. 121 simplesmente de responsável – é obrigado no bojo de uma relação de colaboração com a Administração, para a simplificação, a facilitação ou a garantia da arrecadação (PAULSEN, 2012, p. 328).

2.4.3 O Objeto e a Causa

Como já visto anteriormente, a Obrigação Tributária se divide entre acessória e principal. De acordo com art. o art. 113, § 1º do 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.” E tem a obrigação principal natureza patrimonial.

Já, o objeto da obrigação acessória é não patrimonial uma vez que o Código Tributário Nacional trata deste tipo de obrigação em seu art. 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 se dá com a instauração do vínculo jurídico entre os sujeitos, pois o nascimento da obrigação tributária está ligada 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.”

3. O SURGIMENTO DA SRFB – SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Antes da existência da Receita Federal, no ano de 1934 era instituída a Direção-Geral da Fazenda Nacional onde cada departamento mantinha seus serviços específicos trabalhando na tributação, arrecadação e fiscalização. Os departamentos eram três: Imposto de Renda, Rendas Internas e o de Rendas Aduaneiras.

Figura 2: Direção-Geral da Fazenda Nacional.

Fonte: Brasil (2021).

Em 20 de novembro de 1968, fundou-se uma nova Secretária com melhor estrutura onde cada departamento passava a ter sua coordenação para cada sistema. Neste ano, com o surgimento da Secretaria nasceu a unificação de alguns órgãos fiscais e houve grandes avanços no cumprimento das obrigações tributárias, mas somente em 2007 com a vinda da Lei n° 11.457/07 criou-se a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil no modelo que é conhecida até hoje, onde passou a fazer parte do Poder Executivo Federal.

No decorrer dos anos houve diversas evoluções, pois em 1995 e 1996 a SRF começou a disponibilizar seus serviços através da internet, em 2005 lançou a plataforma e-CAC (Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte), no outro ano lançou a modalidade de processos digitais e-Processo que foram implantados em todas as Unidades do Brasil até o ano de 2011. A partir de 2012, praticamente todos os serviços já estavam sendo disponibilizados via internet, que vinham acompanhando os avanços tecnológicos.

Figura 3: Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte, implantado em dezembro de 2005.

Fonte: Brasil (2021).

> (...) em outubro de 2002 foi criado o Receita 222 - Serviço Interativo de Atendimento Virtual, com o objetivo de concentrar em único local os atendimentos com informações protegidas por sigilo fiscal. O acesso a esta área do site era feito pelo contribuinte exclusivamente por meio de certificação digital para garantir os requisitos essenciais como a identidade dos emissores e destinatários, a integridade do conteúdo e a privacidade da comunicação. Pelo Receita 222, ficavam acessíveis as cópias das declarações, consultas aos pagamentos e à situação fiscal. Tais funcionalidades virtuais foram depois ampliadas e o programa, substituído em 2005 pelo e-CAC - Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte, quando também foi possibilitado acompanhar o processamento das declarações e a solicitação do parcelamento de dívidas pelo computador pessoal. (BRASIL, 2014, p.171).

Atualmente, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil é o órgão que exerce a administração tributária da União, de administração direta e subordinação ao Ministério da Economia com Sede em Brasília/DF, chefiada pelo Secretário da RFB o sr. José Barroso Tostes Neto, tem como responsabilidade o controle aduaneiro, atuação no combate ao descaminho, contrabando, sonegação fiscal, tráfico de drogas, animais e armas, além da

administração de tributos federais. Composta por unidades onde ficam localizadas em suas Regiões Fiscais (1° a 10°), são as Delegacias, Inspetorias, Alfândegas e Agências estabelecendo em seus serviços as obrigações tributárias acessórias.

3.1 O manual eletrônico do Sigilo Fiscal – e-MSF

Para o a atendimento demandas administrativas, judiciais e de terceiros, a Secretária Especial da Receita Federal do Brasil editou o Manual e Manual Eletrônico do Sigilo Fiscal, aprovado em 2020 pela Portaria 4.820, de 19 de novembro, tal manual está disponível no site na RFB e traz a finalidade identificação da vedação legal atualmente imposta à Fazenda Pública e aos seus servidores quanto ao fornecimento de informações protegidas por sigilo fiscal.

Figura 4 : Manual Eletrônico do Sigilo Fiscal.

Fonte: Brasil (2021).

3.2 O dever de observância ao sigilo de informações

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

> 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 (BRASIL, 2001).

Entende-se, portanto, que o Sigilo Fiscal é a obrigação e o dever exigido à Fazenda Pública e a seus servidores de não divulgar informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo, de terceiros no que se refere a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. Pois 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 inciativa que facilite a divulgação das informações fiscais (BRASIL, 2011).

O autor Leandro Paulsen 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 (...)" (PAULSEN, 2012).

No âmbito dos serviços da Receita Federal do Brasil, a Portaria RFB nº 2.344, de 24 de março de 2011, exemplifica, nos incisos I, II e III do Art. 2º, 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 efiscalização 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 (BRASIL, 2011).

Ademais, o art. 998 do decreto-lei de fiscalização de cobrança do IRPF assim reproduz:

> Art. 998. Nenhuma informação poderá ser dada sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dosseus negócios ou atividades:
> (...)
> § 2º A obrigação de guardar reserva sobre a situação de riqueza dos contribuintes se estende a todos os funcionários do Ministério da Fazenda e demais servidores públicos que, por dever de ofício, vierem a ter conhecimento dessa situação.
> § 3º É expressamente proibido revelar ou utilizar, para qualquer fim, o conhecimento que os servidores adquirirem quanto aos segredos dos negócios ou da profissão dos contribuintes (BRASIL, 1943).

Figura 5: Documento de declaração de IRPF, protegido por sigilo fiscal.

NOME: [redacted]
CPF: [redacted]
DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL — IMPOSTO SOBRE A RENDA - PESSOA FÍSICA — EXERCÍCIO 2021 — ANO-CALENDÁRIO 2020

DEMONSTRATIVO DE ATIVIDADE RURAL - BRASIL

DADOS E IDENTIFICAÇÃO DO IMÓVEL EXPLORADO - BRASIL

Sem Informações

RECEITAS E DESPESAS - BRASIL

Sem Informações

APURAÇÃO DO RESULTADO - BRASIL

Sem Informações

MOVIMENTAÇÃO DO REBANHO - BRASIL

Sem Informações

BENS DA ATIVIDADE RURAL - BRASIL

Sem Informações

DÍVIDAS VINCULADAS À ATIVIDADE RURAL - BRASIL

Sem Informações

PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

Controle: 453690212907380 — Página 3 de 7 — Data/Hora da Entrega: 30/03/2021 às 18:08:57

Fonte: e-CAC (2021).

Aqui verifica-se os elementos principais relativos e seus conceitos:

> a) A divulgação é ação de espalhar, publicar, divulgar, em suma, tornar pública alguma informação;
> b) A Fazenda Pública é tratada de forma genérica e refere-se às administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
> c) Os servidores são um vocábulo utilizado em sentido lato e abrangem as pessoas físicas que prestam serviços ao Estado e às entidades da Administração indireta, com vínculo empregatício e mediante remuneração paga pelos cofres públicos, incluídos os de regime estatutário; ocupam cargos públicos; são empregados públicos contratados sob o regime da legislação trabalhista; servidores temporários, que exercem função sem estarem vinculados a cargo ou emprego público;
> d) São informações decorrentes de sigilo fiscal as definidas como aquelas obtidas em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros, sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades;
> e) O sujeito passivo ou terceiros é o que engloba todas as pessoas físicas e jurídicas relacionadas, ou não, com o fato gerador de obrigação tributária (BRASIL, 2020).

O Estado, ao fiscalizar deverá respeito aos direitos que são constitucionalmente garantidos, a vida privada e a inviolabilidade da intimidade, além do mais, as autoridades em contrapartida do conhecimento de informações precisa se atentar ao compromisso de mantê-las em resguardo, sob pena de eventuais sanções.

Ressalta-se, que além de os servidores, os terceirizados e estagiários e todos os indivíduos que fazem parte do serviços realizados pela Receita Feral são obrigados à observarem a regra do segredo de informações dos contribuintes.

3.3 As exceções ao Sigilo Fiscal

Importante destacar que o 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.

Conforme 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 (SCHOUERI, 2012).

No que se refere às exceções à regra de resguardo do Sigilo Fiscal no Código Tributário Nacional, 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 Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no Art. 199, os seguintes:
> I - requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;
> II - solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.
> § 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 (BRASIL, 2001).

O caput do referido artigo é claro ao mencionar a proibição da fazenda pública - administração tributária composta pelos seus Entes e seus servidores – que faça a divulgação, publicação ou forneçam informações sigilosas ou que facilitem esta divulgação obtida em razão do ofício, ressaltando 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 (BRASIL, 2011).

Desta forma, o inciso I do §1° do Art. 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 (BRASIL, 2011).

Já o inciso II do § 1 º do Art. 198, com a redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, autoriza prestar informações protegidas por sigilo fiscal para atender 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" (BRASIL, 2011).

Com a redação da Lei Complementar n° 104/01, destaca-se que o Art. 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).

Ricardo Alexandre assim entende:

> 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 (ALEXANDRE, 2015, p. 497).

Conforme mencionado, o art. 198 do Código Tributário Nacional, ordena que autoridade fiscal mantenha em segredo as informações dos contribuintes e estabelece as situações em que ocorrerá a divulgação.

Ademais, expresso na Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, outra exceção 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 Art. 199 do Código Tributário Nacional, flexibiliza o dever quando permite 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 (BRASIL,2011).

> 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 (BRASIL, 1966).

De acordo com Hugo de Brito Machado Segundo, sobre a vinda da Lei Complementar 104/2001, diz que a Alteração do enumerado é destinada a esvaziar a garantia do sigilo fiscal: (Código Tributário Nacional; 6° Edição):

> A redação anterior do parágrafo primeiro do Art. 198, então parágrafo único, era: “Excetuam-se do disposto neste artigo, unicamente, os casos previstos no artigo seguinte e os de requisição regular da autoridade judiciária no interesse da justiça.” Em outras palavras, as informações relativas ao patrimônio e às atividades do contribuinte somente poderiam ser levadas ao conhecimento de terceiros em caso de:
> (i) requisição judicial; ou (ii) colaboração entre fazendas (Art. 199). As “divulgações” de que cuida o §3º do Art. 198, inteiramente desnecessárias, não existiam, assim como também não era possível a “troca” de informações entre autoridades da administração, ainda que não relacionadas com a tributação (SEGUNDO, 2017, p.449).

Para o mesmo Autor, a redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001, no Art. 198, §2§ sobre a requisição por autoridade administrativa é simplesmente absurda, uma vez que podem dados serem transferidos não somente ao Poder Judiciário, mas também a quaisquer outras autoridades de sem depender de ordem judicial, isto é, implica na violação da garantia deste sigilo e é entendida como uma possível inconstitucionalidade (SEGUNDO, 2017).

Ainda:

> Divulgação de informações. Possível inconstitucionalidade – A regra do Art. 198,

> §3º do CTN é completamente desnecessária e, a nosso ver, inconstitucional, por representar violação ao sigilo fiscal (...). Ora, ao autorizar a "divulgação" de informações, nos três casos que arrola, o dispositivo em comento esvazia não só o sigilo fiscal, mas o próprio sigilo bancário "transferido" à administração. Não se pode esquecer, no caso, que o sigilo fiscal tem fundamento em importantes princípios constitucionais, notadamente nos que protegem a livre iniciativa, a livre concorrência, a propriedade e a intimidade (SEGUNDO, 2017, p.450).

Schoueri (2012) assim entende:

> A hipótese do inciso I do §1º não merece reparos e sua previsão seria desnecessária: a autoridade administrativa não poderia recusar-se a cumprir ordem de autoridade
> judicial "no interesse da justiça". Já o caso previsto pelo inciso II do mesmo dispositivo pode gerar maior preocupação, o que exige a atenção da observância conjunta do § 2º, que mostra que não basta a existência de um processo administrativo "regular", mas também uma pessoalidade da entrega da informação e o recibo que assegure a preservação do sigilo. Nesses termos, a autoridade administrativa requisitante passa a ter uma obrigação pessoal de guardar sigilo. Grave pode ser a extensão do § 3º, acima reproduzido. A ideia de "divulgação" não é compatível com a de sigilo. Como mostrado, o poder de fiscalização, assegurado constitucionalmente à Administração Pública, dobra-se ao respeito aos direitos individuais. A divulgação de informações afasta a proteção da privacidade de tal modo que se torna inviável entender-se constitucional tal dispositivo, com a abertura que parece propor. Daí a necessidade de ler o §3º, acima reproduzido com cautela: o fornecimento de certidões sobre os temas acima pode justificar-se no interesse de terceiros. Afinal, tendo em vista as garantias do crédito tributário, é necessário que se conheçam os ônus que recaem sobre as pessoas com as quais se celebram negócios. Daí que o acesso a tais informações parece adequado; o que não se pode aceitar é a mera divulgação de informações, que apenas se revela como forma de constranger o contribuinte, revelando-se forma indireta de cobrança de tributos (SCHOUERI, 2012, p. 872).

Reputa-se caput do artigo 198 ordena à Fazenda Pública e a seus agentes o dever de observar o sigilo fiscal, ao passo que os §§ 1º e 3º do mesmo artigo, juntamente com o 199 tratam-se de situações específicas nas quais se admite tanto a transferência quanto a divulgação das informações protegidas por sigilo fiscal.

3.3.1 As possibilidades de fornecimento das informações protegidas

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". Desse 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. É o que dispõe o § 2º do Art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

> Art. 198. (...)
> (...)
> § 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 transferênciae assegure a preservação do sigilo (BRASIL, 1966).

Além do dispositivo do § 2º do art. 198 do CTN, deverá ser observada a portaria RFB n° 551, de 30 de abril de 2013, pois a mesma cuida dos expedientes oriundos de órgãos, autoridades, entidades que solicitam dados econômico-fiscais dos contribuintes e outros serviços no âmbito da Receita Federal quando está ligado ao seu caráter sigiloso.

Assim entende Schoueri (2012):

> Assegurado o sigilo fiscal pelo § 2 o do artigo 198, o legislador complementar não viu problemas em as autoridades administrativas prestarem assistência mútua na fiscalização de tributos. A matéria é regulada da seguinte forma: (...). No que se refere ao dispositivo do caput, vê-se a previsão de convênios entre os poderes tributantes para a assistência na fiscalização e permuta de informações. No Capítulo II, já se apontava serem os Convênios fonte do Direito Tributário. A eles se refere o Código Tributário Nacional nos artigos 100, IV, 102 e 103, III. Não é de estranhar que possam as Pessoas Jurídicas de Direito Público, mediante convênio, auxiliarem-se mutuamente, respeitadas as garantias dos contribuintes. Maior dificuldade oferece a previsão à lei como fonte para prever a referida assistência: dada a autonomia assegurada a cada Pessoa Jurídica de Direito Público, descarta-se a possibilidade de uma lei editada por uma Pessoa Jurídica de Direito Público vir a constranger outra a auxiliá-la na fiscalização ou na permuta de informações. Tampouco seria o caso de lei complementar impor tal comportamento, pois se estaria além do alcance de "normas gerais". Resta, então, a possibilidade de um legislador, por ato unilateral, disciplinar a possibilidade de seus agentes prestarem assistência a outras Fazendas Públicas, independentemente de convênio. Seria o caso, por exemplo, de a União, por lei federal, autorizar a Receita Federal do Brasil a dar informações sobre o Cadastro de Pessoas Jurídicas (CNPJ) a outras Pessoas Jurídicas de Direito Público, dispensando o convênio (SCHOUERI, 2012, p.873).

Como chama atenção Luciano Amaro, "... podem também solicitar informações ao Fisco as comissões parlamentares de inquérito, a que a Constituição confere poderes de investigação próprios das autoridades judiciais (CF, Art. 58, § 3º)." (AMARO, 1998, p. 454).

É importante ressaltar 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 Art. 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 (BRASIL, 1988).

É certo que fornecimento de informações protegidas pelo sigilo fiscal, em meio magnético ou eletrônico, ou mediante acesso on-line, só será admissível quando previsto em convênio.

Ainda, quando do fornecimento mediante o acesso on-line, devem portanto ser observadas ainda, as normas administrativas internas, pois dispõem sobre os procedimentos que assegurem a preservação do sigilo das informações, especialmente as relativas ao uso de senhas pessoais e intransferíveis, como por exemplo, o acesso ao e-CAC.

A Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, em seu Art. 198 relativizou o Sigilo Fiscal, quando dispôs que não vedada à divulgação das informações atinentes as representações fiscais para fins penais, inscrições em dívida ativa no âmbito da Fazenda Pública, parcelamento ou moratória (BRASIL, 2021).

Além do mais, a Portaria COTEC n°, de 09 de abril de 2020, traz os procedimentos de segurança que necessitam ser adotados na entrega de documentos eletrônicos em formato digital, sejam eles protegidos ou não por sigilo fiscal (BRASIL, 2020).

Em razão da Regra do art. 198, do CTN, como exemplo, a Policia Federal não poderá ter acesso aos dados fiscais, a não ser nas hipóteses em que autoridade policial federal que dirige o inquérito policial instaurado a fim de apurar a prática de infração penal objeto de representação fiscal para fins penais**.**

Como Regra, a Receita Federal não pode fornecer informações à Advocacia-Geral da União caso não sejam sobre matéria de bens, rendas declarados e direitos, desde que sobre faturamento, seja para fins de execução de créditos da União. Se houver tal fornecimento, deverá ser observado em convênio. Todavia, poderá ser fornecido dados do sigilo fiscal à Advocacia-Geral da União com a finalidade de defesa da União.

3.4 Dados não passíveis de Sigilo Fiscal, mas protegidos pelo funcional.

Importante destacar que no ordenamento jurídico, há a figura do Sigilo Funcional, expressamente previsto no Art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990 "Art. 116. 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, contudo, não poderão estas informações ser divulgadas por iniciativa dos servidores justamente em razão do sigilo funcional (BRASIL, 2021).

É o que preconiza a Portaria RFB n.º 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 asdisposições desta Portaria.
> Art. 2º São protegidas por sigilo fiscal as informações sobre a situação econômicaou 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 efiscalização 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 (BRASIL, 2011).

A mera informação no cadastro de pessoas físicas e jurídicas, ou seja, no CPF (Cadastro de Pessoa Física) e Cartão CNPJ (Cadastro Nacional de Pessoal Jurídica), não configuram sigilo fiscal.

Além do mais, os dados como endereço, telefone, e-mail, que são informações trocadas no decorrer do dia a dia dos cidadãos, nos órgão públicos e privados, também não são passiveis de Sigilo Fiscal, a exemplo, temos o comprovante de situação cadastral da pessoa física, documento ele que serve para identificar irregularidade no CPF , este, emitido no site da RFB, não é documento protegido, e apenas são dados meramente cadastrais.

Figura 6: Documento não protegido por sigilo fiscal.

Fonte: Situação Cadastral CPF (2021).

Dessa forma, sobre a classificação referente às informações cadastrais, manifestou-se a Coordenação-Geral de Tributação através de Soluções de Consulta Interna (COSIT), sobre 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 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 (BRASIL, 2007).

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:

> Despacho: Aprovo Parecer nº 980/PGFN-PGA, de 30 de junho de 2004, da Procuradoria-Geral da Fazenda cujas conclusões são:
> a) a troca de informações entre a Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deve ser ampla e irrestrita, não se

> justificando nenhuma forma de restrição ao compartilhamento de dados cadastrais e de informações econômico-fiscais;
> b) o compartilhamento de informações econômico-fiscais entre órgãos integrantes da administração tributária federal não significa quebra de sigilo fiscal, considerando, ainda, que a custódia da informação sigilosa passa para o respectivo solicitante (BRASIL,2004).

Além do mais, com relação ao compartilhamento de dados entre a Receita Federal e a Procuradoria -Geral da Fazenda Nacional 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), inexiste 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 nº 42, de 19 de dezembro de 2003 (BRASIL, 2017).

Na esfera do Poder Judiciário, para fins de interesse processual o Código de Processo Civil, 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;
> § 1º Caso não disponha das informações previstas no inciso II, poderá o autor, na petição inicial, requerer ao juiz diligências necessárias à sua obtenção (BRASIL, 2015).

Nos termos do referido artigo, depara-se com o disposto do inciso I do Art. 198 do Código Tributário Nacional, Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, na parte de exceções ao Sigilo Fiscal: "I- requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça". Fica nítido que poderá além de outros dados, ser realizadas buscas dos endereços das partes no caso de existência de ação judicial, pelos meios disponíveis expedidos ofícios aos órgãos públicos, como dentre outros órgãos, à Receita Federal. (BRASIL, 2011).

Assim, conforme já tratado, não há óbice legal ao fornecimento de informações protegidas por Sigilo Fiscal, na hipótese de requisição ou autorização de autoridade judiciária. Abordado na Nota COSIT n.º 197, de 6 de agosto de 2009:

> Trata de solicitação do Tribunal Regional Federal da 1ª Região – Seção Judiciária do Estado do Amazonas – 2ª Vara Cível e Criminal, acerca de informações sobre declaração de depósitos realizados no exterior, no ano (...) pela empresa (...), para fins de instrução dos autos do processo de ação penal nº (...) movida pelo Ministério Público Federal em face de(...)
> 2. Com relação à possibilidade de que as informações solicitadas estejam abrangidas pelo instituto do sigilo fiscal, a mesma não pode prosperar, visto que a situação fática encontra respaldo na exceção prevista no inciso I do § 1º do Art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, in verbis:
> Art. 198 (...)
> § 1° Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no Art. 199, osseguintes:
> I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça. (BRASIL, 2009).

A COSIT é conhecida como Coordenação-Geral de Tributação que indica e interpreta informações referentes a Legislação Tributária pela Receita Federal.

O autor Abraham diz que os "os atos normativos referem-se aqueles expedidos pelas autoridades administrativas sobre matéria tributária, tais como, ordens de serviço, portarias, instruções etc., e objetivam, instruir os funcionários públicos do Fisco".

> 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. (ABRAHAM, 2018, p.153).

A 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 queconfiguram 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 ilícitopenal 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 (BRASIL, 2018).

Segundo o Autor Ricardo Cunha Chimenti, não caracteriza quebra de Sigilo o mero atendimento pela Receita Federal para atender à solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública se ficar 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 (CHIMENTI, 2018, p. 120).

3.5 Consequências pelo descumprimento e inobservância do Sigilo Fiscal e Funcional

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 (BRASIL, 2000).

Com base na Lei nº 8.429 de 2 de junho de 1992, ficará configurada improbidade administrativa, pelo não cumprimento do dever de Sigilo Fiscal. Ainda neste campo, a legislação irá punir com demissão o servidor público federal que se apropriar e relevar segredo em razão de seu cargo se ficar caracterizado violação das informações protegidas, segundo a Lei 8.112 de 11 de dezembro de 1990, art. 132, inciso IX.

Caberá advertência que poderá chegar à aplicação de suspensão pelo servidor faltoso, segundo o art. 129 referida lei:

> Art. 129. A advertência será aplicada por escrito, nos casos de violação de proibição constante do art. 117, incisos I a VIII e XIX, e de inobservância de dever funcional previsto em lei, regulamentação ou norma interna, que não justifique imposição de penalidade mais grave (BRASIL, 1997).

Vejamos a redação do art. 117 e incisos:

> Art. 117. Ao servidor é proibido:
> I - ausentar-se do serviço durante o expediente, sem prévia autorização do chefe imediato;
> II - retirar, sem prévia anuência da autoridade competente, qualquer documento ou objeto da repartição;
> III - recusar fé a documentos públicos;
> IV - opor resistência injustificada ao andamento de documento e processo ou execução de serviço;
> V - promover manifestação de apreço ou desapreço no recinto da repartição;
> VI - cometer a pessoa estranha à repartição, fora dos casos previstos em lei, o desempenho de atribuição que seja de sua responsabilidade ou de seu subordinado;
> VII - coagir ou aliciar subordinados no sentido de filiarem-se a associação profissional ou sindical, ou a partido político;
> VIII - manter sob sua chefia imediata, em cargo ou função de confiança, cônjuge, companheiro ou parente até o segundo grau civil;
> (...)
> XIX - recusar-se a atualizar seus dados cadastrais quando solicitado (BRASIL, 1997).

Com relação aos dados cadastrais, há de se atentar ao dever de sigilo funcional, uma vez que não se encontram respaldados pelo Sigilo Fiscal, pois o art. 116, da Lei de Regime Jurídico dos Servidores da União trata que “são deveres do servidor observar as normas legais e regulamentares” bem como, “guardar sigilo sobre assunto da repartição”.

> (...) 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". (NUNES, 2019, p.236).

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

Segundo Alves (2008):

> 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. (ALVES, 2008, p. 86).

No caso do dispositivo do art. 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, do qual se apropriou, assim, 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).

Mais tarde, doutrinalmente, entende-se 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 (BRASIL, 2013).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tendo em vista o contexto histórico dos tributos e sua evolução para com a sociedade, derivou-se deles uma garantia prevista na atual Constituição Federal do Brasil, “o direito à vida privada e intimidade das pessoas”, bem como no Código Tributário Nacional surgiu-se o “dever da administração pública de proteger as informações obtidas por ela em razão do exercício de fiscalização”.

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

A pesquisa desenvolve sobre a Administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil no 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 finalidade apresentar ao sujeito passivo da obrigação tributária (seja ele, contribuinte, responsável, pessoa física ou jurídica) seus direitos e os deveres a serem observados na atuação do órgão e pelos seus agentes, uma vez que se obtém informações de caráter sigilosas que decorrem do exercício de suas funções, haja vista que na atualidade há certa discussão no sentido de que o fisco retém diariamente, por vários meios de comunicações informações de grande relevância para o contribuinte.

Buscando desenvolver a temática questão, vale ressaltar os objetivos principais correspondentes, pois quando se demonstra ao contribuinte todos os aspectos relacionados ao sigilo de dados é importante lembrar que mesmo que seja uma garantia constitucional, não será ela absoluta uma vez que a legislação tributária junto aos atos normativos da Receita Federal pode flexibilizar tal questão. Portanto, dentro da discussão, haverá exceções ao sigilo

fiscal que o contribuinte deverá ter conhecimento, como prevê o art. 198, §1 do Código Tributário do país do mesmo modo que a Constituição em seu art. 37, inciso XXII.

Na tentativa de alcançar este principal ponto, vale o desenvolvimento do objetivo de transcrever os dados não passíveis de resguardo fiscal e sim funcional, uma vez que no ordenamento jurídico, o art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, prevê sobre os deveres dos servidores públicos, de "guardar sigilo sobre o assusto de repartição". Assim, na esfera dos serviços da Secretaria da Receita Federal, estão sob óbice do sigilo funcional "os dados e 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", de modo que podem ser permutados entre a Receita e Procuradoria.

Em um segundo momento o trabalho enfatiza a fazer a breve distinção entre sigilos em espécie, trazendo a diferença do Sigilo Bancário e Fiscal, embora os dois sejam garantias constitucionais e direitos não absolutos enquanto um é objeto do presente estudo e consiste na proteção de dados dos cidadãos entregues ao fisco, o outro é a mera obrigação das Instituições Financeiras de manter as informações de seus clientes protegidas.

Aos objetivos e o próprio desenvolvimento desta investigação foi buscar responder a problemática questão que indaga: tendo em vista a proteção do Sigilo de dados no âmbito da Secretaria da Receita Federal, uma vez que violado este direito garantido ao contribuinte pelo fisco ou pelos seus agentes, haverá consequências pelo descumprimento e inobservância deste dever?

Para esta resposta, a metodologia foi percorrida priorizando fontes bibliográficas, dentre as quais, obras doutrinárias utilizadas que discutem sobre o tema do Sigilo Fiscal: Direito tributário esquematizado de Ricardo Alexandre (2015), Curso de Direito Tributário Completo de Leandro Paulsen (2012), Curso Completo de Direito tributário de Cleucio Santos Nunes (2019) entre outras, em razão de demonstrarem seus entendimentos e conceitos sobre a temática.

Também foram utilizadas fontes legais e jurisprudenciais, Portarias, Instruções Normativas (IN's), Pareceres, que além da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional (CTN), utilizará o Código de Penal, Código de Processo Civil, Lei Complementar, ADI's (Ação Direta de Inconstitucionalidade), Portaria RFB nº 2.344, de 24 de março de 2011, as Notas COSIT (Solução de Consulta Interna da Receita Federal) e não menos impostante, o Manual Eletrônico do Sigilo Fiscal – (e-MSF), disponível no site oficial do órgão.

Assim, para a realização deste estudo utilizou-se como população, o Sujeito Passivo da obrigação tributária, ou seja, o contribuinte, seja ele pessoa física e jurídica que goza de proteção constitucional quando do Direito de Sigilo de suas informações, quando da efetivação do dever/poder do fisco.

O trabalho é desenvolvido tendo como hipótese consistente nas sanções que eventualmente o fisco e seus servidores poderão ou não sofrer pela inobservância incumbência de um dever imposto a eles pela legislação. Podendo, ao final, vir a ser afirmada ou não.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, R. **Direito tributário esquematizado**. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015. 658 p.

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

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. **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: 19 maio 2021.

BRASIL. Casa Civil. **Emenda Constitucional n.º 42, de 19 de dezembro de 2003**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 15 abr. 2021.

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 maio 2021.

BRASIL. Casa Civil. **Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em: 07 abr. 2021.

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: 06 maio 2021.

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. 2021.

BRASIL. Controladoria-Geral da União (CGU). Corregedoria-Geral da União (CRG). **Manual de Processo Administrativo Disciplinar.** Presidência da Republica, Brasilia-DF, 2013. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/44519/5/ManualPAD_2013.pdf. Acesso em: 12 abr. 2021.

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 outubro de 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. **Criação da Secretaria da Receita Federal**. Receita Federal.2021. Disponpivem em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/memoria/criacao-da-receita-federal. Acesso em: 30 de outubro de 2021.

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 jun. 2021.
BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN/CDA n.º 2.152, de 2 de outubro de 2007**. Ministério da Fazenda, 2007.

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 abr. 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 abr. 2021.

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 maio 2021.

BRASIL. Receita Federal Do Brasil. **Portaria RFB nº 551, de 30 de abril de 2013**. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=70296. Acesso em: 26 de outubro de 2021.

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 mar. 2021.

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

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. **Secretaria-Geral. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Presidência da Republica, Brasília, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 12 maio 2021.

BRASIL. Senado Federal. **Constituição**. Brasília (DF), 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 12 abr. 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 setembro 2021.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Acórdão na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1055/DF. Relator: MENDES, Gilmar Ferreira, julgado em 15-12-2016. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13265420. Acessado em: 01 de novembro de 2021.
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.

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

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

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

DESCOBERTA do Brasil. In: **ENCICLOPÉDIA Itaú Cultural de Arte e Cultura Brasileira**. São Paulo: Itaú Cultural, 2021. Disponível em: http://enciclopedia.itaucultural.org.br/obra6248/descoberta-do-brasil. Acesso em: 04 de novembro de 2021. Verbete da Enciclopédia.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2002.

GIL. A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** São Paulo: Atlas, 1987.

GODOI, M. S. **Tributo e Solidariedade Social**. In: **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

LOSS, M. M. M. **O dever fundamental de pagar impostos como meio de efetivação dos direitos sociais,** 2014. Disponível em <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-dever-fundamental-de-pagar-impostos-como-meio-de-efetivacao-dos-direitos-sociais,51167.html> Acesso em: 01 de novembro de 2021.

MARCONI, A. M.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia cientifica.** 8. ed. – São Paulo: Atlas, 2017.

MATOS, M. L. B. S. A evolução histórica do Direito Tributário. **DiretoNet.** 2007. Disponível em: https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario. Acesso em: 24 de outubro de 2021.

MENDEL, T**. Liberdade de informação: um estudo de direito comparado**. 2. ed. rev. e aum. Brasília: UNESCO, 2009.

MORAES, A. **Direito Constitucional**. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2007

NABAIS, J. C. **O dever fundamental de pagar Impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

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.

SARLET, I. W. **Direitos fundamentais sociais, "mínimo existencial" e direito privado: breves notas sobre alguns aspectos da possível eficácia dos direitos sociais nas relações entre particulares.** In: SARMENTO, D.; GALDINO, F. (Orgs.). Direitos fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SCALQUETTE, A. C. S. S**istema constitucional das crises: os direitos fundamentais face a situações extremas**. Sergio Antonio Fabris Ed, 2004. 180 p.

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

SEGUNDO, H. B. M. **Código Tributário Nacional ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003.** 6. ed. - São Paulo: Grupo Gen-Atlas, 2017.

SILVA, J. A. **Curso de direito constitucional positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

SILVA, L. F. S. Breves Apontamos Históricos sobre Tributação no Mundo e no Brasil. **Âmbito Jurídico.** 2019. Disponível em: https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/breves-apontamos-historicos-sobre-tributacao-no-mundo-e-no-brasil/amp/. Acesso em: 24 de outubro de 2021.

e-CAC. Centro Virtual de Atendimento. Receita Federal. 2021. Disponível em: https://cav.receita.fazenda.gov.br/autenticacao/login. Acesso em: 22 de outubro de 2021.
SITUAÇÃO CADASTRAL CPF. **Documentos Online.** 2021. Disponível em: https://www.documentoonline.com.br/situacao-cadastral-cpf/. Acesso em: 30 de setembro de 2021.

TORRES, R. L. **Sigilos bancário e fiscal**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes,

GUIMARÃES, Vasco Branco (Coords.). **Sigilo bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.