

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

MURILO BONATO ANDRELA

A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O ACESSO À INFORMAÇÃO

MONOGRAFIA DE CONCLUSÃO DE CURSO

SÃO PAULO

2023

MURILO BONATO ANDRELA

A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O ACESSO À INFORMAÇÃO

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito, da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Orientador: Prof.º Dr. Eduardo Martines Junior

SÃO PAULO

2023

Dedico este trabalho à minha mãe, Telma e a meu pai, Cloves e à minha querida irmã, Giovana, que estão sempre ao meu lado.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Telma e Cloves, e a minha irmã, Giovana, meu profundo apreço por todo o apoio, durante toda a minha vida.

Ao Professor Eduardo Martines Junior, pela disposição na orientação desta Monografia.

Aos professores da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, pelas preciosas lições de Direito e da vida transmitidas no curso da Graduação.

Aos colegas de Graduação, aproveito para agradecer pela convivência e pelo apoio mútuos.

“Depois de todos os meus esforços, aqui está o que acredito ser a verdade – não toda a verdade, mas uma verdade importante para mim e para os meus leitores, uma verdade que tentei justificar da melhor maneira possível e expressar com clareza suficiente para que eles encontrem em meu argumento bons motivos para concordar ou pelo menos reconsiderar aquilo em que acreditam.”

(Wayne C. Booth, Gregory G. Colomb e Joseph M. Williams).

RESUMO

O objetivo deste trabalho é investigar alguns dos limites constitucionais que se impõem sobre a Administração Tributária. Parte-se de uma conceituação do princípio constitucional da publicidade e do direito fundamental de acesso à informação, de modo a identificar a posição dos contribuintes, de um ponto de vista jurídico. Com a Constituição Federal de 1988, regulamentada pela Lei nº 12.527/2011 – Lei de Acesso à Informação -, consagrou-se definitivamente o direito ao acesso à informação no ordenamento brasileiro, obrigando-se o Estado brasileiro a facilitar o acesso à informação pública. Entretanto, não raramente, a Administração Tributária parece desconhecer toda esta evolução, tentando alterar a interpretação e limitar o alcance dos regramentos constitucionais e infraconstitucionais, visando criar obstáculos de toda sorte para impedir o pleno alcance e aplicabilidade do direito ao acesso à informação. Neste contexto, faz-se necessário um cuidadoso exame dos princípios constitucionais da publicidade e transparência, a fim de compreender a amplitude do direito ao acesso à informação em matéria tributária no ordenamento jurídico vigente no Brasil. Ao verificar-se os limites traçados pelo sistema constitucional tributário, busca-se, na verdade, evitar que os direitos e garantias dos cidadãos sejam violados. As disposições previstas no sistema constitucional tributário possuem suas peculiaridades e merecem, por isto, uma análise mais cautelosa. Com este intuito, o trabalho passará a analisar, inicialmente, o conteúdo e a estrutura do direito fundamental ao acesso à informação. Feito isto, verificar-se-á se a prática atual dos órgãos da Administração Tributária Federal é compatível com o princípio da publicidade, inscrito no *caput* do artigo 37 da Constituição da República e com o da transparência, para depois analisar a regulamentação legal do acesso à informação pública no âmbito do Direito Tributário, com vistas a evidenciar, ao final, a aplicação desse direito na atividade dos órgãos da Administração Tributária. Por fim, conclui-se que o artigo 198 do CTN não é fundamento suficiente para ocultar determinados atos de interpretação, aplicação e publicidade da norma tributária.

Palavras-chave: Acesso à Informação. Princípio da Publicidade. Lei n. 12.527/2011.

ABSTRACT

The objective of this work is to investigate some of the constitutional limits that are imposed on Tax Administration. It starts with a conceptualization of the constitutional principle of publicity and the fundamental right of access to information, in order to identify the position of taxpayers, from a legal point of view. With the Federal Constitution of 1988, regulated by Law No. 12,527/2011 - Access to Information Law -, the right to access to information was definitively enshrined in the Brazilian system, obliging the Brazilian State to facilitate access to public information . However, not infrequently, the Tax Administration seems to be unaware of this evolution, trying to change the interpretation and limit the scope of constitutional and infra-constitutional regulations, aiming to create obstacles of all kinds to prevent the full scope and applicability of the right to access to information. In this context, a careful examination of the constitutional principles of publicity and transparency is necessary, in order to understand the scope of the right to access to information on tax matters in the legal system in force in Brazil. By verifying the limits drawn by the constitutional tax system, the aim is, in fact, to prevent the rights and guarantees of citizens from being violated. The provisions provided for in the constitutional tax system have their peculiarities and therefore deserve a more cautious analysis. With this aim, the work will initially analyze the content and structure of the fundamental right to access to information. Once this is done, it will be verified whether the current practice of the Federal Tax Administration bodies is compatible with the principle of publicity, inscribed in the caput of article 37 of the Constitution of the Republic and with that of transparency, and then analyze the legal regulation of access to public information within the scope of Tax Law, with a view to demonstrating, in the end, the application of this right in the activity of Tax Administration bodies. Finally, it is concluded that article 198 of the CTN is not a sufficient basis to hide certain acts of interpretation, application and publicity of the tax rule.

Keywords: Access to information. Publicity Principle. Law n. 12.527/2011.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	4
2 ACESSO À INFORMAÇÃO COMO DIREITO FUNDAMENTAL.....	7
2.1 Conceito de Direitos Fundamentais.....	7
2.2 O Acesso à Informação como Direito Fundamental.....	8
3 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PUBLICIDADE	9
3.1 O princípio da publicidade e suas funções no ordenamento jurídico pátrio.....	9
3.2 A publicidade e a transparência.....	10
4 A LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO	11
4.1 Considerações iniciais.....	11
4.2 A Lei de Acesso à Informação e sua aplicabilidade.....	12
4.3 Restrições ao direito de acesso à informação.....	15
5 O USO INDEVIDO DO SIGILO FISCAL PARA A RESTRIÇÃO DO DIREITO AO ACESSO À INFORMAÇÃO.....	18
5.1 Considerações Iniciais.....	18
5.2 A publicidade e a transparência como regra e o sigilo como exceção	19
6 ACESSO À INFORMAÇÃO NA ÁREA TRIBUTÁRIA.....	21
6.1 Considerações Iniciais.....	23
6.2 Conciliação do direito à privacidade com o direito ao acesso à informação pública	
7 CONCLUSÃO.....	25
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	28

1 INTRODUÇÃO

O Estado de Direito marcou a civilização humana. A partir deste momento, a sociedade logrou limitar o poder do Estado, obrigando-o a reconhecer direitos e garantias fundamentais a todos os cidadãos. Dali em diante, caberia à Lei o dever de assegurar os limites da atuação estatal.

Um dos elementos fundamentais deste Estado de Direito é a garantia dos direitos fundamentais e, justamente por ser imprescindível para controlar o poder do Estado, afirma-se que o direito ao acesso à informação, elevado à estatura de direito fundamental, reconhecido genericamente a todos.

Em que pesem as claras disposições constitucionais, as quais asseguram o direito ao acesso à informação – a publicidade e a transparência como regra e o sigilo como exceção -, a cultura do segredo ainda habitou todos os setores do Estado, por muito tempo, atuando como óbice a essas garantias constitucionais.

Em grande parte, isto se deu pela ausência de regulamentação adequada a fixar parâmetros e procedimentos bem definidos a respeito da disponibilização e do acesso às informações públicas.

A fim de proporcionar este marco regulatório, garantindo assim a eficácia dos dispositivos constitucionais, em 18 de novembro de 2011, foi publicada a Lei de Acesso à Informação (LAI)¹, a qual vigorou a partir de 16 de maio de 2012, após um longo processo histórico de construção do direito à informação no Brasil, no contexto da redemocratização do País.

Dentro dos moldes do Estado Democrático de Direito, é inescapável para a Administração Pública pautar-se pela publicidade e ampla transparência, já que não há outra forma de assegurar o direito do contribuinte de participar da gestão pública.

A partir disto, surgem alguns questionamentos: como o princípio da publicidade opera no ordenamento jurídico brasileiro? O direito de acesso à informação tributária abrange também a carga tributária suportada pelo outro contribuinte? Pode a Administração Tributária defender que o instituto do “sigilo

¹ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 2 set. 2023.

fiscal” está previsto no artigo 198 do Código Tributário Nacional (CTN) e, com base nele, permita-se ocultar informações, atos de interpretação, aplicação e publicidade da norma tributária, visando a proteção à vida privada do contribuinte?

Analisando-se os aspectos desta norma concernentes ao Direito Tributário, surgem aspectos peculiares. Compreender as limitações de acesso à informação pública mostra-se fundamental para que se esclareça até mesmo a interpretação proposta pelo artigo 198 do CTN², o qual constitui o principal fundamento utilizado pela Administração Tributária quando sustenta o “sigilo fiscal”.

Para tanto, é necessário analisar os artigos da Constituição Federal de 1988 que elevaram o direito de acesso à informação ao grandioso plano de direito fundamental. Neste momento, far-se-á necessária uma análise, que não se propõe a esgotar o tema, tendo em vista a amplitude da pesquisa científica relacionada, do que seja um direito fundamental, a fim de determinar onde se localiza, no ordenamento jurídico brasileiro, o direito de acesso à informação pública.

Seguindo, o estudo passará, novamente de maneira breve, tendo em vista as limitações deste trabalho e a dimensão da pesquisa científica sobre o tema, a analisar o princípio da publicidade, estampado no *caput* do artigo 37 da Constituição de República. Assim, o capítulo 3 desta Monografia dedicar-se-á a extrair do texto constitucional a noção de publicidade e suas funções no ordenamento jurídico brasileiro.

Discutidas estas questões iniciais, chega-se ao Capítulo 4, onde se analisará a Lei n. 12.527/2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI), a qual representa o normativo mais importante, historicamente, na regulamentação e efetivação da publicidade e transparência no Brasil, sobretudo no que tange ao acesso à informação pública.

Finda a análise detalhada dos fundamentos constitucionais e legais que nos mostram a regra da transparência e publicidade total dos atos que envolvem a Administração Pública, o Capítulo 5 passará ao estudo do artigo 198 do CTN, a fim de verificar as muitas contradições e incoerências interpretativas repetidas

² BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 10 set. 2023.

rotineiramente pelos órgãos da Administração Tributária para a negativa de acesso a certas informações públicas, sob o manto deste suposto “sigilo fiscal”.

Neste sentido, este trabalho mostrará que estas ações dos órgãos da Administração Tributária sobrepõem-se à finalidade da proteção constitucional e legal do direito ao acesso à informação pública.

Por fim, para chegar no objetivo deste estudo, o capítulo 6 analisará o direito ao acesso à informação na área tributária, visando compreender como se conciliam os direitos fundamentais à privacidade e ao acesso à informação no âmbito dos órgãos da Administração Tributária.

2 ACESSO À INFORMAÇÃO COMO DIREITO FUNDAMENTAL

Historicamente, o Estado de Direito tem suas raízes na necessidade sentida pela sociedade de pôr limites aos poderes estatais, com vistas a se proteger contra os abusos e desvios que podem ocorrer da parte dos agentes estatais. O principal meio para fazê-lo foi forçar o Estado a reconhecer e garantir certos direitos e garantias, que passaram a chamar-se direitos fundamentais.

Por inserir-se o tema deste estudo justamente neste contexto, vale uma breve reflexão sobre o que significam esses direitos fundamentais, a fim de melhor compreender a importância dada ao direito ao acesso à informação.

2.1 Conceito de Direitos Fundamentais

A relação entre cidadão e Estado foi, por muito tempo, de submissão daquele a este, conferindo a quem controlasse a estrutura estatal poder absoluto sobre a sociedade que governa. Nos últimos séculos, no entanto, percebe-se uma maior necessidade de se limitar o poder estatal.

Esta é raiz do Estado de Direito: um conjunto de normas oponíveis contra o Estado, que agora se vê com um poder que, por mais amplo que seja, encontra limites nos direitos e garantias fundamentais trazidas nas Constituições que brotaram e têm brotado ao redor do globo.

Sobre o tema, vale mencionar o comentário de Roque Antonio Carraza:

“A aceitação da existência de direitos públicos subjetivos dos cidadãos, oponíveis ao próprio Estado, é uma das mais expressivas conquistas dos tempos modernos. Sim, porque, até passado mais ou menos próximo, era pacífica a ideia de que os Estados e os entes públicos ocupavam uma posição muito superior à ocupada pelos indivíduos.”
(CARRAZZA, 2017, p.452)³

Além de limitações ao poder do Estado, tais direitos revestem-se de especial importância como princípios norteadores do Direito, deslocando a interpretação de

³ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

toda e qualquer norma em favor da maior eficácia possível destes, assegurando ao indivíduo o mínimo para sua existência digna. Nas palavras de Alexandre de Moraes: “uma das previsões absolutamente necessárias a todas as Constituições, no sentido de consagrar o respeito à dignidade humana, garantir a limitação de poder e visar o pleno desenvolvimento da personalidade humana.”⁴

A definição mais precisa do que sejam, exatamente, direitos fundamentais é um tema complexo e bastante discutido. Foge ao escopo deste breve trabalho discutir os detalhes desta definição, bastando as considerações acima realizadas à conceituação, para fins deste estudo, de direitos fundamentais.

2.2 O Acesso à Informação como Direito Fundamental

No Brasil, a Constituição de 1988 foi responsável por conferir uma profundidade sem precedentes na História do País aos direitos fundamentais, elencando uma ampla gama de proteções, inspirada pelo momento de redemocratização pelo qual passava o Brasil naquele tempo. Dentre eles, o direito ao acesso à informação.

Este vital instrumento de controle social, inerente ao Estado Democrático de Direito, está consagrado no texto constitucional, no artigo 5º, inciso XXXIII, artigo 37, §3º, inciso II, e artigo 216, §2º. Estes dispositivos, de maneira claríssima, estabelecem, em conjunto, o direito de todos ao acesso a toda a informação de que necessitem para o pleno exercício de sua cidadania, para formação de sua consciência e para assegurarem sua participação na vida política do Estado.

Diante disto, fica claro que a restrição do acesso à informação é uma potencial violação de um direito fundamental. Tal conclusão não impede, absolutamente, que a restrição ocorra, mas condiciona esta restrição a uma justificativa que deve partir do próprio sistema constitucional, sob pena de se violar uma das normas mais essenciais de um Estado Democrático de Direito. Assim, as exceções constitucionalmente previstas (incisos X e XXXIII do artigo 5º) são os únicos casos em que o Estado poderá negar o acesso à informação.

⁴ MORAES, Alexandre de. Direitos humanos fundamentais: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2013

Diante do exposto, fica evidente que o direito à informação deve-se reconhecer como um direito fundamental, essencial à vida democrática do Estado, consagrando o direito de informar-se e de ser informado, podendo limitar-se apenas por argumentos constitucionalmente legítimos.

3 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PUBLICIDADE

A fim de analisar a atual tendência da Administração Pública à luz dos princípios constitucionais que regem sua atuação e do direito fundamental ao acesso à informação, reveste-se de especial importância o estudo, ainda que breve, do princípio da publicidade, estampado no *caput* do artigo 37 da Constituição Federal.

3.1 O princípio da publicidade e suas funções no ordenamento jurídico pátrio

Primeiramente, vale lembrar que os princípios são normas norteadoras do sistema jurídico em que se inserem, sendo elevadas ao mais alto grau importância dentro do ordenamento. Tais normas norteiam a interpretação das demais normas, a aplicação e regulamentação destas e até mesmo a produção de novas normas.

Na Constituição Federal de 1988, são elencados expressamente, no *caput* do artigo 37, os princípios que devem reger a Administração Pública, dentre os quais o da publicidade.

Para o Direito, o termo “publicidade” deve ser entendido como o dever da Administração Pública de tornar públicos os seus atos e as informações por si detidas, divulgando seu conteúdo e fazendo comunicá-los a quem de direito. Assim, salvo quando comprometa a privacidade alheia (artigo 5º, inciso X) ou a segurança do Estado ou da sociedade (artigo 5º, inciso XXXIII), não há escusas para que se oculte do cidadão qualquer informação.

Tal publicidade é vital para a manutenção do Estado Democrático de Direito, impedindo que o Estado converta-se numa organização secreta e impenetrável, ao passo em que aumenta a transparência e a possibilidade de controle social dos atos da Administração Pública.

Além destes fatos, a publicidade também permite o estabelecimento de uma relação entre cidadão e Administração Pública, na qual esta expõe as razões de suas ações a fim de que sejam compreendidas as motivações dos atos, enquanto aquele desenvolve maior confiança em relação à condução de seu País, bem como participa mais diretamente da vida política do Estado em que se encontra.

Passa-se agora a uma breve diferenciação entre os conceitos de publicidade e transparência, a fim de bem compreender estes dois importantes termos.

3.2 A publicidade e a transparência

A publicidade e a transparência estatais, com suas diversas conceituações possíveis, servem ao mesmo propósito, mas de formas e sob aspectos distintos, de modo que convém uma breve análise de ambos os conceitos, para subsidiar a análise que se fará mais à frente.

Como visto, o princípio da publicidade refere-se ao dever da Administração Pública de tornar públicos os atos por ela praticados e as informações por ela detidas. Tal dever não decorre simplesmente de ser “pública” a Administração, mas de uma série de garantias necessárias aos cidadãos, como também exposto anteriormente.

Já quanto à transparência, exige-se não somente a divulgação das informações, mas a sua clareza, objetividade e organização, a fim de tornar o que se divulga mais inteligível à sociedade. Por óbvio, é por meio da publicidade que se realiza a transparência, ainda que sejam duas distintas figuras semânticas.

Desta forma, percebe-se que, para atingir o objetivo de facilitar o controle social dos atos administrativos, bem como de aumentar o zelo dos agentes públicos que o praticam, não basta apenas a publicidade, mas é necessária também a transparência, a fim de que o acesso à informação seja simples, amplo e irrestrito.

Somente com uma combinação do princípio constitucional da publicidade e a transparência é que se atingirá plenamente o fim de ambas: facilitar o cumprimento da lei pelos cidadãos (*compliance*) e pela Administração (*accountability*). E, de fato, é este o comando tanto da Constituição Federal, como da regulamentação do direito de acesso à informação.

Para este trabalho, vale fazer um recorte para a Administração Tributária, destacando que não há motivos para que siga uma regra mais restritiva que os demais setores do Estado. Deve, também aqui, ser a regra a publicidade, estando o sigilo reservado para casos excepcionalíssimos e estritamente descritos na Constituição e na Lei.

4 A LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO

Após a delimitação do conteúdo jurídico dos princípios da publicidade e transparência, passa-se ao estudo das nuances de que o direito de acesso à informação se reveste ao ser aplicado na seara tributária.

Inicialmente, far-se-á uma análise da Lei nº 12.527/2011, conhecida como a Lei de Acesso à Informação, a fim de melhor compreender como se dá a regulamentação do direito de acesso à informação no Brasil. A partir disto, verificar-se-á os reflexos disto no cotidiano da autoridade tributária.

4.1 Considerações iniciais

Como visto anteriormente, a Constituição de 1988, assegura, de diversas formas, o direito fundamental de acesso à informação, como se vê no inciso XXXIII do artigo 5º, no inciso II do parágrafo 3º do artigo 37 e no parágrafo 2º do artigo 216.

Diante de tão ampla e reiterada proteção constitucional, pode-se dizer, para os fins deste trabalho, que a liberdade de informar reveste-se de um caráter de função social, superando o conceito de uma mera liberdade individual. Isto porque, como fica evidente do estudo desenvolvido até agora, não se pode conceber um Estado Democrático de Direito no qual a Administração oculta-se sob o manto do sigilo em relação às informações públicas, as quais são de interesse de todos.

Tendo isto em vista, não faz sentido dizer que os atos administrativos praticados pela autoridade tributária não podem ser revelados, pois estariam guardados pelo “sigilo fiscal” inscrito no artigo 198 do CTN (do qual falar-se-á mais à frente), já que o tal sigilo, como qualquer outro, é excepcional e cobre apenas determinadas informações, com vistas a resguardar a privacidade do contribuinte.

Mas, antes de analisar a aplicação dos princípios da publicidade e transparência no âmbito do Direito Tributário (o que será tratado adiante), convém

analisar a Lei de Acesso à Informação (LAI), a fim de melhor compreender o procedimento, a forma e os prazos para a prestação das informações.

4.2 A Lei de Acesso à Informação e sua aplicabilidade

Apesar de a Constituição da República conter, desde sua promulgação em 1988, dispositivos assegurando de maneira explícita o direito ao acesso à informação, não havia Lei ou ato infralegal que os regulamentasse, o que limitou muito a eficácia do texto constitucional.

Assim era a situação até o dia 18 de novembro de 2011, quando, depois de longo processo de construção do direito à informação no Brasil, foi aprovada a Lei de Acesso à Informação (LAI). No Estado Democrático de Direito, é condição *sine qua non* de existência para a Administração Pública a publicidade e transparência, com amplas possibilidades de participação social direta e indireta.

Seguindo o pensamento de Tácio Lacerda Gama⁵, o sentido da norma é fruto da conjugação de textos, e não há texto sem contexto. Neste sentido, a fim de interpretar adequadamente a LAI, devemos analisar os motivos do legislador ao editá-la. Por este motivo, passa-se à análise da exposição de motivos da lei em tese.

Primeiramente, nota-se que a lei busca regular de maneira sistemática o acesso à informação, criando mecanismos para tal, bem como estabelecendo os critérios para proteção das informações sigilosas, nos raros casos de exceção previstos constitucionalmente.

Além disto, o legislador pretendia facilitar o exercício da cidadania, bem como o controle social sobre a Administração Pública, determinando que os órgãos públicos, ativamente, deem publicidade a diversos dados, a fim de garantir a transparência pública e a facilidade de acesso aos dados.

No entanto, a LAI não deixou de reconhecer as hipóteses em que não se poderá fornecer a informação. Porém, manteve-se estritamente nos limites das previsões constitucionais, cobrindo com o manto do sigilo apenas as informações capazes de ferir a privacidade dos indivíduos ou a segurança da sociedade e do Estado, sempre com a interpretação mais restritiva possível, a fim de evitar que a

⁵ GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária, fundamentos para uma teoria da nulidade. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

exceção constituída pelo sigilo não substitua a regra constituída pela publicidade e transparência (ativa e passiva).

No mais, a LAI divide-se em algumas partes: disposições gerais; acesso à informações e sua divulgação; procedimento de acesso à informação; restrições de acesso à informação; responsabilidades; disposições finais e transitórias, com ênfase especial no procedimento, na forma e nos prazos para a prestação das informações. Trata-se, a seguir, de alguns aspectos relevantes desta lei.

Primeiramente, vale destacar que se trata de norma de alcance nacional, não sendo exigida a edição de leis nos Estados, Distrito Federal ou Municípios, devendo todos os seus órgãos submeter-se ao regramento da LAI. Quando estas normas locais existirem, estas disporão apenas sobre a regulamentação, já que as matérias passíveis de sigilo encontram-se no âmbito da competência privativa da União.

Quanto ao âmbito de aplicação, este não se restringe à Administração Pública (direta e indireta), mas também a todos os órgãos dos três Poderes da República, bem como aos Tribunais de Contas e aos Ministérios Públicos. Também as fundações públicas e as empresas estatais estarão inclusas neste campo, bem como as entidades privadas sem fins lucrativos, que recebam financiamento público para projetos de interesse público.

Vale também anotar as diretrizes fixadas pela LAI para o exercício do direito fundamental à informação. São elas: (i) observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção; (ii) divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações (transparência ativa); (iii) utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação; (iv) fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na Administração Pública; (v) desenvolvimento do controle social da Administração Pública.

Vale ressaltar que, embora o inciso I do artigo 3º da LAI explicita em claras letras o mandamento constitucional de que o sigilo é excepcionalíssimo no sistema jurídico brasileiro, não é raro encontrar, no cotidiano da prática tributária, órgãos fazendários diversos, em especial a Secretaria da Receita Federal do Brasil, buscando criar uma interpretação que reduza o alcance deste dispositivo da LAI. Desta forma, pretendem criar diversos óbices e dificuldades para a obtenção de informações, sob a justificativa de que estariam protegidas por um “sigilo fiscal”, ignorando completamente os mandamentos constitucionais, legais e infralegais que

ordenam a publicidade e a transparência, chegando a configurar, para Tércio Sampaio Ferraz Junior, o que se convencionou chamar “violência simbólica”.⁶

Estas restrições serão analisadas mais profundamente no próximo tópico. No entanto, com as análises já realizadas até aqui, ficam evidentes a inconstitucionalidade e ilegalidade destes atos “sigilosos”.

Também digno de nota é o inciso II do artigo 3º, o qual, em conjunto com artigo 8º, ambos da LAI, prescrevem o que convencionou-se chamar de “transparência ativa”, ou seja, uma obrigação de os próprios órgãos da Administração disponibilizarem, sem necessidade de pedidos dos cidadãos, certas informações aos cidadãos. O outro procedimento, no qual a divulgação ocorre somente a pedido, chama-se “transparência passiva”, a qual também constitui obrigação ao órgão público de fornecer as informações requeridas.⁷

Do espírito da lei, e do preceito de seu artigo 5º, extrai-se que, para a administração tributária, como para qualquer outro órgão público, não basta a aderência ao princípio da publicidade, sendo estritamente necessário que o acesso à informação seja amplo, geral e irrestrito, além de estar em linguagem de fácil compreensão, tendo sempre em mente o princípio da transparência.

No Capítulo II, a LAI ocupa-se de regular mais minuciosamente as formas de acesso à informação, seja pela via da transparência ativa ou da transparência passiva, ratificando mais uma vez este dever do Estado.⁸

Este trecho da lei visa garantir o efetivo acesso à informação pelo cidadão, de forma simples e gratuita, bem como o seu direito de receber orientações e esclarecimentos sobre a atuação do órgão e sobre o próprio procedimento de pedido de informações. Vale lembrar que, no entanto, nem todas as informações são abertas à sociedade, aplicando-se as regras de sigilo já mencionadas neste trabalho. Interessante notar que a LAI determina, expressamente, que um documento parcialmente protegido por sigilo, persiste o direito ao acesso às partes não sigilosas.

⁶ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019

⁷ BRASIL, 2011.

⁸ BRASIL, 2011.

Frise-se, portanto, que prevalece o defendido anteriormente: a regra da Administração Pública é a publicidade e transparência total, sendo excepcionais as restrições e vedações a isto.

O Capítulo III da LAI cuida dos aspectos processuais dos pedidos de transparência passiva. Sem descer aos detalhes, que fogem do escopo deste trabalho, vale destacar brevemente alguns pontos, que visam tornar facilitado o exercício do direito ao acesso à informação, ainda que por meio de requerimento.⁹

Provisões interessantes são a que confere a qualquer cidadão o direito de requerer informações de qualquer órgão público, a que veda a exigência de motivação para o pedido de informações, a de que o órgão que não possuir a informação deve indicar qual órgão ou entidade a possui (se for de seu conhecimento esta informação), bem como as possibilidades de recursos elencadas.

O Capítulo IV da LAI versa sobre as restrições de acesso à informação, objeto de tópico específico neste trabalho, que se verá no item seguinte, com a devida análise.¹⁰

O Capítulo V define responsabilidades aos agentes, com qualquer vínculo com o Poder Público, que tenham o dever de franquear o acesso à informação, descrevendo diversas condutas ilícitas a estes agentes, com vistas a impedi-los de dificultar, por qualquer meio, a plena realização da transparência (ativa ou passiva), sob pena de processo administrativo disciplinar.¹¹

O Capítulo VI traz, por sua vez, as disposições finais e transitórias. Para este estudo, relevante notar que é prevista a aplicação da Lei do Habeas Data, no que couber, em relação à informação de pessoa, física ou jurídica, constante de registro ou banco de dados de entidades governamentais ou de caráter público, bem como a promoção de campanha nacional de fomento à cultura de transparência na Administração Pública.¹²

Com este conjunto de notas, fica bem demonstrada, para os fins deste trabalho, a regulamentação do direito constitucional ao acesso à informação, realizada pela LAI, em âmbito nacional. Ver-se-á, em seguida, as hipóteses previstas na mesma lei em que se restringe este direito.

⁹ BRASIL, 2011.

¹⁰ BRASIL, 2011.

¹¹ BRASIL, 2011.

¹² BRASIL, 2011.

4.3 Restrições ao direito de acesso à informação

Como mencionado acima, o Capítulo IV da LAI trata das restrições de acesso à informação. Trata-se da definição legal dos limites do dever de publicidade e transparência da Administração Pública.

Cumpra observar que, ainda que conste em lei que a informação é sigilosa, tal comando normativo apenas poderá ter eficácia no plano concreto se, e somente se, houver uma justificativa constitucionalmente válida, conforme já discutido neste trabalho, pois somente assim é possível a restrição de um direito fundamental.

Porém, à parte de uma previsão genérica que refere-se a hipóteses de sigilo definidas em outros diplomas legais, a LAI limita-se a impor sigilo sobre as mesmas hipóteses definidas pela Constituição da República, quais sejam, a proteção de informações essenciais à segurança do Estado e da sociedade e de informações pessoais de terceiros, descrevendo diversas hipóteses mais específicas que se encontram nestas duas categorias.

Destaque-se também que a LAI fixou prazos máximos para o sigilo, bem como um procedimento específico para a classificação de informações, colocando todas as informações produzidas e não classificadas de acordo com tal procedimento como públicas e de livre acesso.

Quanto às chamadas “informações pessoais”, estas recebem maior atenção do legislador, que determina que sejam tratadas de forma transparente, porém sem violar a privacidade e os direitos individuais das pessoas. Existe a possibilidade de autorização da revelação dos dados pela pessoa envolvida, que poderá permitir a publicação da informação, sem a identificação dos envolvidos.

Como se vê, reforçando-se o que se tem defendido neste trabalho, a LAI encontra-se em sintonia com o texto constitucional. Vai também ao encontro da vedação de divulgação constante do artigo 198 do CTN, já que protege com sigilo as informações pessoais de cidadãos a que os agentes públicos tenham acesso.

Tanto o artigo 198 do CTN, quanto o artigo 31 da LAI, visam proteger as informações privadas do particular, que não são dados de interesse geral e não encontram utilidade para a consecução dos objetivos visados pelos princípios da publicidade e transparência.

Tal conclusão é bastante lógica, já que não há fundamento jurídico para que a Administração Tributária, diferenciando-se dos demais setores do Estado, trate suas

informações e seus atos administrativos como sigilosos. Com esta prática, além de operar à margem das previsões legais e constitucionais, a Administração Tributária enfraquece o direito à transparência, o controle social e a participação da sociedade na gestão do interesse público fiscal.

Diante disto, fica desde logo evidente que não é lícito aos órgãos da Administração Tributária, ressalvadas as raríssimas exceções motivadas pela segurança do Estado e da sociedade e pela tutela da privacidade, por qualquer razão ou meio, utilizar-se indevidamente do conceito de “sigilo fiscal” inscrito no artigo 198 do CTN para ocultar informações de ordem pública, fundamentais ao exercício do controle dos atos da Administração pela sociedade.

5 O USO INDEVIDO DO SIGILO FISCAL PARA A RESTRIÇÃO DO DIREITO AO ACESSO À INFORMAÇÃO

Como se mencionou acima, levando-se em conta os comentários aduzidos acerca da melhor interpretação do artigo 198 do Código Tributário Nacional e do conceito de “sigilo fiscal”, passa-se agora a uma análise mais cuidadosa deste fundamento utilizado pela Administração Tributária para, à margem da Lei e da Constituição, ocultar os atos de concretização das normas tributárias.

5.1 Considerações iniciais

A partir do discutido neste trabalho, fica claro que, em um Estado Democrático de Direito, não se revestem de segredo as ações estatais, nem podem ser ocultadas as informações públicas de interesse geral, afora raríssimas e pontuais exceções inscritas no texto constitucional, casos em que o sigilo visa resguardar a segurança do Estado e da sociedade, ou garantir a tutela da privacidade dos indivíduos.

Nesse sentido, tem-se que o sistema jurídico brasileiro possui diversas regras para garantir a publicidade e a transparência na gestão dos atos da Administração Pública.

Na Constituição, o artigo 37 consagra como princípio norteador da Administração Pública a publicidade. Também o artigo 5º, em seus incisos LX, XIV e XXXIII, determina que a regra que se impõe ao Estado é a publicidade de seus atos e informações, salvo quando explicitamente excepcionado pela própria Constituição Federal.

Também o inciso IX do artigo 93 da Constituição traz o comando da publicidade, mas desta vez relativo aos processos judiciais. Mais explícito ainda é o artigo 216, §2º da Lei Maior, ao determinar que a Administração Pública deve, na forma da lei, franquear o acesso à documentação governamental a quantos dela necessitem.

Todo esse conjunto normativo constitucional é regulamentado, no que tange ao acesso à informação, pela LAI, que prevê expressamente a “observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção”.

Fica, assim, evidente a concepção de que os atos da Administração Pública devem ter a mais ampla divulgação possível aos administrados, em atenção aos princípios da publicidade e da transparência.

É de se notar que nenhum diploma legal estabelece a possibilidade de a Administração Tributária ocultar seus atos de interpretação e aplicação da lei em casos concretos, não regendo-se esta por norma diversa dos outros órgãos da Administração Pública. Também inexistente qualquer fundamento jurídico a autorizar a Autoridade Fiscal a não revelar julgados administrativos proferidos.

Até mesmo a expressão “sigilo fiscal”, comumente citada como suposto fundamento da ocultação de informações na área tributária, não é encontrada no Código Tributário Nacional ou em qualquer outro normativo, inviabilizando a utilização do artigo 198 do CTN para dar azo à não revelação e divulgação de informações dos atos administrativos em âmbito tributário.

Assim, discute-se neste tópico, a divergência entre os comandos legais e constitucionais, que prescrevem o acesso à informação como um dever do Estado, devendo ser o mais amplo possível, e a interpretação da Administração Tributária, que estende demasiadamente o conceito de informações sigilosas, fazendo recair o sigilo sobre atos e informações não relacionados com os bens jurídicos tutelados pelas normas que prescrevem tal sigilo.

5.2 A publicidade e a transparência como regra e o sigilo como exceção

A interpretação que aqui se defende, com relação à noção de privacidade do contida no artigo 198 do CTN, é a de que esta projeta-se exclusivamente no plano da privacidade econômica ou financeira, envolvendo a natureza e o estado dos negócios e das atividades desenvolvidas.

Não abarca, portanto, a noção de “sigilo fiscal”, mas sim o compartilhamento das informações relativas à vida privada das pessoas envolvidas em procedimentos conduzidos pela Autoridade Tributária, não constituindo, portanto, nova espécie de sigilo, mas encaixando-se na mesma hipótese levantada anteriormente neste trabalho.

Desta forma, defende-se que o artigo 198 do CTN impeça o compartilhamento e divulgação indiscriminados de informações privadas do contribuinte, as quais instruem os procedimentos conduzidos pelos agentes fiscais, mas não as

informações relativas ao fato objeto da arrecadação, ou seja, sobre a forma que o Estado provê seu financiamento, bem como os atos administrativos e isto relacionados.

Tal conclusão decorre de toda a análise do direito ao acesso à informação desenvolvida ao longo deste trabalho, que permitiu verificar que a Constituição da República, indubitavelmente, garante o acesso à informação pública, reservando o sigilo para os casos estritamente necessários e absolutamente excepcionais, como é o caso da proteção à privacidade.

Ainda que seja este o regramento constitucional, a cultura do segredo tem prevalecido há muito no âmbito da Administração Tributária, atuando na contramão da publicidade, da transparência e do direito ao acesso à informação. Anteriormente, a falta de regulação explicava boa parte deste fenômeno, já que não haviam procedimentos e parâmetros definidos para a divulgação e acesso às informações públicas.

Todavia, desde que vigora a Lei de Acesso à Informação, o regramento constitucional possui ampla regulamentação, com uma definição clara de procedimentos, parâmetros e diretrizes para que se garanta a transparência, seja ativa ou passiva. Destas diretrizes, destaca-se a “observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção”.

Por tudo isto, baseado no arcabouço normativo supracitado, todas as informações serão públicas e de interesse geral para a sociedade, concedendo a todos o direito de recebê-las do Estado, consoante revisto no artigo 5º, inciso XXXIII da Constituição Federal.

Ante este conjunto de fatos, fica evidente que não existe, no ordenamento jurídico brasileiro, a figura de um “sigilo fiscal”, capaz de manter em segredo todas as ações da Administração Tributária. Assim, evidencia-se a inconstitucionalidade do *modus operandi* das autoridades fiscais, e a interpretação equivocada do artigo 198 do CTN, que serve quase como um eufemismo para esta atuação *contra legem*.

6 ACESSO À INFORMAÇÃO NA ÁREA TRIBUTÁRIA

Passa-se a tratar a respeito do direito fundamental ao acesso à informação e os princípios constitucionais da publicidade e transparência. Ato contínuo, aponta-se uma possível solução para conciliar os direitos fundamentais ao acesso à informação e à privacidade, considerando, inclusive, melhorias de redação no artigo 198 do CTN.

6.1 Considerações Iniciais

Como visto anteriormente, uma grande controvérsia que surge relacionada ao direito de acesso à informação pública refere-se à interpretação equivocada do artigo 198 do CTN pela Administração Tributária, que utiliza esta norma como principal fundamento de validade do chamado “sigilo fiscal”, o qual constitui instrumento de ocultação das informações públicas para a Administração Tributária.

No entanto, em que pesem ser possíveis diversas interpretações de uma mesma norma¹³, não é possível olvidar de seu fundamento de validade, que decorre da Constituição Federal.

Desta forma, ainda que não haja uma única e definitiva interpretação de qualquer norma jurídica – ainda mais quando considerado um sistema jurídico fundado nos alicerces da Constituição Federal -, tem-se que, de todas as possíveis interpretações, deve-se preferir aquela que guardar a maior correspondência com o princípio constitucional relevante para o tema.

Para Luis Roberto Barroso:

“[...] o ponto de partida do intérprete há que ser sempre os princípios constitucionais, que são o conjunto de normas que espelham a ideologia da Constituição, seus postulados básicos e seus fins. Dito de forma sumária, os princípios constitucionais são as normas eleitas

¹³ KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Tradução de João Baptista Machado. 6ª. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui.”¹⁴

Assim, percebe-se que não se discute o mero acesso a documentos relativos a certos atos da Administração Pública, mas sim uma das formas de se garantir os direitos fundamentais dos cidadãos.

Os direitos fundamentais, todos eles, têm importância singular e, em seu conjunto, norteiam todo o ordenamento jurídico, que deve sempre buscar conferir-lhes maior eficácia.

O direito fundamental do acesso à informação pública está espalhado pela Constituição Federal, assumindo diversas formas, assegurando a todo cidadão o direito de receber informar-se e ser informado a respeito dos atos e informações produzidos pela Administração Pública, que não possui a faculdade, mas o dever de atender ao cidadão que o requeira.

Assim, nota-se que os direitos e garantias fundamentais, ao limitar a atuação do Estado e obrigá-lo a fazer ou deixar de fazer certos atos, são intrínsecos ao Estado de Direito.

Neste sentido, não se pode conceder outra interpretação ao texto constitucional que não a de definir os limites da atuação estatal na aplicação e interpretação das normas infralegais, bem como obrigar a publicação destes atos, evitando abusos e violações dos direitos fundamentais.

Diante disto, fica claro que a Administração Tributária não tem permissão constitucional para interpretar a legislação conforme melhor lhe convenha. A interpretação isolada e equivocada do artigo 198 do CTN para justificar a imposição de sigilo fiscal a determinados atos e informações produzidos pelo órgão, desprestigia o direito fundamental ao acesso à informação, violando também os princípios da publicidade e transparência, em claro atentado contra os direitos e garantias definidos na Constituição Federal.

Registre-se que o dever de publicidade e transparência que se defende neste trabalho não é, de forma alguma, absoluto, estando certas informações protegidas por sigilo, nas hipóteses constitucionalmente definidas. Assim, não se pretende defender o acesso a todo e qualquer documento público solicitado pelo contribuinte,

¹⁴ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 141.

tampouco sugerir a submissão do direito fundamental à privacidade aos princípios da publicidade e transparência.

Ao contrário, almeja-se aqui demonstrar a possibilidade de se harmonizar o direito ao acesso às informações públicas na seara tributária e o direito à privacidade, como ver-se-á a seguir.

6.2 Conciliação do direito à privacidade com o direito ao acesso à informação pública

A dúvida é companheira constante daqueles que se aventuram a interpretar a legislação tributária. Esta dúvida causa um certo receio para muitos operadores do Direito, que não se sentem confortáveis com um acesso irrestrito à informação no âmbito tributário, levando, em notório exemplo, a uma leitura equivocada do artigo 198 do CTN, segundo a qual existiria um “sigilo fiscal” a proteger a informação e os atos da Autoridade Tributária.

Com a Lei de Acesso à informação, também o arsenal normativo infralegal evoluiu no sentido de se sedimentar mais e mais o direito ao acesso à informação. Ocorre que, no caso da Administração Tributária, os artigos 3º e 24 da LAI não foram suficientes para remover o manto do sigilo sobre os atos por ela produzidos, manto este que não mais se costura com as linhas do Direito, por carecer de fundamentação jurídica adequada.

Há algumas razões para esta resistência da Administração Tributária em relação à transparência, adotando a conveniente interpretação do artigo 198 do CTN, em desfavor da própria Constituição Federal.

Uma delas, certamente, é a falta de interesse dos órgãos da Administração tributária em exporem publicamente os seus atos, já que se submeteriam ao controle social de forma muito mais intensa do que a que existe hoje.

Em suma, este setor do Estado não possui qualquer interesse em aumentar o controle social de seus atos, o que o leva a adotar, por consequência, a conveniente posição de que o artigo 198 do CTN é fundamento legal para a imposição de um “sigilo fiscal” a toda sorte de atos praticados.

Percebe-se que a solução da questão pode se dar por uma alteração na redação do referido artigo legal, com vistas a eliminar esta possibilidade de

interpretação, sem, contudo, desprestigiar completamente o direito à privacidade. Trata-se de uma conciliação entre os dois direitos fundamentais.

Tal alteração deveria envolver uma menção clara de que o sigilo somente se imporia quando absolutamente necessário a preservar a privacidade dos indivíduos envolvidos. No entanto, dever-se-ia destacar que tal sigilo afetaria apenas os dados pessoais daquele contribuinte, e não necessariamente o documento todo.

Desta forma, poder-se-ia conciliar o direito à privacidade com o direito ao acesso à informação, eliminando a possibilidade de interpretações equivocadas e convenientes para a Administração Pública, e prestigiando o texto constitucional.

7 CONCLUSÃO

Tendo em vista o estudo apresentado até aqui, chega-se às conclusões que se expõem nos seguintes parágrafos.

Primeiramente, verifica-se que, num Estado Democrático de Direito, é fundamental a necessidade da existência dos direitos fundamentais, a fim de que se limite e ordene a atuação estatal, com vista a protegê-los. Assegurá-los é uma forma de garantir meios para os cidadãos defenderem-se dos arbítrios do Estado. Desta forma, é inevitável concluir que proteger o direito ao acesso à informação pública, o qual é um destes direitos fundamentais, é essencial para o Estado Democrático de Direito.

Neste sentido, viu-se que a Constituição Federal de 1988, ao dispor sobre os direitos fundamentais, atribuiu a estes ainda mais importância do que antes se tinha no ordenamento constitucional brasileiro. Dentre estes direitos, a Lei Maior citou o direito de acesso à informação pública, o qual constitui cláusula pétrea, de modo que a atividade dos órgãos da Administração Pública deve ser desempenhada de modo a prestigiá-lo, não sendo tolerável sua indevida restrição.

A Constituição consagra, em seu artigo 5º, inciso XXXIII, artigo 37, § 3º, II, e artigo 216, § 2º, o direito ao acesso à informação pública. Somente se pode restringir este direito nas situações constitucionalmente expressas (art. 5º, incisos X e XXXIII). Assim, cabe à Administração Pública franquear o acesso à informação, pois tem o dever de garantir a máxima eficácia dos direitos fundamentais, ressalvadas as situações excepcionais.

O princípio da publicidade, estampado no *caput* do artigo 37 da Constituição da República, é mecanismo fundamental de validade para controle e eficácia dos atos da Administração Pública. Assim, é evidente a obrigatoriedade de os órgãos da Administração Pública obedecerem a este princípio norteador, divulgando e publicando assuntos de interesse público, independentemente de qualquer motivação, e assegurar o acesso à informação pública, o qual deve ser facilitado, amplo, gratuito e incondicionado, bem como acessível.

Este regramento constitucional é regulado pela Lei de Acesso à Informação, a qual, ao assegurar o direito ao acesso à informação, explicita que é necessária a

“observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção”, informando ainda que não cabe à Administração simplesmente respeitar o princípio da publicidade, mas sim que seja permitido o acesso amplo, irrestrito, gratuito e geral a todas essas informações públicas, o que deve ser obtido por meio da transparência, tanto ativa quanto passiva. Logo, a regra é a publicidade e a transparência das informações públicas, admitindo-se o sigilo apenas como uma restrição excepcional.

Ao se analisar a Lei de Acesso à Informação, verificou-se que há previsão legal de restrições ao direito de acesso à informação pública, a fim de resguardar a segurança do Estado ou da sociedade e de assegurar o direito à privacidade e à vida privada. Vê-se, portanto, que é proibido pela Lei de Acesso à Informação a restrição do direito de acesso à informação, salvo no caso daquelas classificadas como ultrassecretas, secretas ou reservadas, de acordo com requisitos de direito material e procedimento formal específico. Vale destacar que se o sigilo atingir apenas parte da informação, o acesso à parte não sigilosa deve ser franqueado, com a ocultação apenas da parte sob sigilo.

Os órgãos da Administração Tributária Federal utilizam como principal fundamento para sustentar o instituto do “sigilo fiscal” o artigo 198 do CTN. Nota-se que a negativa de acesso à informação pública justificada com a simples citação do artigo 198 do CTN presume, equivocadamente, que há uma inequívoca e generalizada correspondência entre a motivação da imposição do “sigilo fiscal” e a redação da aludida norma.

Ocorre que, como se demonstrou neste estudo, nem sempre as informações contidas em atos de interpretação e aplicação da lei em casos concretos envolvem a vida privada do contribuinte. Diante disto, é necessário que se determine o sentido e o alcance do disposto no artigo 198 do CTN, considerando o princípio constitucional que norteia toda a Administração Pública.

Tendo isto em vista, ainda que não se possa propor uma única interpretação como verdadeira, sugere-se nestas humildes e apertadas páginas, uma interpretação em conformidade com a Constituição Federal e com a Lei de Acesso à Informação, a fim de conciliar os direitos fundamentais do acesso à informação e da proteção e tutela da vida privada do contribuinte ou do terceiro. Deste modo, busca-se uma solução que proteja a privacidade do contribuinte, sem deixar de lado a

publicidade e transparência necessária aos atos de aplicação concreta da norma tributária.

Uma forma de conciliar o direito fundamental à privacidade e o direito fundamental à informação seria a ocultação apenas das informações de identificação desse contribuinte e de terceiros eventualmente envolvidos. Isto porque a informação aqui contida é parcialmente sigilosa, devendo ser publicada, nos termos da legislação, com a ocultação do conteúdo sigiloso.

Além disto, seria de grande valia para a superação desta limitação imposta pela Administração Tributária ao acesso universal e transparente de seus atos o aperfeiçoamento da redação do artigo 198 do CTN, a fim de evitar padrões interpretativos que divergem dos direitos e garantias constitucionais relativos à publicidade e à transparência, mas também porque é necessária uma melhor definição do que seja “sigilo fiscal” no ordenamento jurídico brasileiro.

Por fim, vê-se que a negativa do direito de acesso à informação pública é incompatível com o Estado Democrático de Direito, constituindo verdadeira injustiça e afronta do maior nível contra os direitos fundamentais, além de uma clara tentativa de privar o cidadão de meios de defesa contra abusos do Estado. Ademais, não há embasamento legal para fazê-lo, ferindo também os princípios da segurança jurídica, publicidade e transparência. Vale destacar que o direito de acesso à informação pública é um princípio essencialíssimo do Estado Democrático de Direito e não é, de forma alguma, opcional à Administração Pública.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. Colisão de direitos fundamentais e realização de direitos fundamentais no Estado de Direito Democrático. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 217, p. 67-99, jul. 1999. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47414/4>.

ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

ÁVILA, Humberto. Estatuto do contribuinte – conteúdo e alcance. In: JORNADAS DO INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO, XX., 2000, Salvador. Anais [...]. Salvador: ABDF, 2000.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário brasileiro. 14. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARBOSA MOREIRA, José Carlos. A motivação das decisões judiciais como garantia ao Estado de Direito. Revista Brasileira de Direito Processual, São Paulo, 2. série, 1980.

BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e aplicação da Constituição. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

BARROSO, Luís Roberto. Curso de Direito Constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. 7ª. ed., atualizada – São Paulo: Saraiva, 1984.

BOBBIO, Norberto. O futuro da democracia (uma defesa das regras do jogo). Tradução de Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986.

BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Polis/UnB, 1989.

BOBBIO, Norberto; PAPPUZZI, Alberto. Diário de um século: autobiografia. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

BOURDIEU, Pierre. O poder simbólico. Tradução de Fernando Thomaz. 11. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2007.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria n. 256, de 22 de junho de 2009. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=25674&visao=anotado>.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria RFB n. 2.344, de 24 de março de 2011. Disciplina o acesso a informações protegidas por sigilo fiscal constantes de sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=30552>.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição da República Federativa de 1988. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Emenda Constitucional n. 19, de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei Complementar n. 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segundo Ag. Reg. na suspensão de Segurança 3.902/São Paulo. SS - AgR - segundo 3.902/SP, Rel Min. Ayres Britto. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628198>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário1055941/SP, DJ 19 -11-19. Disponível em:

<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+1055941%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/yxu8uyso>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Habeas Data n. 22-8/Distrito Federal. Relator Min. CELSO DE MELLO, DJ, 1-9-95. Disponível em:

<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1490011>.

CALLAND, Richard. Access to information: how it is useful and how it is used? In: NEUMAN, Laura. Access to information: a key to democracy. Atlanta: The Carter Center, 2002. p. 15. Disponível em: <https://www.cartercenter.org/documents/1272.pdf>.

CANHADAS, Fernando Augusto Martins. O princípio da transparência na Administração Pública: a transparência obrigatória, a transparência permitida e a transparência proibida. 2012. 471 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

Comissão Mista de Reavaliação de Informações. Disponível em: <http://www.acessoainformacao.gov.br/assuntos/recursos/recursos-julgados-a-cmri>.

COSTA, Regina Helena. Teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

COSTA GONÇALVES, Pedro. Notificação dos actos administrativos (notas sobre a génese, âmbito, sentido e consequências de uma imposição constitucional). In: VARELA, João Antunes (ed.). Ab vno ad omnes – 75 anos da Coimbra Editora. Coimbra: Coimbra Editora, 1998.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Participação popular na Administração Pública. Revista Trimestral de Direito Público, São Paulo, n. 1, 1993.

DINIZ, Maria Helena. As lacunas no Direito. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

DÓRIA, Antônio Roberto. Princípios constitucionais tributários e a cláusula Due Process of Law. Tese (Concurso de Livre Docência) – Direito Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1964.

DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FERNANDES, Débora Melo. O princípio da transparência administrativa: mito ou realidade? Revista da Ordem dos Advogados de Lisboa, v. I, 2015.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do estado. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, n. 1. São Paulo: RT, 1992.

GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária, fundamentos para uma teoria da nulidade. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

HOUAISS, Antônio. Grande Dicionário. Rio de Janeiro: Editora Objetiva, 2009.

KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Tradução de João Baptista Machado. 6ª. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KLEIN, Friedrich. Vobermerkung. In: HERMANN, V. Mangoldt/Friedrich Klein, Das Bonner Grundgesetz. V. 1.

MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. Transparência administrativa: publicidade, motivação e participação popular. São Paulo: Saraiva, 2004.

MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. Notas de uma pesquisa. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coord.). Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ. São Paulo: Saraiva, 2012.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. Curso de Direito Administrativo. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3. ed., 11. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

MENDES, Gilmar Ferreira. Direitos fundamentais e controle de

constitucionalidade. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MIRANDA, Jorge. Manual de Direito Constitucional. Tomo IV. Coimbra: Coimbra, 1998.

MORAES, Alexandre de. Direitos humanos fundamentais: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

NEUMARK, Fritz. Principios de la imposición. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

MEDAUAR, ODETE. Direito Administrativo Moderno, 6ª. ed. Revista dos Tribunais, 2002.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. [livro eletrônico]. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PEREZ, Jesús González. El principio general de la buena fe en el Derecho Administrativo. Madrid: Real Academia de Ciencia Morales e Políticas, 1983.

PLATT NETO, Orion Augusto et al. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na Administração Pública brasileira. Contabilidade Vista & Revista, Belo Horizonte, v. 18, n. 1, p. 75-94, jan./mar. 2007.

POLARINI, Giovana Meire. A eficácia vertical e horizontal das normas de direitos fundamentais. In: GOZZO, Débora (Coord.). Informação e direitos fundamentais: a eficácia horizontal das normas constitucionais. São Paulo: Saraiva, 2012.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CORRÊA, André Rodriguês. Transparência e legalidade como estratégias de valorização da atividade da autoridade tributária. São Paulo: Max Limonad, 2017.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. Lei da Transparência (LC 131/09), Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011) e a Constituição Federal de 1988: proposta, formação e fundamentação jurídica do Índice de Transparência e Cidadania Fiscal (ITCF).

FISCOSoft, v. 1, p. 1, 2012. Disponível em:
<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/5v5h/lei-da-transparencia-ic-13109-lei-de-acesso-a-informacao-lei-125272011-e-a-constituicao-federal-de-1988-proposta-formacao-e-fundamentacao-juridica-do-indice-de-transparencia-ecidadania-fi>.

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHMITT, Carl. Teoría de la Constitución. Madrid: Alianza Universidad Textos, 1996.

SILVA NETO, Manoel Jorge e. Curso de Direito Constitucional. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVEIRA, Mateus Camilo Ribeiro da. O dever de publicidade administrativa e os elementos da comunicação. Revista Digital Constituição e Garantia de Direitos (UFRN), v. 8, n. 2, p. 74-96, ago. 2016.

TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio. Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado. Tradução de Luis Eduardo Schoueri. São Paulo: Dialética, 1998. p. 60-70.

WARAT, Luis Alberto. O Direito e sua linguagem. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2000.

ZANON JUNIOR, Orlando Luiz. Sobre a possibilidade de limitações infraconstitucionais aos direitos fundamentais independente de autorização constitucional expressa. RFD – Revista da Faculdade de Direito da UERJ, Rio de Janeiro, v. 2, n. 21, jan/jun. 2012.

ZUGMAN, Daniel Leib. Processo de concretização normativa e Direito Tributário. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2014.